

Auditoría interna

TERCERA EDICIÓN

Juan Ramón
Santillana



The image features a decorative background with a large, solid blue triangle in the top right corner. Scattered across the white background are several concentric square outlines in various shades of blue, some with a slight glow effect. The text 'Auditoría interna' is centered in the lower half of the page.

Auditoría interna



Auditoría interna

Tercera edición

Juan Ramón Santillana

Revisión técnica

María de Lourdes Domínguez Morán

Coordinación de Auditoría

Facultad de Contaduría y Administración

Universidad Nacional Autónoma de México

PEARSON

Datos de catalogación bibliográfica

SANTILLANA GONZÁLEZ, JUAN RAMÓN

Auditoría interna. Tercera edición

PEARSON EDUCACIÓN, México, 2013

ISBN: 978-607-32-2046-0

Área: Administración

Formato: 20 × 25.5 cm

Páginas: 264

Dirección Educación Superior: Mario Contreras
Editor: Guillermo Domínguez Chávez
guillermo.dominguez@pearson.com
Editor de desarrollo: Bernardino Gutiérrez Hernández
Supervisor de producción: Enrique Trejo Hernández
Gerencia editorial
Educación Superior Latinoamérica: Marisa de Anta

TERCERA EDICIÓN, 2013

D.R. © 2013 por Pearson Educación de México, S.A. de C.V.
Aticomulco 500-5o. piso
Industrial Atoto, C.P. 53519
Naucalpan de Juárez, Estado de México
e-mail: editorial.universidades@pearsoned.com

Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. Reg. Núm. 1031.

Reservados todos los derechos. Ni la totalidad ni parte de esta publicación puede reproducirse, registrarse o transmitirse, por un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sea electrónico, mecánico, fotoquímico, magnético o electroóptico, por fotocopia, grabación o cualquier otro, sin permiso previo por escrito del editor.

El préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso de este ejemplar requerirá también la autorización del editor o de sus representantes.

ISBN 978-607-32-2046-0
ISBN e-book 978-607-32-2047-7
ISBN e-chapter 978-607-32-2048-4

Impreso en México. *Printed in Mexico.*

1 2 3 4 5 6 7 8 9 0 - 16 15 14 13

PEARSON

www.pearsonenespañol.net

ISBN 978-607-32-2046-0

CONTENIDO

Acerca del autor	xi
Prefacio	xiii

CAPÍTULO I	LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA	2
1.1	Antecedentes y evolución	4
1.2	Naturaleza de la auditoría interna	10
	Naturaleza	10
	Concepto	11
	Propósito	11
	Alcance	11
	¿Por qué una organización debe contar con auditoría interna?	11
1.3	Coordinación entre auditoría interna y auditoría externa	13
	Intereses primarios de auditoría interna y de auditoría externa	13
	Intereses secundarios interrelacionados	13
	Coordinación de esfuerzos de auditoría	14
1.4	Coordinación con otros auditores internos ..	17
	Con auditores internos de la oficina matriz ..	17
	Con auditores internos de compañías afiliadas	18
	Con auditores internos de organizaciones con las que se tienen relaciones de negocio	18
1.5	Organizaciones de auditores internos	19
	<i>The Institute of Internal Auditors</i>	19
	<i>The Institute of Internal Auditors Research Foundation</i>	22
	Instituto Mexicano de Auditores Internos	23
1.6	La auditoría interna en el sector público federal mexicano	25
	Un poco de historia para entender el presente	25

En el sector privado se puede hacer todo, menos lo que la ley prohíbe. En el sector público se puede hacer sólo lo que la ley permite	27
1.7 Programas de certificación.....	27
Auditor interno certificado (Certified Internal Auditor-CA)	27
Certificación en autoevaluación en control	31
Auditor certificado en servicios financieros	33
Auditor certificado en auditoría gubernamental	35
Certificación en aseguramiento de la administración de riesgos	37
Preguntas de repaso	39
Investigaciones por realizar para ampliar y reforzar el conocimiento	43
Desarrollo de casos prácticos	43

CAPÍTULO 2 **NORMATIVIDAD DE LA AUDITORÍA INTERNA** **44**

2.1 Introducción	46
Guías de observancia obligatoria (Mandatory Guidance)	47
2.2 Definición de auditoría interna (<i>Definition of internal auditing</i>)	47
2.3 Código de ética (<i>Code of Ethics</i>)	49
Definición.....	49
Introducción	49
Aplicabilidad y obligatoriedad del Código de ética	50
Principios	50
Reglas de conducta	50
2.4 Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna (<i>International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing</i>).....	51
Introducción	51
Normas sobre atributos	53
Normas sobre desempeño	61
Glosario aplicable a las guías de observancia obligatoria....	72
Guías fuertemente recomendadas (Strongly Recommended Guidance)	76
2.5 Documentos de posicionamiento (<i>Position Papers</i>)	76
2.6 Guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna (<i>Practice Advisories</i>)	77

2.7 Guías para la práctica de la auditoría interna (<i>Practice Guides</i>).....	79
Guías para la práctica (<i>Practice Guides-PG</i>).....	79
Guías generales relacionadas con la tecnología de la información (<i>Global Technology Audit Guides-PG GTAG</i>).....	79
Guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información (<i>Guides to the Assessment of IT Risk-PG GAIT</i>).....	80
Preguntas de repaso.....	81
Investigaciones por realizar para ampliar y reforzar el conocimiento.....	87
Desarrollo de casos prácticos.....	87

CAPÍTULO 3 ESTRUCTURA Y ADMINISTRACIÓN DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA 88

3.1 Ubicación de la función de auditoría interna.....	90
3.2 Factores que influyen en la estructura y dimensión de la función de auditoría interna.....	94
3.3 Administración de la función de auditoría interna.....	96
3.4 Recursos humanos.....	97
Estructura de la función de auditoría interna.....	97
Capacitación y entrenamiento.....	103
3.5 Evaluación.....	107
Evaluación de la función de auditoría interna.....	107
Evaluación del desempeño del personal de auditoría interna.....	107
3.6 El archivo de auditoría interna.....	109
Preguntas de repaso.....	112
Investigaciones por realizar para ampliar y reforzar el conocimiento.....	115
Desarrollo de casos prácticos.....	115

CAPÍTULO 4 COMITÉ DE AUDITORÍA 116

4.1 Antecedentes.....	118
4.2 El comité de auditoría.....	120
Definición.....	120

Objetivos	120
Importancia. Beneficios	121
4.3 Estructura del comité de auditoría	122
Participación de la dirección general y del consejo de administración.....	123
Participación de directores de áreas operativas.....	123
Participación del auditor externo	124
Participación del director de auditoría interna como coordinador del comité de auditoría	124
Participación de especialistas en el comité de auditoría	125
4.4 El comité de auditoría en operación	125
Funciones específicas del comité de auditoría	125
Actividades	126
Relación con la función de auditoría interna	127
Servicios que la función de auditoría interna puede proporcionar al comité de auditoría	128
4.5 El comité de auditoría y el código de mejores prácticas corporativas	129
4.6 Situación actual de los comités de auditoría	131
Apéndice 1	132
Apéndice 2	136
Ley del mercado de valores	136
Preguntas de repaso	145
Investigaciones por realizar para ampliar y reforzar el conocimiento	147
Desarrollo de casos prácticos	147

CAPÍTULO 5 METODOLOGÍA DE LA AUDITORÍA INTERNA 148

5.1 Planeación del trabajo	150
Plan anual de trabajo de la función de auditoría interna	150
Planeación de una intervención de auditoría interna	152
5.2 Levantamiento de información	159
5.3 Documentación de auditoría. Papeles de trabajo.....	162
5.4 Aplicación de pruebas de auditoría para examinar la información.....	167

5.5 Evaluación de la información	169
5.6 Control de hallazgos y observaciones de auditoría	170
5.7 Comunicación de resultados	173
5.8 Monitoreo y seguimiento	173
Preguntas de repaso	176
Investigaciones por realizar para ampliar y reforzar el conocimiento	179
Desarrollo de casos prácticos	179

CAPÍTULO 6 EL INFORME DE AUDITORÍA INTERNA 180

6.1 Estructura del informe	182
Estructuración interna	182
Estructuración externa	183
Estructura básica. Propuesta	184
Resumen del informe	186
6.2 Redacción	186
Claridad	187
Precisión o corrección	188
Concisión	188
Sencillez	189
Adecuación	189
Cortesía	189
Originalidad	190
Preguntas de repaso	191
Investigaciones por realizar para ampliar y reforzar el conocimiento	193
Desarrollo de casos prácticos	193

CAPÍTULO 7 SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO DE LA CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y OPERACIONAL 194

7.1 Ciclos de información	196
Preámbulo	196
Información financiera	196
Información operacional	197
Información administrativa	197

7.2 El sistema de contabilidad	198
7.3 Objetivos de la información contable/financiera y ejemplos de información operacional	204
7.4 Servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional	214
Preámbulo	214
Importancia.....	217
Examen de información contable/financiera y operacional	217
Ajustes y reclasificaciones.....	223
Ampliación al alcance de los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional	223
Preguntas de repaso	231
Investigaciones por realizar para ampliar y reforzar el conocimiento.....	233
Desarrollo de casos prácticos	233

CAPÍTULO 8 TENDENCIAS DE LA AUDITORÍA INTERNA 234

8.1 Estado de la auditoría interna a 2011	236
8.2 Tendencias de la auditoría interna	237
Preguntas de repaso	240
Investigaciones por realizar para ampliar y reforzar el conocimiento.....	241
Desarrollo de casos prácticos	241
Bibliografía	242
Disposiciones jurídicas.....	244

ACERCA DEL AUTOR

Juan Ramón Santillana es Contador Público, licenciado por la Escuela Bancaria y Comercial, con grado de Maestría en Ciencias de la Administración otorgado por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, y candidato a Doctor en Educación por la Universidad La Salle.

Ha ocupado cargos de auditor interno, contador, director de finanzas, director de administración, contralor y gerente en diversas empresas del sector privado. Se desempeñó como auditor externo y consultor en los despachos Deloitte, Plender, Haskins and Sells y Roberto Casas Alatríste. Además, fue director ejecutivo del Colegio de Contadores Públicos de México.

En el gobierno del Estado de México tuvo, entre otros, los siguientes cargos: Auditor General, Director de Administración y Finanzas del Sistema DIFEM; Contador Mayor de Hacienda; Director General de Ingresos Coordinados y Política Fiscal, de Control y Auditoría de los sectores administración central y de educación y cultura; Contralor Interno del Instituto de Seguridad Social del Estado de México y Municipios.

Ha sido catedrático en distintas etapas e instituciones: de 1980 a 2001 en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma del Estado de México; de 1982 a 2002 en el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, campus Toluca; y de 1998 a 2003 en la Universidad del Valle de Toluca, en donde, además, participó como Coordinador de Posgrado y de Educación Continua, y desarrolló un programa de Maestría en Auditoría. La Asociación Nacional de Facultades de Contaduría y Administración lo galardonó en 2001 con el "Reconocimiento al Mérito Académico".

Prolífico escritor y articulista, es autor de 15 libros, coautor de otro y traductor en uno más. En 1981 obtuvo el primer lugar en el certamen "Premio Nacional de la Contaduría Pública Mexicana", y de 1991 a 1998, fue miembro de la Comisión de la revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.



PREFACIO

La auditoría interna es una profesión cuya actividad involucra el coadyuvar con la entidad, con su gobierno corporativo y con la administración en el logro de sus objetivos, y para ello se apoya en una metodología sistemática para analizar los procesos de negocio, así como con las actividades y los procedimientos relacionados con los grandes retos de la organización. Todo esto deriva en la recomendación de soluciones. Es una función practicada por auditores internos profesionales con profundo conocimiento en cultura empresarial, sistemas y procesos, y cuyo propósito es proveer tanto seguridad de que los controles internos instaurados son adecuados para mitigar los riesgos como que los procesos de administración de riesgos, de control y de gobierno operan eficientemente con vistas a alcanzar el logro de las metas y objetivos de la organización, a través de entregar auditoría interna a la alta administración resultados cualitativos, cuantitativos, independientes, confiables, oportunos y objetivos.

El alcance del trabajo de la función de auditoría interna en una organización es amplio e involucra aspectos tales como revisar y evaluar el proceso de administración de riesgos, la eficacia de las operaciones, la confiabilidad en la información financiera y operacional en determinar e investigar fraudes, las medidas de protección de activos, el cumplimiento con leyes y regulaciones y asegurar el apego a las políticas y los procedimientos instaurados en la organización. Sin que lo anterior represente que los auditores internos sean responsables por la ejecución de las actividades realizadas por las unidades administrativas a las que intervienen, sí está en sus funciones proponer lo conducente a la administración y al consejo de administración (o su equivalente) para el mejor desempeño de sus responsabilidades.

De acuerdo con este contexto, el lector encontrará a lo largo del libro una amplia referencia base para el conocimiento y la comprensión de la función de auditoría interna, la normatividad que la regula, su estructura y administración, su participación en el comité de auditoría, la metodología recomendada para su ejercicio, el informe resultante de todo trabajo de auditoría interna, y una propuesta para realizar servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional, para concluir con las perspectivas que se avizoran en el horizonte de la auditoría interna.

A continuación se presenta un resumen del contenido del libro.

El capítulo I, "La función de auditoría interna", inicia con una narrativa cronológica que lo conduce por las diversas etapas del origen y evolución de esta función, como preámbulo para el conocimiento de su concepto, sus objetivos,

su propósito, el alcance de su intervención, la independencia y objetividad en su ejercicio y, en especial, como promotora de eficiencia en la administración de riesgos, en la instauración de controles, y en los procesos operativos y de gobierno de una organización. También, identifica la coordinación que debe haber entre auditoría interna y auditoría externa, así como entre los auditores internos.

Este primer capítulo incorpora el tratamiento, origen, evolución y situación, a la fecha, de las siguientes organizaciones de auditores internos: *The Institute of Internal Auditors* (IIA), *The Institute of Internal Auditors Research Foundation* (IIARF) y el *Instituto Mexicano de Auditores Internos* (IMAI). Se incluye, en lo que le es aplicable a cada uno: semblanza, misión y actividades, normatividad emitida (vigente al 1 de enero de 2013), tipos de membresía y beneficios que aporta a sus miembros. Asimismo, se hace una referencia de la auditoría interna en el sector público federal mexicano, sobre la cual no profundizamos por ser tema de auditoría gubernamental. Concluye el capítulo con el tratamiento de los cinco programas de certificación que ofrece el IIA:

1. Auditor interno certificado (Certified Internal Auditor-CIA).
2. Certificación en autoevaluación en control (Certification in Control Self-Assessment-CCSA).
3. Auditor certificado en servicios financieros (Certified Financial Services Auditor-CFSA).
4. Auditor certificado en auditoría gubernamental (Certified Government Auditing Professional-CGAP).
5. Certificado en aseguramiento de la administración de riesgos (Certification in Risk Management Assurance-CRMA).

La auditoría interna es una profesión seria, productiva, propositiva y formal, regulada por el IIA que, en coordinación con institutos y organizaciones de auditores internos a él afiliados, promulga normas y criterios para el ejercicio de esta disciplina a nivel internacional. En ese orden, el capítulo 2, "Normatividad de la auditoría interna", se ocupa, obviamente, de presentar la normatividad desarrollada y difundida por el IIA, la cual es objeto de reconocimiento, aceptación y uso a nivel internacional, y que está integrada en los dos siguientes grupos:

1. Guías de Observancia Obligatoria (Mandatory Guidance). Donde se incluye la Definición de auditoría interna (Definition of Internal Auditing), el Código de ética (*Code of Ethics*) y las Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*).
2. Guías fuertemente recomendadas (*Strongly Recommended Guidance*): Donde se incluye los Documentos de posicionamiento (*Position Papers*), las Guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna (*Practice Advisories*) y las Guías para la práctica de la auditoría interna (*Practice Guides*) las que, a su vez, están conformadas por las Guías para la práctica (*Practice Guides-PG*), las Guías generales relacionadas con la tecnología de la información (*Global Technology Audit*

Guides-PG GTAG) y las Guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información (*Guides to the Assessment of IT Risk-PG GAIT*). Este segundo grupo de guías, por su gran volumen y extensión, y por la preservación de los derechos autorales en favor del IIA, sólo son tratadas a nivel enunciativo.

El capítulo 3, "Estructura y administración de la función de auditoría interna", inicia con el análisis de la ubicación de la auditoría interna dentro de la estructura de la organización, así como los factores que influyen para determinar su infraestructura y dimensiones. Después, identifica la normatividad aplicable para su administración contemplada en las Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna, y revisa sus niveles de organización (recursos humanos), en una función tipo de auditoría interna, y sus procesos de capacitación y entrenamiento; la evaluación de la función de auditoría interna y el desempeño de su personal. El capítulo concluye con una propuesta para el manejo del archivo de esta función.

El comité de auditoría es una figura que ha demostrado su indiscutible valor al contribuir con el bienestar de todo tipo de organización donde se ha instaurado. El capítulo 4 trata este tema partiendo de las primeras manifestaciones que le dieron origen y justificación. Después se presentan los siguientes aspectos de ese comité: definición, objetivos, importancia y beneficios, estructura (quiénes participan en él), cómo opera (funciones específicas, actividades, relación con la función de auditoría interna y servicios que esta función puede proporcionar al comité), y el comité de auditoría en el contexto del código de mejores prácticas corporativas. El capítulo finaliza con un análisis de la situación actual y las perspectivas de este comité, y dos apéndices: 1. Principales obligaciones y responsabilidades de los comités de auditoría frente a la *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, y 2. Su relación con la Ley del Mercado de Valores.

La auditoría interna es una disciplina profesional que como tal, y para hacer prevalecer ese estatus, requiere de un marco de referencia para su ejecución y práctica ordenada que dé seguimiento a las normas y los criterios que regulan su ejercicio, y con una metodología que asegure su direccionamiento y control para obtener los resultados deseados. Para tales efectos se desarrolló el capítulo 5, "Metodología de la auditoría interna", que contempla los siguientes temas: planeación del trabajo de auditoría interna (tanto en sus vertientes de aseguramiento como de consultoría), que parte desde su plan anual de trabajo hasta el análisis de las nueve etapas recomendadas para una intervención en particular; estudio de las técnicas por utilizar para el levantamiento de información; integración de la documentación de una auditoría en correlación con los papeles de trabajo (propósito, contenido, técnicas de preparación, proceso de revisión, propiedad, custodia y actualización); la aplicación de pruebas de auditoría para examinar la información (programas de auditoría de aplicación general y de aplicación específica) y alcance de las pruebas con apoyo en el muestreo; comparación entre lo que es y lo que debe ser, con base en la evaluación de la información obtenida durante la ejecución de la auditoría; control de la captación de hallazgos y observaciones de auditoría; identificación de la normatividad emitida por el IIA para comunicar los resultados de auditoría, y los aspectos por considerar para monitorear y dar seguimiento a los resultados de auditoría comunicados a la dirección general.

El capítulo 6, "El informe de auditoría interna", se ocupa de este relevante y determinante documento, resultado de un trabajo de auditoría. Es bien sabido que un informe mal elaborado puede echar por tierra el mejor trabajo de auditoría interna, y recomendaciones y sugerencias positivas y necesarias para la entidad auditada pueden no ser aceptadas, entendidas o comprendidas, en demérito de la calidad profesional del auditor. Este capítulo se ocupa de la estructura interna y externa del informe, así como de las consideraciones para la elaboración de un buen resumen. También aborda la redacción del informe en sus aspectos de claridad, precisión, corrección, concisión, sencillez, adecuación, cortesía y originalidad.

Con el propósito de interpretar y atermizar los aspectos filosóficos, normativos y teóricos de la función de auditoría interna tratados en los capítulos precedentes, y para una mayor comprensión y entendimiento práctico de la profesión de auditoría interna, se desarrolló el capítulo 7, "Servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional", en virtud de que el tema implícito puede ser tal vez de mayor relevancia; sin que ello represente restar importancia a los otros tres servicios de aseguramiento (la eficiencia y eficacia de las operaciones y programas, la protección de activos, y el cumplimiento con leyes, regulaciones, políticas, procedimientos y compromisos), puesto que los resultados de estas otras tres acciones de aseguramiento, de una u otra forma, finalmente inciden y se reportan a través de la información financiera y operacional.

El capítulo inicia con el tratamiento de lo que se debe entender por ciclos de información, y por información financiera, operacional y administrativa; el sistema de contabilidad y los elementos que lo componen; los objetivos de la información contable/financiera y ejemplos de información operacional. Después se estudian los servicios que dan nombre al capítulo. Hay un preámbulo introductorio, cuya finalidad consiste en posicionar al lector en los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional. Luego se continúa con el análisis de su importancia, el examen de información contable/financiera y operacional y de las herramientas, las técnicas y los procedimientos de que se dispone para su examen. El capítulo termina con una propuesta de modelos de programas de revisión y evaluación del sistema de contabilidad y de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información contable/financiera y operacional.

Finalmente, el capítulo 8, "Tendencias de la auditoría interna", trata el estado de la función de auditoría interna a 2011, así como sus tendencias y perspectivas, y se comentan los resultados, a nivel enunciativo, de los cinco reportes producto de la "Investigación sobre auditoría interna en el entorno global del Instituto de Auditores Internos: Un componente de estudio de la estructura común de conocimientos" [*The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the Common Body of Knowledge (CBOK) Study*] llevada a cabo por *The Institute of Internal Auditors*, en coordinación con *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, aplicada de marzo a mayo de 2010, en 22 idiomas, a 13 582 auditores internos de 107 países.

El capítulo incluye un resumen de los resultados del trabajo de investigación-encuesta denominado "Mirando hacia el futuro: Perspectivas y tendencias según los líderes de auditoría interna" (*Looking to the future: Perspectives and trends from internal auditors leaders*),

aplicado por la firma de consultoría *Grant Thornton Advisory Services* a más de 300 directores de auditoría interna durante la segunda mitad de 2010 en Estados Unidos de América. El capítulo concluye con comentarios del autor de este texto sobre el tema.

Es importante advertir que todos los temas y todos los capítulos están fuertemente interrelacionados, por lo que para lograr una buena comprensión y mejor entendimiento de la temática tratada en el libro, se recomienda realizar una lectura completa del texto antes de entrar al estudio del capítulo que sea de su interés; de otra manera es posible que no se asimilen bien las ideas o no se capten totalmente los conceptos al desconocer lo tratado en los capítulos adyacentes.

¡Bienvenido al mundo de la auditoría interna!!

Juan Ramón Santillana González

LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

OBJETIVOS

1. Conocer el origen y la evolución de la función de auditoría interna.
2. Conocer los componentes que dan forma a la naturaleza de la auditoría interna.

RESUMEN DEL CAPÍTULO

- A partir de las primeras manifestaciones de esta función, la narrativa cronológica conducirá al lector por las diversas etapas de su evolución. Si no se conoce el pasado, no se podrá comprender y ubicar el presente, y mucho menos proyectar el futuro.
- Naturaleza de la auditoría interna: concepto, propósito y alcance. ¿Por qué una organización debe contar con auditoría interna?

-
- | | |
|---|---|
| 3. Identificar la coordinación que debe darse entre auditoría interna y auditoría externa. | ▲ Intereses primarios de auditoría interna y auditoría externa. Intereses secundarios interrelacionados. Coordinación de esfuerzos de auditoría. |
| 4. Identificar la coordinación que debe darse con otros auditores internos. | ▲ Con auditores internos de la oficina matriz. Con auditores internos de compañías afiliadas. Con auditores internos de organizaciones con las que se tienen relaciones de negocio. |
| 5. Conocer las organizaciones de auditores internos. | ▲ <i>The Institute of Internal Auditors.</i>
▲ <i>The Institute of Internal Auditors Research Foundation.</i>
▲ Instituto Mexicano de Auditores Internos. |
| 6. Distinguir la función de auditoría interna en el sector público federal mexicano. | ▲ Un poco de historia para entender el presente. <i>En el sector privado se puede hacer todo, menos lo que la ley prohíbe; en el sector público se puede hacer sólo lo que la ley permite.</i> |
| 7. Diferenciar los programas de certificación en auditoría interna que ofrece <i>The Institute of Internal Auditors</i> , bien sea de manera directa o a través de institutos u organizaciones de auditores internos afiliados a ese Instituto. | ▲ Auditor interno certificado (Certified Internal Auditor-CIA).
▲ Certificación en autoevaluación en control (Certification in Control Self-Assessment-CCSA).
▲ Auditor certificado en servicios financieros (Certified Financial Services Auditor-CFSA).
▲ Auditor certificado en auditoría gubernamental (Certified Government Auditing Professional-CGAP).
▲ Certificación en aseguramiento de la administración de riesgos (Certification in Risk Management Assurance-CRMA). |

1.1 ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN¹

Los primeros indicios sobre la utilización del término auditor se encuentran en escritos atribuidos a Aristófanes, César y Cicerón en Grecia y Roma. De manera simultánea, documentos con una antigüedad aproximada de 2500 años revelan que durante el reinado de Ptolomeo Filadelfo II se practicaban auditorías internas para administrar el estado de Grecia. Estas nascentes auditorías se ocupaban de examinar la exactitud de los registros contables y evaluaban que fueran apropiadas las actividades reflejadas en las cuentas.²

Con el correr del tiempo, el desarrollo y evolución de la auditoría interna se ubica en la expansión de la actividad industrial y comercial, cuando un productor o comerciante idea mecanismos para supervisar, vigilar y controlar a sus empleados y operaciones; son las primeras manifestaciones de auditoría interna ejercidas por el propio dueño del negocio. Sin embargo, con el tiempo las operaciones comenzaron a crecer en volumen y complejidad; fenómeno que se acentuó a raíz del advenimiento de la denominada Revolución Industrial en Europa. Ya no es práctico para el dueño o administrador tener un contacto personal más estrecho para revisar que las operaciones se estén llevando a cabo satisfactoriamente y con un alto grado de efectividad. Fue el momento de crear un nuevo sistema, por delegación, de supervisión y revisión para que el dueño o administrador extendiera su control y vigilancia a través de la ayuda que le podía proporcionar ese sistema, ayuda que provino de la asignación de una o más personas de la organización, de su plena confianza, a quienes se les responsabilizó directamente de revisar y reportar acerca de los dos siguientes cuestionamientos: ¿están adecuadamente salvaguardados los activos? y ¿se han cometido, se están cometiendo o existen condiciones para que se cometan fraudes o malos manejos? Es así como ese sistema vino a representar las primeras acciones formales de auditoría interna.

En Estados Unidos de América fue incipiente la necesidad de la auditoría interna durante el periodo colonial debido a que no se había dado aún el desarrollo industrial; de hecho, los libros de texto en materia contable durante ese periodo no hicieron referencia ni a la auditoría interna ni al control interno. Sin embargo, el gobierno comenzó a reconocer la necesidad de la función de auditoría; así, el primer Congreso Norteamericano de 1789 aprobó una ley que proveía señalamientos al secretario del Tesoro para realizar actividades cuya naturaleza era de contraloría y auditoría. En esa época el trabajo de auditoría era visto básicamente como una función de rutina de oficina, ya que no se emitían o rendían cuentas (estados financieros), ni mucho menos se examinaban ni certificaban (dictaminaban) esas cuentas.³

¹ Fuentes de referencia: capítulo 1 de Juan Ramón Santillana González. (2002). *Auditoría Interna Integral* (2a. ed.). México: International Thomson Editores y pasajes del documento *Fundamentals of the Internal Auditing Function*, autor no identificado, (media.wiley.com/product_data), quien a su vez se apoyó en el libro Dale L. Fleshe (1991). *The Institute of Internal Auditors: 50 Years of Progress*. EU: The IIA.

² *Genesis of a great profession*. <http://www.theiia.org/theiia/the-iias-70th-anniversary/making-history/>

³ *Ibidem* 2.

Las empresas ferroviarias en ese país han sido reconocidas como las primeras usuarias de los servicios de auditoría interna, hecho que se dio durante los últimos años del siglo XIX, cuando los auditores internos fueron tomando un lugar relevante en tales organizaciones. El título aplicado a esos empleados era el de *Traveling auditors* y su función consistía en visitar las oficinas expendedoras de boletos de viaje para determinar la venta correcta del boletaje, el uso correcto de los boletos por parte de los pasajeros; además, incluía revisar el registro y manejo del dinero recaudado.⁴

Ese mismo enfoque también se observó en la República mexicana durante los últimos años de la década de 1870 al ponerse en servicio una red tranviaria que unía algunos puntos del entonces Valle de México: Villa de Guadalupe, Catedral, Tacubaya y Tlalpan; y al inaugurarse en 1873 el ferrocarril mexicano, bajo el impulso modernizador del entonces presidente Porfirio Díaz Mori,⁵ cuando se contrataron personas que hacían las mismas funciones arriba descritas. Era notoria la presencia y seriedad de estos empleados enfundados en sobrio uniforme azul y portando una gorra que decía al frente: Auditor.⁶

Durante la misma época referida en párrafos anteriores, en Europa algunas industrias comenzaron a valerse también de los servicios de auditores internos. Tal fue el caso de la empresa Krupp Company, en Alemania, que el 17 de enero de 1875 emitió un manual de auditoría, que en su parte conducente señalaba:

Los auditores están para determinar si las leyes, regulaciones y compromisos, políticas y procedimientos han sido adecuadamente observados y si las transacciones comerciales fueron realizadas de acuerdo con políticas establecidas. Al respecto, los auditores harán sugerencias para el cuidado de los recursos y la mejora de los procedimientos, y evaluar los contratos y compromisos y presentar recomendaciones para mejorarlos.

Aun cuando las raíces de la auditoría interna son anteriores al siglo XIX, su expansión no se dio sino hasta inicios de la segunda parte de ese siglo con la conformación, el crecimiento y desarrollo de grandes corporaciones que empleaban a miles de trabajadores y cuyas operaciones se extendían a otras localidades y países. Esa situación paulatinamente dio lugar a desfalcos y manejo inadecuado de los registros contables como problemas principales. Lo referido, más el crecimiento en volumen de transacciones, originó que las corporaciones volcaran su atención a contratar los servicios de auditores internos y de firmas de contadores públicos para tratar de mantener sus organizaciones bajo control.

Los objetivos de los primeros auditores internos se construyeron básicamente alrededor de la protección de los activos. La *National Industrial Conference Board*⁷ preparó

⁴ *Ibidem* 2.

⁵ Krause, Enrique (1972). *Biografía del Poder, Porfirio Díaz*. (1a. ed.). México. Fondo de Cultura Económica, S.A. de C.V., página 29.

⁶ El autor tuvo la oportunidad de conocer a estos personajes, a principios de la década de 1960.

⁷ La *National Industrial Conference Board*, se creó en 1916 en los Estados Unidos de América bajo la denominación *The Conference Board*. Su propósito es el de llevar a cabo estudios y trabajos dirigidos a las comunidades de negocios sobre disposiciones en los ámbitos políticos y socioeconómicos y los principales aspectos y movimientos en materia laboral.

un estudio que plasmaba los nacientes motivos de la auditoría interna en los siguientes términos:

La protección de los activos de la compañía y la detección de fraudes son sus principales objetivos; consecuentemente, los auditores deben concentrar su atención principalmente en el examen de los registros financieros y en la vigilancia de aquellos activos más susceptibles de uso indebido. Asimismo, una idea generalizada entre los administradores actuales y su generación precedente es que el propósito principal de un programa de auditoría es el de servir como medida psicológica preventiva contra malos manejos por parte de los empleados.

El mismo estudio reconoció que el auditor interno de ayer no tenía las mismas responsabilidades como las que tiene a su cargo un auditor interno hoy en día. En adición, los auditores internos pioneros no desempeñaban tantas funciones como las que desarrollan actualmente.

Hasta antes de 1941 la auditoría interna era esencialmente una función de rutina de oficina, sin estructura organizacional ni estándares de conducta ya que, debido a la necesidad de mantener registros de contabilidad adecuados y confiables, los auditores fueron utilizados para revisar los movimientos contables antes de su registro para asegurar que éstos no tuvieran errores, y su segunda tarea estaba relacionada con la investigación (o posibilidades) de fraude. Así, los auditores internos eran vistos como revisores o “policías” encargados de proteger los activos de la organización.

El viejo concepto de auditoría interna se puede comparar como si fuera un seguro: su principal objetivo era descubrir fraudes, y no esperar hasta que los auditores externos los detectaran durante su auditoría anual. Esta postura hacía que los auditores internos tuvieran una presencia más de policías o de detectives. El concepto moderno de la auditoría interna es el de apoyo a la administración en todo su contexto, ya que están inmersos en el proceso administrativo y relacionados con la prevención de errores, ineficiencias y fraude. Es probable que este nuevo enfoque sea atribuible a los cambios en la tecnología ya que, por ejemplo, la contabilidad en las organizaciones de hoy en día, en su gran mayoría, está computarizada, por lo que los registros están sujetos a procedimientos automatizados de chequeo; de esta manera, se redujo la necesidad de que los auditores internos revisaran todas las transacciones y dejaran atrás aquellas actividades de auxiliar de oficina.

En 1941 se marcó el punto de cambio en la evolución y desarrollo de la auditoría interna, gracias a dos eventos relevantes, ambos estrechamente interrelacionados. Uno de éstos fue la publicación, en enero de ese año, por parte de la editorial Ronald Press, de la tesis doctoral de Victor Z. Brink (Columbia University) presentada en la forma del que se constituyó en el primer gran libro en la materia, denominado *Internal Auditing*; el otro se dio con la fundación de *The Institute of Internal Auditors* (IIA), cuyos antecedentes y evolución se narran a continuación.

John B. Thurston, responsable del área de auditoría interna de la North American Company en Nueva York, fue el primer profesional en la materia que aplicó un gran esfuerzo ten-

dente a la comprensión y aceptación de la auditoría interna. También comenzó a concebir la idea de formar una organización de auditores internos, idea que transmitió a Robert B. Milne, auditor general de la Columbia Engineering Corporation, y a Victor Z. Brink.

Así, y teniendo como interés común la evolución de la auditoría interna, Thurston, Milne y Brink se organizaron y crearon un comité de auditoría interna en las organizaciones Edison Electric Institute y American Gas Association, como paso inicial para la creación de una organización de mayor envergadura. Los tres estaban decidiendo el futuro de la auditoría interna hacia un mayor nivel de reconocimiento por parte de las corporaciones y de la sociedad. Por ello, contactaron a 40 amigos y colegas que prestaban sus servicios en empresas y firmas de contadores públicos. Veinticinco de ellos estuvieron de acuerdo en formar una organización de auditores internos.

El 9 de diciembre de 1941, se celebró la primera conferencia anual en el *Williams Club* de la ciudad de Nueva York, en la que se creó el IIA con 24 socios fundadores; Thurston fue electo el primer presidente y, además, desde entonces, es reconocido como el principal responsable de la creación del IIA. La membresía al IIA creció rápidamente, hacia el primer año ya contaba con 104 socios, hacia el quinto 1 018; y para 1957 ya eran 3 700 de los cuales el 20% eran de fuera de Estados Unidos.

El grupo fundador del IIA adoptó como primera actividad el desarrollo de los miembros que paulatinamente se iban incorporando al instituto. En enero de 1942 se contrataron los servicios de un director de investigación. En marzo de 1943 se publicó el primer libro bajo los auspicios del IIA el que, además, se interesó en desarrollar una publicación destinada específicamente a las necesidades de la profesión, dando origen al nacimiento en septiembre de 1944 de la revista *Internal Auditor*. En 1943 se afiliaron⁹ al IIA organizaciones de auditores internos de las ciudades de Detroit, Los Angeles y Filadelfia, y en los años siguientes en Dayton y Cleveland, y en Toronto, Canadá, como primera afiliada fuera de la geografía estadounidense. Hacia finales de 1947 operaban 19 afiliadas en Estados Unidos y Canadá. En 1948 se afiliaron organizaciones de auditores internos en Londres, Inglaterra, y en Manila, Filipinas, dando origen con ello a la internacionalización del IIA.

A partir de esos sucesos, durante la década de 1940, los auditores internos en Estados Unidos de América empezaron a expandir el alcance de sus auditorías, además de la tradicional auditoría interna financiera. Su principal detonador fue la denominada economía de guerra, cuando la administración de las empresas comenzó a estar más inmersa con las cédulas de producción, el abasto de materiales, las relaciones laborales y el cumplimiento con regulaciones gubernamentales que requerían, entre muchos otros aspectos, reportes de costos que los auditores externos deberían examinar e informar en los resultados de sus trabajos. Como consecuencia de ello, los auditores internos comenzaron a dirigir sus esfuerzos a asistir a la administración en todas las vías posibles. En conclusión, después de la Segunda Guerra Mundial, los mayores beneficiados del apoyo de estos profesionales

⁹ *The Institute of Internal Auditors* identifica como "chapter" (capítulo) a las organizaciones de auditores internos que se afilian a él a nivel mundial. Se adopta el término "afiliada" por ser el aplicable para su mejor entendimiento en el idioma español.

fueron los administradores de las empresas que dejaron atrás el anacrónico alcance de los servicios de auditoría interna.

El concepto *operations auditing* u *operational auditing* (auditoría de operaciones o auditoría operacional) fue adoptado para describir la ampliación de las actividades de los auditores internos. Es así como en marzo de 1948 se publicó en la revista *Internal Auditor* un trabajo de Arthur H. Kent denominado "Audits of Operations"; este artículo ha sido considerado como el primer documento que describe la expansión del alcance de la auditoría interna al incluir reiteradas referencias a la auditoría de operaciones.

En 1950 se inicia un periodo de espectacular crecimiento del IIA. Se hizo gran énfasis en la investigación y un gran número de artículos, producto de esas investigaciones, fueron publicados para ayudar a cubrir las demandas de conocimiento de los auditores internos.

El primer documento formal que utilizó en su título la frase *operational auditing* fue del autor Frederick E. Mints, publicado en junio de 1954 en la revista *Internal Auditor*.

Hacia mediados de la década de 1950 empezó a utilizarse de manera reiterada el término *operational auditing* en conferencias, artículos y publicaciones técnicas. Al mismo tiempo, la contabilidad comenzó a procesarse de manera mecanizada o computarizada, por lo que los auditores internos dejaron de aplicar algunos procedimientos de chequeo de los registros, toda vez que los procesos automatizados llevaban a cabo esta labor. Esta tendencia se vio reflejada en el *Statement of Responsibilities of Internal Auditing* publicado en 1957 por el IIA.

El alcance de las responsabilidades de los auditores internos puede ser observado mediante la comparación de los *Statement of Responsibilities of Internal Auditing* emitidos durante los años 1947 y 1957. La versión de 1947 establecía que la responsabilidad primaria de la auditoría interna estaba relacionada con asuntos contables y financieros, sin abordar aspectos en materia operacional. El enfoque se amplió después de una década, ya que la versión de 1957 amplía de manera relevante el alcance de la auditoría interna. La versión de 1947 decía que los auditores internos "pueden" involucrarse en asuntos operacionales; la de 1957 establecía que los auditores internos "deben" involucrarse con cualquier actividad del negocio, como se aprecia en las siguientes obligaciones extraídas del documento de referencia:

- ▶ Revisar y evaluar la solidez, adecuación y operatividad de la contabilidad, las finanzas y los controles de operación.
- ▶ Asegurar el alcance de cumplimiento con las políticas, los planes y procedimientos establecidos.
- ▶ Asegurar el alcance de la organización en las medidas adoptadas para salvaguardar los activos de pérdidas o malos manejos.
- ▶ Asegurar la veracidad de la contabilidad y otra información generada por la organización.
- ▶ Asegurar la calidad en el desempeño de las responsabilidades conferidas.

Y la evolución continuó. Se fueron dando nuevos desarrollos y enfoques de la auditoría interna, adicionales a la auditoría operacional. En 1963 la *National Industrial Conference Board* llevó a cabo un estudio en 177 organizaciones sobre los objetivos de los programas de auditoría interna, en la que concluyó que son cinco los objetivos primarios de esta disciplina profesional:

1. Determinar lo adecuado del sistema de control interno.
2. Investigar el cumplimiento con las políticas y los procedimientos instaurados por la organización.
3. Verificar la existencia de los activos, su salvaguarda y mantenimiento; asimismo, prevenir o descubrir fraudes.
4. Asegurar la confiabilidad de la contabilidad y en el sistema de información.
5. Reportar sus hallazgos a la administración y recomendar acciones correctivas cuando sea necesario.

El IIA reconoce que la ética es un aspecto muy importante en la práctica de la auditoría interna y, como los principios morales de sus asociados debían ser formalizados, el 13 de diciembre de 1968, en reunión ordinaria de consejo directivo celebrada en la ciudad de Nueva Orleans, Luisiana, adoptó un código de ética que tiene como propósito fundamental normar la conducta y guiar las acciones profesionales de cada miembro del instituto. Este código, que periódicamente es objeto de actualización, ha sido adoptado y adaptado por todas las afiliadas al IIA en el ámbito internacional.

En 1972 el IIA cambió sus oficinas generales de Nueva York a Florida, donde se encuentran ubicadas actualmente; y estableció (vigente a la fecha) el *Programa de Auditor Interno Certificado (Certified Internal Auditor Program-CIA)* como una forma de reconocimiento de capacidad profesional.⁹

En 1975 un estudio llevado a cabo por el IIA determinó que 95% de los usuarios de servicios de auditoría interna requerían que los auditores internos, en sus intervenciones, revisaran las operaciones con el objeto de evaluar su eficiencia, eficacia y economía. El mismo estudio reportó que 51% del tiempo invertido en trabajos de auditoría interna era ocupado en actividades de auditoría operacional. Lo anterior significa que la orientación de la auditoría financiera hacia la operacional se estaba dando de manera profunda y permanente; además, de que el auditor interno comenzó a ser considerado como un elemento y parte importante de la administración.

A partir de 1978 el IIA desarrolló y empezó a publicar las *Normas para la práctica profesional de la auditoría interna (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)*¹⁰ con el propósito de: "[...] dar servicio a la profesión en todo tipo de negocios, en diferentes niveles jerárquicos y en todas las organizaciones donde haya auditores internos [...] para llevar a cabo en forma correcta la práctica de la auditoría interna". La experiencia y el éxito han demostrado la validez de los principios básicos que se han venido promoviendo en las normas referidas.

Posterior a la emisión de esas normas, surgieron otros pronunciamientos, como una extensión de las señaladas. Esos otros fueron las *Declaraciones sobre las normas para la práctica profesional de la auditoría interna (Statement on Internal Auditing Standards-SIAS)*

⁹ Dado el éxito de este programa, el IIA desarrolló, y ofrece actualmente, cuatro programas adicionales de certificación, cuyo detalle (de los cinco) se comentan más adelante en la sección 1.7 "Programas de certificación".

¹⁰ En la versión 2011 de estos *Standards* se aprecia la evolución y ampliación de su título al de *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.

que proveían interpretaciones autorizadas de las *Normas para la práctica profesional de la auditoría interna*.¹¹

Otro evento de gran relevancia en la función de auditoría interna en Estados Unidos de América ocurrió en 1987, a raíz de la publicación de un reporte de la *Treadway Commission*, que dio origen a la creación del *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* que se integró con cinco organizaciones relacionadas en materia contable y financiera: *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *American Accounting Association (AAA)*, *Institute of Management Accountants (IMA)* y el *Financial Executives International (FEI)*. El propósito de esta comisión era estudiar las causas por las que se emitían reportes financieros fraudulentos.

El COSO concluyó, entre muchos otros aspectos, que 1) debe existir la función de auditoría interna¹² en toda empresa pública¹³ y 2) debe haber un comité de auditoría integrado no únicamente por los altos directivos de la organización. Estas conclusiones no sólo dieron gran realce a la profesión de auditoría interna, sino que también la llevaron a participar, de nueva cuenta, en aspectos de fraude en las organizaciones, tal y como se le tenía contemplada hasta antes de 1941.

Durante la última década del pasado siglo y la primera del presente, la auditoría interna ha sido objeto de una profunda consolidación y perfeccionamiento de su función, donde ha resaltado su apoyo al logro de los objetivos de la organización, a los procesos de gobierno, a la prevención y detección de fraudes, y a la concomitante administración y evaluación de riesgos.

1.2 NATURALEZA DE LA AUDITORÍA INTERNA¹⁴

NATURALEZA¹⁵

La naturaleza de la auditoría interna se deduce del análisis de su concepto, propósito y alcance que de manera sucinta se desarrollan en esta sección.

¹¹ Las SAS evolucionaron hacia las actualmente identificadas como *Guías fuertemente recomendadas (Strongly Recommended Guidance)*.

¹² La unidad administrativa en una organización, responsable por realizar actividades de auditoría interna, puede ser identificada con diversos nombres, con base en su jerarquía y posición dentro de la misma, como son: dirección, subdirección, departamento, área, entre otras. Para efectos prácticos, a lo largo de este texto se le ha venido identificando con el nombre genérico de "función de auditoría interna". De igual manera, al responsable general de la función de auditoría interna se le pueden asignar diversas jerarquías, atendiendo al nivel de ubicación de esta función; dentro de la organización, como es el caso de director, subdirector, jefe de departamento, jefe de área, etcétera, para efectos prácticos se le ha estado identificando con el nombre genérico de "director de auditoría interna". Por último, en algunas partes del texto se utilizan las expresiones "trabajos de auditoría", "intervención de auditoría" o simplemente "auditoría", al respecto se entenderán como servicios, trabajos o acciones de aseguramiento y/o de consultoría.

¹³ Entiéndase por "empresa pública" la que tiene colocadas acciones y valores entre el gran público inversionista a través del mercado de valores.

¹⁴ El estudio del contenido de esta sección debe complementarse con los temas relativos incluidos en el capítulo 2, "Normatividad de la auditoría interna".

¹⁵ No se contempla en esta oportunidad el tema relativo a definición de la auditoría interna en virtud de que por su gran relevancia y contexto es motivo de un tratamiento específico, al que se da forma en la sección 2.2, Definición de auditoría interna, de este libro.

CONCEPTO

Auditoría interna es una función que coadyuva con la organización en el logro de sus objetivos; para ello se apoya en una metodología sistemática para analizar los procesos de negocio y las actividades y procedimientos relacionados con los grandes retos de la organización, que deriva en la recomendación de soluciones.

La auditoría interna es una función practicada por auditores internos profesionales con un profundo conocimiento en la cultura de negocios, los sistemas y los procesos. La función de auditoría interna provee seguridad de que los controles internos instaurados son adecuados para mitigar los riesgos y alcanzar el logro de las metas y objetivos de la organización.

PROPÓSITO

Con base en la aplicación de un enfoque que asegure eficiencia en los procesos de administración de riesgos, de control y de gobierno, es propósito de la auditoría interna entregar a la alta administración resultados cualitativos, cuantitativos, independientes, confiables, oportunos y objetivos; además de asistir a las organizaciones públicas y privadas a alcanzar sus metas y objetivos.

ALCANCE

El alcance de la función de la auditoría interna en una organización es amplio e involucra aspectos como los siguientes: revisar y evaluar la eficacia en las operaciones, la confiabilidad en la información financiera y operativa, determinar e investigar fraudes, las medidas de protección de activos y el cumplimiento con leyes y regulaciones; involucra también el asegurar apego a las políticas y los procedimientos instaurados en la organización. Es importante resaltar que los auditores internos no son responsables de la ejecución de las actividades de la organización por lo que sólo proponen a la administración y el consejo de administración (o su equivalente) medidas para el mejor desempeño de las responsabilidades de éstos.

Como resultado del gran alcance de la función de auditoría interna, los auditores internos deben contar con amplios conocimientos y sólida formación académica y profesional.

¿POR QUÉ UNA ORGANIZACIÓN DEBE CONTAR CON AUDITORÍA INTERNA?¹⁶

Como piedra angular para un sólido proceso de gobierno, la auditoría interna representa el puente entre la administración y el consejo; asimismo, apunala el clima ético y la eficiencia

¹⁶ La información de este apartado es una traducción y adaptación libre del texto *The Professional Practices Framework* (2004). EU: The IIA.

y eficacia de las operaciones, y apoya a la organización en el cumplimiento con reglas, regulaciones y todo lo relacionado con la práctica de negocios.

La administración es responsable de establecer y mantener el sistema de control interno en la organización. El sistema de control interno (también identificado como controles internos) es aquel cuya estructura, actividades y procesos coadyuvan a lograr una administración efectiva, mitigando los riesgos que puedan entorpecer el logro de los objetivos de la organización. La administración tiene a su cargo esta responsabilidad en favor de los accionistas de la empresa, responsabilidad que se hace extensiva a otros grupos, como es el caso del consejo de administración, el comité de auditoría y las autoridades gubernamentales.

Una función de auditoría interna independiente y efectiva es la que asiste a la administración —sin descuidar al consejo, al comité de auditoría u otros grupos directivos— para el pleno desempeño de sus responsabilidades, proporcionándole un enfoque sistemático y disciplinado para asegurar la eficiencia en el diseño y la operación del sistema de control interno y en el proceso de administración de riesgos.

El objetivo de asesorar en el sistema de control interno y en el proceso de administración de riesgos por parte de la función de auditoría interna provee a la administración, al consejo y a los accionistas, un aseguramiento independiente de que los riesgos serán mitigados de manera apropiada; ello debido a que los auditores internos son expertos en la comprensión de los riesgos de la organización y en los controles disponibles para mitigarlos. Su apoyo consiste en el conocimiento de estos asuntos, que dan base para proponer recomendaciones para su mejora.

Aquellas organizaciones que no cuentan con una función de auditoría interna están perdiendo los invaluable beneficios que aportan auditores internos profesionales; además de correr el riesgo de que su administración no se encuentre en la mejor posición de proveer conocimientos, independencia y opiniones objetivas sobre el sistema de control interno.

Algunas organizaciones asignan actividades de auditoría interna, sobre la base de tiempo parcial, a algunos miembros de la organización que desempeñan otro tipo de responsabilidades. Cuando esto ocurre, las personas que no cuentan con el entrenamiento o experiencia necesarios en la profesión de auditoría interna difícilmente podrán alcanzar una eficiencia óptima. Tales organizaciones corren el gran riesgo de obtener resultados pobres en las revisiones; además, las instancias que las practican carecen de posición organizacional para asegurar resultados positivos. En este ambiente, en las revisiones pueden no ser identificados procesos de alto riesgo, y pueden ser pasadas por alto deficiencias en el sistema de control interno.

Una lección primaria, proveniente de descalabros financieros y colapsos de numerosas organizaciones, es que un gobierno, una administración de riesgos y controles internos eficientes son esenciales para asegurar longevidad en las organizaciones; por ello, y bajo una perspectiva objetiva, el conocimiento a detalle de una organización, y la aplicación de sólidos principios de auditoría y consultoría, son el mejor soporte para asegurar la buena marcha de una entidad.

1.3 COORDINACIÓN ENTRE AUDITORÍA INTERNA Y AUDITORÍA EXTERNA

INTERESES PRIMARIOS DE AUDITORÍA INTERNA Y DE AUDITORÍA EXTERNA

La necesidad de coordinación entre ambas auditorías es indiscutible y fuera de toda duda; sin embargo, antes de entrar al tratamiento específico de esa coordinación, es conveniente dejar asentados los intereses primarios de ambas funciones.

El auditor externo empieza su labor partiendo de resultados finales y continúa con el análisis de la forma como se alcanzaron éstos; por el contrario, el auditor interno empieza revisando las actividades operativas y los procesos básicos de una organización con miras al futuro, en un espíritu de servicio para el bienestar de la misma.

En el caso del auditor externo, su interés primario está en poder expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados de conformidad con las normas aplicables; por consiguiente, este auditor está más orientado hacia los saldos finales de los estados financieros y la evidencia que soporta la validez de éstos. El auditor interno, por su lado, está enfocado en ayudar a la organización con trabajos de aseguramiento y consultoría en el cumplimiento de sus objetivos, proporcionándole un enfoque sistemático y disciplinado para mejorar la eficiencia en los procesos de administración de riesgos, control y gobierno; además de agregar valor y mejorar las operaciones de la organización.

Lo anterior significa que ambos grupos de auditoría, y con la misma fuente de información, tienen prioridades diferentes, secuencias diferentes y objetivos primarios diferentes.

INTERESES SECUNDARIOS INTERRELACIONADOS

Un interés común de ambas disciplinas es el sistema de control interno. Para el auditor interno, por ser un elemento fundamental de su intervención el vigilar el cumplimiento de los objetivos generales y específicos que persigue el control interno. Para el auditor externo, porque dependiendo de la calidad y el apego al sistema de control interno instaurado en la organización, cuya información financiera está sujeta a su revisión, eso determinará la profundidad y el alcance por aplicar en su examen: a mejor control, reducción de las pruebas de auditoría; a menor control, ampliación de las pruebas de auditoría. Esa situación impacta de manera determinante en el tiempo por invertir en la auditoría externa y en el consecuente cobro de honorarios.

En otro orden de intereses, como el auditor interno está inmerso en términos del bienestar total de la organización, deberá vigilar que ésta procure servicios de auditoría externa que prometan razonabilidad entre la calidad del servicio por proporcionar y los costos (honorarios) correspondientes; asimismo, debe buscar que la auditoría externa interfiera lo menos posible en la marcha normal de la operación, con la ventaja, en este caso, de que comprende y conoce mejor lo que está ofreciendo el auditor externo.

El auditor externo, por su parte, también está interesado en el bienestar de la organización, especialmente en el sentido de que la salud y prosperidad de su cliente vendrán a ser un factor importante en el prestigio e ingresos que percibirá su firma de auditores externos. Este profesional sabe, además, que la administración, en cierto grado, se puede valer de él para asesorarla en la evaluación de la eficiencia de su función de auditoría interna, incluyendo el rango y calidad de los servicios que presta.

COORDINACIÓN DE ESFUERZOS DE AUDITORÍA

Objetivo

A efecto de asegurar una adecuada cobertura de auditoría y minimizar la duplicación de esfuerzos, se debe coordinar el trabajo de las auditorías interna y externa.

Para identificar y evaluar los componentes específicos o tipos de práctica de coordinación de esfuerzos entre los dos tipos de auditoría, es necesario reconocer que ninguna clasificación dará la fórmula exacta o dimensión satisfactoria de esa coordinación debido a la gran variedad y complejidad que se presenta en las operaciones de cada organización en lo particular, y a la forma como se maneja este esfuerzo de coordinación en los niveles altos e inferiores. Esto quiere decir que las actividades de coordinación en una situación particular pueden ser relativamente simples entre ambos auditores, cuando cada uno se preocupa por su propia misión; por otro lado, estas actividades pueden ser vistas como un gran esfuerzo que puede alcanzar, incluso, niveles de sofisticación en algunas organizaciones. A continuación se presentan los componentes que comprende la coordinación de esfuerzos de auditoría.

Intercambio de documentación de auditoría. Cuando el auditor interno pone la documentación de auditoría a disposición del auditor externo, se trata de una práctica que puede ser sana y conveniente, en virtud de que el primero puede haber desarrollado cierto tipo de revisión o examen que eventualmente será de utilidad para el segundo, lo cual también conlleva un obvio ahorro de tiempo, esfuerzos y, por supuesto, de honorarios. Este aspecto está regulado en la Norma Internacional de Auditoría NIA 610, Uso del trabajo de auditores internos.

Para construir un ambiente sano, objetivo y profesional, que evite distensión entre ambos profesionales, es necesario e indispensable precisar el uso que el auditor externo dará a la documentación de auditoría del auditor interno.

En sentido inverso, es una práctica poco común que el auditor externo proporcione su documentación de auditoría al auditor interno, en virtud de que podría afectar el estatus de contador público independiente del auditor externo; sin embargo, es algo que se puede dar cuando hay propósitos y eventuales beneficios positivos mutuos.

Por último, no se debe soslayar la posibilidad de que haya reticencia por alguna de las partes para facilitar su documentación de auditoría a la otra: para no exhibirse por la mala calidad o soporte de ésta, por no poner a disposición de la contraparte situaciones irregulares detectadas, o por tener consignado en ella situaciones de orden confidencial. Al

presentarse estos casos, el auditor interno habrá de informar lo conducente, de inmediato, a su superior para las aclaraciones del caso.

Intercambio de informes y cartas de observaciones. Los informes de auditoría interna, las respuestas a dichos informes por parte de los auditados y las revisiones subsecuentes sobre el seguimiento de observaciones deberán ser puestos a disposición de los auditores externos, ya que toda esta información les servirá de ayuda en la determinación y los ajustes sobre los alcances de su trabajo.

Por su parte, a los auditores internos se les deberá proporcionar copia del dictamen y las cartas de observaciones preparados por los auditores externos independientes. Los temas contemplados en esos documentos serán un apoyo importante en la planeación de auditoría interna, en especial para enfocar sus esfuerzos en aquellas áreas que fueron motivo de observaciones relevantes.

Reuniones periódicas para discutir asuntos de interés recíproco. Es muy conveniente llevar a cabo reuniones periódicas entre ambos grupos de auditores, en las que se discutan, analicen y se llegue a acuerdos sobre temas, cuestionamientos y asuntos que deban ser tratados en ese contexto; todo ello bajo la premisa de una adecuada cobertura de auditoría y para evitar la duplicidad de esfuerzos en un campo de plena coordinación y cooperación mutua.

Las reuniones servirán, además, para el intercambio de información adicional a la comentada en el componente que antecede. Típicamente esta situación se da más del auditor interno hacia el externo, en virtud de que el primero cuenta con un mayor conocimiento de los detalles operacionales que pueden ser importantes para el segundo, quien requiere conocer el flujo de los procesos, procedimientos y cómo se conforma el sistema de información de la organización, conocimientos que por lo regular ya tiene adquiridos el auditor interno. En adición, el auditor interno debe poseer una gran sensibilidad de espíritu de grupo, para que alerte oportunamente al auditor externo sobre asuntos o aspectos que puedan impactar en el desarrollo de su trabajo.

Aun cuando el auditor externo tiene poco que ofrecer al auditor interno en este intercambio de información complementaria, siempre estará alerta en coadyuvar suministrando lo que a su juicio considere pueda ser de interés a la función de auditoría interna.

Técnicas y procedimientos de auditoría. Es práctica común, y regularmente deseable, que el auditor interno utilice en su trabajo las técnicas y los procedimientos de auditoría que aplica el auditor externo, con el propósito de unificar criterios técnicos, los cuales, al ser plasmados en las cédulas de auditoría, permiten un mejor entendimiento y comprensión por parte del auditor externo cuando se apoya en el trabajo realizado por el auditor interno. Esta situación no implica subordinación del auditor interno hacia el externo ni que se pierdan los objetivos y alcances de cada auditoría.

Un hecho indiscutible es que las técnicas y los procedimientos de auditoría desarrollados para la auditoría de estados financieros son aplicables a cualquier tipo de auditoría; por tanto, su conocimiento y aplicación por parte del auditor interno como del externo

propicia el acercamiento y la comunicación entre ellos al expresarse ambos en un mismo lenguaje.

Aceptación de trabajos de auditoría externa. En ocasiones el auditor interno puede ser asignado para trabajar directamente y bajo la supervisión del auditor externo, como en el caso de investigaciones especiales, entendimiento de la estructura del control interno, en la toma de inventarios físicos, arqueos, cuantificación de fraudes, etcétera. Cualquiera que sea la condición o trabajo por desarrollar, este esquema de coordinación debe manejarse con cuidado extremo.

También deberán definirse cuáles son las responsabilidades de ambos auditores, los procedimientos de auditoría por aplicar, la objetividad e independencia de cada uno, y los asuntos que pueden afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría por aplicar. Se definirá en poder de cuál auditor quedará la documentación de auditoría que se genere.

Para despejar cualquier intento o apreciación de que el auditor interno es un ayudante o un subordinado más del auditor externo, es importante precisar el tiempo que involucrará este apoyo y que representa una coordinación.

Capacitación. A partir de la demanda de nuevos servicios, adicionales al tradicional servicio de auditoría de estados financieros, que hacen las organizaciones a las firmas de contadores públicos, se ha forzado la reestructuración de estas últimas; lo que se manifiesta en la creación de nuevas áreas, y reforzamiento de las existentes, por ejemplo en materia de impuestos, consultoría en diversas ramas, tecnología de la información, etcétera. Es poco probable que la función de auditoría interna pueda desarrollar tal infraestructura.

Ante un mundo y entorno administrativo cambiante y en constante evolución, que no excluye, por supuesto, a la función de auditoría interna tratada en este libro, se toma indispensable la actualización de ésta e, inclusive, la especialización, como sería el caso, por ejemplo, de auditoría a la tecnología de la información; actualización y especialización que rebasa los conocimientos adquiridos durante la etapa de formación universitaria de los futuros auditores internos.

Por lo anterior, la capacitación es básica y esencial para ambos grupos de auditores. En el caso de los auditores externos es práctica común que la capacitación se dé partiendo de sus propias áreas de especialidad, situación que no es frecuente para el caso de los auditores internos. En tal virtud, se deriva una magnífica oportunidad de coordinación y acercamiento cuando las firmas de contadores públicos comparten su programa de capacitación a la función de auditoría interna de sus clientes; la participación puede darse en forma directa, o bien cuando los auditores externos proporcionan a los internos el material elaborado para la capacitación; en ambos casos se precisará si ese esquema de capacitación tiene algún precio, de ser así, éste lo deberá cubrir la organización que capacitará por este medio a sus auditores internos.

Seguimiento de hallazgos de auditoría. Tanto el auditor interno como el externo determinarán hallazgos y presentarán recomendaciones que influirán o afectarán las actividades,

las operaciones y los procesos de la organización. Aunque el personal de la organización, en lo individual o colectivamente, es responsable de aceptar las recomendaciones y, por tanto, de adoptar acciones correctivas, también los dos grupos de auditores tienen un interés común respecto de la naturaleza y alcance de las observaciones o deficiencias reportadas, y la manera como serán solucionadas. Por tanto, es altamente comprensible que ambos grupos de auditores estén alerta a los desarrollos en esta materia, y trabajen de manera coordinada para alcanzar los altos niveles de eficiencia deseados en las operaciones y los procedimientos de la entidad auditada; asimismo, deberán estar pendientes del avance de las medidas correctivas y la forma como están siendo atendidas.

Es muy importante que los auditores internos y los externos compartan información que permita promover eficiencia en la operación, en especial en áreas relacionadas con el sistema de control interno. El trabajo conjunto asegura la mejor adopción de medidas correctivas. Al mismo tiempo ambos tipos de auditores deberán estar en la mejor disposición de conjuntar sus esfuerzos de auditoría para dar seguimiento a sus hallazgos.

I.4 COORDINACIÓN CON OTROS AUDITORES INTERNOS

El propósito de esta sección es identificar los elementos de coordinación y actuación de la función de auditoría interna, dependiente de una organización, con las entidades con las que tiene vínculos la organización, como es el caso de oficina matriz, afiliadas y con otras con las que se guardan relaciones de negocio.

CON AUDITORES INTERNOS DE LA OFICINA MATRIZ

Los auditores internos de la oficina matriz, comúnmente denominados auditores corporativos, sobre todo cuando esa oficina es controladora de varias empresas o sucursales, desarrollarán su actividad en los términos hasta ahora comentados, con la novedad de que ampliarán el alcance de su intervención hacia la revisión y evaluación del desempeño de la función de auditoría interna de las empresas o sucursales por controlar, al igual que a cualquier otra unidad administrativa de la corporación en su conjunto. Y en la mayoría de los casos, esos auditores corporativos son quienes imponen un programa mínimo de auditoría que deben cumplir los auditores internos de las controladas, cuya ejecución, avance y resultados son evaluados por los corporativos.

En estos casos, la función de auditoría interna de las empresas o sucursales controladas disciplinarán su actuación a los lineamientos de la casa matriz o controladora, pero buscando siempre un ambiente de coordinación y cooperación mutua, sin perder su independencia de actuación en interés de la corporación. El esquema contemplado en este apartado aplica también para el caso de auditores corporativos internacionales, cuya sede de la casa matriz se encuentre en el extranjero.

CON AUDITORES INTERNOS DE COMPAÑÍAS AFILIADAS

Cada función de auditoría interna desarrollará sus actividades hacia el interior de su organización, de conformidad con los lineamientos hasta ahora tratados. Pero al intentar coordinar sus trabajos con auditores internos de compañías afiliadas, habrán de abrir el abanico del alcance de su trabajo al interactuar con sus colegas de filiales.

La interacción se dará a través de la revisión de transacciones intercompañías con el ánimo preferencial de evitar la duplicidad del esfuerzo de auditoría. Así, por ejemplo, si la Compañía A vende productos a su filial Compañía B, los auditores de la Compañía A revisarán dichas ventas, por lo que resultará ocioso que los auditores de la Compañía B revisaran las compras correspondientes. Con una revisión es suficiente; lo mismo en sentido inverso. En este enfoque se requiere una alta dosis de cooperación y coordinación mutuas en el proceso de auditoría: desde el momento mismo de la programación y la planeación conjunta de las auditorías, pasando por el intercambio de documentación y de informes, continuando con la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría, de capacitación, y culminando con los hallazgos de resultados de auditoría.

Mención especial merece el caso de los trabajos de revisión de la consolidación de resultados de operación, con sus correspondientes ajustes, reclasificaciones y eliminaciones, pues normalmente la consolidación se lleva a cabo por un área específica de la corporación, y virtualmente su revisión corre por cuenta de los auditores corporativos; sin embargo, los auditores internos de las compañías filiales revisarán, de ser posible, de manera conjunta, la información base para tal consolidación.

CON AUDITORES INTERNOS DE ORGANIZACIONES CON LAS QUE SE TIENEN RELACIONES DE NEGOCIO

En ciertos medios comerciales se dan esquemas en los que una organización deja a otra mercancía en calidad de depósito o consignación. En ese caso, es de esperar que la entidad depositaria o consignataria cuente con una función de auditoría interna que vigile por el buen uso, guarda y custodia de la mercancía recibida bajo tales condiciones. Por su parte, la función de auditoría interna de la organización depositante o consignante vigila por el buen uso, guarda y custodia de la mercancía entregada en depósito o consignación, lo cual es una evidente duplicidad de esfuerzos de auditoría.

Ante esta situación, es claro que la organización depositante o consignante tiene jerarquía para fijar las condiciones de estas transacciones, ya que al fin y al cabo es la propietaria de la mercancía. Es así como su función de auditoría interna impondrá los esquemas de vigilancia y revisión que seguirán los auditores internos de la depositaria o consignataria, por lo que la labor de los auditores internos de la organización depositante o consignante se puede circunscribir a recibir y revisar la documentación de auditoría e informes de la entidad depositaria o consignataria y, dentro de sus propios procedimientos, incorporar esquemas de revisión con base en pruebas selectivas.

Es preponderante que la relación referida quede formalmente asentada en el contrato de depósito o consignación correspondiente.

1.5 ORGANIZACIONES DE AUDITORES INTERNOS

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS

Semblanza

El devenir histórico de *The Institute of Internal Auditors* (IIA) está estrechamente vinculado con los antecedentes y la evolución de la función de auditoría a partir del año 1941, según se comentó de manera oportuna en la sección 1.1 del presente capítulo. Por tanto, y para evitar la obvia duplicidad de tratamiento del tema, se recomienda acudir a la referida sección con el propósito de formarse una semblanza del IIA.

Misión y actividades

Es misión de *The Institute of Internal Auditors* proveer un liderazgo dinámico, con alcance internacional, de la profesión de auditoría interna. Las actividades que soportan esta misión incluyen, mas no lo limitan, a las siguientes:

- ▶ Proponer y promover el valor agregado de los profesionales de la auditoría interna en sus organizaciones.
- ▶ Proveer una educación profesional comprensiva tendente al desarrollo de oportunidades, así como el conocimiento de la normatividad y otras guías para la práctica profesional de la auditoría interna, y programas de certificación.
- ▶ Investigar, divulgar y promover en los practicantes de la profesión, y otros interesados, conocimientos relativos a la auditoría interna y el rol en el que participan en materia de control, administración de riesgos y gobierno.
- ▶ Educar a los auditores internos y a otros interesados en las mejores prácticas de auditoría interna.
- ▶ Invitar a los auditores internos de todo el mundo a compartir información y experiencias.

Normatividad

El IIA ha impulsado la promoción, el desarrollo y la divulgación de la siguiente normatividad en materia de auditoría interna, cuyo tratamiento y contenido da forma a la siguiente sección:

Guías de observancia obligatoria (Mandatory Guidance):

- ▶ *Definición de auditoría interna (Definition of Internal Auditing).*
- ▶ *Código de ética (Code of Ethics).*
- ▶ *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing).*

Guías fuertemente recomendadas (Strongly Recommended Guidance):

- ▶ Documentos de posicionamiento (*Position Papers*).
- ▶ Guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna (*Practice Advisories*).
- ▶ Guías para la práctica de la auditoría interna (*Practice Guides*):
 - a) Guías para la práctica (*Practice Guides-PG*).
 - b) Guías generales relacionadas con la tecnología de la información (*Global Technology Audit Guides-PG GTAG*).
 - c) Guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información (*Guides to the Assessment of IT Risk-PG GAIT*).

Tipos de membresía al IIA

Miembro regular. Este tipo de membresía está abierta a todos aquellos que están involucrados con la auditoría interna, controles internos, administración de riesgos, auditoría en sistemas de información y en otros campos relacionados en la materia. Incluye también a quienes están interesados en la auditoría interna: miembros de comités de auditoría, auditores externos, contralores, altos directivos y proveedores de servicios.

Miembros académicos. Individuos que están empleados principalmente como académicos o profesores en escuelas y universidades.

Miembros estudiantes. Son aquellos que están cursando estudios a tiempo completo (12 horas-crédito por semestre) y quienes están inscritos en programas de posgrado en escuelas y universidades. Este tipo de membresía está limitado a un tiempo máximo de seis años de duración.

Miembros retirados. Abierto a todos aquellos que se retiraron de un empleo fijo, que son miembros del IIA y que cambian a esta clasificación de membresía; y que, por lo tanto, no son considerados como nuevos miembros.

Miembros vitalicios. Son los miembros regulares que desean continuar con un compromiso de largo plazo con el instituto. Esta clasificación la alcanzan de manera automática aquellos miembros con más de 40 años de pertenecer al IIA.

Participantes en programas gubernamentales. Auditores profesionales que laboran en dependencias o entidades gubernamentales que practican auditoría, y que desean ser miembros del IIA.

Beneficios de ser miembro del IIA

The Institute of Internal Auditors proporciona a sus miembros una amplia gama de productos y servicios, como son:

Capacitación y entrenamiento

1. El IIA ofrece los siguientes programas de certificación,¹⁷ que tienen la bondad de ser impartidos directamente por el instituto o a través de sus miembros afiliados, como es el caso del Instituto Mexicano de Auditores Internos, en México.
 - ▶ Auditor interno certificado (Certified Internal Auditor-CIA).
 - ▶ Certificación en autoevaluación en control (Certification in Control Self-Assessment-CCSA).
 - ▶ Auditor certificado en servicios financieros (Certified Financial Services Auditor-CFSA).
 - ▶ Auditor certificado en auditoría gubernamental (Certified Government Auditing Professional-CGAP).
 - ▶ Certificación en aseguramiento de administración de riesgos (Certification in Risk Management Assurance-CRMA).
2. Cuotas preferenciales en seminarios organizados por el IIA. A partir de los seminarios "Técnicas y herramientas para el auditor principiante" (Tools and Techniques for the Beginning Auditor) y "Visión universitaria" (Vision University), se ofrecen cursos para auditores a todos los niveles de conocimientos y experiencia.
3. Cuotas preferenciales en la asistencia a asambleas (conferences), incluyendo la Asamblea general sobre administración de la auditoría (General Audit Management Conference), la Asamblea internacional (International Conference), y una variada selección de asambleas en ramas industriales específicas.
4. Acceso a seminarios en sitio para empresas, dependencias gubernamentales y afiliadas al IIA en el ámbito internacional.
5. Si el solicitante de capacitación no puede desplazarse a tomar cursos o seminarios, el IIA ofrece programas de capacitación en red.

Participación en actividades

1. Oportunidades de participar en una gran variedad de actividades del IIA. A través de la participación en las afiliadas al IIA, sus miembros pueden expandir su perfil profesional aprendiendo y compartiendo conocimientos con más de 170 000 miembros del IIA en 113 países (a diciembre de 2010).
2. El IIA ofrece a sus miembros, sin costo, herramientas en línea y los conecta con alrededor de 6 000 auditores internos para intercambiar experiencias.
3. Oportunidades de participar en comités internacionales.
4. Acceso a institutos locales y oportunidades de compartir ideas y experiencias con otros colegas.

¹⁷ Estos programas serán motivo de un amplio tratamiento en la sección "Programas de certificación", contemplado en este mismo capítulo.

Publicaciones

- ▶ Suscripción a la revista *Internal Auditor*, órgano oficial de difusión del IIA.
- ▶ Suscripción a *IIA Today*, medio de comunicación del IIA con la membresía.
- ▶ Acceso a reportes de investigación sobre tendencias y pronunciamientos en materia de auditoría interna. Algunos de los proyectos más reconocidos incluyen: *Common Body of Knowledge (CBOK)*, *Systems Auditability and Control Report*, *Control Model Implementation: Best Practices*, *Risk Management: Changing the Internal Auditor's Paradigm*, y *Competency Framework for Internal Auditing (CFIA)*.
- ▶ Descuentos en cientos de productos educacionales que proveen información actualizada y guías para el ejercicio de la profesión de auditoría interna. Estos productos incluyen videos, casos de estudio, libros de texto, paquetes de instrucción comprensiva (CIP, por sus siglas en inglés), y paquetes de herramientas para la práctica de la auditoría interna.

Servicios

1. Acceso de los miembros del IIA al Centro de carrera en auditoría (Audit Career Center), que incluye un *Resumen de servicios del IIA (The IIA Resume Service)*.
2. Mediante reportes del *Global Audit Information Network (GAIN)*, el Departamento de Información en Red (Information Network Department), del IIA difunde información de situación de la auditoría interna. El GAIN permite a los ejecutivos de auditoría interna comparar las funciones de sus grupos o departamentos de auditoría interna, y compartir prácticas exitosas con otras organizaciones pares en el sector donde gravitan.
3. El IIA apoya a sus miembros con orientación y otros elementos para evaluar la calidad en el cumplimiento de su empresa con las normas y otras prácticas obligatorias y recomendadas de auditoría.
4. Clasifica en secciones específicas atendiendo al sector donde laboran sus miembros, incluyendo servicios financieros y grupos participativos.
5. Bolsa de trabajo.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION

Semblanza

La Fundación para la Investigación del Instituto de Auditores Internos (*The IIA Research Foundation-IAIRF*), fue creada en 1976 por el IIA bajo la denominación original *The Foundation for Auditability, Research and Education (FARE)*.

La IAIRF es una organización formada para promover y proveer la investigación y la educación en beneficio de los auditores internos, de la profesión de auditoría interna, de las comunidades de negocios y de gobierno, y del público en general. Desde su fundación, la IAIRF ha sido líder mundial en el patrocinio, fomento y divulgación de la investigación sobre la auditoría interna, con lo cual ha promovido el desarrollo y la eficiencia de la profesión de auditoría interna.

Misión

Es misión de la IIAIF expandir el conocimiento y la comprensión de la auditoría interna por medio del suministro de investigación relevante y productos educacionales tendentes al crecimiento y desarrollo de la profesión de auditoría interna en el ámbito internacional.

Visión

Entender, dar forma y avanzar en la profesión global de auditoría interna a través de propiciar y patrocinar el acopio de inteligencia, investigación innovadora y el compartimiento oportuno de conocimientos.

Objetivos

El principal objetivo de la fundación es el apoyo a la investigación y a la educación en auditoría interna, con el propósito de fomentar así el desarrollo de la profesión de auditoría interna. El IIAIF cumple con este objetivo por medio de:

- ▶ La investigación sobre temas y tópicos pertinentes.
- ▶ La identificación y desarrollo de herramientas y materiales de trabajo.
- ▶ Proveer el acceso global a la investigación y a los productos y recursos educacionales.
- ▶ La evaluación periódica de la práctica de auditoría interna a través de actividades ex profeso, como es el caso del estudio sobre la estructura común de conocimientos (Common Body of Knowledge).
- ▶ La búsqueda de oportunidades de investigación mediante la creación de sinergias con el IIA y otras organizaciones.
- ▶ La obtención de un nivel adecuado de fondos y recursos que sustenten la investigación.

La fundación tiene la firme convicción de que la investigación, y la publicación de reportes e informes derivados de ella, es la mayor ayuda para quienes practican la auditoría interna y para la profesión en su conjunto. El grupo de investigadores y escritores de la fundación que estudian a la profesión es de clase mundial. La fundación mantiene programas permanentes que identifican e investigan nuevas prácticas de negocio que van surgiendo, y muchos de los reportes e informes publicados son utilizados como soporte en asambleas y seminarios. Adicionalmente, la fundación promueve el desarrollo y crecimiento de la profesión a través de programas escolarizados, otorgamiento de becas y la investigación en diversos foros y capítulos del IIA.

INSTITUTO MEXICANO DE AUDITORES INTERNOS**Semblanza**

El Instituto Mexicano de Auditores Internos (IMA) es un organismo que agrupa a los profesionales que ejercen la auditoría interna en la República mexicana. Ha sido concebido como un foro abierto a la capacitación y la investigación dentro de las áreas de auditoría interna y el control.

El IMAI se constituyó el 3 de julio de 1984 ante la fe del notario público Núm. 125 de la Ciudad de México, DF, licenciado Alejandro Alfredo Ramírez, según consta en el volumen Núm. 479, escritura pública Núm. 18559, en la que comparecieron los contadores públicos Juan Manuel Portal Martínez, Fernando Vera Smith, Jesús Alvarado Roberti, Armando Díaz Flores y Benjamín Antonio Vázquez Olvera en calidad de fundadores. El IMAI adoptó la forma jurídica de asociación civil sin fines de lucro, con duración de 99 años a partir de la fecha de su constitución, con domicilio social en la Ciudad de México, DF, y capital de objeto social sin poder ser representado por acciones. Su primer presidente fue el CP Juan Manuel Portal Martínez. Su objetivo primordial es la superación profesional de sus miembros en el mejoramiento de la práctica de la auditoría interna en la República mexicana.

Se contempla la adopción, por parte de sus miembros, de un cuerpo normativo que regule las cualidades personales y de trabajo de los auditores internos, que permita delimitar los requisitos mínimos de calidad y ética en su trabajo.

En su interés por enriquecer las experiencias de sus miembros y ampliar los recursos para su desarrollo profesional, el IMAI obtuvo el reconocimiento como miembro de *The Institute of Internal Auditors* (IIA), con sede en Altamonte Springs, Florida, en Estados Unidos de América. Esta membresía conlleva la obligación de reconocer, aceptar y divulgar la normatividad obligatoria emitida por el IIA.

Misión

La misión del IMAI, en beneficio de la comunidad, consiste en buscar y propiciar un mejoramiento constante de la práctica profesional de la auditoría interna, que redunde en el fortalecimiento del prestigio de esta profesión y de quienes la practican.

Objetivos

- ▶ Dictar normas de actuación por medio de las cuales los auditores internos puedan medir sus propios avances, para que las entidades a las que sirven puedan definir mejor sus expectativas de lo que debe ofrecer el auditor interno.
- ▶ Pugnar por la unificación de criterios y la aceptación, por parte de sus miembros, de las *Guías de observancia obligatoria* emitidas por *The Institute of Internal Auditors*: la *Definición de auditoría interna*, el *Código de ética* y las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*.
- ▶ Desarrollar y mantener la unión y cooperación efectiva entre los profesionales dedicados a la práctica de la auditoría interna, agrupándolos mediante su afiliación individual en el IMAI.
- ▶ Acrecentar el prestigio de la auditoría interna por medio de la investigación, capacitación y divulgación de conocimientos relacionados con la práctica de esta disciplina profesional.
- ▶ Establecer y mantener vínculos con otros organismos profesionales o docentes y entidades públicas o privadas de México y del extranjero para la identificación y solución de aspectos que permitan elevar la calidad de la práctica de la auditoría interna y el control general de las organizaciones.

- ▶ Promover el desarrollo y efectividad del organismo internacional (*The Institute of Internal Auditors*) que agrupa con carácter de instituciones nacionales a las entidades representativas de los profesionales de la auditoría interna en cada país, del que podrá formar parte para coadyuvar en el propósito de armonizar la práctica de la auditoría interna en el ámbito mundial.

Tipos de membresía (asociados) al IMAI

Socios activos. Socios activos del IMAI son los profesionales que se dediquen o se hayan dedicado a ejercer profesionalmente la auditoría interna y que satisfagan los siguientes requisitos:

- ▶ Ser mexicano por nacimiento o naturalización.
- ▶ Contar con título profesional a nivel de licenciatura, en cualquier disciplina relacionada con la auditoría interna, legalmente expedido por institución educativa autorizada.
- ▶ Desempeñarse principalmente en alguna actividad identificada con la práctica profesional de la auditoría interna y tener experiencia adecuada en dicho campo.
- ▶ Gozar de buena reputación en su ejercicio profesional.
- ▶ Presentar solicitud de admisión debidamente firmada.

Socios correspondientes. Son socios correspondientes quienes, a su propia solicitud o por invitación expresa del Consejo Nacional Directivo, sean reconocidos por éste en virtud de su actuación destacada en otros campos afines o complementarios de la profesión de auditoría interna, tales como la auditoría externa, el derecho, la especialidad en administración, las finanzas, contraloría, etcétera. El número de socios correspondientes no podrá exceder 20% del total de socios activos.

Beneficios de ser miembro del IMAI

Ser miembro del Instituto Mexicano de Auditores Internos conlleva la afiliación automática a *The Institute of Internal Auditors* (trámite que realiza el mismo IMAI); por tanto, sus miembros adquieren los mismos beneficios detallados en el apartado correspondiente al IIA, más las propias acciones correlativas que lleva a cabo el IMAI.

1.6 LA AUDITORÍA INTERNA EN EL SECTOR PÚBLICO FEDERAL MEXICANO

UN POCO DE HISTORIA PARA ENTENDER EL PRESENTE

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 estableció el Departamento de Contraloría, cuyo objetivo era controlar los egresos públicos, glosar las cuentas

del manejo de fondos, bienes y valores, e imputar responsabilidades; todo ello como fase previa a la rendición de cuentas al Poder Legislativo. Más adelante, en 1932, se suprimió este departamento por lo cual sus funciones en materia de fiscalización (y por ende de auditoría) pasaron al ámbito de la Tesorería de la Federación, para años más tarde dispersarse en diferentes secretarías de Estado.¹⁸

Así se llegó al 30 de abril de 1981, cuando la entonces Secretaría de Programación y Presupuesto emitió un documento denominado *Manual de auditoría gubernamental*, que constituyó un notable avance en la materia aplicable por esa secretaría en las auditorías gubernamentales que practicaba en las diversas instancias que conformaban la administración del Poder Ejecutivo Federal. Es de señalar que la esencia técnica en materia de auditoría interna gubernamental contemplada en el manual referido se apoyaba fundamentalmente en la teoría y práctica de la auditoría interna desarrollada y aplicada por el sector privado.

Al asumir en 1981 la Presidencia de la República el licenciado Miguel de la Madrid Hurtado, una de sus primeras acciones fue concentrar, para evitar toda la dispersión fiscalizadora y de auditoría (hacia el interior de la Administración Pública Federal), en una sola instancia de revisión y control, con lo cual nació la Secretaría de la Contraloría General de la Federación. Las entidades federativas, por su parte, comenzaron a aplicar esquemas similares a los instaurados por el gobierno federal.

En sus inicios esa secretaría utilizó el término auditoría interna en su estructura orgánica para denominar a sus unidades responsables de acciones de fiscalización o auditoría. Años más tarde, el término fue sustituido por el de contraloría interna que aplicó a aquellas unidades que actúan en las dependencias, entidades federales y Procuraduría General de la República, como una extensión o delegación de la propia secretaría, que son reguladas y controladas por ésta. Es de entender que la intención fue diferenciar: auditoría interna en el sector privado, contraloría interna en el ámbito gubernamental. A partir del periodo presidencial 1994-2000 la acepción contraloría interna cambió a órgano de control para pasar a Órgano Interno de Control (OIC) durante el periodo presidencial 2000-2006, hasta la fecha.

Los OIC cuentan en su estructura organizacional con tres áreas básicas: auditoría, quejas y responsabilidades. Es precisamente en el área de auditoría de los órganos internos de control donde se practica la auditoría interna, toda vez que su ámbito de intervención es hacia el interior de las dependencias, entidades y Procuraduría General de la República donde están adscritos. En ese sentido, las acciones de auditoría que ejerce directamente la actual Secretaría de la Función Pública recaen dentro del ámbito de la auditoría gubernamental, también denominada auditoría pública.

¹⁸ Fuentes de consulta:

—Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (1985). *Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones*, Tomos II, III y IV, México.

—Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Contaduría y Administración. *La Contaduría Pública* (1983). México: UNAM.

**EN EL SECTOR PRIVADO SE PUEDE HACER TODO,
MENOS LO QUE LA LEY PROHÍBE.
EN EL SECTOR PÚBLICO SE PUEDE HACER SÓLO LO QUE LA LEY PERMITE**

El axioma que da título al presente apartado establece por sí mismo la gran diferencia en materia legal entre auditoría interna en el sector privado y auditoría interna en las dependencias, entidades y Procuraduría General de la República en el sector público. En materia técnica no existe gran diferenciación, por lo que es por completo aplicable la tecnología contemplada a lo largo de este libro, que está orientada hacia el sector privado, y de amplia utilización en el ámbito del sector público referido. Esa tecnología se complementa con lo dispuesto en las *Normas Generales de Auditoría Pública*.

En seguimiento del axioma que antecede, la auditoría interna gubernamental en el sector público federal en México está regulada y se ejerce al amparo de la siguiente legislación:

- ▶ Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- ▶ Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
- ▶ Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y demás ordenamientos legales aplicables en la materia.
- ▶ Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público.
- ▶ Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas.
- ▶ Ley General de Bienes Nacionales.
- ▶ Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal.
- ▶ Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública.
- ▶ Otras leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del presidente de la República.

1.7 PROGRAMAS DE CERTIFICACIÓN¹⁹

AUDITOR INTERNO CERTIFICADO

(Certified Internal Auditor-CIA)

La designación CIA es una certificación aceptada internacionalmente, que permite la estandarización de conocimientos, así como la homogenización y demostración de competencia y profesionalismo en el campo de la auditoría interna de quienes la han obtenido. Los profesionales de la auditoría interna que cumplieron con el programa han sido fortalecidos con una formación educativa, información y herramientas que pueden aplicar de inmediato en cualquier organización o negocio donde laboren.

Objetivos y ventajas de la certificación CIA. La economía y un ambiente de negocios incierto y cambiante hacen imperativo que los empleados busquen nuevas formas de

¹⁹ Esta sección se conformó con base en información obtenida de los portales de Internet de *The Institute of Internal Auditors* y del Instituto Mexicano de Auditores Internos, más agregados y adaptaciones formulados por el autor de este libro.

diferenciarse entre ellos mismos y obtener conocimientos que les permitan enfrentarse a esos nuevos retos. Los empleadores, por su parte, buscarán profesionales que coadyuven a mejorar sus procesos y a cumplir sus objetivos.

La certificación respalda el conocimiento y las habilidades del auditor interno respecto a la práctica moderna de la profesión de auditoría interna. Esto obliga a los auditores internos, en todos los niveles, a enfrentar los cambios profesionales y nuevos retos al estar en condiciones de:

- ▶ Probar la mayor parte de las habilidades gerenciales.
- ▶ Enfocarse en los principios de control administrativo.
- ▶ Comprender lo relativo a la administración de riesgos, control y gobierno.

Beneficios del programa. El programa aporta los siguientes beneficios a quienes lo han concluido:

- ▶ Distinción entre sus colegas.
- ▶ Mayor conocimiento, tanto con su equipo de trabajo como con los auditados.
- ▶ Respaldan su compromiso con pericia y profesionalismo.
- ▶ Establecen bases para su desarrollo profesional y laboral.
- ▶ Obliga a una constante superación profesional.
- ▶ Proporciona satisfacción personal.
- ▶ Reconocimiento internacional.

Contenido del examen CIA. El examen evalúa el conocimiento sobre tres niveles de competencia:

- ▶ *Información.* El candidato muestra sus capacidades en información y conocimiento; y deberá definir términos, reconocer asuntos y recordar hechos sobre los asuntos.
- ▶ *Entendimiento.* El candidato muestra su entendimiento y habilidad para aplicar su competencia. Los candidatos deben entender la relación y problemas que involucran competencia y aplica ésta a casos nuevos y diversos; así como a la solución de problemas.
- ▶ *Pericia.* El candidato estará en posibilidad de mostrar su competencia al entender y aplicar sus conocimientos en su lugar de trabajo, bajo situaciones normales, con la habilidad y experiencia adecuadas.

Partes que integran el examen de Auditor interno certificado. El examen de Auditor interno certificado se integra por cuatro partes:

Parte 1. Rol de la función de auditoría interna en el gobierno corporativo, la administración de riesgos y el control:

1. Cumplimiento con las Normas sobre atributos del IIA (20%).
2. Establecimiento de la planeación basada en riesgos para determinar las prioridades de la función de auditoría interna (20%).
3. Comprensión del rol de la función de auditoría interna en el gobierno corporativo (15%).

4. Desarrollo de otros papeles y responsabilidades de auditoría interna (5%).
5. Elementos de conocimiento de gobierno, administración de riesgos y control (20%).
6. Planeación de la auditoría y compromisos que asume (20%).

Parte 2. Conducción de las asignaciones de auditoría interna:

- ▶ Conducción de asignaciones de auditoría (30%).
- ▶ Conducción de asignaciones de auditorías específicas (30%).
- ▶ Monitoreo de resultados de auditoría (10%).
- ▶ Elementos de conocimiento de fraude (10%).
- ▶ Herramientas de auditoría (20%).

Parte 3. Análisis de negocios y tecnología de la información:

- ▶ Proceso de negocios (20%).
- ▶ Contabilidad financiera y finanzas (20%).
- ▶ Contabilidad administrativa (15%).
- ▶ Aspectos regulatorios, legales y económicos (10%).
- ▶ Tecnología de la información (35%).

Parte 4. Habilidades para la administración de negocios:

- ▶ Administración estratégica (25%).
- ▶ Ambiente global de negocios (20%).
- ▶ Comportamiento organizacional (25%).
- ▶ Habilidades gerenciales (25%).
- ▶ Negociación (5%).

Producto de la búsqueda de proporcionar más y mejores herramientas, y conocimientos de calidad y utilidad a quienes se desempeñan profesionalmente como auditores internos, el IIA llevó a cabo estudios que derivaron en el acuerdo de reducir, a partir de mediados de 2013, de cuatro a tres las partes que integran el programa CIA, con la correspondiente modificación temática de cada parte, para quedar como sigue:

Parte 1. Aspectos básicos de auditoría interna:

- ▶ Cumplimiento con las Guías de observancia obligatoria del IIA (35-45%).
- ▶ Control interno y riesgos (25-35%).
- ▶ Herramientas y técnicas para la realización de trabajos de auditoría (28-38%).

Parte 2. Práctica de la auditoría interna:

- ▶ Administración de la función de auditoría interna (40-50%).
- ▶ Administración de cada trabajo de auditoría (40-50%).
- ▶ Riesgos de fraude y controles (15%).

Parte 3. Conocimientos de los auditores internos sobre:

- ▶ Gobierno (15-25%).
- ▶ Administración de riesgos (10-20%).
- ▶ Estructura organizacional y procesos de negocio (15-25%).
- ▶ Comunicación (5-10%).
- ▶ Liderazgo (10-20%).
- ▶ Continuidad de negocios (10-20%).
- ▶ Administración financiera (13-23%).
- ▶ Entorno global de negocios (0-10%).²⁰

Requisitos para participar en el programa. Estos requisitos son, en materia educacional, llenado de solicitud de inscripción, experiencia laboral y otros complementarios.

Educacionales. Los candidatos deberán contar con grado de licenciatura, o equivalente, otorgado por alguna institución pública o privada de nivel superior.

Solicitud de inscripción al programa. Se deberá requisitar y entregar el formato de solicitud de inscripción al programa (disponible en la página de Internet del instituto u organización de auditores internos promotora del programa). La solicitud habrá de contemplar referencias que debe proporcionar una persona con responsabilidades de supervisor, gerente, profesor o auditor interno certificado. La persona que proporcione las referencias deberá conocer al candidato por un mínimo de tres meses.

Experiencia laboral. Los candidatos deben tener una experiencia mínima de dos años en el ejercicio de la auditoría interna o equivalente. El grado de maestría puede sustituir un año de experiencia laboral. La documentación comprobatoria de experiencia laboral puede enviarse con la solicitud de registro del candidato o en fecha posterior antes de la presentación del primer examen. El formato de experiencia, disponible en la página de Internet del instituto u organización de auditores internos promotora del programa, debe:

- ▶ Ser requisitado y entregado o enviado.
- ▶ Indicar las fechas específicas de empleo en funciones de auditoría.
- ▶ Especificar los puestos desempeñados, describiendo brevemente sus actividades y responsabilidades.
- ▶ Contener el nombre, la firma y posición en la estructura de la organización del jefe inmediato del candidato, de algún otro miembro apropiado de la organización o de un auditor interno certificado.
- ▶ Llenar y entregar la solicitud al momento de inscripción y registro al examen.

²⁰ Fuente de información: <http://www.theiia.org/certification/certified-internal-auditor/2013-cia->; Instituto Mexicano de Auditores Internos, *Cambio en la estructura de certificación CIA de 4 a 3 módulos*, boletín Núm. 8, IMAI, México, diciembre 2012. Es conveniente señalar que quienes estén estudiando el programa CIA bajo el plan de cuatro partes continuarán con él hasta su total conclusión. Se recomienda consultar, en lo conducente, la página Web del IIA para estar al tanto del proceso de transición a lugar.

Otros requisitos. Declaración sobre el apego a lo dispuesto en el *Código de ética* del IIA y ser socio activo de un instituto u organismo de auditores internos afiliado al IIA, por ejemplo el IMAI en el caso de México.

Sedes de aplicación del examen, fechas y cuotas. Para conocer esta información, es necesario dirigirse al instituto u organización de auditores internos de su localidad afiliado a *The Institute of Internal Auditors*.

Educación profesional continua. Posteriormente a la obtención de la certificación, los CIA's necesitan mantener sus conocimientos y habilidades a la vanguardia de mejoras y desarrollo profesional en normas, técnicas y procedimientos de auditoría, por lo cual son requeridos a completar y reportar a *The Institute of Internal Auditors*, o bien al instituto u organización de auditores internos de su localidad afiliado al IIA, cada dos años, 80 horas de educación profesional continua (EPC).

Por último, no obstante que la certificación CIA no es un requisito indispensable para el ejercicio de la auditoría interna, sí representa un reconocimiento de capacidad profesional en la materia, prueba de ello es que se solicita cada vez más el ser CIA para la contratación y el desarrollo en los grupos de auditoría interna.

El primer examen CIA se aplicó en 1974. El examen número 100 000 lo aplicó el IIA en marzo de 2011, que fue aprobado, correspondiendo tal distinción a la CIA Portia Ngesi, de la República de Namibia, ubicada al sudoeste de África.

CERTIFICACIÓN EN AUTOEVALUACIÓN EN CONTROL

(Certification in Control Self-Assessment-CCSA)

La Autoevaluación en control (Control Self-Assessment-CSA) es ampliamente reconocida como una herramienta que puede ayudar a los auditores internos y a otros relacionados con el control a examinar y evaluar los procesos de negocios y la efectividad del control hacia el interior de las organizaciones. La CSA sirve como herramienta interactiva y de colaboración que facilita la interacción entre los auditores y los directivos de las empresas.

En ese orden, la CCSA es un programa especialmente diseñado para todos aquellos que ejercen y son responsables de dirigir los cambios de su organización. Los profesionales con alguna experiencia en CSA complementarán sus conocimientos con este programa integral, además de enriquecerlos en materia de riesgos y modelos de control. Los practicantes de la CSA —con frecuencia considerados como verdaderos expertos en la materia— reforzarán los conceptos vitales para usar con eficiencia el CSA, lo que coadyuvará al logro de los objetivos de las organizaciones a las que les prestan servicios.

Beneficios del programa. El programa aporta los siguientes beneficios a quienes lo han concluido:

- ▶ Distinción entre sus colegas.
- ▶ Establece las bases para su desarrollo profesional y laboral.

- ▶ Otorga preferencia con su equipo de trabajo y con clientes externos.
- ▶ Respaldan su compromiso con pericia y profesionalismo.
- ▶ Proporciona satisfacción personal.
- ▶ Reconocimiento internacional.

Contenido del examen CCSA. El examen CCSA mide el grado de entendimiento del candidato sobre los principios fundamentales del CSA, sus procesos y temas relacionados, como son: riesgos, controles y objetivos de negocio. El examen comprende una sola sesión e incluye 125 preguntas de opción múltiple que cubre los siguientes seis temas:

- Dominio I: Fundamentos de CSA.
- Dominio II: Integración del programa de CSA.
- Dominio III: Elementos del proceso de CSA.
- Dominio IV: Desempeño organizacional y objetivos de negocio.
- Dominio V: Identificación y evaluación de riesgos.
- Dominio VI: Teoría y aplicación del control.

Requisitos para participar en el programa. Estos requisitos son, en materia educacional, llenado de solicitud de inscripción, experiencia laboral y otros complementarios.

Educativas. Los candidatos deberán contar con grado de licenciatura, o equivalente, otorgado por alguna institución pública o privada de nivel superior.

Solicitud de inscripción al programa. Se deberá requisitar y entregar el formato de solicitud de inscripción al programa (disponible en la página de Internet del instituto u organización de auditores internos promotora del programa). La solicitud habrá de contemplar referencias que deberá proporcionar una persona con responsabilidades de supervisor, gerente, profesor o auditor interno certificado. La persona que proporcione las referencias deberá conocer al candidato por un mínimo de tres meses.

Experiencia laboral. Los candidatos deben tener una experiencia mínima de dos años en el ejercicio de la auditoría interna o equivalente. El grado de maestría puede sustituir un año de experiencia laboral. La documentación comprobatoria de experiencia laboral puede enviarse con la solicitud de registro del candidato o en fecha posterior antes de la presentación del primer examen. El formato de experiencia, disponible en la página de Internet del instituto u organización de auditores internos promotora del programa, debe:

- ▶ Ser requisitado y entregado o enviado.
- ▶ Indicar las fechas específicas de empleo en funciones de auditoría.
- ▶ Especificar los puestos desempeñados, describiendo brevemente sus actividades y responsabilidades.
- ▶ Contener el nombre, la firma y posición en la estructura de la organización del jefe inmediato del candidato, de algún otro miembro apropiado de la organización o de un auditor interno certificado.
- ▶ Llenar y entregar la solicitud al momento de inscripción y registro al examen.

Otros requisitos. Declaración sobre el apego a lo dispuesto en el *Código de ética* del IIA y ser socio activo de un instituto u organismo de auditores internos afiliado al IIA, por ejemplo el IMAI en el caso de México.

Sedes de aplicación del examen, fechas y cuotas. Para conocer esta información, es necesario dirigirse al instituto u organización de auditores internos de su localidad afiliado a *The Institute of Internal Auditors*.

Educación profesional continua. Posteriormente a la obtención de la certificación, los CCSA necesitan mantener sus conocimientos y habilidades a la vanguardia de mejoras y desarrollo profesional en normas, técnicas y procedimientos de auditoría; por lo cual son requeridos a completar y reportar a *The Institute of Internal Auditors*, o bien al instituto u organización de auditores internos de su localidad afiliado al IIA, cada dos años, 80 horas de educación profesional continua (EPC).

AUDITOR CERTIFICADO EN SERVICIOS FINANCIEROS

(Certified Financial Services Auditor-CFSA)

El auditor certificado en servicios financieros (CFSA) es un programa del IIA que contribuye en gran manera a reforzar los conocimientos y habilidades de quienes los obtienen en la práctica de auditoría a instituciones de crédito, aseguradoras y empresas de servicios financieros. El programa ofrece a los candidatos tres disciplinas/especialidades a escoger: bancos, seguros e intermediarios bursátiles.

Si el aspirante a esta certificación trabaja en cualquiera de las siguientes ramas, sin duda que el programa CFSA le será de gran utilidad:

- ▶ Instituciones bancarias.
- ▶ Instituciones de crédito.
- ▶ Uniones de crédito.
- ▶ Aseguradoras.
- ▶ Afianzadoras.
- ▶ Intermediarios bursátiles.
- ▶ Inmobiliarias.
- ▶ Empresas controladoras y de inversión.
- ▶ Otras organizaciones del sector financiero.
- ▶ Dependencias y organismos gubernamentales regulatorios.

Beneficios del programa. El programa aporta los siguientes beneficios a quienes lo han concluido:

- ▶ Distinción entre sus colegas.
- ▶ Establece las bases para su desarrollo profesional y laboral.
- ▶ Otorga preferencia con su equipo de trabajo y con clientes externos.
- ▶ Respaldan su compromiso con pericia y profesionalismo.

- ▶ Proporciona satisfacción personal.
- ▶ Reconocimiento internacional.

Contenido del examen CFSA. El examen comprende la cobertura de los siguientes cuatro temas:

- Dominio I: Auditoría a los servicios financieros (25%).
- Dominio II: Auditoría a los productos financieros (25%).
- Dominio III: Auditoría a los procesos financieros (25-35%).
- Dominio IV: Ambiente regulatorio (10-20%) más 25 preguntas de alguna sección de los servicios financieros a elegir: banca, aseguradoras e intermediarios bursátiles.

Requisitos para participar en el programa. Estos requisitos son en materia educacional, llenado de solicitud de inscripción, experiencia laboral y otros complementarios.

Educacionales. Los candidatos deberán contar con grado de licenciatura, o equivalente, otorgado por alguna institución pública o privada de nivel superior.

Solicitud de inscripción al programa. Se deberá requisitar y entregar el formato de solicitud de inscripción al programa (disponible en la página de Internet del instituto u organización de auditores internos promotora del programa). La solicitud habrá de contemplar referencias que deberá proporcionar una persona con responsabilidades de supervisor, gerente, profesor o auditor interno certificado. La persona que proporcione las referencias deberá conocer al candidato por un mínimo de tres meses.

Experiencia laboral. Los candidatos deben tener una experiencia mínima de dos años en el ejercicio de la auditoría interna o equivalente. El grado de maestría puede sustituir un año de experiencia laboral. La documentación comprobatoria de experiencia laboral puede enviarse con la solicitud de registro del candidato o en fecha posterior antes de la presentación del primer examen. El formato de experiencia, disponible en la página de Internet del instituto u organización de auditores internos promotora del programa, debe:

- ▶ Ser requisitado y entregado o enviado.
- ▶ Indicar las fechas específicas de empleo en funciones de auditoría.
- ▶ Especificar los puestos desempeñados, describiendo brevemente sus actividades y responsabilidades.
- ▶ Contener el nombre, la firma y posición en la estructura de la organización del jefe inmediato del candidato, de algún otro miembro apropiado de la organización o de un auditor interno certificado.
- ▶ Llenar y entregar la solicitud al momento de inscripción y registro al examen.

Otros requisitos. Declaración sobre el apego a lo dispuesto en el *Código de ética* del IIA y ser socio activo de un instituto u organismo de auditores internos afiliado al IIA, por ejemplo el IMAI en el caso de México.

Sedes de aplicación del examen, fechas y cuotas. Para conocer esta información, es necesario dirigirse al instituto u organización de auditores internos de su localidad afiliado a *The Institute of Internal Auditors*.

Educación profesional continua. Posteriormente a la obtención de la certificación, los CFSA necesitan mantener sus conocimientos y habilidades a la vanguardia de mejoras y desarrollo profesional en normas, técnicas y procedimientos de auditoría; por lo cual son requeridos a completar y reportar a *The Institute of Internal Auditors*, o bien al instituto u organización de auditores internos de su localidad afiliado al IIA, cada dos años, 80 horas de educación profesional continua (EPC).

AUDITOR CERTIFICADO EN AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

(Certified Government Auditing Professional-CGAP)

La auditoría gubernamental es diferente, ya que a menudo existen más consideraciones, más regulaciones, más consecuencias y más procesos que dominar; por lo que el interesado en obtener la certificación CGAP debe estar bien informado sobre una gran variedad de materias involucradas, como son: contabilidad gubernamental, captación de recursos (ingresos), proceso de egresos, cumplimiento con legislación, entre otras muchas más.

El reconocimiento de auditor certificado en auditoría gubernamental (CGAP) fue diseñado especialmente para auditores que trabajan en el sector público, en cualquiera de sus ámbitos: federal, estatal o municipal. Es un excelente respaldo profesional que lo califica para enfrentar los muchos desafíos que se presentan en este exigente campo. El programa hace especial énfasis en el rol que guardan los auditores gubernamentales en la gran responsabilidad que tienen aquellos que deben rendir cuentas y en la mejora de los servicios que presta el gobierno.

Beneficios del programa. El programa aporta los siguientes beneficios a quienes lo han concluido:

- ▶ Capacidad profesional en auditoría gubernamental.
- ▶ Reafirma su pericia como auditor gubernamental.
- ▶ Compromiso con la excelencia en auditoría gubernamental.
- ▶ Motiva el desarrollo profesional y laboral.
- ▶ Reconocimiento de jefes y colegas.
- ▶ Proporciona satisfacción personal.
- ▶ Reconocimiento internacional.

Contenido del examen CGAP. El examen comprende la cobertura de los siguientes cuatro temas:

- Dominio I: Normatividad, gobierno corporativo y modelos de control en relación con el riesgo.
- Dominio II: Práctica de la auditoría gubernamental.

Dominio III: Habilidades y técnicas de auditoría gubernamental.

Dominio IV: Ambiente de la auditoría gubernamental.

Requisitos para participar en el programa. Estos requisitos son, en materia educacional, llenado de solicitud de inscripción, experiencia laboral y otros complementarios.

Educacionales. Los candidatos deberán contar con grado de licenciatura, o equivalente, otorgado por alguna institución pública o privada de nivel superior.

Solicitud de inscripción al programa. Se deberá requisitar y entregar el formato de solicitud de inscripción al programa (disponible en la página de Internet del instituto u organización de auditores internos promotora del programa). La solicitud habrá de contemplar referencias que deberá proporcionar una persona con responsabilidades de supervisor, gerente, profesor o auditor interno certificado. La persona que proporcione las referencias deberá conocer al candidato por un mínimo de tres meses.

Experiencia laboral. Los candidatos deben tener una experiencia mínima de dos años en el ejercicio de la auditoría gubernamental o equivalente. El grado de maestría puede sustituir un año de experiencia laboral. La documentación comprobatoria de experiencia laboral puede enviarse con la solicitud de registro del candidato o en fecha posterior antes de la presentación del primer examen. El formato de experiencia, disponible en la página de Internet del instituto u organización de auditores internos promotora del programa, debe:

- ▶ Ser requisitado y entregado o enviado.
- ▶ Indicar las fechas específicas de empleo en funciones de auditoría.
- ▶ Especificar los puestos desempeñados, describiendo brevemente sus actividades y responsabilidades.
- ▶ Contener el nombre, la firma y posición en la organización del jefe inmediato del candidato, de algún otro miembro apropiado de la organización o de un auditor interno certificado.
- ▶ Llenar y entregar la solicitud al momento de inscripción y registro al examen.

Otros requisitos. Declaración sobre el apego a lo dispuesto en el Código de ética del IIA y ser socio activo de un instituto u organismo de auditores internos afiliado al IIA, por ejemplo el IMAI en el caso de México.

Sedes de aplicación del examen, fechas y cuotas. Para conocer esta información, es necesario dirigirse al instituto u organización de auditores internos de su localidad afiliado a *The Institute of Internal Auditors*.

Educación profesional continua. Posteriormente a la obtención de la certificación, los CGAP necesitan mantener sus conocimientos y habilidades a la vanguardia de mejoras y desarrollo profesional en normas, técnicas y procedimientos de auditoría; por lo cual son requeridos a completar y reportar a *The Institute of Internal Auditors*, o bien al instituto u organización de auditores internos de su localidad afiliado al IIA, cada dos años, 80 horas de educación profesional continua (EPC).

CERTIFICACIÓN EN ASEGURAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN DE RIESGOS

(Certification in Risk Management Assurance-CRMA)

La Certificación en aseguramiento de la administración de riesgos (Certification in Risk Management Assurance-CRMA) está orientada a aquellos auditores internos que desean ampliar sus conocimientos y habilidades, y que requieren una comprensión detallada del amplio espectro que representa una efectiva administración de riesgos.

El programa CRMA se enfoca específicamente en la administración de riesgos como un rol apropiado para los auditores internos. En consideración al aseguramiento, los auditores internos deben estar dispuestos a asesorar de manera efectiva al gobierno corporativo y a la administración reportándoles los principales riesgos. Para ello habrán de proveer aseguramiento de que los riesgos han sido evaluados adecuadamente, y deberán atestiguar la eficiencia de los procesos instaurados para administrarlos.

Aunque es imposible asegurar que los riesgos sean eliminados al cien por ciento, la falta de un programa de administración de riesgos, que incluya su evaluación y monitoreo, hace más vulnerable a la organización.

Objetivos y ventajas de la certificación CRMA. El CRMA explora los objetivos del proceso de administración de riesgos y la cultura, capacidad, deseos y tolerancia a los procesos de administración de riesgos de la entidad. Incluye también el ambiente de ética, la actitud del gobierno corporativo y de la administración, la estructura de gobierno de la organización, el proceso de toma de decisiones y las expectativas tanto de los accionistas como de otros externos hacia el proceso de administración de riesgos.

El CRMA vigila también que los candidatos a la certificación estén bien capacitados y cuenten con las habilidades necesarias para establecer procesos de administración de riesgos, desarrollo de estrategias de administración de riesgos para su aprobación, y crear y mantener una cultura de administración de riesgos. Asimismo, los candidatos al CRMA estarán preparados para facilitar la identificación y evaluación de riesgos, asistir a la administración para que haga frente a los riesgos, recomendar actividades de administración de riesgos y preparar reportes consolidados de riesgos.

Beneficios del programa. De acuerdo con el programa, quien obtiene la designación CRMA adquiere un amplio conocimiento en la identificación de riesgos, análisis, monitoreo, mitigación y reporte, así como una profunda comprensión de su importancia relacionada con objetivos e iniciativas estratégicas de la organización.

La certificación CRMA es un sello de distinción en materia de administración de riesgos al demostrar, quienes lo han obtenido, al prestar sus servicios, que cuentan con habilidades para:

- ▶ Proveer aseguramiento centrado en los procesos de negocio, administración de riesgos y gobierno.
- ▶ Asesorar al gobierno corporativo, a la administración y al comité de auditoría en los conceptos riesgo y administración de riesgos.

- ▶ Enfocarse en estrategias de riesgos organizacionales.
- ▶ Agregar valor para sí mismo y para la organización.

Contenido del examen CRMA. El examen comprende el dominio de los siguientes temas:

1. Actividades de asesoría y aseguramiento de la administración de riesgos.
2. Fundamentos de la administración de riesgos.
3. Elementos de la administración de riesgos.
4. Teoría y aplicación del control.
5. Desarrollo de los objetivos de negocio y organizacionales.

Requisitos para obtener la designación CRMA. Para que un candidato se haga acreedor a obtener la designación CRMA, deberá contar con un mínimo de 155 puntos según lo establecido en el Reconocimiento de experiencia profesional (*Professional Experience Recognition*-PER) contemplado en el programa. El PER está dividido en tres secciones: antecedentes académicos, certificaciones activas otorgadas por el IIA y experiencia profesional, cuyo detalle y puntaje se describe a continuación:

Antecedentes académicos, máximo 25 puntos:

- ▶ Miembros del IIA con dos años posteriores a la obtención de un grado de licenciatura otorgado por alguna institución pública o privada de nivel superior: 15 puntos.
- ▶ No miembros del IIA con cuatro años posteriores a la obtención de un grado de licenciatura otorgado por alguna institución pública o privada de nivel superior: 20 puntos.
- ▶ Grado de maestría y con seis años posteriores a la obtención de un grado de licenciatura, en ambos casos otorgados por alguna institución pública o privada de nivel superior: 25 puntos.

Certificaciones activas otorgadas por el IIA, máximo 30 puntos:

- ▶ Contar con certificación CIA o CCSA: 30 puntos.
- ▶ Otras certificaciones: 20 puntos.

Experiencia profesional en áreas de dominio del CRMA, máximo 140 puntos:

- ▶ Menos de 120 meses de experiencia: 100 puntos.
- ▶ Entre 120 y 300 meses de experiencia: 120 puntos.
- ▶ Más de 300 meses de experiencia: 140 puntos.²¹

²¹ Al cierre de la edición de este libro (principios de 2013), tal vez por ser un programa en proceso de inicio, el IIA no ha publicado Otros requisitos. Se recomienda consultar con cierta regularidad la página Web del IIA para las novedades sobre este tópico.

PREGUNTAS DE REPASO

- 1.1 ¿En qué circunstancias se comenzó a reconocer la necesidad de la función de auditoría?
- 1.2 ¿Cuándo, dónde y en qué circunstancias los auditores internos fueron tomando un lugar relevante en las empresas ferroviarias?
- 1.3 Derivado del cuestionamiento anterior, ¿qué se observó al respecto en la República mexicana?
- 1.4 ¿Cuándo y en qué circunstancias se inició la expansión de la auditoría interna?
- 1.5 Hasta antes de 1941, ¿cómo era vista la auditoría interna?
- 1.6 ¿En qué forma impactó en la función de la auditoría interna la tecnología que se comenzó a desarrollar?
- 1.7 ¿Cuáles fueron los dos eventos relevantes que ocurrieron en 1941 y que marcaron el punto de cambio en la evolución y desarrollo de la auditoría interna?
- 1.8 ¿Dónde y en qué fecha se creó el IIA?
- 1.9 ¿Cuál fue la primer actividad que adoptó el grupo fundador del IIA?
- 1.10 ¿Por qué se considera que la economía de guerra fue el principal detonador de la expansión de la auditoría interna?
- 1.11 ¿Con qué nuevo tipo de auditoría se ampliaron las actividades de los auditores internos? ¿Cuáles fueron las primeras manifestaciones de este nuevo tipo de auditoría?
- 1.12 ¿Cuáles fueron las obligaciones de los auditores internos consignadas en el *Statement of Responsibilities of Internal Auditing* de 1957? ¿Prevalecen en la actualidad? ¿Cuál es su opinión al respecto?
- 1.13 ¿Cuándo y dónde se adoptó el primer código de ética de los auditores internos?
- 1.14 ¿Con qué propósitos, a partir de 1978, el IIA desarrolló y empezó a publicar las *Normas para la práctica profesional de la auditoría interna (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)*?
- 1.15 ¿Qué evento se dio en los Estados Unidos de América en 1987, de gran relevancia e impacto en la función de auditoría interna?
- 1.16 ¿En qué concluyó el COSO, entre otros muchos aspectos, en relación con la función de auditoría interna?
- 2.1 Dé el concepto de auditoría interna.
- 2.2 ¿Cuál es el propósito de la auditoría interna?
- 2.3 ¿A qué se refiere el alcance de la función de auditoría interna?
- 2.4 ¿Quién es responsable por mantener el sistema de control interno en la organización?
- 2.5 ¿Cómo asiste a la administración una función de auditoría interna independiente y efectiva?
- 2.6 ¿Cuál es el objetivo de asesorar la función de auditoría interna a la administración en el sistema de control interno y en el proceso de administración de riesgos?
- 2.7 ¿Qué sucede en aquellas organizaciones que no cuentan con una función de auditoría interna?
- 2.8 ¿Qué ocurre cuando una organización asigna actividades de auditoría interna a algunos miembros de la misma, que no son auditores internos?

- 3.1 ¿Cuáles son los intereses primarios de la auditoría interna y de la auditoría externa?
- 3.2 ¿Cuáles son los intereses secundarios interrelacionados entre auditoría interna y auditoría externa?
- 3.3 ¿Cuál es el objetivo de la coordinación de esfuerzos de auditoría?
- 3.4 Mencione el nombre de los siete componentes que comprende la coordinación de esfuerzos de auditoría.
- 3.5 ¿En qué consiste el intercambio de documentación de auditoría?
- 3.6 ¿En qué consiste el intercambio de informes y cartas de observaciones?
- 3.7 ¿Con qué propósitos se deben celebrar reuniones periódicas para discutir asuntos de interés recíproco?
- 3.8 ¿Son aplicables para el ejercicio de la auditoría interna las técnicas y procedimientos de auditoría que utiliza el auditor externo? Explique su respuesta.
- 3.9 ¿Debe el auditor interno aceptar trabajos de auditoría externa? Explique su respuesta.
- 3.10 ¿Cuáles son las incidencias en materia de capacitación entre ambos tipos de auditoría?
- 3.11 ¿Cuáles son las incidencias en materia de seguimiento de hallazgos de auditoría entre ambos tipos de auditoría?
- 4.1 ¿Cómo debe ser la coordinación de la función de auditoría interna con auditores internos de la oficina matriz?
- 4.2 ¿Cómo debe ser la coordinación de la función de auditoría interna con auditores internos de compañías afiliadas?
- 4.3 ¿Cómo debe ser la coordinación de la función de auditoría interna con auditores internos de organizaciones con las que se tienen relaciones de negocio?
- 5.1 Con base en lo tratado en la sección 1.1, desarrolle una semblanza de *The Institute of Internal Auditors* (IIA).
- 5.2 ¿Cuál es la misión del IIA?
- 5.3 ¿Cuáles son las actividades que soportan la misión del IIA?
- 5.4 Mencione el nombre de las Guías de observancia obligatoria (*Mandatory Guides*).
- 5.5 Mencione el nombre de las Guías fuertemente recomendadas (*Strongly Recommended Guidance*).
- 5.6 Mencione el nombre de los seis tipos de membresía disponibles para afiliarse al IIA.
- 5.7 ¿Cuáles son las condiciones para ser miembro regular del IIA?
- 5.8 ¿Cuáles son las condiciones para ser miembro académico del IIA?
- 5.9 ¿Cuáles son las condiciones para ser miembro estudiante del IIA?
- 5.10 ¿Cuáles son las condiciones para ser miembro retirado del IIA?
- 5.11 ¿Cuáles son las condiciones para ser miembro vitalicio del IIA?
- 5.12 ¿Cuáles son las condiciones que estipula el IIA para ser miembro participante en programas gubernamentales?
- 5.13 Mencione el nombre de los cinco programas de certificación que ofrece el IIA.
- 5.14 ¿Quién imparte los programas de certificación?
- 5.15 Mencione tres áreas de capacitación y entrenamiento que ofrece el IIA a sus miembros, además de los programas de certificación.

- 5.16 Mencione tres actividades en las que pueden participar los miembros del IIA.
- 5.17 A diciembre de 2010, ¿cuántos son los miembros a escala mundial afiliados al IIA y en cuántos países?
- 5.18 Mencione tres tipos de publicaciones a que tienen derecho los miembros del IIA.
- 5.19 Mencione tres tipos de servicios a que tienen derecho los miembros del IIA.
- 5.20 Dé una semblanza de *The Institute of Internal Auditors Research Foundation* (IARF).
- 5.21 ¿Cuál es la misión del IARF?
- 5.22 ¿Cuál es la visión del IARF?
- 5.23 Mencione cuatro objetivos del IARF.
- 5.24 Derivado de un análisis que usted efectúe, ¿cuál es la relación que guardan *The Institute of Internal Auditors* y *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*?
- 5.25 Dé una semblanza del Instituto Mexicano de Auditores Internos (IMAI).
- 5.26 ¿Qué conlleva la afiliación del Instituto Mexicano de Auditores Internos a *The Institute of Internal Auditors*?
- 5.27 ¿Cuál es la misión del IMAI?
- 5.28 Mencione cuatro objetivos del IMAI.
- 5.29 ¿Cuáles son las condiciones para ser socio activo del IMAI?
- 5.30 ¿Cuáles son las condiciones para ser socio correspondiente del IMAI?
- 5.31 ¿Cuál es el principal beneficio de ser socio del IMAI?
- 5.32 ¿Cómo obtienen su afiliación al IIA los socios del IMAI?
- 6.1 ¿Qué sucedió el 30 de abril de 1981?
- 6.2 ¿Qué sucedió a partir de 1981 al asumir la Presidencia de la República mexicana el licenciado Miguel de la Madrid Hurtado?
- 6.3 ¿En qué circunstancias evolucionó el concepto auditoría interna y su relación con la contraloría interna, hasta llegar a los actuales órganos internos de control?
- 6.4 ¿En qué área de un órgano interno de control es aplicable, y por qué, la auditoría interna?
- 6.5 ¿Qué se puede hacer en el Sector Privado y qué se puede hacer en el Sector Público?
- 6.6 El autor de este texto afirma que no hay una gran diferencia en materia técnica entre la auditoría interna que se practica en el sector privado y la que se practica en el sector público. ¿Cuál es la opinión de usted al respecto? Justifique su respuesta.
- 6.7 Mencione cinco disposiciones legales que regulan el ejercicio de la auditoría interna gubernamental.
- 7.1 ¿En qué consiste el programa de Auditor interno certificado (Certified Internal Auditor-CIA) que ofrece el IIA?
- 7.2 ¿Cuáles son los objetivos y ventajas de la certificación CIA?
- 7.3 ¿Cuáles son los beneficios del programa CIA?
- 7.4 ¿Cuál es el contenido del examen CIA?
- 7.5 Describa las cuatro partes que integran el examen CIA.
- 7.6 Describa los cuatro requisitos para participar en el programa CIA.
- 7.7 ¿Cuándo se aplicó el primer examen CIA y cuándo el examen número 100 000?
- 7.8 ¿Por qué razones, a partir de 2013, cambia el contenido del programa CIA de cuatro a tres partes?

- 7.9 Describa las tres partes que integran el nuevo programa CIA?
- 7.10 ¿En qué consiste el programa de Certificación en autoevaluación en control (Certification in Control Self-Assessment-CCSA) que ofrece el IIA?
- 7.11 ¿Cuáles son los beneficios del programa CCSA?
- 7.12 ¿Cuál es el contenido del examen CCSA?
- 7.13 Describa los cuatro requisitos para participar en el programa CCSA.
- 7.14 ¿En qué consiste el programa de Auditor certificado en servicios financieros (Certified Financial Services Auditor-CFSA) que ofrece el IIA?
- 7.15 ¿Cuáles son los beneficios del programa CFSA?
- 7.16 ¿Cuál es el contenido del examen CFSA?
- 7.17 Describa los cuatro requisitos para participar en el programa CFSA.
- 7.18 ¿En qué consiste el programa de Auditor profesional certificado en auditoría gubernamental (Certified Government Auditing Professional-CGAP) que ofrece el IIA?
- 7.19 ¿Cuáles son los beneficios del programa CGAP?
- 7.20 ¿Cuál es el contenido del examen CGAP?
- 7.21 Describa los cuatro requisitos para participar en el programa CGAP.
- 7.22 ¿En qué consiste, y para qué, la educación profesional continua?
- 7.23 ¿En qué consiste el programa de Certificación en aseguramiento de la administración de riesgos (Certification in Risk Management Assurance-CRMA)?
- 7.24 ¿Cuáles son los objetivos y ventajas de la certificación CRMA?
- 7.25 ¿Cuáles son los beneficios del programa CRMA?
- 7.26 ¿Cuál es el contenido del examen CRMA?
- 7.27 ¿Cuáles son los requisitos para obtener la designación CRMA?

INVESTIGACIONES POR REALIZAR PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

1. Identifique una entidad a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna; investigue y evalúe si tiene bien identificado el propósito y alcance de esta función, y cómo maneja sus acciones de coordinación con los auditores externos y con otros auditores internos.
2. Investigue lo conducente para afiliarse al Instituto Mexicano de Auditores Internos en función a las perspectivas de desarrollo profesional que ello conlleva y a los beneficios por obtener con esa afiliación.
3. Investigue en otros países que cuentan con institutos u organismos nacionales de auditores internos, similares al Instituto Mexicano de Auditores Internos, con el propósito de conocer cómo operan en su respectivo país.

DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS

1. Con base en el resultado de la investigación Núm. 1, prepare un escrito, con una extensión no menor de tres cuartillas, que contenga las recomendaciones pertinentes para mejorar la función de auditoría interna en la entidad que evaluó.
2. Elabore un escrito, con una extensión no menor de tres cuartillas, que contenga el resultado de la investigación Núm. 2.
3. Elabore un escrito, con una extensión no menor de tres cuartillas, que contenga el resultado de la investigación Núm. 3.

CAPÍTULO

2



NORMATIVIDAD DE LA AUDITORÍA INTERNA

OBJETIVOS

1. Identificar los aspectos normativos de la auditoría interna.
2. Comprender la *Definición de auditoría interna*.
3. Conocer el *Código de ética* de los auditores internos.
4. Conocer las *Normas Internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*.
5. Conocer el concepto y los títulos de los documentos de posicionamiento de las partes interesadas en la auditoría interna.
6. Conocer el concepto y los títulos de las guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna.
7. Conocer el concepto y los títulos de los tres grupos de guías para la práctica de la auditoría interna y los títulos de esas guías.

RESUMEN DEL CAPÍTULO

- ▲ Marco internacional para la práctica profesional de la auditoría interna. *Guías de observancia obligatoria. Guías fuertemente recomendadas.*
- ▲ Contenido y análisis de la *Definición de auditoría interna*.
- ▲ Introducción. Aplicabilidad y obligatoriedad del *código de ética*. Principios. Reglas de conducta.
- ▲ Introducción. *Normas sobre atributos*.
- ▲ *Normas sobre desempeño*. Glosario.
- ▲ Concepto de documentos de posicionamiento. Título de los dos documentos recomendados.
- ▲ Concepto de guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna. Título de las 56 guías recomendadas.
- ▲ Concepto de guías para la práctica de la auditoría interna. Título de los tres grupos de guías recomendadas y título de cada una de ellas: guías para la práctica (10 guías), guías generales relacionadas con la tecnología de la información (15 guías), y guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información (tres guías).

2.1 INTRODUCCIÓN

Los aspectos normativos de la auditoría interna provienen del Marco internacional para la práctica profesional de la auditoría interna (The International Professional Practices Framework-IPPF), que organiza las guías autorizadas promulgadas por el Instituto de Auditores Internos (IIA). Esas guías, como su mismo título señala, son de alcance internacional y las promueven para su observancia todas las organizaciones mundiales de auditores internos afiliadas al IIA (tal es el caso, por ejemplo en México, del Instituto Mexicano de Auditores Internos) y que, por supuesto, utilizan todos quienes practican la auditoría interna. Y no hay otras más. Las guías autorizadas a que se hace referencia incluyen las dos siguientes categorías: guías de observancia obligatoria y guías fuertemente recomendadas.

1. Guías de observancia obligatoria (*Mandatory Guidance*). Son aquellas promulgadas como principios de obligatoriedad requeridos y esenciales para la práctica profesional de la auditoría interna. Las guías de observancia obligatoria son desarrolladas siguiendo un proceso de debida diligencia, el cual incluye un periodo de solicitud previa para la recepción de comentarios, sugerencias y aportaciones por parte de los miembros del IIA. Estas guías son: la *Definición de auditoría interna*, el *Código de ética* y las *Normas Internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*.

Se puede acceder (y descargar libremente) a las *Mandatory Guidance* en el portal de Internet de *The Institute of Internal Auditors*.

2. Guías fuertemente recomendadas (*Strongly Recommended Guidance*). Estas guías son promulgadas por el IIA una vez que han pasado por un proceso formal de aprobación. Describen las prácticas a llevar a cabo para la efectiva implementación de la *Definición de auditoría interna*, el *Código de ética* y las *Normas* del IIA. Los tres elementos fuertemente recomendados por el IPPF son: **Documentos de posicionamiento (*Position Papers*)**, **Guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna (*Practice Advisories*)** y **Guías para la práctica de la auditoría interna (*Practice Guides*)**.

Aun cuando estas guías están referenciadas en el portal de Internet del IIA, el acceso a su contenido no es libre. Se puede acceder a ellas mediante las dos siguientes opciones: 1) adquirirlas directamente mediante un proceso de compra indicado en el portal referido; o 2) afiliándose a la organización de auditores internos del país del interesado (por ejemplo, en México, el Instituto Mexicano de Auditores Internos), ya que la afiliación a la organización local aporta como beneficio adicional la afiliación paralela a *The Institute of Internal Auditors*; una vez obtenida tal afiliación, el IIA asigna al afiliado una identificación (ID) y una contraseña (*password*) con los cuales se puede acceder al contenido de las *Strongly Recommended Guidance*; además de otra mucha más información de interés de los auditores internos.

En atención a lo señalado, en las secciones correspondientes al tratamiento de estas guías sólo se mencionará su propósito y título a manera de referencia para conocimiento básico preliminar del lector.



GUÍAS DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA (MANDATORY GUIDANCE)

2.2 DEFINICIÓN DE AUDITORÍA INTERNA (DEFINITION OF INTERNAL AUDITING)¹

El Instituto de Auditores Internos (IIA) ha desarrollado la *Definición de auditoría interna*, internacionalmente aceptada, en los siguientes términos:

Auditoría interna es una función independiente y objetiva en el aseguramiento y la consultoría, designada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la organización en el cumplimiento de sus objetivos proporcionándole un enfoque sistemático y disciplinado para mejorar la eficiencia en los procesos de administración de riesgos, de control y de gobierno.²

¹ Traducción y adaptación por parte del autor del presente texto de *The Institute of Internal Auditors and The IIA Research Foundation (2004). The International Professional Practices Framework. The IIA, USA.*

² Entiéndase "gobierno" como sinónimo de la acción de administrar o dirigir. Ver el glosario aplicable a las guías al final de la sección 2.4 de este capítulo.

La independencia es establecida en la estructura de reporte³ en la organización. La objetividad se logra con un estado apropiado de actitud mental. La función de auditoría interna evalúa la exposición a los riesgos relativos a gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización, en relación con:

- ▶ La eficacia y eficiencia de las operaciones.
- ▶ La confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional.
- ▶ La protección de activos.
- ▶ El cumplimiento con leyes, regulaciones y compromisos.

Con base en los resultados de la administración de riesgos, los auditores internos evalúan la adecuación y eficiencia de cómo los riesgos son identificados y administrados en los aspectos arriba mencionados, y evalúan otras materias tales como ética, valores, desempeño de la administración, comunicación de riesgos y control de la información al interior de la organización con el propósito de facilitar el proceso de buen gobierno.

Los auditores internos están dispuestos también a aportar recomendaciones de mejora en aquellas áreas donde se identifiquen oportunidades o deficiencias. En tanto que la administración es responsable de los controles internos, el auditor interno provee aseguramiento a la administración y al comité de auditoría de que los controles internos son efectivos y trabajan de acuerdo con lo esperado.

La función de auditoría interna es liderada por el director de auditoría interna, quien delimita el alcance de las actividades, así como la autoridad e independencia de la función en el estatuto aprobado por el comité de auditoría.

Una efectiva función de auditoría interna es un valioso recurso para la administración y el consejo de administración o su equivalente, y es un deber del comité de auditoría el comprender la cultura, las operaciones y el perfil de riesgo de la organización. La objetividad, las habilidades, los conocimientos y las competencias de los auditores internos pueden representar un importante valor agregado a los procesos de control interno, administración de riesgos y gobierno de la organización. De igual manera, una efectiva función de auditoría interna puede aportar aseguramiento a otros interesados, como es el caso de entidades reguladoras, empleados, proveedores financieros y accionistas.

Como aspectos fundamentales para la profesión de auditoría interna, el IIA promulga las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)* y el *Código de ética (Code of Ethics)* para quienes la practican. Todos los miembros del IIA son requeridos a adherirse a lo propuesto en las *Normas* y en el *Código de ética*.

³ "Estructura de reporte" se refiere a la instancia a la que debe reportar, o de la que depende, la función de auditoría interna. En la medida que ésta sea más alta, por ejemplo el consejo de administración, mayor será el grado de independencia.

2.3 CÓDIGO DE ÉTICA (CODE OF ETHICS)⁴

DEFINICIÓN

El *Código de ética* del Instituto de Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors-IA*) es el conjunto de principios relevantes para la profesión y práctica de la auditoría interna, y de reglas de conducta que describen el comportamiento que se espera de los auditores internos. El *Código de ética* aplica tanto a las personas como a las entidades que prestan servicios de auditoría interna. El propósito de ese código es el de promover una cultura de ética en la profesión de auditoría interna en el ámbito internacional.

INTRODUCCIÓN

El *Código de ética* del IIA establece los principios, expectativas y comportamiento del gobierno, de la organización y de quienes la conforman para conducir la función de auditoría interna. Más que actividades específicas, describe el mínimo de requerimientos y expectativas de conducta de los auditores internos.

Es propósito del *Código de ética* de *The Institute of Internal Auditors* el promover una cultura de ética en la profesión de auditoría.

Un código de ética es necesario y apropiado para la profesión de auditoría interna con base en que debe ser establecido como un elemento de confianza para el aseguramiento de los objetivos de gobierno, la administración de riesgos y el control.

El *Código de ética* del IIA extiende la *Definición de auditoría interna* al incluir dos componentes esenciales:

1. Sus principios son relevantes para la profesión y para el ejercicio de la auditoría interna.
2. Las reglas de conducta describen las normas del comportamiento que se espera de los auditores internos. Esas reglas son una ayuda para interpretar la aplicación práctica de los principios, e intentan conducir a los auditores internos hacia un comportamiento ético.

Para el IIA, los auditores internos son los miembros del instituto que ya obtuvieron o son candidatos a una certificación profesional otorgada por el IIA, y que además prestan servicios de auditoría interna de conformidad con la *Definición de auditoría interna*.

⁴ Esta sección es una traducción y adaptación del autor del presente texto de *The Institute of Internal Auditors (2009). Code of Ethics. The IIA, USA.*

APLICABILIDAD Y OBLIGATORIEDAD DEL CÓDIGO DE ÉTICA

Como quedó apuntado en la definición, el *Código de ética* aplica tanto a entidades como a individuos que prestan servicios de auditoría interna.

Para los miembros, y para quienes ya obtuvieron o son candidatos a una certificación profesional otorgada por el IIA, las desviaciones o los incumplimientos al *Código de ética* son evaluados y sancionados por los directivos del IIA de acuerdo con la normatividad aplicable. El hecho de que una conducta en lo particular no esté prevista como inaceptable en las reglas de conducta no significa que sea soslayada; en consecuencia, el miembro, los poseedores de un certificado o los candidatos pueden ser acreedores a una acción disciplinaria si realizan una conducta inaceptable aunque no esté en el *Código de ética*.

PRINCIPIOS

Es de esperar que los auditores internos apliquen y defiendan los siguientes principios:

1. **Integridad.** La integridad de los auditores internos se establece en la confianza que ellos demuestren, la cual establece las bases para confiar en sus juicios.
2. **Objetividad.** Los auditores internos deben demostrar el más alto nivel de objetividad profesional en la obtención, evaluación y comunicación de información relacionada con la actividad o el proceso sujeto a examen. Los auditores internos, al formular juicios, deben hacer una razonable evaluación de que todas las circunstancias relevantes no son influenciadas indebidamente en función a sus propios intereses o los de otros.
3. **Confidencialidad.** Los auditores internos deben respetar el valor y la propiedad de la información que reciben y no discutir esa información si no cuentan con la debida autorización, a menos que exista una obligación legal o profesional para hacerlo.
4. **Competencia.** Los auditores internos aplicarán sus conocimientos, habilidades y experiencia necesarios en la prestación de servicios de auditoría interna.

REGLAS DE CONDUCTA

1. **Integridad.** Los auditores internos:
 - 1.1 Deben desempeñar su trabajo con honestidad, diligencia y responsabilidad.
 - 1.2 Deben observar las leyes y divulgar lo establecido en ellas y en la profesión.
 - 1.3 No deben ser parte de ninguna actividad ilegal que sea de su conocimiento, o comprometerse en actos que desacrediten a la profesión de auditoría interna o a la organización.
 - 1.4 Deben respetar y contribuir a legitimar los objetivos éticos de la organización.
2. **Objetividad.** Los auditores internos:
 - 2.1 No deben participar ni relacionarse con ninguna actividad que debilite, o se presuma que debilite, la imparcialidad en el trabajo. Esta participación

incluye aquellas actividades o relaciones que puedan estar en conflicto con los intereses de la organización.

- 2.2 No deben aceptar nada que debilite, o se presuma que debilite, su juicio profesional.
- 2.3 Deben discutir con los involucrados todos los hechos materiales conocidos; de no darse esta discusión puede distorsionarse el reporte de las actividades sujetas a intervención.

3. **Confidencialidad.** Los auditores internos:

- 3.1 Deben ser prudentes en el uso y protección de la información adquirida durante el transcurso de su trabajo.
- 3.2 No deben suministrar información a ninguna persona que se beneficie con ella, y que pueda ser contraria a la ley o en detrimento a los legítimos objetivos éticos de la organización.

4. **Competencia.** Los auditores internos:

- 4.1 Deben participar sólo en aquellos servicios para los cuales cuenten con los conocimientos, habilidades y experiencia necesarios.
- 4.2 Deben prestar servicios de auditoría en apego a lo dispuesto en las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*.
- 4.3 Deben mantener una mejora continua en la eficiencia y calidad de sus servicios.

2.4 NORMAS INTERNACIONALES PARA LA PRÁCTICA PROFESIONAL DE LA AUDITORÍA INTERNA (INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING)⁵

INTRODUCCIÓN

Los trabajos de auditoría interna se llevan a cabo en diversos ambientes legales y culturales; dentro de organizaciones con gran diversidad de propósitos, tamaño, complejidad y estructura, y con personas dentro o fuera de la organización. Si bien esta diversidad puede afectar el ejercicio de la auditoría interna dependiendo de cada ambiente, es esencial el apego a las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna* para asegurarse del debido cumplimiento de las responsabilidades de los auditores internos y de la función de auditoría interna.

⁵ Esta sección es una traducción del autor del texto de *The Institute of Internal Auditors (2011), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, The IIA, USA que entraron en vigor a partir del 1 de enero de 2013. También se acudió a las *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna* traducidas y publicadas el 1 de octubre de 2008 por el Instituto Mexicano de Auditores Internos de las relativas emitidas por The IIA, y que son una versión anterior a las referidas en primer término.

Si se da el caso de que los auditores internos, por impedimentos legales o regulatorios, no puedan cumplir con algunas disposiciones de las Normas, deberán cumplir con todas las demás y hacer las aclaraciones que procedan.

Si las Normas son utilizadas simultáneamente con otras emitidas por organismos regulatorios, los auditores internos deberán mencionar lo conducente en sus comunicados. En caso de inconsistencias entre ambas normas, los auditores internos deberán desempeñar su actividad conforme a las Normas y podrán cumplir con las otras, aun cuando éstas sean más restrictivas.

El propósito de las Normas es:

1. Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna.
2. Proporcionar un marco de referencia para ejercer y promover un valor agregado al amplio rango de actividades de auditoría interna.
3. Establecer las bases para evaluar el desempeño de auditoría interna.
4. Fomentar la mejora de los procesos y operaciones de la organización.

Las Normas son requisitos enfocados a principios, de cumplimiento obligatorio, que consisten en:

- ▶ Declaraciones de requisitos básicos para el ejercicio profesional de la auditoría interna y para evaluar la eficiencia en su desempeño, de aplicación internacional, en el ámbito de las organizaciones y los individuos.
- ▶ Interpretaciones que aclaran términos o conceptos señalados en las declaraciones.

En las Normas se emplean términos a los que se han dado determinados significados que están definidos en el glosario que se presenta al final de esta sección. Por ejemplo, en las Normas se utiliza la palabra "debe" para indicar un requisito incondicional, y la palabra "debería" en los casos en que se espera su cumplimiento, a menos que las circunstancias, basadas en el juicio profesional, justifiquen alguna desviación.

Para entender y aplicar correctamente las Normas, es necesario tener en cuenta tanto las declaraciones como sus interpretaciones, y los significados específicos indicados en el glosario.

La estructura de las Normas está conformada por las siguientes secciones: "Normas sobre atributos", "Normas sobre desempeño" y "Normas de implantación". Las normas sobre atributos se refieren a las características de las organizaciones y a las personas que prestan servicios de auditoría interna. Las normas sobre desempeño describen los servicios de auditoría interna y proporcionan criterios de calidad con los cuales puede evaluarse el desempeño de estos servicios. Las normas sobre atributos y sobre desempeño aplican a todos los servicios de auditoría interna. Las normas de implantación amplían las normas sobre atributos y sobre desempeño, y proporcionan los requisitos aplicables a las actividades de aseguramiento (A) y de consultoría (C), aspectos que comentaremos enseguida.

Los servicios de aseguramiento involucran la evaluación objetiva, por parte de los auditores internos, de la evidencia que obtuvieron para soportar una opinión o conclusión independiente respecto de una entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto

relativo. La naturaleza y el alcance de las acciones de aseguramiento serán determinadas por el auditor interno. Por lo general existen tres partes involucradas en los servicios de aseguramiento: 1) la persona o grupo implicado directamente con la entidad, la operación, la función, el proceso, el sistema u otro asunto relativo: el dueño del proceso; 2) la persona o grupo que realiza la evaluación: el auditor interno, y 3) la persona o grupo que utiliza la evaluación: el usuario.

Los servicios de consultoría son, por naturaleza, de asesoría, y por lo general son realizados a requerimiento específico del cliente.⁶ La naturaleza y el alcance de los trabajos de consultoría están sujetos al acuerdo concertado con el cliente, y habitualmente son dos las partes que intervienen: 1) la persona o el grupo que ofrece el servicio: el auditor interno, 2) la persona o el grupo que solicita y recibe la asesoría: el cliente. Cuando el auditor interno lleva a cabo servicios de consultoría, debe mantener objetividad y no asumir responsabilidades administrativas.

Las Normas son aplicables tanto a los auditores internos como a las actividades de la función de auditoría interna. Los auditores internos, en lo particular, en el desempeño de sus responsabilidades, son responsables por conducirse de conformidad con las Normas, particularmente las relacionadas con la objetividad, eficiencia y debido cuidado profesional. Los directores de auditoría interna, por su parte, son responsables por vigilar que sus auditores cumplan con las Normas.

La elaboración y revisión de las Normas es un proceso continuo. El Consejo de Normas de Auditoría Interna del IIA realiza una intensa labor de consulta y debate antes de emitir las Normas, que incluye la divulgación, a escala internacional, de los borradores del documento y la simultánea solicitud de comentarios al mismo. Esos borradores son colocados en la página Web del IIA, además de ser distribuidos a todos los institutos afiliados al mismo.

Las sugerencias y comentarios sobre las Normas pueden enviarse a:

The Institute of Internal Auditors
Standards and Guidance
 247 Maitland Avenue
 Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA
 E-mail: guidance@theiia.org
 Web: <http://www.theiia.org>

NORMAS SOBRE ATRIBUTOS

1000-Propósito, autoridad y responsabilidad

El propósito, la autoridad y responsabilidad de la función de auditoría interna deben estar formalmente definidos en un estatuto que sea consistente con la *Definición de auditoría*

⁶ Llámese "cliente", como expresión coloquial, a la organización (o una unidad administrativa de ella) a la que la función de auditoría interna le presta servicios de consultoría. No confundir con los clientes provenientes de una transacción comercial. Ver glosario más adelante en este mismo capítulo.

interna, el Código de ética y las Normas. El director de auditoría interna debe revisar periódicamente el estatuto y presentarlo al director general y al consejo para su aprobación.

Interpretación:

El estatuto de auditoría interna es un documento formal que define el propósito, la autoridad y la responsabilidad de la función de auditoría interna; establece la posición de la función de auditoría interna dentro de la organización, incluyendo la naturaleza, el reporte y las relaciones del director de auditoría con el consejo; autoriza, para el desempeño de los trabajos, el acceso a los registros, al personal y a las propiedades físicas relevantes; y define el alcance de las actividades de auditoría interna. Corresponde al consejo la aprobación final del estatuto de auditoría interna.

1000.AI-La naturaleza de los servicios de aseguramiento proporcionados a la organización debe estar definida en el estatuto de auditoría interna. Si los servicios de aseguramiento fueran proporcionados a terceros ajenos a la organización, la naturaleza de esos servicios deberá estar también definida en el estatuto de auditoría interna.

1000.CI-La naturaleza de los servicios de consultoría debe estar definida en el estatuto de auditoría interna.

1010-Reconocimiento de la Definición de auditoría interna, del Código de ética y las Normas en el estatuto de auditoría interna

La naturaleza obligatoria de la *Definición de auditoría interna*, del *Código de ética y las Normas* debe estar reconocida en el estatuto de auditoría interna. El director de auditoría interna deberá tratar la *Definición de auditoría interna*, el *Código de ética y las Normas* con el director general y con el consejo.

1100-Independencia y objetividad

La función de auditoría interna debe ser independiente y los auditores internos deben ser objetivos en el cumplimiento de su trabajo.

Interpretación:

Independencia es estar libre de condicionamientos que amenacen la capacidad de la función de auditoría interna, o de su director, de cumplir con sus responsabilidades de manera imparcial. Con el fin de alcanzar el grado de independencia necesario para cumplir eficazmente con las responsabilidades de la función de auditoría interna, el director de auditoría interna debe tener acceso directo e irrestricto al director general y al consejo; esto puede lograrse mediante una relación de doble dependencia. Las amenazas a la independencia deben ser manejadas en todos los niveles: con un auditor en lo individual, en cada trabajo de auditoría, y en todos los ámbitos funcionales y organizacionales.

La objetividad es una actitud mental de imparcialidad que permite a los auditores internos desempeñar sus asignaciones con honesta confianza en el producto de su trabajo y sin comprometer su calidad. La objetividad requiere que los auditores internos no subordinen su juicio al de otras personas en asuntos de auditoría. Las amenazas a la objetividad deben ser manejadas en todos los niveles: con un auditor en lo individual, en cada trabajo de auditoría, y en todos los ámbitos funcionales y organizacionales.

II 10-Independencia hacia el interior de la organización

El director de auditoría interna debe reportar a un nivel jerárquico tal dentro de la organización que permita a la función de auditoría interna cumplir con sus responsabilidades. El director de auditoría interna debe ratificar con el consejo, al menos una vez al año, la independencia que guarda la función de auditoría interna dentro de la organización.

Interpretación:

La independencia hacia el interior de la organización se logra de manera efectiva cuando el director de auditoría interna reporta funcionalmente al consejo. Como ejemplos de reporte funcional al consejo, y que lo involucran, se tiene:

- ▶ Aprobación del estatuto de auditoría interna.
- ▶ Aprobación de riesgos con base en el plan de trabajo de auditoría interna.
- ▶ Aprobación del presupuesto y recursos para la función de auditoría interna.
- ▶ Recepción, por parte del director de auditoría interna, de comunicados relacionados con el desarrollo de actividades de auditoría interna, de acuerdo con su plan de trabajo y otros asuntos correlativos.
- ▶ Aprobación de propuestas relacionadas con la contratación y/o remoción del director de auditoría interna.
- ▶ Aprobación de remuneraciones del director de auditoría interna.
- ▶ Indagación con su cuerpo directivo, y el director de auditoría interna, para determinar si es apropiado el alcance de esta función con base en los recursos que se le han asignado.

II 10.AI-La función de auditoría debe estar libre de interferencias en la determinación del alcance para desarrollar su trabajo y al comunicar sus resultados.

II 11-Interacción directa con el consejo de administración

El director de auditoría interna debe comunicarse e interactuar directamente con el consejo.

II 20-Objetividad individual

Los auditores internos deben tener una actitud imparcial y neutral, y evitar cualquier conflicto de intereses.

Interpretación:

El conflicto de intereses es una situación en la cual un auditor interno, que ocupa una posición de confianza, tiene un interés personal o profesional en competencia con otros intereses. Tales intereses en competencia pueden dificultar el cumplimiento imparcial de sus responsabilidades. Puede existir conflicto de intereses aun cuando no se susciten actos indebidos o no éticos. Un conflicto de ese tipo puede provocar una apariencia de deshonestidad que puede socavar la confianza en el auditor interno, en la función de auditoría interna y en la profesión; asimismo, podría menoscabar la capacidad de un individuo en el desempeño objetivo de sus tareas y responsabilidades.

1130-Impedimentos a la independencia o a la objetividad

Si la independencia o la objetividad se viesen comprometidas de hecho o en apariencia, los detalles del impedimento deben darse a conocer a las partes que correspondan. La naturaleza de esta comunicación dependerá del impedimento.

Interpretación:

El impedimento o menoscabo a la independencia en la organización y a la objetividad en lo individual puede incluir, entre otros: conflictos de intereses personales; limitaciones al alcance del trabajo; restricciones a los registros, al personal y a los activos; y limitaciones a los recursos, como por ejemplo, los financieros.

La determinación de las partes apropiadas a quienes deben exponerse los detalles de un impedimento a la independencia o a la objetividad depende de las expectativas sobre las responsabilidades de la función de auditoría interna y las del director de auditoría interna ante el director general y el consejo, según se describa en el estatuto de auditoría interna, así como de la naturaleza del impedimento.

1130.A1-Los auditores internos deben abstenerse de evaluar operaciones específicas de las cuales hayan sido previamente responsables. Se presume que hay impedimento de objetividad si un auditor interno proporciona servicios de aseguramiento de una actividad sobre la cual él mismo haya tenido responsabilidades dentro del año inmediato anterior.

1130.A2-Los trabajos de aseguramiento de funciones sobre las cuales el director de auditoría interna tiene responsabilidades deben ser supervisados por alguien ajeno a la función de auditoría interna.

1130.C1-Los auditores internos pueden proporcionar servicios de consultoría relacionados con operaciones de las cuales hayan sido previamente responsables.

1130.C2-Si los auditores internos tuvieran impedimentos potenciales a la independencia o a la objetividad relacionados con la proposición de servicios de consultoría, deberá informarse esta situación al cliente antes de aceptar el trabajo.

1200-Aptitud y debido cuidado profesional

Los trabajos deben realizarse con aptitud y debido cuidado profesional.

1210-Aptitud

Los auditores internos deben reunir los conocimientos, las habilidades y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales. La función de auditoría interna, en su conjunto, debe reunir u obtener los conocimientos, las habilidades y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades.

Interpretación:

Los conocimientos, las habilidades y otras competencias son un concepto colectivo que se refiere a la aptitud profesional que se les requiere a los auditores internos para cumplir eficazmente con sus responsabilidades profesionales. Se alienta a los auditores internos a demostrar su aptitud obteniendo certificaciones y calificaciones apropiadas, tales como la calificación de auditor interno certificado (CIA, por sus siglas en inglés) u otras certificaciones ofrecidas por The Institute of Internal Auditors u otras organizaciones profesionales afines.

1210.A1-El director de auditoría interna debe allegarse de asesoramiento y asistencia competentes en caso de que los auditores internos carezcan de conocimientos, aptitudes u otras competencias necesarios para llevar a cabo la totalidad o parte del trabajo.

1210.A2-Los auditores internos deben tener conocimientos suficientes para evaluar los riesgos de fraude y la forma como se administran por parte de la organización; pero no es de esperar que tengan conocimientos similares a los de aquellas personas cuya responsabilidad principal es la detección e investigación de fraudes.

1210.A3-Los auditores internos deben tener conocimientos suficientes de los riesgos y controles clave en tecnología de la información, y de las técnicas de auditoría disponibles, basadas en esa tecnología, que le permitan llevar a cabo el trabajo asignado. Sin embargo, no es de esperar que todos los auditores internos cuenten con la experiencia de aquel auditor interno cuya especialidad y responsabilidad es la auditoría a la tecnología de la información.

1210.C1-El director de auditoría interna no debe aceptar prestar un servicio de consultoría cuando los auditores internos carezcan de los conocimientos, habilidades y otras competencias necesarias para llevar a cabo la totalidad o parte del trabajo. Dado el caso, si llegare a aceptar el trabajo, podrá apoyarse con asesoría y asistencia competentes.

I220-Debido cuidado profesional

Los auditores internos deben cumplir su trabajo con el cuidado y la aptitud que se espera de un auditor interno razonablemente prudente y competente. El debido cuidado profesional no implica infalibilidad.

I220.A1-Los auditores internos deben ejercer debido cuidado profesional al considerar:

- ▶ El alcance necesario para alcanzar los objetivos del trabajo.
- ▶ La relativa complejidad, materialidad o importancia de asuntos a los cuales se aplican procedimientos de aseguramiento.
- ▶ La adecuación y eficacia de los procesos de gobierno, de administración de riesgos y de control.
- ▶ Probabilidad de errores materiales, fraude o incumplimientos.
- ▶ Costo de aseguramiento en relación con los beneficios potenciales.

I220.A2-Al ejercer debido cuidado profesional, los auditores internos deben considerar la aplicación de técnicas de auditoría basadas en tecnología de la información y otras técnicas de análisis de datos.

I220.A3-Los auditores internos deben estar alerta a los riesgos significativos que pudieran afectar los objetivos, las operaciones o los recursos. Sin embargo, los procedimientos de aseguramiento, por sí solos, incluso cuando se aplican con debido cuidado profesional, no garantizan que sean identificados todos los riesgos materiales.

I220.C1-Los auditores internos deben ejercer debido cuidado profesional durante un trabajo de consultoría, tomando en cuenta lo siguiente:

- ▶ Las necesidades y expectativas de los clientes, incluyendo la naturaleza, oportunidad y comunicación de los resultados del trabajo.
- ▶ La complejidad relativa y el alcance del trabajo necesario para cumplir con los objetivos del mismo.
- ▶ El costo del trabajo de consultoría en relación con los beneficios esperados.

I230-Desarrollo profesional continuo

Los auditores internos deben perfeccionar sus conocimientos, habilidades y otras competencias a través del desarrollo profesional continuo.

I300-Programa de aseguramiento y mejora de la calidad

El director de auditoría interna debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento y mejora de la calidad que cubra todos los aspectos de la función de auditoría interna.

Interpretación:

Se debe diseñar un programa de aseguramiento y mejora de la calidad que permita evaluar la función de auditoría interna acorde con la *Definición de auditoría interna* y las *Normas*, y si los auditores internos se apegan a lo dispuesto en el *Código de ética*. Este programa también evaluará la eficiencia y eficacia de la función de auditoría interna e identificará oportunidades de mejora.

1310-Requisitos del programa de aseguramiento y mejora de la calidad

El programa de aseguramiento y mejora de la calidad debe incluir evaluaciones tanto internas como externas.

1311-Evaluaciones internas

Las evaluaciones internas deben incluir:

- ▶ Monitoreo continuo del desempeño de la función de auditoría interna.
- ▶ Autoevaluaciones periódicas o evaluaciones por parte de otras personas dentro de la organización con conocimientos suficientes sobre prácticas de auditoría interna.

Interpretación:

El monitoreo continuo forma parte integral de la supervisión, revisión y medición del día a día de la función de auditoría interna. Está incorporado en las prácticas y políticas de rutina empleadas para administrar la función, y utiliza procesos, herramientas e información considerados necesarios para evaluar el cumplimiento con la *Definición de auditoría interna*, el *Código de ética* y las *Normas*.

Las revisiones periódicas son evaluaciones cuyo propósito consiste en evaluar el cumplimiento con la *Definición de auditoría interna*, el *Código de ética* y las *Normas*.

Los conocimientos suficientes de las prácticas de auditoría interna requieren un entendimiento de todos los elementos del Marco internacional para la práctica profesional.

1312-Evaluaciones externas

Deben realizarse evaluaciones externas al menos una vez cada cinco años por un evaluador o grupo de evaluadores calificados e independientes, provenientes de fuera de la organización. El director de auditoría interna debe tratar con el consejo:

- ▶ La forma y frecuencia de las evaluaciones externas.
- ▶ Las calificaciones e independencia del evaluador o grupo de evaluadores externos, incluyendo cualquier eventual conflicto de intereses.

Interpretación:

La evaluación externa puede provenir de un evaluador o grupo de evaluadores externos dedicados a este tipo de trabajos, o bien de una autoevaluación validada por un evaluador o equipo de evaluadores externos independientes.

Un evaluador o grupo de evaluadores calificados son aquellos que demuestran competencia en la práctica profesional de auditoría interna y en el proceso de evaluación externa. Su competencia se demuestra por medio de la experiencia y los conocimientos teóricos. La experiencia es la obtenida en organizaciones de tamaño similar y complejidad, y de la industria o sector en que operan; por ello, sus pronunciamientos técnicos son aún más valiosos que los provenientes de la experiencia. En el caso de un grupo evaluador no todos los participantes necesitan contar con todas las competencias, ya que es el grupo al que se le califica en conjunto. El director de auditoría interna aplicará su juicio profesional para evaluar y calificar si el evaluador o el grupo de evaluadores demuestran competencia suficiente.

Un evaluador o grupo evaluador independiente es aquel que no tiene conflicto de intereses reales o aparentes, y no forma parte ni está bajo el control de la organización a la cual pertenece la función de auditoría interna sujeta a evaluación.

1320-Reporte sobre el programa de aseguramiento y mejora de la calidad

El director de auditoría interna debe comunicar al director general y al consejo los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad.

Interpretación:

La forma, el contenido y la comunicación de los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad se establecen mediante comentarios con la dirección general y el consejo, y habrán de considerar las responsabilidades de la función de auditoría interna y de su director, según lo establecido en el estatuto de auditoría interna. Para demostrar el cumplimiento de la *Definición de auditoría interna*, del *Código de ética* y las *Normas*, los resultados de las evaluaciones periódicas internas y externas se comunicarán al finalizar tales evaluaciones, y los resultados del monitoreo continuo se comunicarán al menos anualmente. Los resultados incluirán la evaluación del revisor o del equipo revisor con respecto al grado de cumplimiento.

1321-Uso de la aseveración “Conforme a las Normas Internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna”

El director de auditoría interna puede manifestar que la función de auditoría interna cumple con las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna* sólo si los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad apoyan esa declaración.

Interpretación:

La función de auditoría interna debe desempeñarse de conformidad con lo dispuesto en la *Definición de auditoría interna*, el *Código de ética* y las *Normas*. Los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad incluirán tanto las evaluaciones internas como las externas, y harán referencia a todas las actividades que lleva a cabo la función de auditoría interna. En el caso de las evaluaciones externas, los resultados abarcarán los últimos cinco años.

1322-Declaración de incumplimiento

Cuando el incumplimiento con la *Definición de auditoría interna*, del *Código de ética* o de las *Normas* afecta el alcance o la operación general de la función de auditoría interna, su director debe comentar tal incumplimiento con el director general y el consejo.

NORMAS SOBRE DESEMPEÑO**2000-Administración de la función de auditoría interna**

El director de auditoría interna debe administrar de manera efectiva la función de auditoría interna para asegurarse de que agrega valor a la organización.

Interpretación:

Se considera que la función de auditoría interna está siendo administrada de manera efectiva cuando:

- ▶ Los resultados del trabajo de la función de auditoría interna cumplen con el propósito y la responsabilidad contemplados en el estatuto de auditoría interna.
- ▶ La función de auditoría interna cumple con la *Definición de auditoría interna* y con las *Normas*.
- ▶ Los individuos que forman parte de la función de auditoría interna demuestran cumplir con el *Código de ética* y con las *Normas*.

La función de auditoría interna agrega valor a la organización (y a sus accionistas) cuando cumple de manera efectiva su objetivo, y contribuye a la eficiencia y eficacia de la administración, a la administración de riesgos y al proceso de control.

2010-Planeación

Con el fin de determinar prioridades de la función de auditoría interna, su director debe establecer planes basados en los riesgos. Dichos planes habrán de ser consistentes con las metas de la organización.

Interpretación:

El director de auditoría interna es responsable de desarrollar un plan basado en riesgos; para ello debe tener en cuenta el enfoque aplicado por la organización para administrar sus riesgos, incluyendo los niveles de aceptación de riesgos establecidos por la dirección general para las diferentes actividades o procesos. Si no existe tal enfoque, el director de auditoría interna aplicará su propio juicio sobre los riesgos después de haber consultado a la dirección general y al consejo. Asimismo, el director de auditoría interna deberá ajustar su plan, tanto como sea necesario, para responder a cambios en la organización, negocios, riesgos, operaciones, programas, sistemas y controles.

2010.AI-El plan de trabajo de la función de auditoría interna debe estar basado en una evaluación de riesgos documentada, realizada al menos anualmente. En este proceso deben tomarse en cuenta los comentarios de la dirección general y del consejo.

2010.A2-El director de auditoría interna debe identificar y considerar las expectativas del director general, del consejo y de los accionistas sobre las opiniones y conclusiones de la función de auditoría interna.

2010.CI-El director de auditoría interna podría considerar la aceptación de trabajos de consultoría que le sean propuestos, basándose en el potencial de su trabajo para mejorar la administración de riesgos, agregar valor y mejorar las operaciones de la organización. Los trabajos de consultoría aceptados deben ser incluidos en el plan.

2020-Comunicación y aprobación

El director de auditoría interna debe comunicar a la dirección general y al consejo, para su adecuada revisión y aprobación, el plan de trabajo de auditoría interna y los recursos requeridos para tales propósitos, incluyendo la previsión de eventuales cambios significativos. Asimismo, comunicará también el impacto que pudiese tener cualquier limitación de recursos.

2030-Administración de recursos

El director de auditoría interna, para cumplir con el plan aprobado, debe asegurarse de que los recursos que requiere auditoría interna sean apropiados, suficientes y efectivamente asignados.

Interpretación:

Apropiados se refiere al conjunto de conocimientos, habilidades y otras competencias necesarias para llevar a cabo el plan. Suficientes se refiere a la cantidad de recursos necesarios para cumplir con el plan. Los recursos son efectivamente asignados cuando son utilizados en forma tal que optimizan el cumplimiento del plan aprobado.

2040-Políticas y procedimientos

El director de auditoría interna debe establecer políticas y procedimientos que guíen la función de auditoría interna.

Interpretación:

La forma y contenido de las políticas y los procedimientos dependerán del tamaño y la estructura de la función de auditoría interna y de la complejidad de su trabajo.

2050-Coordinación

El director de auditoría interna podría compartir información y coordinar actividades con otros participantes internos o externos de servicios de aseguramiento y de consultoría para asegurar una cobertura adecuada y minimizar la duplicación de esfuerzos.

2060-Reporte al director general y al consejo

El director de auditoría interna debe informar periódicamente al director general y al consejo sobre la función de auditoría interna en lo que se refiere al propósito, la autoridad, la responsabilidad y el desarrollo de su plan de trabajo. El informe debe incluir también exposiciones a riesgos y controles significativos, incluyendo riesgos de fraude, gestión de negocios y otros asuntos necesarios o requeridos por la dirección general o el consejo.

Interpretación:

La frecuencia y el contenido del informe serán determinados con base en comentarios intercambiados con el director general y el consejo, y dependerán de la importancia de la información a ser comunicada y a la urgencia de las acciones que vaya a tomar el director general o el consejo.

2070-Servicios proveídos por externos y responsabilidad de auditoría interna

Cuando un revisor o grupo de revisores externos proporcionan servicios relacionados con la función de auditoría interna, deben estar conscientes de que es responsabilidad de la organización el mantener una efectiva función de auditoría interna.

Interpretación:

La responsabilidad se demuestra a través del cumplimiento del programa de aseguramiento y mejora de la calidad, de acuerdo con la *Definición de auditoría interna*, del *Código de ética* y de las *Normas*.

2100-Naturaleza del trabajo

La función de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, a la administración de riesgos y a los procesos de control, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado.

2110-Gobierno

La función de auditoría interna debe evaluar y presentar recomendaciones apropiadas para mejorar el proceso de gobierno, en cumplimiento con los objetivos siguientes:

- ▶ Promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización.
- ▶ Asegurar la gestión y responsabilidad efectivas en el desempeño de la organización.
- ▶ Comunicar información de riesgos y de controles a las áreas que correspondan de la organización.
- ▶ Coordinar las actividades, y la información concierne, al consejo, a la dirección general y a los auditores internos y externos.

2110.A1-La función de auditoría interna debe evaluar el diseño, la implementación y eficacia de los objetivos, los programas y las actividades relacionados con la ética de la organización.

2110.A2-La función de auditoría interna debe evaluar si el gobierno de tecnología de la información de la organización soporta y apoya las estrategias y objetivos de la propia organización.

2120-Administración de riesgos

La función de auditoría interna debe evaluar la eficacia del proceso de administración de riesgos y contribuir a su mejora.

Interpretación:

Determinar si son eficaces los procesos de administración de riesgos, es un juicio que resulta de la evaluación que efectúa el auditor interno de que:

- ▶ Los objetivos de la organización apoyan la misión de ésta y están alineados con la misma.
- ▶ Están identificados y evaluados los riesgos significativos.
- ▶ Las respuestas a algunos riesgos están alineadas con un nivel que se considera aceptable por la organización.
- ▶ Se tiene información, que se comunica oportunamente a través de la organización, sobre riesgos relevantes que permiten al personal, al director general y al consejo cumplir con sus responsabilidades correlativas.

La función de auditoría interna puede recopilar, durante sus múltiples trabajos, la información que soporta sus evaluaciones. Los resultados de esos trabajos, cuando se valoran

todos en conjunto, proporcionan un panorama de la eficacia del proceso de administración de riesgos de la organización.

Los procesos de administración de riesgos serán monitoreados a través de las acciones administrativas rutinarias, mediante evaluaciones, o combinando ambas.

2120.A1-La función de auditoría interna debe evaluar las exposiciones al riesgo relativas a gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización concernientes a:

- ▶ El logro de los objetivos estratégicos de la organización.
- ▶ La confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa.
- ▶ La eficiencia y eficacia de las operaciones y programas.
- ▶ La protección de activos.
- ▶ El cumplimiento con leyes, regulaciones, políticas, procedimientos y compromisos.

2120.A2-La función de auditoría interna debe evaluar la posibilidad de ocurrencia de fraude y cómo administra la organización estos riesgos.

2120.C1-Durante los trabajos de consultoría los auditores internos deben considerar el riesgo asociado con los objetivos del trabajo y estar alerta a la existencia de otros riesgos significativos.

2120.C2-Los auditores deben considerar, en la evaluación del proceso de administración de riesgos de la organización, los conocimientos adquiridos en esta materia durante sus trabajos de consultoría.

2120.C3-Cuando los auditores internos colaboran con la administración para establecer o mejorar el proceso de administración de riesgos, deben abstenerse de asumir cualquier responsabilidad propia de la administración, como es la misma administración de riesgos.

2130-Control

La función de auditoría interna debe apoyar a la organización en el mantenimiento de controles efectivos mediante la evaluación de la eficiencia y eficacia de los mismos y promoviendo su mejora continua.

2130.A1-La función de auditoría interna debe evaluar la adecuación y eficacia de los controles en respuesta a los riesgos de gobierno y a las operaciones y los sistemas de información de la organización, respecto a:

- ▶ El logro de los objetivos estratégicos de la organización.
- ▶ La confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa.
- ▶ La eficiencia y eficacia de las operaciones y programas.
- ▶ La protección de activos.
- ▶ El cumplimiento con leyes, regulaciones, políticas, procedimientos y compromisos.

2130.CI-Los auditores internos deben considerar, en la evaluación de los procesos de control de la organización, los conocimientos adquiridos en materia durante sus trabajos de consultoría.

2200-Planeación del trabajo

Los auditores internos deben elaborar y documentar un plan para cada trabajo, que incluya su alcance, objetivos, tiempo y asignación de recursos.

2201-Consideraciones sobre la planeación

En la planeación del trabajo, los auditores internos deben considerar:

- ▶ Los objetivos de la actividad por revisar y los medios por los cuales esa actividad controla su desempeño.
- ▶ Los riesgos significativos de la actividad; sus objetivos, recursos y operaciones, y los medios a través de los cuales se mantiene a nivel aceptable el impacto potencial de esos riesgos.
- ▶ La adecuación y eficacia de los procesos de administración de riesgos y de los procesos de control de la actividad comparado con modelos de control tipo.
- ▶ Las oportunidades de proponer mejoras significativas en los procesos de administración de riesgos y de control de la actividad.

2201.AI-Cuando se planea un trabajo para partes ajenas a la organización, los auditores internos deben establecer un acuerdo escrito con ellas en el que se contemple el alcance, las responsabilidades respectivas y otros asuntos relacionados, como sería el caso de restricciones respecto a la divulgación de los resultados del trabajo y los accesos a los registros de la actividad a auditar.

2201.CI-Los auditores internos deben establecer un acuerdo con los clientes de consultoría respecto a los objetivos, alcance, responsabilidades respectivas y otros asuntos relativos. Este acuerdo debe quedar documentado.

2210-Objetivos del trabajo

Se deben establecer objetivos por cada trabajo.

2210.AI-Los auditores internos deben realizar una evaluación preliminar de los riesgos relevantes concernientes a la actividad que será objeto de revisión. Los objetivos del trabajo deben reflejar los resultados de esa evaluación.

2210.A2-Los auditores internos, al desarrollar los objetivos del trabajo, deben considerar la probabilidad de errores, fraude, incumplimientos y otros asuntos relativos.

2210.A3-Se requiere buen criterio para evaluar el gobierno, la administración de riesgos y los controles. Los auditores internos deben cerciorarse del alcance hasta el cual la administración y/o el consejo han aplicado criterios adecuados para deter-

minar si los objetivos y las metas han sido cumplidos. De considerarse procedente, los auditores internos deben utilizar dichos criterios en su evaluación. Si no fueren adecuados, los auditores internos deben trabajar conjuntamente con la administración y/o el consejo para elaborar criterios adecuados de evaluación.

2210.C1-Los objetivos de los trabajos de consultoría deben considerar los procesos de gobierno, de administración de riesgos y los de control, hasta el grado de extensión acordado con el cliente.

2210.C2-Los objetivos de los trabajos de consultoría deben ser consistentes con los valores, las estrategias y los objetivos de la organización.

2220-Alcance del trabajo

El alcance del trabajo debe ser suficiente para satisfacer sus objetivos.

2220.A1-El alcance del trabajo debe tomar en cuenta la relevancia de los sistemas, los registros, el personal y las propiedades físicas, incluso aquellos bajo control de terceros.

2220.A2-Si durante la realización de un trabajo de aseguramiento surgen oportunidades de efectuar trabajos relevantes de consultoría, debe obtenerse un acuerdo escrito que especifique objetivos, alcance, responsabilidades respectivas y otras expectativas. Los trabajos de consultoría deben ser comunicados de acuerdo con las normas de consultoría.

2220.C1-Al desempeñar trabajos de consultoría, los auditores internos deben asegurarse que sea suficiente el alcance del trabajo para cumplir con los objetivos acordados. Si los auditores internos se enfrentaran a restricciones durante el transcurso del trabajo, éstas deberán tratarse con el cliente para determinar si se continúa o no con el trabajo.

2220.C2-En los trabajos de consultoría los auditores internos recomendarán controles consistentes con el objetivo del trabajo, y estarán al pendiente de su divulgación.

2230-Asignación de recursos para el desarrollo del trabajo

Con base en una evaluación de la naturaleza y complejidad de cada trabajo, las restricciones de tiempo y los recursos disponibles, los auditores internos deben determinar los recursos adicionales, adecuados y suficientes, que se requieren para alcanzar los objetivos del trabajo.

2240-Programa de trabajo

Los auditores internos deben preparar y documentar programas de trabajo que cumplan con los objetivos del trabajo a realizar.

2240.AI-Los programas de trabajo deben incluir aquellos procedimientos que sean necesarios aplicar para identificar, analizar, evaluar y documentar información recopilada durante el transcurso del trabajo. El programa de trabajo debe ser aprobado previamente a su implementación; cualquier ajuste al mismo habrá de ser aprobado oportunamente.

2240.CI-Los programas de trabajo para la prestación de servicios de consultoría pueden variar en forma y contenido, dependiendo de la naturaleza del trabajo.

2300-Ejecución del trabajo

Los auditores internos deben identificar, analizar, evaluar y documentar información suficiente que les permita cumplir con los objetivos del trabajo.

2310-Identificación de la información

Los auditores internos deben identificar información suficiente, confiable, relevante y útil que les permita alcanzar los objetivos del trabajo.

Interpretación:

Información suficiente es la que está basada en hechos y que, además, es adecuada y convincente. Con esa información, una persona prudente e informada puede llegar a las mismas conclusiones del auditor. Información confiable es la mejor que se pueda obtener mediante el uso de técnicas de auditoría apropiadas. La información relevante apoya las observaciones y recomendaciones resultantes del trabajo, y es compatible con los objetivos del mismo. Información útil es aquella que ayuda a la organización al cumplimiento de sus metas.

2320-Análisis y evaluación

Los auditores internos deben basar las conclusiones y los resultados de su trabajo en análisis y evaluaciones adecuados.

2330-Documentación de la información

Los auditores internos deben documentar información relevante que les permita soportar las conclusiones y los resultados de su trabajo.

2330.AI-El director de auditoría interna debe controlar el acceso a los registros del trabajo; asimismo, debe obtener aprobación del director general y/o de los asesores jurídicos de la organización, según corresponda, antes de dar a conocer tales registros a terceros.

2330.A2-El director de auditoría interna debe establecer requisitos de guarda y custodia de los registros y archivos del trabajo, sea cual fuere el medio en el cual se

guarden o almacenen. Estos requisitos deben ser consistentes con los lineamientos establecidos para tales efectos por la organización, o por cualquier otra regulación pertinente.

2330.CI-El director de auditoría interna debe establecer políticas que gobiernen la guarda y custodia de los registros y archivos de trabajos de consultoría, así como de permitir su acceso a terceras partes, bien sean internas o externas. Estas políticas deben ser consistentes con los lineamientos establecidos por la organización para tales efectos, o por cualquier regulación u otros requerimientos.

2340-Supervisión del trabajo

Los trabajos deben ser adecuadamente supervisados para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo del personal.

Interpretación:

El alcance de la supervisión requerida dependerá de la pericia y experiencia de los auditores internos y de la complejidad del trabajo. El director de auditoría interna tiene la responsabilidad general de la supervisión del trabajo, bien sea que haya sido desempeñado por la propia función de auditoría interna o para ella; puede también descansar la supervisión en otros auditores internos adecuadamente experimentados para llevar a cabo esta tarea. Se debe documentar y conservar evidencia apropiada de la supervisión.

2400-Comunicación de resultados

Los auditores internos deben comunicar los resultados de sus trabajos.

2410-Criterios para la comunicación

Las comunicaciones deben incluir los objetivos y el alcance del trabajo, así como las conclusiones, las recomendaciones y los planes de acción.

2410.AI-La comunicación final del resultado del trabajo debe incluir, en lo aplicable, la opinión general y/o las conclusiones de los auditores internos. Al emitir una opinión o conclusión, debidamente soportada, habrán de tomarse en cuenta las expectativas del director general, del consejo y de los accionistas. El soporte debe ser suficiente, confiable, relevante y con información útil.

Interpretación:

Las opiniones, conclusiones y otras descripciones relativas a los resultados del trabajo deben ser clasificadas atendiendo a los controles, aspectos específicos del proceso, riesgos y unidades de negocio. La formulación de las opiniones requiere tomar en consideración los resultados del trabajo y su importancia.

2410.A2-Se alienta a los auditores internos cuando se reconoce en los comunicados el desempeño satisfactorio de su trabajo.

2410.A3-Cuando se envían resultados de un trabajo a partes ajenas a la organización, el comunicado debe consignar que su envío es limitado a esas partes en cuanto a su distribución y uso de los resultados.

2410.C1-Los comunicados sobre el avance y los resultados de los trabajos de consultoría variarán en forma y contenido dependiendo de la naturaleza del trabajo y las necesidades del cliente.

2420-Calidad de la comunicación

Las comunicaciones deben ser precisas, objetivas, claras, concisas, constructivas, completas y oportunas.

Interpretación:

Las comunicaciones precisas están libres de errores y distorsiones, y son fieles a los hechos que describen. Las comunicaciones objetivas son justas, imparciales y sin desvíos, y son el resultado de una evaluación justa y equilibrada de todos los hechos y circunstancias relevantes. Las comunicaciones claras son fácilmente comprensibles y lógicas, evitan el lenguaje técnico innecesario y proporcionan toda la información significativa y relevante. Las comunicaciones concisas van a los hechos y evitan circunloquios innecesarios, detalles superfluos, redundancia y uso excesivo de palabras. Las comunicaciones constructivas son útiles para el cliente y para la organización y conducen a mejoras donde sean necesarias. A las comunicaciones completas no les falta nada que sea esencial para sus principales receptores, e incluyen toda la información y observaciones significativas y relevantes que las soportan. Las comunicaciones oportunas son realizadas en el debido tiempo y pertinencia, dependiendo de la relevancia del tema, y permiten a la administración la toma de acciones correctivas apropiadas.

2421-Errores y omisiones

Si una comunicación final contiene errores u omisiones significativos, el director de auditoría interna debe enviar la información corregida a todas las partes que recibieron la comunicación original.

2430-Uso de la aseveración “Realizado de conformidad con las Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna”

Los auditores internos pueden informar que sus trabajos son “Realizados de conformidad con las Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna” sólo si los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad respaldan esa afirmación.

2431-Declaración de incumplimiento de las Normas

Cuando el incumplimiento de la *Definición de auditoría interna*, del *Código de ética* o de las *Normas* afecta a un trabajo específico, la comunicación de los resultados de ese trabajo debe exponer:

- ▶ El principio o regla de conducta del *Código de ética* o de las *Normas* con los cuales no se cumplió totalmente.
- ▶ Las razones del incumplimiento.
- ▶ El impacto, sobre ese trabajo, del incumplimiento y los resultados comunicados.

2440-Divulgación de resultados

El director de auditoría interna debe divulgar a las partes apropiadas los resultados de sus trabajos.

Interpretación:

El director de auditoría interna es responsable de revisar y aprobar la comunicación final sobre el trabajo realizado, antes de decidir a quién y cómo se enviará tal comunicado. Cuando el director de auditoría interna delega en algún subordinado esta tarea, ello no lo exime de ser el responsable de todo el proceso.

2440.A1-El director de auditoría interna es responsable de comunicar los resultados finales a las partes que puedan asegurar que se le dé la debida consideración a éstos.

2440.A2-A menos que exista obligación legal, estatutaria o de regulaciones en contrario, antes de enviar los resultados a partes ajenas a la organización, el director de auditoría interna debe:

- ▶ Evaluar el riesgo potencial para la organización.
- ▶ Consultar con el director general y/o los asesores legales, según corresponda.
- ▶ Controlar la difusión, restringiendo la utilización de los resultados.

2440.C1-El director de auditoría interna es responsable de comunicar a los clientes los resultados finales de trabajos de consultoría.

2440.C2-Durante los trabajos de consultoría pueden identificarse cuestiones referidas a gobierno, administración de riesgos y control. En el caso de que estas cuestiones sean de relevancia para la organización, deben ser comunicadas a la dirección general y al consejo.

2450-Opinión general

Cuando se emite una opinión general se deben tener en cuenta las expectativas del director general, del consejo y de los accionistas; y debe estar suficientemente soportada, además de ser confiable, relevante y útil la información.

Interpretación:

La comunicación debe identificar:

- ▶ El alcance, incluyendo el periodo al que corresponde la opinión.
- ▶ Limitaciones al alcance.
- ▶ Consideraciones respecto a todos los procesos involucrados, incluyendo la participación de otros proveedores de aseguramiento.
- ▶ Los riesgos, el ambiente de control y otros criterios a los que se acudió para llegar a expresar una opinión general.
- ▶ La opinión general o conclusiones a que se llegó.

Aun cuando sea desfavorable, también se debe expresar una opinión general y las razones de ello.

2500-Monitoreo del seguimiento

El director de auditoría interna debe establecer y mantener un sistema de monitoreo de las acciones emprendidas sobre los resultados comunicados a la dirección general.

2500.AI-El director de auditoría interna debe establecer un proceso de seguimiento para monitorear y asegurarse de que las acciones de la dirección general hayan sido implementadas efectivamente, o que la dirección general haya aceptado el riesgo de no tomar medidas.

2500.CI-El director de auditoría interna debe monitorear, hasta el grado de alcance acordado con el cliente, las acciones derivadas de los resultados de los trabajos de consultoría.

2600-Decisión de aceptación de riesgos por parte de la dirección general

Cuando el director de auditoría interna concluya que la administración ha aceptado un nivel de riesgo que pueda ser inaceptable para la organización, debe tratar este asunto con el director general. Si la decisión referida al riesgo no se resuelve, el director de auditoría interna debe informar esta situación al consejo para su resolución.

GLOSARIO APLICABLE A LAS GUÍAS DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Aceptación de riesgo. Nivel de riesgo que una organización está dispuesta a aceptar.

Administración de riesgos. Proceso mediante el cual se identifican, evalúan y controlan eventos o situaciones adversas potenciales, con el fin de allegarse de un aseguramiento razonable del alcance de los objetivos de la organización.

Agregar valor. La función de auditoría interna agrega valor a la organización (y a sus accionistas) cuando provee aseguramientos objetivos y relevantes, y contribuye a la eficiencia y eficacia del gobierno, a la administración de riesgos y a los procesos de control.

Ambiente o entorno de control. Actitud y acciones del consejo y de la dirección general respecto a la importancia del control hacia el interior de la organización. El ambiente o entorno de control proporciona disciplina y estructura para la consecución de los objetivos principales y específicos del sistema de control interno. El ambiente o entorno de control consta de los siguientes elementos:

- ▶ Integridad y valores éticos.
- ▶ Filosofía de la administración y estilo de gestión.
- ▶ Estructura organizacional.
- ▶ Asignación de autoridad y responsabilidad.
- ▶ Políticas y prácticas de administración de recursos humanos.
- ▶ Competencia del personal.

Cliente. Expresión coloquial empleada para denominar a la organización, o a una unidad administrativa de ella, a la que presta servicios de consultoría la función de auditoría interna que depende de la misma organización.

Código de ética. El *Código de ética* del Instituto de Auditores Internos (IIA) es el conjunto de principios relevantes para la profesión y práctica de la auditoría interna, y de reglas de conducta que describen el comportamiento que se espera de los auditores internos. El *Código de ética* aplica tanto a las personas como a las entidades que prestan servicios de auditoría interna. El propósito de este código es el de promover una cultura de ética en la profesión de auditoría interna en el ámbito internacional.

Conflicto de intereses. Cualquier relación, real o aparente, que vaya en contra del mejor interés de la organización. El conflicto de intereses puede debilitar la capacidad de una persona para desempeñar sus obligaciones y responsabilidades de manera objetiva.

Consejo. Es el grupo de gobierno de más alto nivel dentro de una organización que carga con la responsabilidad de dirigir y/o vigilar las actividades y la administración de la propia organización. Típicamente incluye a un grupo independiente de directivos que se identifica, por ejemplo, como consejo de gobierno, consejo directivo o consejo de administración. De no existir un grupo como los enunciados, el "consejo" se puede referir a un individuo que encabeza una organización. También se puede denominar "consejo" al comité de auditoría al que el grupo de gobierno le ha delegado determinadas funciones.

Control. Cualquier medida que tome la administración, el consejo y otras partes para administrar los riesgos e incrementar la posibilidad de alcanzar las metas y objetivos establecidos. La administración planea, organiza y dirige la realización de acciones suficientes para proporcionar seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos y las metas.

Control adecuado. Es el que está presente si la administración ha planeado y organizado (diseñado) las operaciones de manera tal que proporcionen un aseguramiento razonable de que los riesgos de la organización están siendo administrados de manera efectiva y que los objetivos y metas de la organización serán alcanzados de manera eficiente y económica.

- Controles de tecnología de la información.** Controles que soportan la gestión de negocios y de gobierno, y proporcionan controles generales y técnicos sobre la infraestructura de tecnología de la información, tales como aplicaciones, información, infraestructura y personal.
- Cumplimiento.** Adhesión a las políticas, planes, procedimientos, leyes, regulaciones, contratos y otros requerimientos.
- Debe.** Las Normas emplean la palabra "debe" como requisito incondicional.
- Debería.** Las Normas emplean "debería" donde se espera cumplimiento, a menos que las circunstancias, basadas en el juicio profesional, justifiquen alguna desviación.
- Director de auditoría interna.** Es el alto ejecutivo dentro de una organización responsable de administrar con eficiencia las actividades de auditoría interna de conformidad con lo dispuesto en el estatuto de auditoría interna, la *Definición de auditoría interna*, el *Código de ética* y las Normas. El director de auditoría interna y el personal que le reporta deben contar con un nivel apropiado de profesionalismo, calificaciones y certificaciones. La denominación "director de auditoría interna" puede variar en las organizaciones.
- Estatuto.** Es un documento formal que define el propósito, la autoridad y la responsabilidad de la función de auditoría interna. El estatuto establece la posición de la función de auditoría interna dentro de la organización; autoriza su acceso a los registros, al personal y a las propiedades físicas relevantes para la ejecución de los trabajos, y define el alcance de las actividades de auditoría interna.
- Fraude.** Cualquier acto ilegal caracterizado por engaño, ocultación o violación de confianza. Estos actos no requieren el uso de amenaza de violencia o fuerza física. Los fraudes son perpetrados por individuos y por organizaciones para obtener dinero, bienes o servicios; evitar pagos o realizar incumplimiento de servicios; o para asegurarse ventajas personales o de negocio.
- Función de auditoría interna.** Visto como una posición o unidad administrativa en la estructura de una organización, es una dirección, subdirección, departamento, división, grupo de consultores, u otros profesionales que proporcionan servicios independientes y objetivos de aseguramiento y consultoría diseñados para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. La función de auditoría interna ayuda a la organización en el cumplimiento de sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficiencia de los procesos de gobierno, administración de riesgos y control.
- Gobierno.** Combinación de procesos y estructuras implantados por el consejo de administración para informar, dirigir, administrar y monitorear las actividades de la organización con el fin de lograr sus objetivos.
- Gobierno de tecnología de la información.** Consiste en el liderazgo, las estructuras de organización y los procesos que aseguran que la tecnología de la información de la empresa mantiene y soporta las estrategias y objetivos de la organización.
- Impedimentos o menoscabos.** Los impedimentos o menoscabos a la independencia organizacional y a la objetividad de los individuos puede incluir el conflicto de intereses perso-

nales; limitaciones al alcance; restricciones al acceso a los registros, al personal y a los bienes, y limitaciones de recursos (fondos).

Independencia. Libertad de condicionamientos que amenacen la capacidad de la función de auditoría interna para desempeñar sus actividades de manera imparcial.

Marco internacional para la práctica profesional. Marco conceptual que organiza las guías autorizadas promulgadas por el IIA. Las guías autorizadas incluyen dos categorías: 1) las de observancia obligatoria y 2) las fuertemente recomendadas.

Materialidad. Importancia relativa de un asunto dentro de un contexto en el cual está siendo considerado; incluye factores cuantitativos y cualitativos, tales como magnitud, naturaleza, efecto, relevancia e impacto. El juicio profesional ayuda a los auditores internos cuando evalúan la materialidad o importancia de los asuntos dentro del contexto de los objetivos relevantes.

Norma. Pronunciamiento profesional promulgado por el Consejo de Normas de Auditoría Interna (International Audit Standards Board) del IIA que describe los requerimientos para desempeñar el amplio rango de actividades de auditoría interna y para evaluar su desempeño.

Objetividad. Actitud mental independiente que permite a los auditores internos llevar a cabo sus trabajos con honesta confianza en el producto de sus intervenciones y sin comprometer la calidad. La objetividad requiere que los auditores internos no subordinen su juicio al de otros en materia de auditoría.

Objetivos del trabajo. Declaraciones del consejo desarrolladas por o para los auditores internos que definen los logros esperados de cada trabajo.

Opinión como resultado del trabajo realizado. Resultado, conclusión y/u otra descripción resultante de un trabajo de auditoría llevado a cabo, y que sea consistente con los objetivos y alcance del propio trabajo de auditoría.

Procesos de control. Políticas, procedimientos (tanto manuales como automatizados) y actividades que forman parte del marco de control, diseñados y operados para asegurar que los riesgos estén contemplados dentro de los límites de tolerancia que una organización está dispuesta a aceptar.

Programa de trabajo. Documento que consiste en una lista de los procedimientos a seguir durante un trabajo, diseñado para cumplir con el plan de trabajo.

Proveedor externo de servicios. Persona o empresa, ajena a la organización, que posee conocimientos, habilidades y experiencias especiales en una disciplina en particular.

Riesgo. Posibilidad de que ocurra un evento adverso que influya en el logro de los objetivos. El riesgo se mide en términos de probabilidad e impacto.

Servicios de aseguramiento. Es el examen objetivo de evidencias con el propósito de proveer una evaluación independiente para asegurar los procesos de gobierno, administración de riesgos y control de la organización. Como ejemplos se pueden incluir trabajos de auditoría financiera, de desempeño, de cumplimiento, de seguridad de sistemas y de debida diligencia (*due diligence*).

Servicios de consultoría. Actividades de asesoramiento y servicios relacionados, proporcionados a los clientes, cuya naturaleza y alcance son acordados con los mismos y que

están orientados a agregar valor y a mejorar los procesos de gobierno, administración de riesgos y control de una organización, sin que el auditor interno (como consultor) asuma responsabilidades de gestión. Algunos ejemplos de estas actividades son el consejo, la asesoría y la capacitación.

Técnicas de auditoría basadas en tecnología de la información. Cualquier herramienta automatizada de auditoría, tal como *software* especializado en o para propósitos de auditoría, generadores de datos de prueba, programas computarizados de auditoría y herramientas especiales para auditoría. También se conocen como técnicas de auditoría asistidas por computadora (*Computer Assisted Audit Techniques-CAATs*).

Trabajo. Asignación específica de auditoría interna o de revisión, como es el caso de trabajos de aseguramiento, de consultoría, revisión de autoevaluaciones de control o examen de fraudes. Un trabajo puede comprender múltiples tareas o actividades diseñadas para alcanzar un grupo específico de objetivos relacionados.

GUÍAS FUERTEMENTE RECOMENDADAS (*STRONGLY RECOMMENDED GUIDANCE*)

2.5 DOCUMENTOS DE POSICIONAMIENTO (*POSITION PAPERS*)

Los documentos de posicionamiento asisten en un amplio rango a las partes interesadas, incluyendo a aquellos que no practican la profesión de la auditoría interna, en la comprensión de los aspectos gobierno, riesgos y control, delineando los roles y las responsabilidades relativos a la auditoría interna. Estos documentos son los dos siguientes:

PP-Rol de la auditoría interna en la administración de riesgos empresariales (*The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management*).

La necesidad de contar con un fuerte gobierno corporativo ha provocado que se incremente el conocimiento en materia de administración de riesgos. En ese orden, las organizaciones están bajo presión por identificar los riesgos de negocio a que se enfrentan: sociales, éticos, ambientales, financieros y de operación, y explicar cómo los administran a un nivel aceptable. Esto ha dado lugar a que se esté utilizando cada vez más la administración de riesgos empresariales, ya que las organizaciones han reconocido sus ventajas por sobre los tradicionales esfuerzos coordinados de administración de riesgos. Bajo este contexto, la auditoría interna, tanto con sus trabajos de aseguramiento como de consultoría, contribuye de manera relevante a la administración de riesgos empresariales en su gran diversidad de expresiones.

PP-Rol de la auditoría interna en el suministro de recursos para la función de auditoría interna (*The Role of Internal Auditing in Resourcing The Internal Audit Activity*).

Al tratar el tema relativo al suministro de recursos para la función de auditoría interna surge la pregunta ¿cuáles son los recursos que debe utilizar y se le deben proveer a la

función de auditoría interna? En la práctica, las organizaciones proveen a esta función los recursos humanos y materiales necesarios para su operación, otros provienen de fuentes externas (como sería el caso de servicios externos denominados *outsourcing* u otros servicios especializados), o una combinación de ambos. El propósito de este documento de posicionamiento es el de proporcionar una guía para orientar los roles que deben desempeñar el consejo, la administración y el director de auditoría interna en el suministro de los diversos recursos que requiere la función de auditoría interna para desempeñar sus actividades.

2.6 GUÍAS DE APOYO PARA LA PRÁCTICA DE LA AUDITORÍA INTERNA (PRACTICE ADVISORIES)

Estas guías apoyan a los auditores internos en la promoción de una buena práctica en la aplicación de la *Definición de auditoría interna*, el *Código de ética* y las *Normas*. Están dirigidas hacia el enfoque, la metodología y los aspectos relativos de la auditoría interna, pero no entran al detalle de procesos y procedimientos. Incluyen prácticas relativas a aspectos internacionales, locales o de industrias específicas, y refieren los tipos de compromisos y consideraciones legales o regulatorios. Estas guías están interrelacionadas con las *Normas* y son las siguientes, todas vigentes a enero de 2013:

- PA 1000-1 *Estatuto de auditoría interna.*
- PA 1110-1 *Independencia organizacional.*
- PA 1111-1 *Interacción con el consejo.*
- PA 1120-1 *Objetividad individual.*
- PA 1130-1 *Impedimentos a la independencia o a la objetividad.*
- PA 1130.A1-1 *Evaluación de operaciones sobre las cuales los auditores internos fueron previamente responsables.*
- PA 1130.A2-1 *Responsabilidad del auditor interno sobre otras funciones, no de auditoría, bajo su encargo.*
- PA 1200-1 *Aptitud y debido cuidado profesional.*
- PA 1210-1 *Aptitud.*
- PA 1210.A1-1 *Allegamiento de proveedores de servicios externos como apoyo o complemento a la función de auditoría interna.*
- PA 1220-1 *Debido cuidado profesional.*
- PA 1230-1 *Desarrollo profesional continuo.*
- PA 1300-1 *Programa de aseguramiento y mejora de la calidad.*
- PA 1310-1 *Requisitos del programa de aseguramiento y mejora de la calidad.*
- PA 1311-1 *Evaluaciones internas.*
- PA 1312-1 *Evaluaciones externas.*
- PA 1312-2 *Evaluaciones externas: autoevaluación con validación independiente.*

- PA 1321-1 *Uso de la aseveración "Conforme a las Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna".*
- PA 2010-1 *Enlace del plan de auditoría con los riesgos y la exposición a riesgos.*
- PA 2010-2 *Utilización del proceso de administración de riesgos en la planeación de auditoría interna.*
- PA 2020-1 *Comunicación y aprobación.*
- PA 2030-1 *Administración de recursos.*
- PA 2040-1 *Políticas y procedimientos.*
- PA 2050-1 *Coordinación.*
- PA 2050-2 *Mapas de aseguramiento.*
- PA 2050-3 *Relación de trabajo con otros proveedores de aseguramiento.*
- PA 2060-1 *Reporte al director general y al consejo.*
- PA 2110-1 *Gobierno: definición.*
- PA 2110-2 *Gobierno: relación con el riesgo y el control.*
- PA 2110-3 *Gobierno: evaluaciones.*
- PA 2120-1 *Evaluación sobre lo adecuado del proceso de administración de riesgos.*
- PA 2120-2 *Administración de riesgos de la función de auditoría interna.*
- PA 2130-1 *Evaluación sobre lo adecuado del proceso de control.*
- PA 2130.A1-1 *Integridad y confiabilidad de la información.*
- PA 2130.A1-2 *Evaluación del enfoque de privacidad de una organización.*
- PA 2200-1 *Planeación del trabajo.*
- PA 2200-2 *Utilización de un enfoque basado en el más alto-el más bajo de los riesgos para identificar los controles por evaluar en los trabajos de auditoría interna.*
- PA 2210-1 *Objetivos del trabajo.*
- PA 2210.A1-1 *Evaluación de riesgos en la planeación del trabajo.*
- PA 2230-1 *Asignación de recursos para el desarrollo del trabajo.*
- PA 2240-1 *Programa de trabajo.*
- PA 2300-1 *Uso de información de carácter personal durante el trabajo de auditoría.*
- PA 2320-1 *Procedimientos analíticos.*
- PA 2330-1 *Documentación de la información.*
- PA 2330.A1-1 *Control de los registros del trabajo de auditoría.*
- PA 2330.A1-2 *Restricción del acceso a los registros del trabajo de auditoría.*
- PA 2330.A2-1 *Retención de registros del trabajo de auditoría.*
- PA 2340-1 *Supervisión del trabajo.*
- PA 2400-1 *Consideraciones legales en la comunicación de resultados.*
- PA 2410-1 *Criterios para la comunicación.*
- PA 2420-1 *Calidad de las comunicaciones.*
- PA 2440-1 *Difusión de resultados.*
- PA 2440-2 *Comunicación de información delicada dentro y fuera de la cadena de mando.*
- PA 2440.A2-1 *Comunicación a partes externas a la organización.*
- PA 2500-1 *Monitoreo del seguimiento.*
- PA 2500.A1-1 *Proceso de seguimiento.*

2.7 GUÍAS PARA LA PRÁCTICA DE LA AUDITORÍA INTERNA (PRACTICE GUIDES)

Estas guías proporcionan una orientación para conducir las actividades de auditoría interna. Incluyen procesos y procedimientos detallados, tales como herramientas, técnicas, programas, y enfoques paso a paso, así como ejemplos.

Son tres los grupos de guías recomendadas para la práctica de la auditoría interna: Guías para la práctica (*Practice Guides-PG*), Guías generales relacionadas con la tecnología de la información (*Global Technology Audit Guides-PG GTAG*) y Guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información (*Guides to the Assessment of IT Risk-PG GAIT*).

GUÍAS PARA LA PRÁCTICA (PRACTICE GUIDES-PG)

- PG Formulación y expresión de opiniones de auditoría interna* (abril de 2009).
- PG Relación con auditoría externa* (mayo de 2009).
- PG Auditoría interna y fraude* (diciembre de 2009).
- PG Evaluación de la responsabilidad social corporativa y desarrollo sustentable* (febrero de 2010).
- PG Régimen de compensación y beneficios para el director de auditoría interna* (abril de 2010).
- PG Ejecutivos de auditoría interna: contratación, desarrollo, evaluación y terminación laboral* (mayo de 2010).
- PG Medición de la eficiencia y eficacia de auditoría interna* (diciembre de 2010).
- PG Evaluación de lo adecuado de la administración de riesgos* (diciembre de 2010).
- PG Auditoría al ambiente de control* (abril de 2011).
- PG Asistencia a la función de auditoría interna en organizaciones no grandes para la implementación de las Normas Internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna* (abril de 2011).

GUÍAS GENERALES RELACIONADAS CON LA TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN (GLOBAL TECHNOLOGY AUDIT GUIDES-PG GTAG)

Cada Guía relacionada con la tecnología de la información (*Global Technology Audit Guides-PG GTAG*) está redactada en un lenguaje de negocios sencillo y, simultáneamente, está referida con la administración, el control y la seguridad de la tecnología de la información. Las PG GTAG intentan servir como recurso disponible al director de auditoría interna en los diversos riesgos asociados con esa tecnología, así como proveer recomendaciones para practicarle auditoría.

- PG GTAG 1 *Riesgos y controles de la tecnología de la información (segunda versión, marzo de 2012).*
- PG GTAG 2 *Cambios y ajustes a los controles de la administración: aspectos críticos para una organización exitosa (segunda versión, marzo de 2012).*
- PG GTAG 3 *Auditoría continua: implicaciones del aseguramiento, monitoreo y evaluación de riesgos (marzo de 2005).*
- PG GTAG 4 *Administración de la auditoría a la tecnología de la información (marzo de 2006).*
- PG GTAG 5 *Reemplazada por la PG Auditoría a la privacidad de los riesgos.*
- PG GTAG 6 *Administración y auditoría a la vulnerabilidad de la tecnología de la información (octubre de 2006).*
- PG GTAG 7 *Servicios externos (outsourcing) de tecnología de la información (marzo de 2007).*
- PG GTAG 8 *Auditoría a los controles de las aplicaciones (julio de 2007).*
- PG GTAG 9 *Identificación y acceso a la administración (noviembre de 2007).*
- PG GTAG 10 *Administración del negocio en marcha (julio de 2008).*
- PG GTAG 11 *Desarrollo del plan de auditoría a la tecnología de la información (julio de 2008).*
- PG GTAG 12 *Auditoría a proyectos de tecnología de la información (marzo de 2009).*
- PG GTAG 13 *Prevención y detección de fraudes en un ambiente automatizado (diciembre de 2009).*
- PG GTAG 14 *Auditoría al desarrollo de usuarios de aplicaciones (junio de 2010).*
- PG GTAG 15 *Gobierno de la seguridad de la información (junio de 2010).*
- PG GTAG 16 *Análisis de la tecnología de datos (agosto de 2011).*
- PG GTAG 17 *Auditoría al gobierno de tecnología de la información (julio de 2012).*

GUÍAS PARA LA EVALUACIÓN DE RIESGOS DE LA TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN (GUIDES TO THE ASSESSMENT OF IT RISK-PG GAIT)

Estas guías describen las relaciones entre los riesgos de negocio, controles clave dentro de los procesos de negocio, controles automatizados, funcionalidad crítica de la tecnología de la información y controles clave dentro de los controles generales de la tecnología de la información. Cada guía incluye aspectos específicos para la evaluación de riesgos y controles de la tecnología de la información.

- PG GAIT *Metodología de las guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información (Guides to the Assessment of IT Risk-PG GAIT) (enero de 2009).*
- PG GAIT *Evaluación de deficiencias en los controles generales de la tecnología de la información (enero de 2009).*
- PG GAIT *Riesgos asociados de los negocios y la tecnología de la información (enero de 2009).*

PREGUNTAS DE REPASO

- 1.1 ¿De dónde provienen los aspectos normativos de la auditoría interna?
- 1.2 ¿Qué organización promulga las guías autorizadas de auditoría interna?
- 1.3 ¿Qué son las Guías de observancia obligatoria?
- 1.4 ¿Cuáles son las Guías de observancia obligatoria?
- 1.5 ¿Cómo se puede acceder a las Guías de observancia obligatoria?
- 1.6 ¿Qué describen las Guías fuertemente recomendadas?
- 1.7 ¿Cuáles son las Guías fuertemente recomendadas?
- 1.8 ¿Cómo se puede acceder a las Guías fuertemente recomendadas?
- 2.1 Dé la definición de auditoría interna.
- 2.2 ¿Dónde se debe establecer la independencia de la auditoría interna?
- 2.3 ¿Cómo logra objetividad la auditoría interna?
- 2.4 ¿Quién es responsable por los controles internos?
- 2.5 ¿Por qué se dice que la auditoría interna es un valioso recurso para la administración?
- 2.6 Dibuje el círculo que muestra el panorama general del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (*International Professional Practice Framework-IPPF*).
- 3.1 ¿Qué establece el Código de ética del IIA?
- 3.2 ¿Cuál es el propósito del Código de ética del IIA?
- 3.3 Dé la definición de código de ética de la auditoría interna.
- 3.4 ¿Por qué es necesario y apropiado un código de ética para la profesión de auditoría interna?
- 3.5 ¿Cuáles son los dos componentes del Código de ética de la profesión de auditoría interna?
- 3.6 ¿A quién aplica y obliga el Código de ética de la profesión de auditoría interna?
- 3.7 ¿Cuáles son los cuatro principios del Código de ética de la auditoría interna?
- 3.8 ¿Cuáles son las cuatro reglas de conducta de los auditores internos?
- 3.9 ¿Cuáles son los cuatro componentes de la integridad como regla de conducta?
- 3.10 ¿Cuáles son los tres componentes de la objetividad como regla de conducta?
- 3.11 ¿Cuáles son los dos componentes de la confidencialidad como regla de conducta?
- 3.12 ¿Cuáles son los tres componentes de la competencia como regla de conducta?
- 4.1 ¿Por qué es esencial el apego a las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*?
- 4.2 ¿Qué deberán mencionar los auditores internos cuando las *Normas* son utilizadas simultáneamente con otras emitidas por organismos regulatorios?
- 4.3 ¿Cuáles son los cuatro propósitos de las *Normas*?
- 4.4 ¿En qué consisten los dos requisitos, enfocados a principios, de cumplimiento obligatorio de las *Normas*?
- 4.5 ¿En qué casos se deben aplicar las palabras “debe” y “debería”?
- 4.6 ¿Cómo está conformada la estructura de las *Normas*?
- 4.7 ¿Qué involucran los servicios de aseguramiento?
- 4.8 ¿Qué son los servicios de consultoría?
- 4.9 ¿A dónde se pueden enviar comentarios y sugerencias sobre las *Normas*?

- 4.10 ¿En dónde deben estar formalmente definidos y reconocidos el propósito, la autoridad y responsabilidad de la función de auditoría interna?
- 4.11 ¿Con qué debe ser consistente el estatuto de auditoría interna?
- 4.12 ¿Qué es independencia a la capacidad de la función de auditoría interna?
- 4.13 ¿Cómo alcanza independencia la función de auditoría interna?
- 4.14 ¿Qué es la objetividad de los auditores internos?
- 4.15 ¿Qué requiere la objetividad de los auditores internos?
- 4.16 ¿A quién debe reportar el director de auditoría interna?
- 4.17 Cite tres ejemplos de reporte funcional del director de auditoría interna al consejo.
- 4.18 ¿Qué es el conflicto de intereses?
- 4.19 ¿Qué incluye el impedimento o menoscabo a la independencia de la función de auditoría interna en la organización y a la objetividad en lo individual de los auditores internos?
- 4.20 ¿Por qué los auditores internos deben abstenerse de evaluar operaciones específicas de las cuales hayan sido previamente responsables?
- 4.21 ¿Pueden proporcionar los auditores internos servicios de consultoría relacionados con operaciones de las cuales hayan sido previamente responsables? Justifique su respuesta.
- 4.22 En relación a la aptitud, ¿qué deben reunir y para qué la función de auditoría interna y los auditores internos?
- 4.23 ¿Qué son los conocimientos, las habilidades y otras competencias de los auditores internos?
- 4.24 ¿Cómo se alienta a los auditores internos a demostrar su aptitud?
- 4.25 ¿Es de esperar que los auditores internos tengan conocimientos similares a los de aquellas personas cuya responsabilidad principal es la detección e investigación de fraudes?
- 4.26 ¿Cuándo el director de auditoría interna no debe aceptar prestar un servicio de consultoría?
- 4.27 ¿Son infalibles los auditores internos?
- 4.28 ¿Qué deben considerar los auditores internos para ejercer un debido cuidado profesional?
- 4.29 ¿La aplicación de procedimientos de aseguramiento pueden, por sí solos, garantizar que sean identificados todos los riesgos materiales?
- 4.30 ¿Qué deben tomar en cuenta los auditores internos durante un trabajo de consultoría para ejercer debido cuidado profesional?
- 4.31 ¿Qué debe contemplar el diseño de un programa de aseguramiento y mejora de la calidad para evaluar la función de auditoría interna?
- 4.32 ¿Qué debe incluir el programa de aseguramiento y mejora de la calidad?
- 4.33 ¿Qué deben incluir las evaluaciones internas?
- 4.34 ¿De qué forma parte el monitoreo continuo?
- 4.35 ¿Qué son y qué propósito tienen las revisiones periódicas?
- 4.36 ¿Qué debe tratar el director de auditoría interna con el consejo en relación con las evaluaciones externas?

- 4.37 ¿Qué es un revisor o equipo revisor externo?
- 4.38 ¿A quién se debe comunicar los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad?
- 4.39 ¿Cuándo se puede utilizar la aseveración "Conforme a las *NórmAs internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*"?
- 4.40 ¿Cuándo se considera que la función de auditoría interna está siendo administrada de manera efectiva?
- 4.41 ¿Cuándo la función de auditoría interna agrega valor a la organización?
- 4.42 ¿Qué debe tener en cuenta el director de auditoría interna al desarrollar un plan basado en riesgos?
- 4.43 ¿A quién y para qué el director de auditoría interna debe comunicar el plan de trabajo de la auditoría interna?
- 4.44 ¿A qué se refiere que los recursos asignados a la función de auditoría interna sean apropiados, suficientes y efectivamente asignados?
- 4.45 ¿Quién debe establecer políticas y procedimientos que guíen la función de auditoría interna?
- 4.46 ¿Con quién y para qué el director de auditoría interna podría compartir información y coordinar actividades?
- 4.47 ¿A quién y sobre qué debe informar periódicamente el director de auditoría interna?
¿Qué debe incluir ese informe?
- 4.48 ¿De quién es responsabilidad el mantener una efectiva función de auditoría interna? ¿Cómo se demuestra esa responsabilidad?
- 4.49 ¿Cuál es la naturaleza del trabajo de la auditoría interna?
- 4.50 ¿Cuáles son los objetivos de la evaluación y presentación de recomendaciones apropiadas para mejorar el proceso de gobierno?
- 4.51 ¿Qué debe hacer la función de auditoría interna respecto a la ética de la organización?
- 4.52 ¿Qué debe hacer la función de auditoría interna respecto al gobierno de la tecnología de la información?
- 4.53 ¿Cómo determina el auditor interno si son eficaces los procesos de administración de riesgos?
- 4.54 ¿A qué es concerniente la evaluación a las exposiciones al riesgo relativas a gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización?
- 4.55 ¿Deben asumir responsabilidades los auditores internos cuando colaboran con la administración para establecer o mejorar la administración de riesgos?
- 4.56 ¿Qué debe incluir un plan para cada trabajo?
- 4.57 En la planeación del trabajo, ¿qué deben considerar los auditores internos?
- 4.58 ¿Qué deben establecer los auditores internos cuando planean un trabajo para partes ajenas a la organización?
- 4.59 ¿Qué debe contener el acuerdo de los auditores internos con los clientes de trabajos de consultoría?
- 4.60 Al desarrollar los objetivos del trabajo, ¿qué deben considerar los auditores internos?

- 4.61 ¿De qué deben cerciorarse los auditores internos para determinar si han sido cumplidos los objetivos y las metas de la organización?
- 4.62 ¿Con qué deben ser consistentes los objetivos de los trabajos de consultoría?
- 4.63 ¿Cómo debe ser y qué debe tomar en cuenta el alcance del trabajo?
- 4.64 ¿Qué debe hacer el auditor interno si durante la realización de un trabajo de aseguramiento surgen oportunidades de efectuar trabajos relevantes de consultoría?
- 4.65 ¿En qué circunstancias los auditores internos deben determinar la necesidad de que se les dote de recursos adicionales, adecuados y suficientes que requieren para alcanzar los objetivos del trabajo?
- 4.66 ¿Qué deben incluir los programas de trabajo?
- 4.67 ¿Qué se debe entender por los siguientes tipos de información: suficiente, confiable, relevante y útil?
- 4.68 ¿Qué deben los auditores internos documentar y para qué?
- 4.69 ¿Quién debe establecer, y cómo deben ser, los requisitos de guarda y custodia de los registros y archivos del trabajo?
- 4.70 ¿Quién debe establecer, y cómo deben ser, las políticas que gobiernen la guarda y custodia de los registros y archivos de trabajos de consultoría?
- 4.71 ¿De qué depende el alcance de la supervisión de los trabajos de auditoría interna y quién es responsable general por la supervisión?
- 4.72 ¿Qué debe incluir la comunicación final de los auditores internos sobre los resultados de su trabajo, qué soporte deben contemplar sus opiniones o conclusiones, y qué expectativas habrán de tomar en cuenta?
- 4.73 ¿Cuándo las comunicaciones son precisas, objetivas, claras, concisas, constructivas, completas y oportunas?
- 4.74 ¿Qué se debe hacer cuando una comunicación final contiene errores u omisiones?
- 4.75 ¿Cuándo los auditores internos pueden informar que sus trabajos son "Realizados de conformidad con las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*"?
- 4.76 ¿Qué debe exponer la comunicación de los resultados de un trabajo específico cuando fue afectado por incumplimiento con la *Definición de auditoría interna*, del *Código de ética* o de las *Normas*?
- 4.77 ¿Quién debe revisar y aprobar la comunicación final del trabajo, y decidir a quiénes y cómo será distribuida esa comunicación? ¿Quién es el responsable de esa comunicación?
- 4.78 ¿Qué debe hacer el director de auditoría interna antes de enviar comunicados a partes ajenas a la organización?
- 4.79 ¿Qué se debe tener en cuenta al emitirse una opinión general y cómo debe estar esa información?
- 4.80 ¿Qué debe identificar la comunicación relativa a la opinión general?
- 4.81 ¿Qué se debe hacer cuando la opinión general es desfavorable?
- 4.82 ¿Quién debe establecer y mantener un sistema de monitoreo de las acciones emprendidas sobre los resultados comunicados a la dirección general?

- 4.83 ¿En qué consiste la aceptación de riesgo?
- 4.84 ¿En qué consiste la administración de riesgos?
- 4.85 ¿Qué es agregar valor?
- 4.86 ¿Qué se entiende por ambiente o entorno de control?
- 4.87 ¿Qué se entiende por cliente?
- 4.88 ¿Qué se entiende por consejo?
- 4.89 ¿Qué se entiende por control?
- 4.90 ¿Qué se entiende por controles de tecnología de la información?
- 4.91 ¿A quién se denomina director de auditoría interna?
- 4.92 ¿Qué otras denominaciones pueden dársele al director de auditoría interna?
- 4.93 ¿Qué es un estatuto de la función de auditoría interna?
- 4.94 ¿Qué es un fraude?
- 4.95 ¿Qué se entiende por función de auditoría interna?
- 4.96 ¿Cómo ayuda a la organización la función de auditoría interna?
- 4.97 ¿Qué se entiende por gobierno?
- 4.98 ¿Qué se entiende por materialidad?
- 4.99 ¿Qué es un riesgo?
- 5.1 ¿A quién asisten los documentos de posicionamiento?
- 5.2 Mencione el nombre de los dos documentos de posicionamiento.
- 5.3 ¿En qué consiste el PP-Rol de la auditoría interna en la Administración de Riesgos Empresariales?
- 5.4 ¿En qué consiste el PP-Rol de la auditoría interna en el suministro de recursos para la función de auditoría interna?
- 6.1 ¿En qué apoyan a los auditores internos las guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna?
- 6.2 ¿Hacia dónde están dirigidas las guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna?
- 6.3 ¿Entran las guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna al detalle de procesos y procedimientos?
- 6.4 ¿Qué incluyen las guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna?
- 6.5 ¿Con cuál otra normatividad están interrelacionadas las guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna?
- 6.6 Mencione el nombre de 10 guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna.
- 7.1 ¿Qué proporcionan las guías para la práctica de auditoría interna?
- 7.2 ¿Qué incluyen las guías para la práctica de la auditoría interna?
- 7.3 ¿Cuáles son los tres grupos de guías recomendadas para la práctica de la auditoría interna?
- 7.4 Mencione el nombre de cinco guías para la práctica.
- 7.5 ¿Con qué está referida cada una de las guías generales relacionadas con la tecnología de la información?
- 7.6 ¿Cómo intentan servir las guías generales relacionadas con la tecnología de la información?

- 7.7 Mencione el nombre de cinco guías generales relacionadas con la tecnología de la información.
- 7.8 ¿Qué describen las guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información?
- 7.9 ¿Qué incluye cada una de las guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información?
- 7.10 Mencione el nombre de las tres guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información.

INVESTIGACIONES POR REALIZAR PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

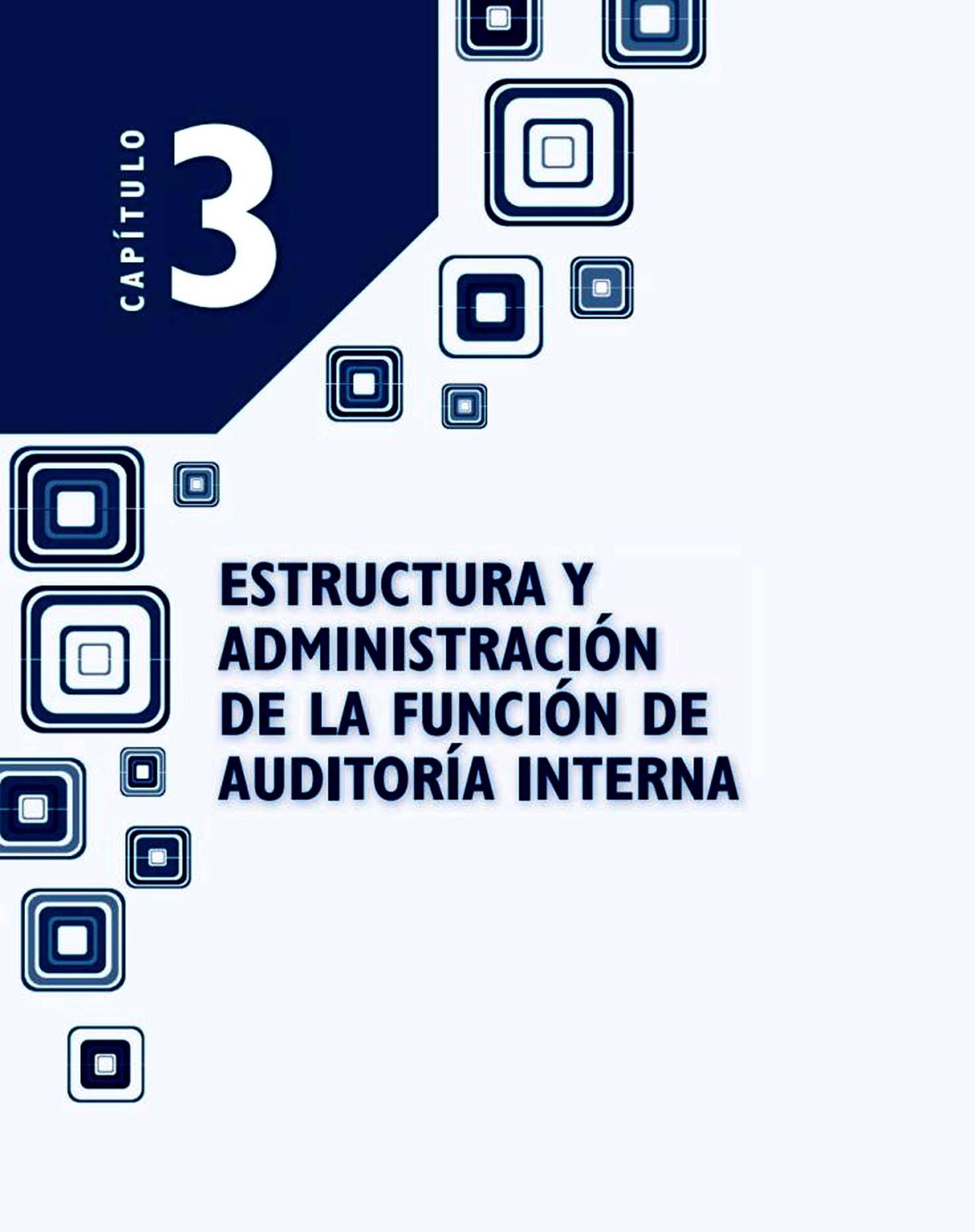
1. Identifique usted una empresa a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna; investigue qué normatividad utiliza para el desempeño de sus actividades. Compare y evalúe la normatividad que está utilizando con la contemplada a lo largo de este capítulo.
2. Obtenga un ejemplar del documento de posicionamiento: *Rol de la auditoría interna en la administración de riesgos empresariales*.
3. Obtenga un ejemplar de cada una de las 10 guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna referidas en la pregunta de repaso Núm. 6.6.
4. Obtenga un ejemplar de cada una de las cinco guías para la práctica referidas en la pregunta de repaso Núm. 7.4.
5. Obtenga un ejemplar de cada una de las guías generales relacionadas con la tecnología de la información referidas en la pregunta de repaso Núm. 7.7.
6. Obtenga un ejemplar de la *PG GAIT Metodología de las guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información*.

DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS

1. Con base en la investigación Núm. 1, redacte un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes para mejorar la función de auditoría interna en la entidad que evaluó.
2. Elabore un escrito de resumen, con una extensión no menor de tres cuartillas, del documento de posicionamiento: *Rol de la auditoría interna en la administración de riesgos empresariales* solicitado en la investigación Núm. 2.
3. Elabore un escrito de resumen, con una extensión no menor de tres cuartillas, de cada una de las guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna solicitadas en la investigación Núm. 3.
4. Elabore un escrito de resumen, con una extensión no menor de tres cuartillas, de cada una de las guías para la práctica solicitadas en la investigación Núm. 4.
5. Elabore un escrito de resumen, con una extensión no menor de tres cuartillas, de cada una de las guías generales relacionadas con la tecnología de la Información solicitadas en la investigación Núm. 5.
6. Elabore un escrito de resumen, con una extensión no menor de tres cuartillas, de la *PG GAIT Metodología de las guías para la evaluación de riesgos de la tecnología de la información* solicitada en la investigación Núm. 6.
7. **Muy importante:** el contenido de este capítulo está fuertemente interrelacionado, por lo que su estudio debe hacerse de manera completa e integral, ya que estudiar sólo una parte, sin tomar en cuenta las disposiciones anteriores o posteriores, puede llevar a la confusión y a la no cabal comprensión del contenido en su conjunto. Por tanto, como caso práctico, se pide elaborar resumen de todo el capítulo, con una extensión no menor de cinco cuartillas.

CAPÍTULO

3

A decorative graphic consisting of numerous concentric squares of varying sizes and shades of blue, scattered across the page. Some squares are solid blue, while others are white with blue outlines. They are arranged in a way that suggests a grid or a pattern, with some squares appearing to be part of a larger, partially visible grid.

**ESTRUCTURA Y
ADMINISTRACIÓN
DE LA FUNCIÓN DE
AUDITORÍA INTERNA**

OBJETIVOS

1. Ubicar la función de auditoría interna dentro de la estructura organizacional.
2. Identificar los factores que influyen en la estructura y dimensión de la función de auditoría interna.
3. Conocer los aspectos básicos para administrar la función de auditoría.
4. Diferenciar los niveles de organización (recursos humanos) típicos de una función de auditoría interna; así como su capacitación y entrenamiento.
5. Relacionar los aspectos básicos para evaluar la función de auditoría.
6. Describir cómo se debe administrar un archivo de auditoría interna.

RESUMEN DEL CAPÍTULO

- ▲ Referencia preliminar base para su ubicación. Reportando al consejo de administración. Reportando a la dirección general. Reportando al contralor. ¿Reportando a la dirección de finanzas? Análisis de su correcta ubicación.
- ▲ Tamaño de la organización. Relación costo-beneficio. Recurrencia en errores o actos indebidos. Confianza en la función de auditoría interna. Mente abierta al cambio.
- ▲ Identificación de la normatividad aplicable contemplada en las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*.
- ▲ Descripción del puesto, reclutamiento y selección, atributos y cualidades de las posiciones de: director, gerente, supervisor, encargado y auxiliar de auditoría. Capacitación y entrenamiento interno y externo.
- ▲ Identificación de la normatividad aplicable contemplada en las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*. Evaluación del desempeño del personal de auditoría interna.
- ▲ Importancia. Estructura funcional. Métodos de custodia, localización y control de información archivada. Métodos de custodia y control de correspondencia.

3.1 UBICACIÓN DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA¹

Referencia preliminar

La posición o ubicación organizacional de la función de auditoría interna debe ser relevante para asegurar el cumplimiento de las responsabilidades de auditoría que le son asignadas. El director de auditoría interna es responsable, en lo individual, ante la organización, y habrá de ser investido con autoridad suficiente para promover la independencia de la función y para asegurar un amplio margen de cobertura de auditoría; también debe tener la autoridad para que sean aceptados de manera adecuada los informes de auditoría, y que se adopten acciones apropiadas con base en las recomendaciones de auditoría.

La frase "debe ser relevante" implica que la función de auditoría debe estar dentro de los primeros niveles de la organización, como posición jerárquica que permita "asegurar el cumplimiento de las responsabilidades de auditoría que le son asignadas", hacia los mismos niveles colaterales donde se ubique y hacia los inferiores; es por demás entendible que si se sitúa a la función de auditoría interna a un tercer, cuarto, o nivel más bajo, no tendrá la ascendencia suficiente para auditar, ser aceptada y respetada por los niveles superiores.

La aseveración "para [...] que se adopten acciones apropiadas con base en las recomendaciones de auditoría" refuerza el comentario que antecede. A mayor nivel jerárquico de la función de auditoría interna, mayor influencia y alcance tendrá ésta dentro de la organización, y mayor respeto encontrará sobre los hallazgos u observaciones detectados como producto de su trabajo, así como la aceptación a las recomendaciones o sugerencias propuestas.

De lo anterior se concluye que entre más alto sea el nivel donde se ubique a la función de auditoría interna dentro de la organización, mayor será la aceptación y respeto a esta función; en consecuencia, mayor será también la interacción con los niveles de toma de decisión y, por supuesto, mayor y mejor será el servicio que prestará a la organización.

Reportando al consejo de administración

Este enfoque, aunque deseable en una función de auditoría interna en una organización, tal vez pueda no ser muy afortunado desde un punto de vista práctico y de oportunidad.

No es práctico por las siguientes cuestiones: ¿cada cuándo se reúne el consejo de administración?, ¿qué agenda aborda el consejo de administración en sus reuniones?, ¿cuánto tiempo le puede dedicar el consejo al director de auditoría interna?, ¿qué nivel de detalle puede y debe profundizar el director de auditoría interna en sus participaciones en el consejo? Así, no es práctico ya que, por lo regular, el consejo no se involucra en aspectos operativos, y ocupa más su tiempo en analizar, evaluar y tomar acuerdos, dictar políticas y tomar decisiones macro en relación con la supervivencia y el bienestar de la organización. Por

¹ En el capítulo 1, la nota 12 ofrece una descripción de "función de auditoría interna".

otro lado, hay otros aspectos por considerar como: ¿quién de los miembros del consejo de administración va a supervisar las actividades de la función de auditoría interna?, ¿con qué frecuencia?, y algo más determinante, ¿cuenta el miembro designado por el consejo con la capacidad, la experiencia y los conocimientos adecuados para ejercer esa supervisión?

Por lo que hace a la oportunidad, no se debe perder de vista que la función de auditoría interna debe ser planeada, y que dentro de esa planeación habrá de considerarse la atención e intervención en asuntos emergentes, que tal vez no fueron incorporados de manera específica dentro del programa o plan de intervenciones de auditoría.² El director de auditoría interna, por su experiencia, y por la capacidad y libertad de acción con que se le debe dotar, puede decidir una intervención sin necesidad de que se le autorice, pero el problema ahora será ¿cuándo reportará los resultados de su trabajo?, ¿hasta que se reúna el consejo de administración? Posiblemente, para entonces, ya se perdió una de las bondades por excelencia de la auditoría interna, porque se desaprovechó la *oportunidad* en la toma de decisiones derivadas de un resultado o reporte de auditoría interna.

No obstante lo referido, la norma IIII – “Interacción directa con el consejo de administración” establece que “El director de auditoría interna debe comunicarse e interactuar directamente con el consejo”. ¿Aparente contradicción con lo expuesto en los dos párrafos que anteceden? No. La aclaración es simple: la disposición dice “debe comunicarse”, lo cual no determina una dependencia de la función de auditoría interna del consejo de administración; además, la interacción debe darse desde un punto de vista funcional y atendiendo a la importancia o relevancia de los asuntos por tratar entre el director de auditoría interna y el consejo de administración, o cuando se trate de asuntos que involucran al director general, que no son debida o adecuadamente atendidos por éste.

Por otro lado, no hay que soslayar la eventualidad de que el director de auditoría interna participe en el consejo de administración de una entidad controladora, cuando se trata de auditores corporativos. En este caso sí es más viable que el director de auditoría interna corporativo reporte al consejo de administración de la empresa controladora, ya que la dinámica de acción del consejo es más acelerada y recurrente que en el caso de las empresas controladas. Al fin y al cabo, la misión y función básica de una empresa controladora es, precisamente, la de controlar, por lo que uno de los elementos más útiles para esos propósitos es la función de auditoría interna.

Reportando a la dirección general

Éste puede y debe ser el enfoque que equilibre aspectos prácticos con funcionales de la ubicación organizacional de la función de auditoría interna en una entidad.

El principal responsable en una entidad u organización es el director (o gerente) general. Responderá por ella ante sus accionistas, su consejo de administración, sus deudores

² Como ejemplo de lo mencionado podría ser un cambio en algún sistema basado en tecnología de la información cuyas implicaciones no fueron previstas con oportunidad, cambios en las disposiciones legales que aplican a la entidad, cambios en el entorno de negocios de la entidad, la detección de un fraude, etcétera.

y acreedores, el fisco, su personal, y por los recursos que se le han confiado para que los administre. Hacer frente a esa responsabilidad determina que se le alleguen a la entidad los elementos necesarios para que su director general pueda responder ante sus superiores. Un elemento de control básico e indispensable, coadyuvante en todo el proceso, es la función de auditoría interna.

El director de auditoría interna proveerá al director general de un aspecto esencial en toda buena organización: información. A través de este profesional el director general sabrá hasta qué punto es confiable y veraz la información administrativa, operacional, financiera y presupuestal que se le está presentando; sabrá qué tanto la organización se está apegando y respetando las políticas, los criterios, procesos y procedimientos instaurados o aprobados por él; sabrá qué tan eficientes son esas políticas, esos criterios, procesos y procedimientos en función de una operación sana y rentable; sabrá qué tan bien utilizados y protegidos están los recursos de que dispone la organización. La función de auditoría interna es el elemento idóneo para esos propósitos.

Un director general sensato e inteligente no permitirá que este valioso elemento de control sea administrado por algún otro directivo que no sea él.

Por otra parte, y siguiendo la referencia preliminar contemplada al inicio de la presente sección, que la función de auditoría interna dependa del director general asegura el amplio margen de cobertura de auditoría; no tiene limitaciones a su alcance de intervención; cuenta con independencia y libertad de acción; tiene una línea directa de comunicación en función de decisiones oportunas, sin intermediarios; conoce, comprende y entiende los estilos, métodos y criterios de administración del director general para una mejor coadyuvancia de su misión; puede interactuar sin interferencias; y asegura acciones efectivas sobre los hallazgos y recomendaciones de auditoría.³

Reportando al contralor

En una buena administración no es concebible que la función de auditoría interna dependa de otro directivo que no sea el director general. Sin embargo, hay un caso que es la excepción: cuando depende del contralor:

En ese orden debe quedar claro que un director general es responsable del sistema de control interno instaurado en su organización; sin embargo, por cuestiones de falta de experiencia y conocimientos en la materia, y por no contar con el tiempo suficiente para ello, esta responsabilidad se delega en la figura del contralor que la ejerce a través de la función de contraloría.

Le corresponde al contralor (por delegación) la instauración, el seguimiento, el respeto y la vigilancia para lograr que ese sistema de control interno sea el necesario y eficaz. ¿Cómo lograrlo?

³ Sin embargo, y no obstante el enfoque recomendable señalado en los párrafos que conforman este apartado, no se debe soslayar el riesgo de que el director general defienda a ultranza el control jerárquico de la función de auditoría interna, ya que ello podría ser un indicio de evitar o no desear que se descubran algunas situaciones impropias a otro nivel organizacional. Es en este aspecto donde el director de auditoría interna deberá percibir conductas como las señaladas y reportarlas al consejo de administración.

Una estructura organizacional ideal de la función de contraloría estará integrada con las siguientes áreas: organización y métodos, contabilidad general, contabilidad de costos y auditoría interna.

Organización y métodos. Al área de organización y métodos se le encargará, entre otras actividades, la elaboración de manuales de organización y manuales de sistemas y procedimientos en los que invariablemente se incluyan temas relativos a los controles internos por observar en los procesos, las funciones y actividades que norman y regulan esos manuales.

Contabilidad general. La contabilidad general es el mayor y mejor elemento de control interno en una organización. Contabilidad capta, compendia, registra e informa los resultados de operación de una entidad por un periodo dado, y dice cuál es su situación financiera a una fecha dada. Una entidad sin contabilidad es una entidad sin control, por tanto, habrá de depender del contralor; precisamente, para controlar. Por contabilidad general se entenderá el proceso contable al que se le incorpora el control presupuestal (elaborar el presupuesto corresponde al área de finanzas), vía la comparación resultados-presupuesto y la contabilidad de costos.

Contabilidad de costos. Es la captación, el compendio, la derrama, el registro y el informe de los costos de producción. Una buena contabilidad de costos —y un adecuado control de los mismos—, que dependa del contralor, es la que informa el costo unitario de fabricación, las desviaciones o variaciones a los costos estimados o estándar previstos, identifica el porqué de esas variaciones o desviaciones, y es en la que coinciden sus registros analíticos con los registros mayores de la contabilidad general.

Auditoría interna. Con esta función se cierra el ciclo de control que debe ejercer el contralor. Y su justificación para ubicarla dentro de la contraloría obedece a que la función de auditoría interna debe vérsela como un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficiencia de otros controles. Por tanto, al reconocer a la función de auditoría interna como *un control de controles*, suena adecuado o razonable que dependa del contralor.

¿Reportando a la dirección de finanzas?

Un atributo natural, en cierta medida generalizado en el ser humano, es el deseo de poder. Poder en sentido aprehensivo de allegarse o hacerse de facultades para hacer, ordenar, imponer una acción o decisión, en síntesis, tener poder para cambiar las cosas.

Una entidad, en sentido organizacional, está constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros, conducidos y administrados por un centro único de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada.

Al director de finanzas, la entidad para la que labora le otorga facultades para administrar uno de esos recursos: los financieros; obviamente dentro de políticas, criterios y lineamientos acordes con los fines que persigue la propia entidad. Esa facultad redonda, directa o indirectamente, en poder: el poder del dinero. El director de finanzas tiene poder

para decidir cómo allegarse de recursos, cómo administrarlos cuando obran en su poder, y cómo erogarlos. Este simple hecho le da poder dentro de la organización.

Y si a ese poder que proporciona el administrar el dinero se le añade el poder que da el contar con información delicada y altamente relevante e importante que suministra auditoría interna, así como el poder decidir cuándo, cómo y a quién auditar; simple y sencillamente se está haciendo al director de finanzas uno de los hombres más poderosos —sino es que el más— de la organización; en ocasiones por encima del propio director general.

Salvo verdaderas excepciones, y por circunstancias que así lo ameriten, la función de auditoría interna no deberá depender del director de finanzas; ya tiene suficiente con el poder que le da el administrar dinero.

Mensaje para el director general: el poder se ejerce, no se comparte. En conclusión, el director general no deberá permitir que el poder que aporta auditoría interna quede en beneficio del director de finanzas; el beneficio debe ser para la organización en su conjunto. Y el director general responde por la organización y, además, la representa.

Análisis de su correcta ubicación

En el tratamiento de los conceptos que anteceden, ya se dieron elementos para que el lector saque sus propias conclusiones respecto a la ubicación de la función de auditoría interna en una organización. En complemento habrá de considerarse un elemento indispensable para reforzar el juicio al que se llegue; este elemento es el tamaño de la entidad u organización.

En entidades medianas o pequeñas, que no cuentan o no requieren de una gran infraestructura administrativa, es más común que la función de auditoría interna dependa del director general o dueño de la entidad, ya que por ser mayor su rango de control y supervisión, eso le permite este acercamiento hacia sus auditores internos.

En organizaciones de mayor envergadura debe pugnarse por el reporte directo del director de auditoría interna hacia el director o gerente general o, al menos, reportar directamente al contralor quien, a su vez, dependerá del director general. Nunca a un menor nivel; nunca al director de finanzas.

En esta decisión de ubicación, debe tomarse en cuenta la relación costo-beneficio. Por ello, nunca debe crearse más infraestructura de la indispensable requerida; el exceso de intermediaciones distorsiona el proceso de comunicación y reporte y, por supuesto, repercute en el incremento de costos administrativos.

3.2 FACTORES QUE INFLUYEN EN LA ESTRUCTURA Y DIMENSIÓN DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

Uno de los aspectos más importantes que inciden en la relación administración-auditoría interna es la estructura y dimensión que se le habrá de dar a la función de auditoría interna. El punto determinante es cuántos auditores lo deben conformar; qué niveles jerárquicos

lo integrarán, y con qué infraestructura se le dotará. Decisión difícil y complicada. Con el propósito de aportar elementos de juicio que coadyuven en este intento, enseguida se analizarán los factores por considerar en esta determinante decisión, en el entendido de que no existen criterios, lineamientos o parámetros definidos o recomendados a los que se pueda acudir en soporte de este proceso decisorio. Todo dependerá de la importancia que represente la función de auditoría interna para la administración, el nivel o grado de servicios deseados o esperados, y la capacidad de convencimiento del director de auditoría interna sobre el gran potencial de apoyo y servicio que puede aportar la función de auditoría interna a la administración.

Tamaño de la organización. El tamaño de la organización o entidad —medido en la magnitud de sus activos, volúmenes de producción y venta, personal con que cuenta— y la complejidad y variabilidad de sus operaciones y procesos son elementos básicos por considerar: A mayor amplitud, mayor control se requiere; auditoría interna es parte esencial de ese control. Es evidente que entre más pequeña sea la organización, su director o gerente general podrá ejercer mayor supervisión sobre las operaciones en su conjunto, y obviamente disminuirá el tamaño de la función de auditoría interna.

Relación costo-beneficio. En ocasiones, de forma errónea, se considera que la función de auditoría interna es un costo para la organización. Aquí habrá de reflexionarse el siguiente cuestionamiento, ¿Cuánto se está dispuesto a gastar a cambio de qué?

Sin embargo, esa visión es errónea porque la *auditoría interna* no es un costo, es una inversión; y como tal habrá de redituar beneficios y rendimientos. Este aspecto en ocasiones es factible de ser medido; analícese, por ejemplo, los tres siguientes cuestionamientos: ¿Cuánto se perdió o desperdició por falta de vigilancia o supervisión adecuadas?, ¿cuánto se ahorró o se obtuvieron beneficios gracias a una oportuna intervención y recomendación de auditoría?, ¿en cuánto coadyuva o colabora auditoría interna en el bienestar o beneficio de la organización? El prescindir de los servicios de auditoría interna, o el dotarla con una raquítica infraestructura, puede ser un ahorro mal entendido.

Recurrencia en errores o actos indebidos. ¿Son frecuentes y relevantes los errores administrativos y operativos? ¿Es frecuente la incidencia en actos indebidos, fraudes, irregularidades o deficiencias? Si la respuesta es afirmativa, es un signo inequívoco de falta de control y supervisión, por lo que se torna urgente la necesidad de contar con una sólida y bien estructurada función de auditoría interna que intervenga en plan preventivo para evitar su comisión. Es más económico, y con un cúmulo de beneficios, el prevenir que corregir.

Confianza en la función de auditoría interna. La evolución y el desarrollo que ha alcanzado la profesión de auditoría interna, producto de un esfuerzo firme y sostenido, la han hecho acreedora de merecer la confianza de quienes creen y se apoyan en sus servicios. A mayor confianza, mayor necesidad de ella y mayor apoyo e infraestructura por dotársele. Corresponde a la función de auditoría interna actuar con honradez, disciplina, esmero, entusiasmo y profesionalismo para mantener y superar la confianza que la administración ha depositado en ella.

Mente abierta al cambio. Aceptar los servicios de una auditoría interna moderna implica una amplitud de criterio y mente abierta para administrar apoyándose en esta disciplina profesional. Auditoría interna reportará aciertos y errores cometidos por el personal de la organización a cualquier nivel, lo cual incluye mandos de dirección, y habrán de reconocerse y aceptarse. Asimismo recomendará cambios en estilos y modos de administrar y operar; las recomendaciones serán evaluadas y aceptadas, en cuanto su aplicación, con un espíritu de superación y mejora. Auditoría interna, para el que la ejerce, y para el que se vale de sus servicios, debe ser una dimensión de interacción hacia el cambio positivo, ya que no comulga con personas de criterio estrecho y resistentes al cambio.

El tamaño y la dimensión de la estructura que se le asigne a la función de auditoría interna definirán los niveles de mando y operación por adoptar, partiendo de su director hacia gerentes, supervisores, encargados y auditores auxiliares.

3.3 ADMINISTRACIÓN DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

La administración de la función de auditoría interna es ampliamente tratada en las normas sobre desempeño contempladas en las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna* incluidas en el capítulo 2, específicamente en las normas cuyos títulos enseguida se transcriben y que no se entra en su análisis para evitar repetir el tratamiento del tema, por lo que se recomienda al lector acudir a ellas para su estudio correspondiente:

- 2000-Administración de la función de auditoría interna.
- 2010-Planeación.
- 2020-Comunicación y aprobación.
- 2030-Administración de recursos.
- 2040-Políticas y procedimientos.
- 2050-Coordinación.
- 2060-Reporte al director general y al consejo.
- 2070-Servicios proveídos por externos y responsabilidad de auditoría.

El estudio de las normas referidas deberá complementarse con sus correspondientes guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna (*Practice Advisories*) contempladas en las Guías fuertemente recomendadas (*Strongly Recommended Guidance*) que les son aplicables.

3.4 RECURSOS HUMANOS

ESTRUCTURA DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

Director de auditoría

1. Descripción del puesto

- a) *Perfil del puesto:* planear, coordinar y dirigir la ejecución de trabajos de aseguramiento y de consultoría a todas las unidades administrativas que conforman la organización, así como a las funciones y los procesos que dependen de ellas.
- b) *Principales obligaciones y responsabilidades:*
 - ▶ Dirigir a sus subordinados en el desempeño de sus funciones de auditoría interna, lo cual incluye la planeación, coordinación y dirección de sus actividades.
 - ▶ Desarrollar políticas y procedimientos para llevar a cabo la actividad de auditoría interna.
 - ▶ Planear a corto, mediano y largo plazos (cero a un año, uno a tres años, más de cuatro años, respectivamente) las actividades de auditoría interna.
 - ▶ Disponer la práctica de trabajos de aseguramiento y de consultoría tendentes a proveer asistencia a la administración y a la solución de sus problemas.
 - ▶ Disponer la práctica de revisiones especiales en caso de fraudes, su seguimiento y alegatos, en estrecha coordinación con los abogados designados para el efecto.
 - ▶ Disponer la revisión permanente a la eficiencia con que está operando el sistema de control interno establecido en la organización.
 - ▶ Desarrollar un efectivo programa de desarrollo del personal de auditoría interna que incluya reclutamiento, entrenamiento, evaluación de desempeño y promoción.
 - ▶ Asistir a la administración con reportes individuales de auditoría, y resúmenes periódicos de hallazgos y observaciones de auditoría.
 - ▶ Mantener un sistema de seguimiento de deficiencias detectadas en auditoría, y determinar la adecuación de las acciones tomadas para su solución.
 - ▶ Monitorear la preparación del presupuesto para la función de auditoría interna y hacerse responsable de su ejercicio.
 - ▶ Coordinar la planeación de los trabajos de aseguramiento y de consultoría y sus hallazgos con el comité de auditoría.
 - ▶ Coordinar la planeación de los trabajos de auditoría y otras actividades de auditoría interna con los auditores externos.
 - ▶ Vigilar que el comportamiento, el desempeño y los trabajos de sus subordinados se lleven a cabo dentro de los más altos niveles de conducta, honradez, ética personal y profesional, apego a lineamientos y disposiciones de orden legal y de pronunciamientos y criterios institucionales.
 - ▶ Ser responsable por la administración de la función de auditoría interna a su cargo.

- c) *Superior jerárquico*: reportará única y exclusivamente al superior jerárquico inmediato establecido en la estructura organizacional y en el estatuto de auditoría interna.
2. *Reclutamiento y selección*: las fuentes más comunes de reclutamiento de un director de auditoría interna inician con la propia promoción de un gerente de auditoría con los méritos, las capacidades y cualidades suficientes para merecer un ascenso. Los despachos de auditores externos son una fuente importante de captación de estos profesionales, en especial los de aquellos auditores que ya trabajaron y conocen la organización reclutante. Pueden ser buena fuente los directores de auditoría interna de otras organizaciones que buscan un cambio o mejora; sin soslayar las bolsas de trabajo de asociaciones profesionales, como sería el caso del Instituto Mexicano de Auditores Internos. Por último, otra fuente de captación de un director de auditoría interna consiste en valerse de agencias especializadas de reclutamiento, las cuales suelen ser coadyuvantes en el proceso de selección. La decisión final del proceso de selección la dará el consejo de administración o el director general de la organización.
3. *Atributos y cualidades*: contador público que, de preferencia tenga estudios de posgrado y que cuente con una certificación en auditoría interna; bilingüe, experiencia previa indispensable, con madurez personal y profesional, sin limitaciones para viajar y trabajar en condiciones de eventual exigencia extraordinaria. Asimismo se requiere que sea mesurado, objetivo, imparcial, justo en sus apreciaciones, comentarios y observaciones; con independencia de criterio y acción. Debe contar con don de mando y excelentes relaciones humanas, alta capacidad de interacción. Una última e importante característica: probada honradez.

Gerente de auditoría

1. *Descripción del puesto*
- a) *Perfil del puesto*: disponer la ejecución de trabajos de aseguramiento o de consultoría a las unidades administrativas y actividades de la organización que le fueron asignadas por intervenir, de conformidad con el plan o programa general de auditoría, e instrucciones especiales o extraordinarias que reciba del director de auditoría interna; también debe mantener permanentemente informado al director de auditoría interna sobre el avance de las auditorías y los problemas principales que se van presentando.
- b) *Principales obligaciones y responsabilidades*:
- ▶ Asistir al director de auditoría interna en el cumplimiento de sus obligaciones; cubrir sus ausencias sobre base rotatoria entre los gerentes de auditoría.
 - ▶ Prever requerimientos de carga de trabajo a corto, mediano y largo plazos en las unidades administrativas y actividades que le son asignadas a auditar.
 - ▶ Prever requerimientos de personal para cubrir sus asignaciones de auditoría, asegurándose de que sea capaz y esté disponible para efectuar los trabajos.
 - ▶ Llevar a cabo planes, desarrollos y revisiones del desempeño de aquel segmento del plan general de auditoría que está bajo su responsabilidad.

- ▶ Proporcionar asistencia técnica en la resolución de problemas especiales o complejos que puedan surgir durante una auditoría.
 - ▶ Proporcionar los reportes finales de auditoría, asegurándose de que se cumplió con la normatividad y los estándares aplicables para garantizar la calidad del trabajo efectuado.
 - ▶ Participar, evaluar y recomendar acciones apropiadas, a requerimiento específico, en los casos de fraude y alegatos.
 - ▶ Promover sugerencias e innovaciones de auditoría y revisar los métodos para conducir las auditorías.
 - ▶ Asegurarse de que los trabajos de auditoría se efectúen de acuerdo con la normatividad y los estándares profesionales, y que son llevados a cabo dentro del presupuesto de tiempo asignado.
- c) *Superior jerárquico*: trabaja directamente bajo la supervisión del director de auditoría interna, de quien recibe la orientación y el apoyo necesarios.
2. *Reclutamiento y selección*: la primera fuente de reclutamiento será la promoción de un supervisor de la misma función de auditoría interna, quien se haya hecho acreedor a este crecimiento. Como fuentes alternativas se pueden considerar a los miembros de despachos de auditores externos, de preferencia aquellos auditores que ya trabajaron y conocen a la organización reclutante. Se puede acudir, también, a gerentes de auditoría interna en activo o que trabajaron en posiciones semejantes en otras organizaciones. Las bolsas de trabajo de asociaciones profesionales, como es el caso del Instituto Mexicano de Auditores Internos, suelen ser una buena fuente de reclutamiento. Este proceso puede apoyarse en agencias de colocaciones, a las que se les encarga el trámite de propuesta de selección. La selección correrá por cuenta de un grupo integrado por el director general de la organización, el director de auditoría interna y los otros gerentes de auditoría.
3. *Atributos y cualidades*: contador público, de preferencia que tenga estudios de posgrado y que cuente con una certificación en auditoría interna, bilingüe; no debe descartarse la eventualidad de allegarse de un profesional no contador público, con experiencia o especialidad en los diversos tipos de trabajos por desarrollar. El candidato a gerente de auditoría debe cumplir estos otros requisitos: técnicamente actualizado, experiencia previa indispensable, con madurez personal y profesional, sin limitaciones para viajar y trabajar en condiciones de eventual exigencia extraordinaria. Asimismo, debe ser medurado, objetivo, imparcial, justo en sus apreciaciones, con independencia de criterio y acción, no influenciado. Debe contar con don de mando y excelentes relaciones humanas, alta capacidad de interacción. También debe destacarse por su probada honradez.

Supervisor de auditoría

1. Descripción del puesto

- a) *Perfil del puesto*: supervisar la ejecución de trabajos de aseguramiento y de consultoría de las unidades administrativas y actividades de la organización que le

fueron asignadas por supervisar, de conformidad con el plan o programa general de auditoría, e instrucciones especiales o extraordinarias que reciba del gerente de auditoría a quien reporta. Es responsable por mantener independencia durante el cumplimiento de una asignación de auditoría. Recibirá todo el apoyo que sea necesario para la solución de los problemas importantes que se presenten durante el desarrollo de un trabajo de auditoría.

b) *Principales obligaciones y responsabilidades:*

- ▶ Supervisar el cumplimiento de dos o más auditorías en que concurra.
- ▶ Planear el trabajo por desarrollar y establecer prioridades en la auditoría.
- ▶ Seleccionar y asignar al personal que sea necesario para ejecutar las auditorías planeadas.
- ▶ Proporcionar guía y orientación al personal de auditoría en aquellas áreas de especial importancia y para el cumplimiento de los tiempos establecidos.
- ▶ Coordinar con los otros supervisores la planeación de auditorías, así como la asignación de personal.
- ▶ Proporcionar asistencia técnica para el cumplimiento del plan de auditoría y la ejecución del trabajo en campo.
- ▶ Asegurarse de que la normatividad y los estándares aplicables a la planeación, trabajo de campo y reporte de resultados son conocidos por los auditores subordinados.
- ▶ Monitorear la conducción de las auditorías para asegurarse de que se cumpla con los tiempos asignados.
- ▶ Aprobar los cambios en el alcance de las revisiones, así como los ajustes correspondientes en cuanto a tiempos de trabajo.
- ▶ Participar en el reclutamiento, selección, entrenamiento y evaluación del personal.
- ▶ Identificar áreas que requieran especial atención por parte de la administración, incluyendo patrones de deficiencias y asuntos delicados.

c) *Superior jerárquico:* trabaja bajo la dependencia de un gerente de auditoría. Provee información tanto a su superior jerárquico inmediato como al director de auditoría interna.

2. *Reclutamiento y selección:* promoción de un encargado de auditoría; miembros de despachos externos, de preferencia aquellos que conocen o han trabajado en la organización; auditores internos de otras organizaciones que han alcanzado un nivel equivalente al puesto por cubrir. Bolsas de trabajo de asociaciones profesionales, como es el caso del Instituto Mexicano de Auditores Internos. La selección puede darse en un grupo colegiado, en el que participen el director de auditoría interna, los gerentes de auditoría y los otros supervisores de auditoría. Se debe solicitar ratificación de la dirección general a la decisión adoptada.
3. *Atributos y cualidades:* contador público, de preferencia que tenga estudios de posgrado y que cuente con una certificación en auditoría interna, bilingüe; no debe descartarse

la eventualidad de allegarse de un profesional no contador público, con experiencia o especialidad en los diversos tipos de trabajos por desarrollar. El candidato a supervisor de auditoría debe contar con estos otros requisitos: técnicamente actualizado, experiencia previa indispensable, con madurez personal y profesional, sin limitaciones para viajar y trabajar en condiciones de eventual exigencia extraordinaria. Asimismo, debe ser mesurado, objetivo, imparcial; justo en sus apreciaciones, comentarios y observaciones, con independencia de criterio y acción, no influenciado. Debe contar con don de mando, excelentes relaciones humanas y alta capacidad de interacción. También debe destacarse por su probada honradez.

Encargado de auditoría

1. Descripción del puesto

- a) *Perfil del puesto:* llevar a cabo los trabajos de aseguramiento o de consultoría a las unidades administrativas y actividades de la organización, y atender instrucciones especiales de revisión que se le encomienden. Trabajar con independencia en la ejecución de sus asignaciones, las cuales son revisadas por un supervisor para asegurar consistencia y competencia profesional en todos los trabajos que se le confíen. Recibir asignaciones con instrucciones generales respecto de los propósitos y los objetivos a perseguir y el tratamiento de problemas que se puedan presentar.
- b) *Principales obligaciones y responsabilidades:*
- ▶ Planear y conducir auditorías en las unidades administrativas y actividades de la organización, y actuar como líder frente a un equipo de auditores. Ejercer un alto grado de responsabilidad y juicio profesional.
 - ▶ Evaluar la eficiencia del control interno reflejado en políticas, procedimientos y prácticas administrativas y de operación.
 - ▶ Determinar la confiabilidad en la contabilidad y otros registros, y la información que emana de ellos.
 - ▶ Evaluar el grado en que las prácticas administrativas son conducidas de una manera eficiente y económica, que las operaciones están de acuerdo con las políticas y regulaciones, y el grado en que se van alcanzando los resultados de los planes y programas.
 - ▶ Asistir al supervisor en la planeación de la auditoría y efectuar cada una de las etapas que le son establecidas para el ejercicio de una auditoría o consultoría. Instruir a cada uno de los miembros de su equipo de trabajo en las actividades que le correspondan.
 - ▶ Conducir la presentación y cierre de entrevistas con funcionarios o empleados auditados. Es responsable de informarles respecto de los hallazgos y observaciones que va encontrando, y las respuestas que se le han dado.
 - ▶ Revisar la documentación de auditoría y los papeles de trabajo preparados por sus subordinados; preparar el borrador del informe de auditoría.
 - ▶ Preparar reportes internos, tales como planes y programas de auditoría, reportes de avance y reportes de hallazgos significativos.

- c) *Superior jerárquico*: está bajo la supervisión técnica y administrativa de un supervisor de auditoría.
2. *Reclutamiento y selección*: promoción producto de la evolución y el crecimiento natural de un auditor auxiliar; miembros de despachos de auditores externos, de preferencia aquellos que conocen o han trabajado en la organización; auditores internos de otras organizaciones que han alcanzado un nivel equivalente al puesto a cubrir. La selección se hará de forma colegiada, con la participación del director de auditoría interna, los gerentes de auditoría y los supervisores de auditoría.
3. *Atributos y cualidades*: contador público, de preferencia que tenga estudios de posgrado y en proceso de obtención de una certificación en auditoría interna; no debe descartarse la eventualidad de allegarse de un profesional no contador público, con experiencia o especialidad en los diversos tipos de trabajos por desarrollar. El candidato a encargado de auditoría debe contar con estos otros requisitos: técnicamente actualizado, experiencia previa indispensable, con madurez personal y profesional, sin limitaciones para viajar y trabajar en condiciones de eventual exigencia extraordinaria. Asimismo, debe ser medido, objetivo, imparcial; justo en sus apreciaciones, comentarios y observaciones, con independencia de criterio y acción, no influenciado. Debe contar con don de mando, excelentes relaciones humanas y alta capacidad de interacción. También debe destacarse por su probada honradez.

Auditor auxiliar

1. Descripción del puesto

- a) *Perfil del puesto*: recibir, por parte del auditor encargado del trabajo de aseguramiento o consultoría, asignaciones con instrucciones específicas respecto del propósito de la intervención, y cómo llevar a cabo el trabajo que le ha sido encomendado. Recibe orientaciones continuamente y su trabajo es monitoreado muy de cerca por el encargado y el supervisor de auditoría.
- b) *Principales obligaciones y responsabilidades*:
- ▶ Asistir al encargado de la auditoría en la planeación del trabajo y en el desarrollo del enfoque aplicado a la auditoría.
 - ▶ Desempeñar el trabajo asignado, o aquel segmento a ser revisado, con la dirección y orientación del auditor encargado.
 - ▶ Desarrollar o asistir en la preparación del programa de auditoría.
 - ▶ Evaluar la adecuación y eficiencia de los controles de operación.
 - ▶ Asistir en la selección de técnicas y procedimientos de auditoría a aplicar y en la ejecución del programa de auditoría.
 - ▶ Preparar documentación de auditoría que resuma y dé evidencia de la información obtenida y de las conclusiones a que se llegó.
 - ▶ Discutir con la administración los resultados del trabajo, que incluye observaciones, deficiencias detectadas y acciones correctivas recomendables.

- ▶ Participar en la preparación del informe de auditoría, el cual incluirá hallazgos y recomendaciones efectuadas.
- c) *Superior jerárquica*: está bajo la supervisión técnica y administrativa de un encargado de auditoría.
2. *Reclutamiento y selección*: transferencia de personal de la propia organización, interesado y con cualidades para ser integrado a la función de auditoría interna; miembros de despachos de auditoría externa; captación de recién egresados de escuelas y universidades; auditores internos de otras organizaciones; medios masivos de reclutamiento, por ejemplo anuncios en periódicos o publicaciones especializadas. La selección se hará de manera colegiada, en la que participarán los gerentes, supervisores y encargados de auditoría.
 3. *Atributos y cualidades*: contador público o pasante de la carrera; profesional o pasante de otra carrera con especialidad en los diversos tipos de trabajos por desarrollar; técnicamente actualizado; experiencia no indispensable; formalidad e incipiente madurez personal y profesional; sin limitaciones para viajar y trabajar en condiciones de eventual exigencia extraordinaria. Asimismo, debe ser mesurado, objetivo, imparcial; justo en sus apreciaciones, comentarios y observaciones, con independencia de criterio y acción, no influenciable. Debe destacarse por sus excelentes relaciones humanas, adecuada capacidad de interacción y honradez.

CAPACITACIÓN Y ENTRENAMIENTO

Capacitación y entrenamiento es una parte del proceso de administración de recursos humanos, mediante el cual se mantiene permanentemente actualizado y preparado al personal para hacer frente y atender las necesidades de una organización en el mundo cambiante donde actúa.

Objetivo. La capacitación y entrenamiento del personal de auditoría interna tiene como objetivo prepararlo para atender las necesidades de la organización, desarrollarlo como un incentivo acorde con el crecimiento de la misma, mantenerlo actualizado a la luz de las condiciones cambiantes del entorno general en que gravita la propia organización; en suma, hacerlo cada vez más útil a sí mismo y a quien le presta sus servicios.

Importancia. No es suficiente haber reclutado a un auditor debidamente actualizado, capacitado y entrenado; al igual que no es suficiente entrenar a un auditor y esperar a que con ello permanezca siempre competente. Pasado cierto tiempo surgen nuevas técnicas, nuevas disposiciones y reglamentaciones, nuevos equipos y sistemas; en síntesis, innovaciones que desplazan, actualizan o modernizan lo que actualmente está en uso. Por lo mencionado, es importante e indispensable capacitar y entrenar, y volver a capacitar y entrenar, en forma constante y permanente, para no caer en la obsolescencia, rezago e indolencia. Por tanto, el director de auditoría interna deberá desarrollar un vigoroso programa de capacitación y entrenamiento, no sólo para el personal de nuevo ingreso, sino para mantener también al corriente a su plantilla actual.

Debido a la importancia que reviste la capacitación y el entrenamiento, sus objetivos deben incorporarse a los propios objetivos de la función de auditoría interna; en consecuencia, el programa de capacitación y entrenamiento debe ser incorporado o formar parte de su programa anual de trabajo. En tal virtud se toma indispensable que los auditores internos se desentiendan de sus trabajos de auditoría para dedicarse por completo a las acciones de entrenamiento; además, se debe presupuestar tiempo suficiente en las asignaciones para prever oportunidades de desarrollo. Observar estas consideraciones en el corto plazo redundará en una evolución del auditor y en la función de auditoría interna en el largo plazo.

Capacitación interna, responsables de su ejecución

Aun cuando en las aulas escolares se trate de simular situaciones reales, jamás podrán sustituir a la experiencia que se adquiere con el trabajo diario.

En la capacitación y el entrenamiento internos, es decir, sobre la marcha, llega a la mente la necesidad de resolver problemas, hecho que permite evaluar la capacidad, conocimientos, calidad y experiencia de cada auditor. ¿Cuáles son las normas para la práctica profesional de la auditoría interna y otra normatividad aplicable, cuyo conocimiento permite un desenvolvimiento y actuar satisfactorio de los auditores internos? ¿Qué tan bien se llevan a la práctica esas normas y otra normatividad por el personal de auditoría interna? ¿Qué debe hacer el director de auditoría interna para mejorar la experiencia, conocimientos y capacidades de sus subordinados? En los siguientes párrafos se comentarán las acciones más relevantes de capacitación y entrenamiento interno, y quiénes son los responsables de su ejecución.

Planeación de asignaciones. Siempre que sea práctico, no se deben dar asignaciones sólo para cubrir huecos ni cambiar continuamente a los auditores sin que concluyan con nada. Un buen plan para desarrollar a un auditor requiere que se le asigne el tiempo que sea necesario para concluir con el trabajo que le fue encomendado; sin embargo, vale reconocer que en ocasiones ello no es posible debido a situaciones de carga de trabajo ocasionado por requerimientos de auditorías fuera de programa. La participación de los supervisores es esencial para que la planeación de las asignaciones permita el desarrollo de los auditores.

La asignación de un auditor a un diferente supervisor se considera altamente positivo, aunque habrá que aceptarse que eventualmente no es así, ya que el supervisor inicial está familiarizado con el desempeño del auditor, y por consiguiente conoce las áreas que requiere reforzar en conocimientos y experiencia. Para aspirar a lograr esos dos objetivos es necesario cumplir con la asignación de auditoría, y permitir el desarrollo deseado en el campo de trabajo.

Diversificación. El desarrollo de un auditor auxiliar para aspirar a ser auditor encargado, con miras a crecer a supervisor o gerente, requiere de entrenamiento para alcanzar habilidad en el manejo de problemas más complejos. Es a través de la diversificación de las acciones de auditoría como los auditores adquieren experiencia para atender diferentes tipos de problemas de auditoría, provenientes de distintos tipos de intervenciones. Por

ejemplo, un auditor que ha trabajado durante un año en la auditoría de inventarios ha adquirido una gran experiencia solamente en esa área; por contra, un auditor que ha sido asignado durante un año a diferentes áreas de operación ha logrado mejores oportunidades para obtener conocimiento, lo que le permitirá en un futuro inmediato aspirar a mejores posiciones. Para atemperar esta situación es conveniente establecer un registro que contemple cuáles han sido las asignaciones que se han dado a cada miembro de la función de auditoría interna.

Supervisión e instrucciones de trabajo. Hay muchas oportunidades para que un supervisor de auditoría pueda ayudar a entrenar subordinados sobre la marcha en materia de planeación, organización y control del desarrollo de la auditoría asignada. Un supervisor siempre debe tener en mente que él es responsable por el entrenamiento en campo del personal que tiene asignado; esta responsabilidad en ocasiones no es asimilada debido a las propias presiones del trabajo, sin embargo, el supervisor debe recordar que del desarrollo de sus subordinados dependerá en gran parte la solidez del área de auditoría a su cargo. Este entrenamiento puede adoptar diversas vertientes: instrucciones, demostraciones, estímulos, críticas y orientaciones. A su vez, el subordinado debe recibir y aceptar las críticas de una manera constructiva porque tienen como propósito ayudarlo.

En general, el método de dar instrucciones a subordinados juega un papel relevante en el entrenamiento interno sobre la marcha, ya que es muy importante la comunicación de objetivos que fluye a través de la organización, como es el caso, por ejemplo, de explicar el significado y propósito del trabajo por desarrollar, y relacionar una auditoría específica con el programa general de auditoría. El estudio, bajo supervisión, de reportes y papeles de trabajo, u otra documentación de auditoría proveniente de auditorías similares, ayudarán al auditor en su desarrollo.

Asesoría. Debe destacarse la importancia de la asesoría, ya que es un elemento que sirve para aumentar y darle más solidez al proceso de aprendizaje interno. Un efectivo programa de asesoría ayuda a detectar puntos débiles de un auditor y sugerir la forma de corregirlos. La asesoría sirve para captar el punto de vista del personal de auditoría, que será tomado en cuenta para la preparación de un programa formal de entrenamiento; además, a través de la asesoría el personal se ajusta a las políticas y prácticas comunes desarrolladas en y para la función de auditoría interna. Con el uso efectivo de técnicas de asesoría, el personal de auditoría es motivado a acelerar su aprendizaje y sus habilidades, en aras de su progreso.

Desarrollo de liderazgo. El desarrollo personal del auditor es un importante elemento en el entrenamiento interno. Especial atención requiere el desarrollar habilidad para llevarse bien con los demás. Es muy importante la habilidad para concebir y vender ideas. Ser un líder de los subordinados es también una parte integral del crecimiento del auditor.

Para el supervisor hay muchas oportunidades de desarrollar estas habilidades sobre la marcha. El personal de auditoría debe ser motivado para expresarse con libertad en las diversas situaciones de trabajo que se le presenten; se le debe permitir participar en discusiones con los jefes de las áreas auditadas y con sus superiores; se le debe estimular a llegar a decisiones independientes y a obtener suficiente evidencia que soporte su postura. Debe

hacerse notar la habilidad para planear, organizar y controlar el trabajo de sus subordinados, así como para llevarse bien con ellos.

Delegación de responsabilidades. El auditor se desarrolla, primeramente, a través de la absorción de responsabilidades adicionales. Los supervisores deben estar alerta a captar los puntos fuertes y débiles de los auditores a su cargo, y progresivamente tratar de asignarles trabajos más difíciles. Cada nuevo trabajo debe ser un reto para el auditor; porque se beneficia con cada asignación. El supervisor debe dar libertad de acción al auditor y le proporcionará toda la asistencia y orientación necesarias. El producto final será del auditor que ejecutó el trabajo, y así lo debe sentir. Cada supervisor o auditor encargado debe delegar en todo lo que sea posible a sus subordinados, para que éstos desarrollen sus propias capacidades.

Cursos y seminarios internos. Por último, dentro del programa de capacitación interna se considerará la organización de cursos, seminarios y talleres diseñados ex profeso para la función de auditoría interna. En estos eventos los capacitadores serán los propios directivos de la función, como es el caso del director, los gerentes, los supervisores, y aun los encargados de auditoría. La bondad de esta opción radica en la preparación y el estudio que tiene que llevar a cabo el expositor para tratar su tema —acción por demás capacitadora para sí mismo—, lo que permite la interacción y el estrechamiento de los lazos de comunicación e intercambio de ideas entre los miembros de la función de auditoría interna. Los temas por tratar serán diseñados y orientados específicamente en relación con la organización y en su beneficio.

Capacitación externa

La capacitación externa proviene de fuentes diversas. Inicia de un alto nivel, como es la obtención de una de las certificaciones ofrecidas por *The Institute of Internal Auditors* (IIA) y/o la obtención de un grado académico de doctorado, maestría o especialización impartido por instituciones educativas de reconocido prestigio. Continúa con estudios de diplomado, cursos, seminarios, talleres y actualizaciones, que pueden cursarse también a distancia, semipresenciales y webminars impartidos por instituciones profesionales, como son el propio IIA, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el Instituto Mexicano de Auditores Internos y el Colegio de Contadores Públicos de México, entre otros de relevancia y reconocimiento similar. La ventaja de este segundo tipo de capacitación es el tratamiento concreto de temas y tópicos en los que requiere actualizarse el auditor interno, que no son muy largos y por lo regular se ofrecen en horarios y condiciones asequibles para los participantes.

Otro tipo de capacitación externa son los cursos, seminarios, talleres y las actualizaciones que ofrecen las firmas de auditores externos a su personal, a los que invitan a los auditores internos de sus clientes; independientemente de que organicen eventos especiales o que faciliten su material de exposición a los directores de auditoría interna de sus clientes para que los usen y transmitan el conocimiento a su grupo de auditoría interna.

3.5 EVALUACIÓN

EVALUACIÓN DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

El tratamiento del tema correspondiente a la administración de la función de auditoría interna se apoyó en la normatividad relativa incluida en las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*. Igual situación se da en lo que respecta a la evaluación de la función de auditoría interna, por lo que a continuación se transcribe el título de las normas que aplican en este tema, extendiendo la misma recomendación de recurrir a ellas para los efectos ha lugar:

- I300-Programa de aseguramiento y mejora de la calidad.
- I310-Requisitos del programa de aseguramiento y mejora de la calidad.
- I311-Evaluaciones internas.
- I312-Evaluaciones externas.
- I320-Reporte sobre el programa de aseguramiento y mejora de la calidad.

El estudio de las normas referidas deberá complementarse con sus correspondientes guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna (*Practice Advisories*) contempladas en las Guías fuertemente recomendadas (*Strongly Recommended Guidance*) que les son aplicables.

EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO DEL PERSONAL DE AUDITORÍA INTERNA

La evaluación periódica del desempeño del personal de auditoría interna tiene como objetivo informar a los diversos niveles de la administración de la función de auditoría interna (director, gerentes y supervisores) de las habilidades de su personal, así como de la forma como se ha venido desempeñando.

La evaluación proporciona información importante básica para promociones, definir remuneraciones, transferencias e, incluso, remociones. También es una valiosa herramienta para efectos de entrenamiento, por lo siguiente: a través de la evaluación periódica se determinan fortalezas y debilidades del evaluado, coadyuva a determinar las necesidades básicas de entrenamiento y planeación de métodos para optimizar el trabajo, sirve de base para la asignación de personal en trabajos individuales, ayuda a que el evaluado relacione sus propias habilidades con los estándares de ejecución, y permite un registro permanente de las tendencias individuales.

Es recomendable que estas evaluaciones se efectúen al finalizar cada asignación de trabajo; en adición, estos resultados (parciales) se integrarán en un resumen anual en el que concurren diferentes supervisores para evaluar a un auditor. Se puede incrementar de manera significativa el valor de una evaluación cuando el evaluador recibió instrucciones adecuadas sobre la manera de llenar cada cédula de evaluación y cuando discute con el evaluado los resultados, lo cual involucra, por un lado, que el evaluador comprenda que la

Figura 3.1

Cédula de evaluación de personal

PATIENTO, S.A. DE C.V.**DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA INTERNA**

—Cédula de evaluación del personal—

Nombre del auditor evaluado: _____

Puesto que ocupa: _____

Periodo de evaluación: de _____ a _____

Calificación por asignar, claves de evaluación:

- 1 = No cumple los requerimientos.
 2 = Usualmente cumple, pero raramente se excede de lo que se requiere.
 3 = Conoce y algunas veces se excede de lo que se requiere.
 4 = Excede los requerimientos, pero no en forma excepcional.
 5 = Excede a los requerimientos en un grado excepcional.

EVALUACIÓN

Sección A: Para encargado de auditoría y auditor auxiliar	Sección B: Para supervisor de auditoría
1. Cantidad y oportunidad de trabajo producido. _____	1. Delegación. _____
2. Calidad de trabajo producido. _____	2. Responsabilidades administrativas. _____
3. Conocimiento del trabajo. _____	3. Entrenamiento, desarrollo, asesoría. _____
4. Iniciativa. _____	4. Motivación a sus subordinados. _____
5. Persistencia. _____	5. Establecimiento de requerimientos de ejecución. _____
6. Adaptabilidad/flexibilidad. _____	6. Evaluación a sus subordinados. _____
7. Desenvolvimiento en situaciones interpersonales. _____	7. Reforzamiento a políticas y disposiciones. _____
8. Habilidad personal. _____	8. Criterios para dar oportunidad a sus subordinados. _____
9. Planeación, organización y establecimiento de prioridades. _____	
10. Comunicación oral. _____	
11. Comunicación escrita. _____	
12. Informa/consulta. _____	
13. Capacidad de negociación. _____	
14. Razonamiento analítico. _____	
15. Toma de decisiones. _____	
_____ Firma del evaluado, fecha	_____ Nombre, firma y puesto del evaluador, fecha

evaluación es un mecanismo para ayudar a sus subordinados y, por parte del evaluado, que entienda y asimile que las evaluaciones guardan una naturaleza constructiva, y son básicas para ayudarlo en su progreso y desarrollo.

En la figura 3.1, "Cédula de evaluación del personal", se presenta un modelo de formato de evaluación del personal de auditoría interna.

3.6 EL ARCHIVO DE AUDITORÍA INTERNA

Importancia

El archivo de auditoría interna reviste tanta o mayor importancia que cualquier otro archivo de la organización; de ahí la conveniencia de incluir su tratamiento, en esta sección final, por su impacto en la estructura y administración de la función de auditoría interna.

Es un instrumento que coadyuva a conservar la historia de la función de auditoría interna y sus intervenciones en las diversas unidades administrativas, procesos, actividades o áreas auditadas. Es una herramienta de consulta permanente para la administración y otros niveles de jerarquía, debidamente autorizados para ello. Permite, en cierta forma, conocer la evolución de los trabajos de aseguramiento y consultoría realizados y el desarrollo de la organización en la atención que le ha prestado al cumplimiento de observaciones y recomendaciones presentadas. Soporta a la propia función de auditoría interna. Es un instrumento de vital importancia y apoyo a la planeación y programación de auditoría interna con proyección a corto, mediano y largo plazos.

Estructura funcional

La estructura funcional del archivo de auditoría interna se divide en tres áreas principales: archivo de administración interna, archivo de auditorías realizadas y archivo general.

Archivo de administración interna. Este archivo es básico y determinante para que el director de auditoría interna se apoye en él para administrar la función de la que es responsable; nadie debe administrar por él. Contiene un expediente de todos y cada uno de los miembros de la función de auditoría interna, con el mismo tipo de documentos y referencias que debe incluir un expediente similar integrado por el área de recursos humanos de la organización, el que incorpora, por supuesto, datos curriculares y la historia y evolución laboral de cada empleado. Este enfoque puede representar duplicidad, pero es necesario que el director de auditoría interna pueda controlar y administrar al personal con que ha sido dotada la función de auditoría interna.

Esta área de archivo será responsable, además, de conservar y controlar los aspectos presupuestales y programáticos de la función; controles de viáticos, gastos y tiempos de auditoría; controles sobre el uso de mobiliario, equipo y suministros de oficina, que incluye el parque vehicular con su correspondiente mantenimiento.

Mención especial merecen, en lo aplicable, las medidas de custodia y tratamiento de archivos electrónicos, el control de claves de seguridad y accesos; en resumen, las medidas de seguridad de archivos en materia informática utilizados por la función de auditoría interna.

Por último, se responsabilizará a esta área de archivo por la guarda, custodia y suministro de programas y cuestionarios de auditoría; además de programas y material de capacitación y entrenamiento, sin olvidar lo relativo a la preservación de desarrollos y tecnología de auditoría creados por la propia función.

Archivos de auditorías realizadas. Esta área debe estar celosa y severamente protegida, ya que guarda y custodia los expedientes de la documentación de auditoría, con sus correspondientes papeles de trabajo, de los trabajos de aseguramiento, consultoría e intervenciones realizadas. Incluye el archivo de referencia permanente.

Archivo general. Conservará toda la correspondencia, de entrada y de salida, clasificada en expedientes. Resulta práctico que en el expediente que corresponda se incluya una copia de cada informe de aseguramiento o consultoría realizados, así como de las acciones de seguimiento y respuesta a las recomendaciones presentadas.

Métodos de custodia, control y localización de información archivada

Es altamente deseable y conveniente que la función de auditoría interna cuente con un área de administración interna, cuyo titular sea responsable por la guarda y custodia de su correspondiente archivo y el de trabajos realizados. El archivo general puede ser confiado a la secretaria del director de auditoría interna.

La forma o mecanismo más utilizado para el control y localización de información es clasificando los expedientes en forma alfabética y cada expediente, a su vez, en orden cronológico. El acceso a los archivos debe ser restringido únicamente a los empleados autorizados. El préstamo de expedientes debe ser mediante un *vale al archivo* que indique el expediente solicitado, motivos de la solicitud, fecha de devolución, nombre y firma del solicitante; asimismo, debe contener nombre y firma del supervisor, gerente o director que autoriza la consulta o préstamo del expediente.

Métodos de custodia y control de correspondencia

La función de auditoría interna es de alto cuidado y confidencialidad en una organización; por tanto no es conveniente ni adecuado que la correspondencia que cruza sea interferida o conocida por otro personal que no pertenezca a la función, incluso dentro de los propios auditores; cada auditor conocerá lo que le toca conocer, no más.

Un procedimiento muy práctico y efectivo para preservar ese carácter es contratar un servicio de apartado o casilla postal para uso exclusivo de la función de auditoría interna; y se designará a uno solo de sus miembros para que recoja la correspondencia, la que entregará personalmente al director de auditoría interna quien la recibirá y distribuirá a quien proceda.

Respecto a la correspondencia de salida, en cada gerencia de auditoría se emitirá la correspondencia que surja de su grupo, fechada y con un número de escrito ininterrumpido; ningún miembro del grupo emitirá correspondencia que no sea bajo este control. Es prudente que esta correspondencia sea firmada por el gerente de auditoría para asegurar la propiedad de su emisión, y para que conozca lo que están haciendo sus subordinados, que al fin y al cabo están bajo su responsabilidad.

Una práctica de control muy conveniente en la correspondencia de salida consiste en que semanalmente cada gerente de auditoría facilite al director de auditoría interna, para su lectura y conocimiento, el denominado *consecutivo* de escritos y correspondencia generada.

PREGUNTAS DE REPASO

- 1.1 ¿Por qué debe ser relevante la ubicación de la función de auditoría interna dentro de la estructura organizacional?
- 1.2 ¿Qué tan práctico es que el director de auditoría interna reporte al consejo de administración?
- 1.3 Desde el punto de vista oportunidad, ¿es conveniente que el director de auditoría interna reporte al consejo de administración?
- 1.4 ¿Cuándo se considera adecuado que el director de auditoría interna reporte al consejo de administración?
- 1.5 ¿Qué beneficios lleva consigo el que el director de auditoría interna reporte al director general?
- 1.6 ¿Por qué se considera que eventualmente es justificable que el director de auditoría interna reporte al contralor?
- 1.7 ¿Cuál es la estructura organizacional ideal de la función de contraloría?
- 1.8 ¿De qué se encarga un área de organización y métodos?
- 1.9 ¿Por qué se considera que contabilidad general es el mayor y mejor elemento de control interno en una organización?
- 1.10 ¿Qué informa la contabilidad de costos?
- 1.11 ¿Por qué se justifica que la función de auditoría interna reporte al contralor?
- 1.12 ¿Por qué no debe reportar auditoría interna a la dirección de finanzas?
- 1.13 Describa los aspectos que deben considerarse en el análisis para la correcta ubicación de la función de auditoría interna en la organización.
 - 2.1 ¿Cuáles son los factores que deben considerarse para definir la estructura y dimensión de la función de auditoría interna?
 - 2.2 ¿Cómo influye el tamaño de la organización para definir la estructura y dimensión de la función de auditoría interna?
 - 2.3 ¿Auditoría interna es un costo o una inversión? Explique su respuesta.
 - 2.4 ¿Cómo influye la recurrencia en errores o actos indebidos para definir la estructura y dimensión de la función de auditoría interna?
 - 2.5 ¿Cómo debe responder auditoría interna a la confianza que le ha depositado la administración?
 - 2.6 ¿A qué se refiere la expresión "mente abierta al cambio" para definir la estructura y dimensión de la función de auditoría interna?
- 3.1 ¿En qué normatividad están contemplados los elementos base para la administración de la auditoría interna?
- 3.2 Mencione el número y nombre de las normas que aluden a la administración de la función de auditoría interna.
- 3.3 ¿Con qué otra normatividad emitida por el IIA se complementan las normas referidas en el numeral que antecede?
- 4.1 Mencione el nombre de las posiciones que deben considerarse en la estructura de la función de auditoría interna.

- 4.2 Describa el perfil del puesto y las principales obligaciones del director de auditoría interna.
- 4.3 Describa el perfil del puesto y las principales obligaciones del gerente de auditoría.
- 4.4 Describa el perfil del puesto y las principales obligaciones del supervisor de auditoría.
- 4.5 Describa el perfil del puesto y las principales obligaciones del encargado de auditoría.
- 4.6 Describa el perfil del puesto y las principales obligaciones de un auditor auxiliar.
- 4.7 ¿En qué consiste la capacitación y el entrenamiento?
- 4.8 ¿Cuál es el objetivo de la capacitación y el entrenamiento?
- 4.9 ¿Por qué es importante la capacitación y el entrenamiento?
- 4.10 ¿Para qué sirve la capacitación y el entrenamiento de los auditores?
- 4.11 ¿A través de qué mecanismos se puede dar capacitación interna y quiénes son los responsables de hacerlo?
- 4.12 ¿Cómo contribuye la planeación de asignaciones en la capacitación y el entrenamiento de los auditores?
- 4.13 ¿Cómo contribuye la diversificación en la capacitación y el entrenamiento de los auditores?
- 4.14 ¿Cómo contribuye la supervisión e instrucciones de trabajo en la capacitación y el entrenamiento de los auditores?
- 4.15 ¿Cómo contribuye la asesoría en la capacitación y el entrenamiento de los auditores?
- 4.16 ¿Cómo contribuye la delegación de responsabilidades en la capacitación y el entrenamiento de los auditores?
- 4.17 ¿Cómo contribuyen los cursos y seminarios internos en la capacitación y el entrenamiento de los auditores?
- 4.18 ¿Cuáles son las fuentes de capacitación externa de los auditores internos?
- 5.1 ¿En qué normatividad están contemplados los elementos base para la evaluación de la auditoría interna?
- 5.2 Mencione el número y nombre de las normas que aluden a la evaluación de la función de auditoría interna.
- 5.3 ¿Con qué otra normatividad emitida por el IIA se complementan las normas referidas en el numeral que antecede?
- 5.4 ¿Cuál es el objetivo de evaluar periódicamente el desempeño del personal de auditoría interna?
- 5.5 ¿Qué proporciona la evaluación periódica del desempeño del personal de auditoría interna?
- 5.6 ¿Cuál debe ser la postura del personal de auditoría interna que ha sido objeto de una evaluación?
- 6.1 ¿Qué importancia reviste el archivo de auditoría interna?
- 6.2 ¿Cuáles son las tres áreas que comprende la estructura funcional del archivo de auditoría interna?
- 6.3 ¿Qué debe contener un expediente del personal de la función de auditoría interna?

- 6.4 ¿De qué es responsable el área de archivo de administración interna?
- 6.5 ¿Qué conserva el área de archivo de auditorías realizadas?
- 6.6 ¿Qué conserva el archivo general?
- 6.7 Mencione los métodos de custodia, control y localización de información archivada.
- 6.8 Mencione los métodos de custodia y control de correspondencia.

INVESTIGACIONES POR REALIZAR PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

1. Identifique una empresa a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna; evalúe su ubicación, estructura y dimensión en comparación con lo contemplado al respecto en este capítulo.
2. Identifique usted una empresa a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna; evalúe la forma como está siendo administrada en comparación con lo contemplado al respecto en este capítulo.
3. Identifique usted una empresa a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna; evalúe la forma como está integrada su estructura de recursos humanos y sus procesos de capacitación y entrenamiento en comparación con lo contemplado al respecto en este capítulo.
4. Identifique usted una empresa a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna; evalúe la forma como es evaluada en comparación con lo contemplado al respecto en este capítulo.

DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS

1. Con base en el resultado de la investigación Núm.1, redacte un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes respecto de la ubicación, estructura y dimensión de la función de auditoría interna en la empresa en cuestión.
2. Con base en el resultado de la investigación Núm.2, redacte un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes respecto de la forma como está siendo administrada la función de auditoría interna en la empresa en cuestión.
3. Con base en el resultado de la investigación Núm. 3, prepare un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes respecto de su estructura de recursos humanos y los procesos de capacitación y entrenamiento de la función de auditoría interna en la empresa en cuestión.
4. Con base en el resultado de la investigación Núm.4, redacte un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes respecto de la forma como es evaluada la función de auditoría interna en la empresa en cuestión.
5. Elabore un ensayo que compendie, de manera integral e interrelacionada, las ocho normas que aluden a la administración de la función de auditoría interna.
6. Elabore un ensayo que compendie, de manera integral e interrelacionada, las cinco normas que aluden a la evaluación de la función de auditoría interna.

CAPÍTULO

4

COMITÉ DE AUDITORÍA



OBJETIVOS

1. Conocer los antecedentes y la evolución de los comités de auditoría.
2. Identificar los conceptos que dan base al entendimiento de lo que es un comité de auditoría.
3. Explicar cómo se estructura un comité de auditoría a través de quienes participan en él.
4. Describir cómo opera un comité de auditoría.
5. Postura del Consejo Coordinador Empresarial (CCE-máxima organización patronal en la República mexicana) en relación con el comité de auditoría, identificado por el CCE como órgano intermedio con la función de auditoría (interna y externa).
6. Identificar la situación actual y las perspectivas de los comités de auditoría.

RESUMEN DEL CAPÍTULO

- A partir de las primeras manifestaciones que dieron origen a los comités de auditoría, la narrativa cronológica conducirá al lector por las diversas etapas de su evolución hasta la fecha.
- Definición. Objetivos. Importancia. Beneficios.
- Participación de la dirección general y del consejo de administración. Participación de directores de áreas operativas. Participación del auditor externo. Participación del director de auditoría interna como coordinador del comité de auditoría. Participación de especialistas en el comité de auditoría.
- Funciones específicas del comité de auditoría. Actividades. Relación con la función de auditoría interna. Servicios que la función de auditoría interna puede proporcionar al comité de auditoría.
- Recomendación. Funciones genéricas. Funciones específicas.
- Situación actual y perspectivas de los comités de auditoría.

4.1 ANTECEDENTES¹

Los comités de auditoría comenzaron a aparecer en Estados Unidos de América durante los primeros años de la década de 1970. Su enfoque se dio bajo la hegemonía del auditor externo, como un servicio hacia los consejos de administración de empresas que contrataban sus servicios de examen de estados financieros. La participación del auditor interno en esta etapa fue de coadyuvante del auditor externo.

Con independencia de razonamientos de índole financiero y administrativo, que vieron en los nacientes comités de auditoría una poderosa herramienta de información que orientara y apoyara la toma de decisiones del consejo de administración, en esos años hubo otras circunstancias que consolidaron la necesidad de su instauración e impulso.

Y así se tiene que a raíz de las investigaciones que se dieron con motivo del denominado caso Watergate de 1973 a 1976, que provocaron incluso la renuncia del entonces presidente de Estados Unidos, Richard Nixon, se determinó que los grupos legislativos y regulatorios de ese país deberían exigir un mejor y mayor control interno en y hacia las empresas estadounidenses. En efecto, la Oficina Especial para la Investigación del Caso Watergate (Office of the Watergate Special Prosecutor), y la Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores (Securities and Exchange Commission-SEC) revelaron que un gran número de empresas estadounidenses habían hecho considerables contribuciones, cuestionables, con propósitos políticos, o pagos ilegales que incluían sobornos a personajes políticos y gubernamentales de países extranjeros, desde luego, en interés y beneficio de esas empresas, sin reparar en los daños que causaban en los países afectados.

En respuesta a los resultados de las investigaciones, el congreso estadounidense emitió en 1977 la Ley contra Prácticas Corruptas en el Extranjero (Foreign Corrupt Practices Act of 1977-FCPA), cuya implementación y vigilancia para su observancia y seguimiento le fue encomendado a la SEC.

La FCPA tiene como propósito fundamental el prohibir prácticas corruptas de ejecutivos de empresas estadounidenses con funcionarios gubernamentales o políticos de países extranjeros; prevenir las y castigarlas cuando se den y descubran. Para prevenir esos actos, la FCPA incluye importantes aspectos en materia contable y de control interno, dentro de los que destacan el que los libros y registros contables deben reflejar con extrema fidelidad y confiabilidad todas las transacciones efectuadas por las empresas, y la manera como han dispuesto de sus activos, y que el sistema de control interno instaurado cumpla con sus objetivos, en especial el que prevenga y detecte actos o pagos ilegales.

¹ Fuentes de referencia:

- ▶ Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission, *Internal Control, Integrated Framework*, Nueva York, USA, 12 de marzo de 1991.
- ▶ Machiaverna, Paul, *Internal Auditing, A Research Report from The Conference Board*, p. 55, The Conference Board, Nueva York, USA, 1978.
- ▶ Mautz, R. K. y Newman, F.L., *Corporate Audit Committees, Policies and Practices*, Ernst and Ernst, Cleveland, USA, 1977.

Como consecuencia de esta disposición de ley, muchas empresas reforzaron sus áreas de contraloría y de auditoría interna, y vieron en el comité de auditoría un muy importante elemento para lograr esos propósitos. Fue de tal impacto esa visión, que provocó que las disposiciones que regulan el Intercambio de Valores de Nueva York (New York Stock Exchange-NYSE), vigilado y controlado por la SEC, ordenaran el 6 de enero de 1977 que, a más tardar el 30 de junio de 1978, todas las empresas que tenían acciones colocadas entre el gran público inversionista deberían contar con un comité de auditoría. En ese orden, en Estados Unidos, los comités de auditoría son obligatorios por ley en las empresas con las características apuntadas; situación que se reforzó aún más en las conclusiones del COSO (Committee of Sponsoring Organizations), según se comentó en la sección 1.1 de este libro.

Por último, durante los últimos años del siglo XX y primeros del presente, salieron a la luz pública escandalosos fraudes corporativos —alteración y "maquillaje" de información contable y financiera— perpetrados por las empresas Enron, Worldcom y Tyco, entre otras, por las que nuevamente hubo de intervenir, aunque tardíamente (el daño ya estaba hecho), el gobierno federal estadounidense para regular y controlar a las corporaciones a través de la llamada Ley que Reforma la Contabilidad de Empresas Públicas² y de Protección al Inversor (Sarbanes-Oxley Act of 2002-SOX, también identificada con las siglas SOA), ley que creó la Junta para Vigilar la Contabilidad de las Empresas Públicas (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) como organismo privado, con fines no lucrativos, para vigilar a los auditores independientes de las empresas con el fin de proteger el interés público y los intereses de los inversionistas a través de la preparación de información confiable.

Por su importancia, relevancia y gran impacto en el comité de auditoría y en los procesos contables, financieros y de auditoría —tanto interna como externa— en Estados Unidos de América, con alcance hacia el ámbito internacional, en el apéndice I al final del capítulo se presenta un resumen que muestra las principales obligaciones y responsabilidades de los comités de auditoría y otros aspectos correlativos frente a la *Sarbanes-Oxley Act of 2002* y demás órganos regulatorios y legislación aplicable. No debe olvidarse que estas obligaciones y responsabilidades están orientadas primordialmente a la información contable y financiera de empresas públicas, ya que existen otros procesos y operaciones importantes en esas organizaciones que no están cubiertos por el comité de auditoría en esta ley.

Según lo comentado al inicio de esta sección, los comités de auditoría nacen bajo el tutelaje del auditor externo; sin embargo, es necesario resaltar que este profesional no está de tiempo completo en la empresa (su cliente), si acaso unos cuantos meses al año, mientras dura su auditoría; además, sólo revisa hechos pasados, cuando ya están plenamente consumados.

Por ello, como inercia natural, se derivó en que se responsabilizara al director de auditoría interna para coordinar las actividades del comité de auditoría en razón de su permanencia en la organización, estar en contacto diario con la operación, su mayor oportunidad para detectar situaciones irregulares, su visión hacia el bienestar presente y futuro de la

² Entiéndase por "empresa pública" la que tiene colocadas acciones y valores entre el gran público inversionista a través del mercado de valores.

organización y, en especial, el bien ganado prestigio y reconocimiento hacia la profesión de auditoría interna. Hoy en día, el director de auditoría interna es responsable de coordinar los esfuerzos y las actividades del comité de auditoría.

En México comenzaron a instaurarse comités de auditoría a finales de la década de 1980, primordialmente en grandes organizaciones, en especial en grupos corporativos en sus correspondientes controladoras. La máxima expresión de su aceptación se aprecia en la Ley del Mercado de Valores³ que regula a las empresas que tienen colocadas acciones entre el gran público inversionista, cuyo articulado aplicable al tema, y demás aspectos complementarios relacionados, se transcriben en el apéndice 2, al final de este capítulo.

4.2 EL COMITÉ DE AUDITORÍA

DEFINICIÓN

El comité de auditoría es una unidad *staff* creada por el consejo de administración para asegurar el pleno respeto a la función de auditoría interna y a los servicios de auditoría externa por parte de todos los miembros de la organización, para asegurar los objetivos del control interno, el aseguramiento del adecuado proceso de administración de riesgos y para vigilar el cumplimiento de la misión y objetivos de la propia organización. Es una unidad independiente de consulta, asesoría y apoyo a la administración.

En apoyo a la definición, el comité de auditoría debe ser formalizado en un documento o estatuto que incluya, enunciativamente lo siguiente: su nivel de autoridad y esfera de acción, su relación con auditoría interna y con auditoría externa, sus participantes y lo que se espera de cada uno de ellos, responsabilidades del comité y de sus participantes, así como sus objetivos, funciones específicas, actividades y eventuales limitaciones.

OBJETIVOS

Coordinar los esfuerzos de auditoría de una organización, bajo un esquema de directriz centralizada, que dicta políticas y lineamientos tendentes al apoyo y cumplimiento de los objetivos de auditoría interna y externa.

El comité de auditoría, u otra unidad equivalente independiente de vigilancia establecido por el consejo de administración —sin olvidar que la principal unidad de vigilancia es la función de auditoría interna—, tiene como objetivo adicional el asegurar que la organización cuente con sólidos y efectivos procesos relacionados con control interno, administración de riesgos, cumplimientos, ética y aspectos financieros.

³ Ley del Mercado de Valores, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 2005; última reforma DOF 6 de mayo de 2009, México.

Un comité de auditoría típico constituye una liga entre el consejo de administración, los auditores internos, los auditores externos y el proceso de administración financiera. Por lo general, es propósito del comité de auditoría asistir al consejo vigilando lo que se menciona a continuación:

- ▶ La confiabilidad en los estados financieros de la entidad.
- ▶ La eficiencia de los sistemas de control interno y de administración de riesgos.
- ▶ El cumplimiento del código de conducta de la entidad y los requerimientos legales y regulatorios a que está obligada.
- ▶ La independencia y calidad en el desempeño de los auditores externos y de las actividades de auditoría interna.

Para fomentar y estimular este elemento de supervisión y vigilancia, el IIA ratifica que cada empresa que tiene colocadas acciones entre el gran público inversionista cuente con un comité de auditoría que reporte al consejo de administración.⁴ Esta recomendación, la de contar con un comité de auditoría en empresas que no guardan características como las referidas, se hace extensiva a otros tipos de organizaciones, incluyendo las no lucrativas y entidades gubernamentales.

Los objetivos del comité de auditoría son de un amplio espectro que incluyen la vigilancia de aquellos mecanismos relacionados con la administración de riesgos empresariales (Enterprise Risk Management-ERM), transacciones con partes relacionadas y la interacción con los aspectos legales a que está sujeta la entidad.

IMPORTANCIA. BENEFICIOS

La importancia del comité de auditoría se puede identificar en términos de los beneficios que aporta a la organización, dentro de los que destacan, entre otros, los siguientes:

- ▶ Importancia de la auditoría —interna y externa— como un servicio a la organización, y a todos y cada uno de los componentes que la conforman.
- ▶ Comunicación directa con el consejo de administración en materia de acciones de auditoría.
- ▶ Comunicación e interacción directa entre los miembros del comité, para evitar interferencias y distorsiones en el proceso comunicativo.
- ▶ Identificación de áreas, procesos u operaciones con problemas presentes o potenciales, para adoptar acciones preventivas y evitar sorpresas indeseadas.
- ▶ Uso institucional y ordenado del esfuerzo de auditoría, para evitar acciones aisladas en detrimento del proceso integral de la función.
- ▶ Compromiso interdisciplinario y acciones conjuntas entre los miembros del comité.

⁴ En concordancia con esta postura, ver Apéndice 2, *Ley del Mercado de Valores*, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 2005; última reforma DOF 6 de mayo de 2009, México, al final de esta sección, que obliga y dispone lo relativo para el caso de México.

- ▶ Fomento de una buena comunicación y relación entre los auditores internos y los auditores externos. Máximo aprovechamiento del esfuerzo de ambos.
- ▶ Ahorros en costos de auditoría externa.
- ▶ Respaldo a informes de auditoría interna y dictámenes de auditoría externa.
- ▶ Seguimiento institucional a las recomendaciones de auditoría.

4.3 ESTRUCTURA DEL COMITÉ DE AUDITORÍA

En una condición tipo, y salvo lo que establezcan regulaciones específicas, a las que habrá de apegarse estrictamente, el comité de auditoría estará integrado por el director de auditoría interna, el auditor externo, el director (o gerente) general de la organización, los directores o responsables de los principales procesos o áreas operativas (producción, comercialización, finanzas, administración, contraloría y tecnología de la información) y eventuales especialistas que sean requeridos en atención a necesidades específicas. Todos ellos estarán coordinados por el director de auditoría interna, como responsable directo del funcionamiento del comité.

Como ejemplo de regulaciones específicas a las que habrá de apegarse estrictamente, se tiene el caso de la Ley del Mercado de Valores (México) que, en su artículo 25, establece que las sociedades anónimas bursátiles, para el desempeño de sus funciones, contarán con el auxilio de uno o más comités de prácticas societarias y de auditoría; dichos comités se integrarán exclusivamente por un mínimo de tres consejeros independientes designados por el consejo de administración, a propuesta del presidente de dicho órgano social. Asimismo, y sin guardar la característica de obligatoriedad, el Consejo Coordinador Empresarial, en su Código de mejores prácticas corporativas,⁵ recomienda que exista un órgano intermedio (entiéndase comité de auditoría, entre otros órganos) que esté compuesto por tres miembros como mínimo y siete como máximo que esté integrado solamente por consejeros propietarios independientes y que sea presidido por un consejero independiente que tenga conocimientos y experiencia en aspectos contables, financieros y de control.

En este punto es prudente resaltar lo siguiente: un comité —cualquiera que sea su naturaleza, propósitos u objetivos— instaurado en una organización, es un grupo de individuos que se reúnen para tratar asuntos que a todos competen o son de su interés, con el propósito de recibir, analizar, discutir y llegar a acuerdos o conclusiones relacionados con el objetivo para el que fue creado el comité. En un comité se debe despensar la jerarquía de sus integrantes para evitar imposiciones por actos de autoridad, es decir, sus miembros deben considerarse en un mismo nivel jerárquico, lo cual conlleva a la necesidad de un alto grado de madurez profesional y administrativa de sus participantes para aceptar la condición planteada. El coordinador del comité es la más alta autoridad del mismo, lo que representa una clásica autoridad funcional.

⁵ Comité de Mejores Prácticas Corporativas (2010). *Código de Mejores Prácticas Corporativas*. México: Consejo Coordinador Empresarial, pp. 18 y 19.

Se deberá observar y aceptar la autoridad funcional que ejercerá el director de auditoría interna como coordinador del comité. De no darse la filosofía y las condiciones apuntadas respecto a la estructura del comité de auditoría, no tiene caso su instauración.

PARTICIPACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL Y DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

El director general es el primer y principal receptor de los informes y las acciones del esfuerzo de auditoría, tanto interna como externa, por lo que debe responder, ante el consejo de administración, de los recursos que se le han confiado para que los administre; la auditoría coadyuva con él para hacer frente a esa responsabilidad.

El director general debe tener una clara visión de lo que puede esperar y en lo que le puede ayudar la auditoría, por lo que centralizará su acción a través del comité. En consecuencia, propondrá la revisión de aquellas unidades administrativas, procesos o actividades en las que esté interesado que se aplique mayor atención en el esfuerzo de auditoría, y en el seguimiento de las acciones o recomendaciones propuestas por los auditores.

El director general será el enlace entre el comité de auditoría y el consejo de administración; además, evaluará la conveniencia o necesidad de que el director de auditoría interna, en su carácter de coordinador del comité de auditoría, participe en el consejo de administración; o bien, tomará dicha decisión a petición expresa de este cuerpo colegiado o del propio director de auditoría interna.

Es evidente que de la intervención del director general en el consejo de administración se derivarán políticas y disposiciones relacionadas con la función de auditoría interna y el comité de auditoría y, por supuesto, hacia la organización en su conjunto. Esas políticas y disposiciones derivarán del contenido de los informes y dictámenes de auditoría y las correspondientes recomendaciones y sugerencias, sobre las que es responsabilidad del director general la implementación de las acciones a las que haya lugar.

PARTICIPACIÓN DE DIRECTORES DE ÁREAS OPERATIVAS

La visión de la administración moderna demanda una estrecha y constante comunicación e interacción entre todos los que participan en una organización, hacia un fin o propósito común plenamente identificado. Por ningún motivo es aceptable que un segmento de la organización vea para sus propios intereses, aunque sean legítimos y correctos; siempre deberá ver por los intereses en conjunto de la organización. ¿Para qué quiere ventas un almacén atiborrado de mercancía que no se vende? ¿Para qué quiere ventas; vender mercancía cuya factura no se cobra? ¿Para qué quiere finanzas recursos líquidos excedentes si no se necesitan? ¿Por qué se pide más personal, sólo porque en otras áreas aparentemente tienen personal en exceso? ¿Por qué se exagera en la petición de informes, cuando a veces no se requieren ni se consultan?

Un director de área siempre deberá ver; además de su propia área, las que le anteceden, y las que le son consecuentes. Véase, por ejemplo, dentro de administración, la función

de compras. Compras deberá investigar, y se le habrá de precisar, antes de comprar, bajo qué condiciones de pago contratará sus adquisiciones (recurrir a la función antecedente: finanzas), llevará a cabo su propia actividad de comprar y satisfará las necesidades de sus requerientes (funciones consecuentes). Por tanto, habrá de considerarse todo el proceso o ciclo operativo.

El auditor interno es el profesional idóneo para evaluar los ciclos de operación e identificar casos de conflicto por mala comunicación, mala interacción, o poca o nula visión de espíritu de grupo. Y el comité de auditoría, con la eventual participación de los directores de áreas operativas, es el mecanismo idóneo para dirimir diferencias, aclarar posturas y dictar acuerdos resolutiveos. Todo ello debe realizarse bajo el esquema de identificar necesidades de intervención de auditoría atendiendo a efectos operativos adversos, conocidos o potenciales, y discusión de hallazgos u observaciones de auditoría que suceden o tienen efecto en diversas áreas operativas.

En conclusión, la participación de los directores de áreas operativas en el comité de auditoría tiene como propósitos los siguientes: eliminar barreras de comunicación, fomentar la interacción y provocar sinergia en las operaciones en conjunto, bajo la coordinación del director de auditoría interna.

PARTICIPACIÓN DEL AUDITOR EXTERNO

La participación del auditor externo en el comité de auditoría es determinante para:

- ▶ Evitar duplicidad de esfuerzos de auditoría.
- ▶ Buscar ahorros en el pago de honorarios, como producto de inversión de menos horas de auditoría al brindarle facilidades al auditor externo en el desempeño de su trabajo.
- ▶ Crear el enlace indispensable de comunicación entre el auditor interno y el auditor externo.
- ▶ Buscar el punto de vista profesional y objetivo del auditor externo.

PARTICIPACIÓN DEL DIRECTOR DE AUDITORÍA INTERNA COMO COORDINADOR DEL COMITÉ DE AUDITORÍA

De lo hasta ahora estudiado en este texto, se ha llegado a perfilar una imagen clara y definida de lo que representa la función de auditoría interna en una organización: antecedentes, evolución y situación actual; las organizaciones profesionales que la apoyan y la soportan; la normatividad obligatoria y la recomendada; su estructura, administración y evaluación; en síntesis, la importancia de la función en una organización y en el contexto general en que ésta participa.

El origen y la evolución de los comités de auditoría ha creado una inercia natural, que ha derivado en confiar en el director de auditoría interna la responsabilidad de coordinar el esfuerzo y los trabajos de este comité. Esa confianza es producto del buen prestigio e imagen que ha alcanzado la profesión de auditor interno, su ubicación dentro de la estructura de la organización, y, además, porque es el elemento idóneo para ejercer dicha coor-

dinación debido a las propias características operativas y administrativas que gobiernan al comité de auditoría.

PARTICIPACIÓN DE ESPECIALISTAS EN EL COMITÉ DE AUDITORÍA

La naturaleza y complejidad de algunos temas que requieran ser tratados en el comité pueden llegar a rebasar en algunas ocasiones los conocimientos y experiencias de sus integrantes, como es el caso de aspectos financieros, fiscales y jurídicos; nuevas tecnologías, incluyendo las relativas a tecnología de la información; adquisición de equipos modernos o sofisticados; o nuevas edificaciones, ampliaciones o mejoras. El primer paso en este proceso es que los propios miembros del comité reconozcan sus limitaciones para opinar o dictar acuerdos en áreas que no son de su conocimiento, especialidad o competencia. Además, debe aceptarse que no se puede ser experto en todo.

Ante una clara evidencia de situaciones como las señaladas, el comité de auditoría se debe apoyar en los expertos que se requieran para complementar el esfuerzo de auditoría. Los expertos o especialistas pueden provenir de la propia organización, o bien recurrir a servicios externos.

Tratándose de especialistas internos, se deberá buscar independencia y objetividad en los juicios y opiniones que emitan, ya que al fin y al cabo forman parte de la propia organización y sus intereses personales o los de sus compañeros pueden verse afectados y, por tanto, influir en sus intervenciones. Cuando la decisión sea que este colaborador participe en un trabajo formal de auditoría, deberá desligarse por completo de su labor operativa normal y ponerse a las órdenes del director de auditoría interna sobre la base de tiempo completo; no tendrá dos jefes: el auditor y el de operación. Una vez concluida la asignación se reincorporará a su rutina normal.

Cuando la decisión sea recurrir a servicios externos, se deberá definir y decidir, entre otros, los siguientes aspectos: naturaleza de la intervención, objetivo que se persigue, alcance por aplicar, tiempo en que se desahogará la intervención, apoyos que se le darán, habilitarlo formalmente como auditor o consultor especialista, no limitarlo en su trabajo, producto final esperado de su intervención y honorarios por cubrir. Es necesario que esta relación se formalice bajo contrato.

4.4 EL COMITÉ DE AUDITORÍA EN OPERACIÓN

FUNCIONES ESPECÍFICAS DEL COMITÉ DE AUDITORÍA

1. Implementar las políticas dictadas por el consejo de administración en materia de auditoría y administración de riesgos, así como vigilar y reportar su cumplimiento.
2. Monitorear la correcta secuencia de los ciclos de transacciones, los procesos y sistemas de operación que les son aplicables, y la observancia a las medidas de control interno inherentes.

3. Revisar y aprobar el programa anual de trabajo de la función de auditoría interna.
4. Recibir y comentar los informes de auditoría interna, y disponer acciones de seguimiento a observaciones o hallazgos reportados.
5. Contratar los servicios de auditoría externa.
6. Recibir, revisar, aprobar y apoyar el programa de trabajo de auditoría externa.
7. Resolver desacuerdos o discrepancias entre la administración y el auditor externo.
8. Recibir y aprobar los dictámenes del auditor externo.
9. Recibir y dar seguimiento a las cartas de recomendaciones y sugerencias al control interno preparadas por el auditor externo.
10. Vigilar por las buenas relaciones, comunicación y armonía entre auditoría interna y auditoría externa, así como con otros auditores internos.
11. A través del director general o el director de auditoría interna en su carácter de coordinador del comité de auditoría, ser el enlace entre auditoría interna y auditoría externa con el consejo de administración.
12. Vigilar el cumplimiento de la legislación a que está obligada la entidad, como es el caso, por ejemplo, de las materias fiscal, laboral, civil, ambiental, y demás ordenamientos regulatorios.
13. Monitorear operaciones con partes relacionadas.
14. Vigilar los mecanismos de seguridad concernientes a tecnología de la información.
15. Impulsar sistemas de sugerencias, quejas y denuncias.
16. Participar en el desarrollo y acatamiento del código de conducta (ética) de la organización.
17. Impulsar la cultura de control en la organización.

ACTIVIDADES

1. El comité de auditoría, en circunstancias normales, sesionará una vez al mes, procurando que sus reuniones sean pocos días después de la elaboración y presentación de los estados financieros mensuales para que éste sea un punto por analizar y evaluar, sin que esta característica limite a sesionar con la periodicidad recomendada por las buenas prácticas internacionales (al menos cuatro veces al año) o cuando sea necesario ante situaciones o casos que así lo ameriten.
2. El comité designará dentro de sus miembros a uno que haga las veces de secretario, quien se encargará de convocar a reuniones, preparar la orden del día, levantar minuta o acta sobre los asuntos tratados y acuerdos a que llegó el comité, y dará seguimiento al cumplimiento de acuerdos.
3. Cada miembro del comité, u otros miembros de la organización, aunque no formen parte del comité, propondrán los asuntos por tratar en las sesiones.
4. El comité permitirá en sus sesiones la participación de otros miembros de la organización para el tratamiento de asuntos específicos, y cuya presencia se juzgue adecuada o necesaria para el desahogo del asunto en cuestión.
5. El director de auditoría interna coordinará las actividades del comité y presidirá sus sesiones.

RELACIÓN CON LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

El comité de auditoría del consejo de administración y la función de auditoría interna son interdependientes y deben ser mutuamente accesibles. Los auditores internos proveen opiniones objetivas, información, apoyo, orientación y, en lo aplicable, capacitación. El comité de auditoría supervisa y valida la actuación de los auditores internos.

Los comités de auditoría y los auditores internos buscan objetivos interrelacionados, por lo que es esencial una sólida relación de trabajo entre ambas partes para coadyuvar en el cumplimiento de las responsabilidades de los accionistas, del consejo de administración, del director general y de otros participantes. Por tanto, habrán de construirse líneas de comunicación y apoyo del comité de auditoría hacia los auditores internos para que éstos alcancen los requisitos de independencia, objetividad y estatura en la organización, aspectos necesarios para reforzar la eficiencia del sistema de control interno, de la administración de riesgos y de los procesos de gobierno. Una buena práctica recomienda que para reforzar la independencia de la función de auditoría interna, ésta debe reportar funcionalmente al comité de auditoría.

Para lograr una relación eficiente e integral entre los auditores internos y el comité de auditoría, el director de auditoría interna debe:

- ▶ Enviar periódicamente reportes al comité de auditoría acerca de los riesgos a que se enfrenta la organización, reportes que habrán de ser consistentes con similares turnados al director general.
- ▶ Ayudar al comité de auditoría a asegurar que son apropiadas las disposiciones que regulan las actividades y los procesos del propio comité.
- ▶ Asegurar que el estatuto de auditoría interna, así como la participación y actividades de la función de auditoría interna, son claramente comprendidas y responden a las necesidades del comité de auditoría.
- ▶ Mantener una comunicación abierta y efectiva con el comité de auditoría.
- ▶ Proveer capacitación, cuando se juzgue apropiado, a los miembros del comité de auditoría en materia de riesgos y de control interno.

Es esencial un canal de comunicación directa del director de auditoría interna con el comité de auditoría. Esta comunicación incluirá ser atendido para que presente su plan de auditoría, el reporte de resultados de las auditorías más relevantes, hallazgos de auditoría importantes y sus aspectos relativos, y para discutir observaciones de auditoría interna respecto a riesgos y el sistema de control interno de la organización. Esta relación se puede reforzar por medio de explicaciones o comentarios personales, fuera de sesión del comité, del director de auditoría interna a los miembros del comité que se considere apropiado, particularmente en el caso de situaciones críticas tales como fraudes o riesgos relevantes.

El director de auditoría interna también puede celebrar reuniones con el comité de auditoría sin que estén presentes el director general y el auditor externo. Los temas por tratar en esas reuniones estarán orientados a comentar sobre limitaciones al alcance de auditoría interna impuestas por algún directivo de la organización, asuntos administrativos,

y algunos otros temas que alguna de las partes consideren no sea prudente se traten en el pleno del comité de auditoría.

En otro orden, una vez que el consejo de administración haya asignado funciones y responsabilidades específicas al comité de auditoría, éstas se repartirán entre sus miembros. Como previamente quedó señalado, el comité estará integrado por el director de auditoría interna, el auditor externo, el director general de la organización, los directores o responsables de las principales áreas operativas y eventuales especialistas que requiera el comité.

Existe la gran desventaja de que los directores o responsables de las principales áreas operativas, en un momento dado, tengan que evaluar sus propias actividades, es decir, se vuelvan juez y parte. Por su lado, el auditor externo está limitado, ya que su participación es por lo regular sobre base anual. El director general, por su parte, la naturaleza de sus responsabilidades y el tiempo que ocupa para ello le impiden vigilar y dar seguimiento operativo al funcionamiento del comité.

Ante tales situaciones sólo queda el director de auditoría interna, quien sí puede satisfacer las responsabilidades del comité de auditoría, siempre y cuando reporte al director general, ya que de reportar a otro directivo es evidente que satisfará y servirá primeramente las necesidades del grupo al que pertenece. Esta limitación no se deberá permitir en el contexto de un comité de auditoría que se instaure para dar servicio a toda la organización.

Por lo anterior, el comité de auditoría no deberá limitar la utilización de los recursos de que dispone, o sea, cada uno de quienes lo integran, y muy especial la función de auditoría interna; por el contrario, en el caso de este último, deberá interesarse y apoyar la competencia e independencia de sus auditores internos, así como la forma como sean utilizados en beneficio de la organización. El director de auditoría interna, por su parte, tendrá que estudiar y analizar el alcance de las responsabilidades y necesidades del comité de auditoría, y desarrollar lo que sea necesario para satisfacerlas, sin olvidar que tales responsabilidades y necesidades son establecidas por el consejo de administración; de tal suerte que el director de auditoría interna al dar servicio al comité de auditoría, paralelamente también lo está dando al consejo de administración.

SERVICIOS QUE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA PUEDE PROPORCIONAR AL COMITÉ DE AUDITORÍA⁶

La función de auditoría interna tiene como objetivo general, hacia el comité de auditoría, el evaluar y monitorear el estado de los riesgos, del control interno y del gobierno de la organización.

Los auditores internos deben reportar regularmente al comité de auditoría los aspectos referentes a exposición de riesgos significativos, su control y las disposiciones administrativas correspondientes. Adicionalmente, pueden actuar como asesores y proveer servicios en aspectos críticos de las actividades y los procesos bajo la responsabilidad de

⁶ Esta sección es una traducción y adaptación del autor sobre el texto de The Institute of Internal Auditors, The IIA Research Foundation (2004, y vigente al momento de imprimir este libro). *The Professional Practices Framework*. EUA: The IIA.

cada uno de los miembros del comité de auditoría en lo particular. Esta actitud es esencial para reforzar las relaciones de trabajo y la confianza mutua, y para robustecer el diálogo entre los auditores internos y el comité de auditoría.

Los auditores internos pueden proveer al comité de auditoría, sobre una base regular, lo siguiente:

- ▶ Actividades independientes y objetivas de aseguramiento y consultoría relacionadas con la evaluación de la administración de riesgos, el control y los procesos de gobierno. Como parte de estos servicios, los auditores internos pueden comunicar observaciones relevantes determinadas en sus trabajos, información sobre fraudes o conductas indebidas, y recomendaciones al consejo cuando esas situaciones no se hayan resuelto satisfactoriamente. Cuando se considere apropiado, el comité de auditoría puede celebrar reuniones privadas con el director de auditoría interna en las que se discutan los aspectos sensibles relacionados con los tópicos referidos.
- ▶ Obtener información y/o concertar sesiones de trabajo con expertos en las ramas apropiadas, para atender cuestionamientos o requerimientos del comité de auditoría en materia de administración de riesgos, control y procesos de gobierno. Adicionalmente, los auditores internos pueden revisar información suministrada al comité de auditoría con el propósito de obtener seguridad de que ésta sea completa y confiable.
- ▶ Información sobre la suficiencia y adecuación de la plantilla de personal de auditoría interna y sus requerimientos presupuestales complementarios, en concordancia con las expectativas del alcance y los resultados de las actividades de auditoría interna. El propósito de esto es ayudar a la función de auditoría interna en el intento de asegurar que no haya limitaciones presupuestales que le impidan atender sus responsabilidades.
- ▶ Información de las acciones de monitoreo sobre la coordinación y vigilancia de los controles establecidos en materia de administración de riesgos, cumplimientos, seguridad, continuidad en los negocios, aspectos legales y éticos, medio ambiente, etcétera. Esta actividad también ayuda a asegurar que existe una efectiva y eficiente coordinación entre todas las actividades de la organización. Para esos propósitos, los auditores internos, en la medida que se considere apropiado y factible, pueden también coordinar sus actividades con las de los auditores externos.
- ▶ Información sobre tendencias y prácticas exitosas de auditoría interna.

4.5 EL COMITÉ DE AUDITORÍA Y EL CÓDIGO DE MEJORES PRÁCTICAS CORPORATIVAS

El Consejo Coordinador Empresarial (CCE, máxima organización patronal en la República mexicana), a través de su Comité de Mejores Prácticas Corporativas, emitió en 2010 su

segunda versión del Código de Mejores Prácticas Corporativas, en cuyo capítulo V, dedicado a la función de auditoría establece lo siguiente.⁷

"El Comité recomienda que exista un órgano intermedio⁸ que apoye al Consejo de Administración en la función de auditoría, asegurándose que tanto la auditoría interna como la externa se realicen con la mayor objetividad e independencia posible; procurando que la información financiera que llegue al Consejo de Administración, a los accionistas y al público en general, sea remitida y revelada con responsabilidad y transparencia; a la vez, que sea suficiente, oportuna y refleje razonablemente la situación financiera de la sociedad.

"El Comité recomienda también, que se valide permanentemente el control interno y el proceso de emisión de la información financiera; que se analicen y evalúen las operaciones con partes relacionadas y se esté atento a identificar posibles conflictos de interés.

"El Comité considera que lo esencial es que el órgano intermedio elegido se encargue de cumplir con las funciones aquí señaladas y asegure que las propuestas sean llevadas al Consejo de Administración para que éste tome las decisiones correspondientes.

"V.I Funciones Genéricas

"Es importante que exista coordinación durante todas las etapas del proceso de auditoría entre el auditor interno, el auditor externo, el Comisario y las demás partes involucradas.

"Práctica 23

"Se sugiere que se cumpla con las siguientes funciones:

- I. Recomendar al Consejo de Administración los candidatos para auditores externos de la sociedad, las condiciones de contratación y el alcance de los trabajos profesionales y supervisar el cumplimiento de los mismos. De igual manera, recomendar la aprobación de aquellos servicios adicionales a los de auditoría que vayan a prestar los auditores externos.
- II. Ser el canal de comunicación entre el Consejo de Administración y los auditores externos, así como asegurar la independencia y objetividad de estos últimos.
- III. Revisar el programa de trabajo, las cartas de observaciones y los reportes de auditoría interna y externa e informar al Consejo de Administración sobre los resultados.
- IV. Reunirse periódicamente con los auditores internos y externos, sin la presencia de funcionarios de la sociedad, para conocer sus comentarios y observaciones en el avance de su trabajo.
- V. Dar su opinión al Consejo de Administración sobre las políticas y criterios utilizados en la preparación de la información financiera, así como del proceso para su emisión, asegurando su confiabilidad, calidad y transparencia.
- VI. Contribuir en la definición de los lineamientos generales del control interno, de la auditoría interna y evaluar su efectividad.
- VII. Verificar que se observen los mecanismos establecidos para el control de los riesgos a que está sujeta la sociedad.
- VIII. Coordinar las labores del auditor externo, interno y el Comisario.

⁷ Comité de Mejores Prácticas Corporativas (2010). *Código de Mejores Prácticas Corporativas*. México: Consejo Coordinador Empresarial, pp.22 y 23.

⁸ Aun cuando no lo designa como tal, este "órgano intermedio", por las características y contenido de la recomendación, es una clara alusión al Comité de auditoría; la cual se transcribe (lo relativo a este órgano intermedio) por la relevancia que tiene en México el CCE, y la importancia que le concede a la materia.

- IX. Contribuir en el establecimiento de las políticas para las operaciones con partes relacionadas.
- X. Analizar y evaluar las operaciones con partes relacionadas para recomendar su aprobación al Consejo de Administración.
- XI. Decidir la contratación de terceros expertos que emitan su opinión sobre las operaciones con partes relacionadas o algún otro asunto, que le permita el adecuado cumplimiento de sus funciones.
- XII. Verificar el cumplimiento del Código de ética y del mecanismo de revelación de hechos indebidos y de protección a los informantes.
- XIII. Auxiliar al Consejo de Administración en el análisis de los planes de contingencia y de recuperación de la información.
- XIV. Verificar que se cuente con los mecanismos necesarios que permitan asegurar que la sociedad cumple con las diferentes disposiciones legales que le son aplicables.”

4.6 SITUACIÓN ACTUAL DE LOS COMITÉS DE AUDITORÍA

La rápida aceleración de las expectativas sociales, su impacto en las áreas de responsabilidad social de la organización, la creciente necesidad de satisfacer requerimientos de autoridades gubernamentales y la agresiva competencia en el mundo actual de la industria y el comercio hace voltear la vista hacia nuevos esquemas de control y administración en la búsqueda del desarrollo, crecimiento... o supervivencia.

La instauración de comités de auditoría ha demostrado que éstos son una herramienta de alto valor para la organización en la consecución de sus propósitos, y en la satisfacción de sus necesidades en materia de vigilancia y control, lo que ha derivado en la expansión de los servicios de auditoría interna que constituyen, a la vez, nuevas oportunidades a los profesionales que la ejercen.

Éste es el gran reto para los auditores internos: entender estas nuevas necesidades y desarrollar la capacidad y competencia indispensables para atenderlas de manera efectiva. Dentro de estas nuevas oportunidades y retos está el comprender las necesidades del comité de auditoría, y darle servicio conforme lo requiera. Los auditores internos serán útiles en la medida que den respuesta a las necesidades que se les plantean en ese gran objetivo de dar el máximo servicio a la organización.

Los comités de auditoría nacieron de manera formal en Estados Unidos de América como una obligación de ley a partir de 1977. Venturosamente han rebasado la etapa de un mero cumplimiento obligatorio a una instauración por convicción, debido a los grandes aportes al bienestar de las organizaciones. Cada vez es más creciente su adopción y aprovechamiento, y su desarrollo ha venido aparejado con el propio de la auditoría interna.

En la medida que el auditor interno sepa aprovechar su valía, será el crecimiento y expansión de los comités de auditoría, que afortunadamente se avizora hacia un horizonte sin límites.

APÉNDICE I

Principales obligaciones y responsabilidades de los comités de auditoría y otros aspectos correlativos en empresas públicas, frente a la *Sarbanes-Oxley Act of 2002* y demás órganos regulatorios y legislación aplicable en los Estados Unidos de América, con alcance hacia el ámbito internacional.⁹

ASPECTO, FUNDAMENTACIÓN	PRINCIPALES OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES
Estatutos del comité de auditoría (requerimientos de la Securities and Exchange Commission-SEC).	El comité de auditoría debe adoptar y reevaluar, sobre bases anuales, sus estatutos. Estos estatutos deben incluir el alcance de las responsabilidades del comité, así como los medios para su cumplimiento. Los estatutos deberán ser incluidos en el informe trianual que se presenta a la SEC.
Independencia del comité de auditoría (sección 301 de la Ley <i>Sarbanes-Oxley-SOX</i> , corrección a la sección 10ª de la <i>Securities Exchange Act of 1934-SEA</i>).	<ul style="list-style-type: none"> a) Los miembros del comité de auditoría deberán ser independientes. Para ser independientes no deberán aceptar honorarios por aspectos de consultoría, asesoría o compensación, ni estar ligados laboralmente a la empresa o alguna de sus subsidiarias (pueden aplicar algunas excepciones). b) Deberán existir procedimientos para recibir, retener y atender quejas relacionadas con la contabilidad, los controles internos y los aspectos pertinentes de auditoría. Dicha información deberá ser manejada en forma confidencial. c) El comité de auditoría contará con la autoridad de contratar servicios independientes para desarrollar sus labores. d) La organización pagará al auditor externo y/o a cualquier otro asesor autorizado por el comité, por sus servicios aprobados.
Experto financiero (sección 407 de la SOX).	<p>Se define el concepto y la obligación de contar con al menos un miembro del comité de auditoría que sea experto financiero.</p> <p>Como experto financiero se considera a una persona que, ya sea por su educación o experiencia como contador público, director de finanzas, contralor o auditor, tiene experiencia en la preparación o auditoría de información financiera y en la aplicación de dichas características en relación con la constitución y contabilización de estimaciones, provisiones y reservas, así como experiencia en control interno y comités de auditoría.</p>

⁹ Este apéndice fue elaborado (más agregados y adaptaciones ha lugar) con base en información contenida en el artículo Jesús González Arellano (2005). El Comité de Auditoría, roles y responsabilidades básicas frente a la Ley *Sarbanes-Oxley*. *Revista Contaduría Pública del Instituto Mexicano de Contadores Públicos*. México, septiembre de 2005.

ASPECTO, FUNDAMENTACIÓN	PRINCIPALES OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES
Servicios fuera del alcance de la auditoría externa (sección 201 de la SOX).	<p>Para desarrollar servicios de asesoría por parte del auditor externo, y por conceptos independientes a la auditoría externa, será necesario que el comité de auditoría preapruebe su ejecución. Estarán excluidos de lo antes mencionado los siguientes servicios: llevar contabilidades, sistemas de información financiera (diseño o implementación), servicios de avalúo, servicios actuariales, servicios de auditoría interna, <i>outsourcing</i> de la función de recursos humanos, servicios de asesoría en inversiones y servicios no relacionados con la auditoría.</p>
Preaprobación de servicios de auditoría y de no auditoría (sección 202 de la SOX).	<p>Todos los servicios relacionados con la auditoría de estados financieros, y otros no relacionados o no incluidos en la sección 201 deberán —en forma previa a su ejecución— ser aprobados por el comité de auditoría.</p> <p>Se puede omitir la aprobación en caso de que el total de los servicios de no auditoría no rebase 5% del total de honorarios pagados al auditor por el año fiscal.</p> <p>Se requieren reportes periódicos sobre la preaprobación del comité de auditoría por servicios diferentes a la auditoría externa (sección 13 (a)).</p> <p>Existe la posibilidad de que se delegue a un miembro del comité de auditoría (previa aprobación por parte de la totalidad de los integrantes del comité de auditoría) la aprobación, en forma independiente, de servicios de no auditoría permitidos bajo preaprobación.</p>
Rotación del socio de auditoría (sección 203 de la SOX).	Deberá existir cambio de socio líder, o coordinador de la cuenta de auditoría, cada periodo de cinco años fiscales.
Reportes del auditor al comité de auditoría (sección 204 de la SOX).	<p>La firma de auditoría deberá reportar a la organización:</p> <ol style="list-style-type: none"> Todas las políticas y prácticas contables críticas. El tratamiento alternativo a información financiera discutido con la dirección general de la organización. Otra información significativa compartida con la dirección general, como son la carta de sugerencias y el detalle de ajustes propuestos, entre otros.

ASPECTO, FUNDAMENTACIÓN	PRINCIPALES OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES
Conflicto de intereses (sección 206 de la SOX).	Estará prohibido, por parte de una firma de auditores, prestar servicios de auditoría en caso de que el encargado de la elaboración de la información financiera de la organización haya sido empleado de la firma de auditores y participara en la auditoría a la misma organización durante el año previo a la fecha de inicio de la auditoría.
Revelación de transacciones que involucren a la dirección general y accionistas principales (sección 403 de la SOX).	De acuerdo con la sección 16 de la SEA que se refiere a la SEC, se deberá informar al público inversionista sobre cualquier persona que tenga más de 10% de las acciones de la compañía y que sea directivo de la misma (para ello deberán existir documental específico que soporte tal revelación, contenido de la misma y la forma como se divulgó).
Evaluación del control interno por parte de la dirección general (sección 404 de la SOX).	La dirección general tiene la responsabilidad de mantener una estructura adecuada de control interno, así como de sus procesos financieros; y realizar una evaluación al final de cada año fiscal sobre la estructura de ese control interno y de esos procesos financieros para efectos del informe financiero.
Código de ética para directivos financieros de alto nivel (sección 406 de la SOX).	Se debe establecer y revelar la existencia de un código de ética para directivos financieros de alto nivel.
Protección a empleados que proporcionan evidencia de fraude (sección 806 de la SOX).	Se define la obligación de proteger a cualquier funcionario o empleado que informe sobre la existencia de irregularidades en la organización. Para estos casos existe una amplia legislación en los Estados Unidos de América relacionada con el grado de protección que la organización debe brindar a esos funcionarios o empleados, así como el procedimiento para que canalicen sus inquietudes o, dado el caso, se inconformen en caso de haberse cometido, en su contra, actos contrarios a lo establecido en la ley.
Influencia impropia hacia la conducta de los auditores (sección 303 de la SOX).	Se define la prohibición de influir, manipular, amenazar o engañar a cualquier miembro del equipo de auditoría externa por parte del personal de la organización.

ASPECTO, FUNDAMENTACIÓN	PRINCIPALES OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES
Conflicto de intereses (sección 402 de la SOX).	Se define la prohibición de otorgar, por parte de la organización, préstamos a los funcionarios de la organización, excepto en aquellos casos de créditos para casa y otros préstamos menores, lo que se hará bajo regulaciones y limitaciones específicas.
Responsabilidad corporativa sobre informes financieros (sección 302 de la SOX).	<p>Requisitos mínimos por cubrir en la emisión de informes financieros, como son:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Aseveración y firma responsabilizándose por la revisión del informe financiero. b) Aseveración de que "bajo su conocimiento" los estados financieros y cualquier otra información relacionada presenta, en forma razonable, la situación financiera y los resultados de operación. c) Aseveración de que los funcionarios que firman son los responsables de diseñar y mantener el control interno. d) Los funcionarios responsables han evaluado el control interno en forma previa 90 días antes de la emisión del informe. e) Los funcionarios responsables han presentado en el informe sus conclusiones sobre la efectividad de los controles internos. f) Los funcionarios responsables han compartido con el auditor externo y el comité de auditoría todas las deficiencias significativas en el control interno y cualquier fraude conocido.
Responsabilidad corporativa sobre la emisión de informes financieros (sección 906 de la SOX).	<p>Los informes financieros deberán estar soportados con la firma del director general y del director de finanzas responsables de presentar información financiera ante la SEC.</p> <p>En esta misma sección se definen penalidades de hasta 20 años de cárcel y 5 millones de dólares estadounidenses en caso de incumplimiento de la ley. Existen diversos rangos de acuerdo con la falta (tanto en tiempo como en monto).</p>
Revelación de informes periódicos (sección 401 de la SOX).	Cualquier informe financiero que fuese emitido por alguna organización y que incluya estados financieros preparados de conformidad con normas de información financiera deberá incluir, si aplicara, correcciones y modificaciones a dicha información financiera sugerida por los auditores externos.

APÉNDICE 2

LEY DEL MERCADO DE VALORES

Título II. De las sociedades anónimas del mercado de valores

Capítulo I. De las sociedades anónimas promotoras de inversión

Sección I. De la administración y vigilancia

Artículo 15. Las sociedades anónimas promotoras de inversión podrán adoptar para su administración y vigilancia, el régimen relativo a la integración, organización y funcionamiento de las sociedades anónimas bursátiles, en cuyo caso el requisito de independencia de los consejeros no será obligatorio.

Al adoptar el régimen antes señalado, los consejeros y el director general de la sociedad, estarán sujetos a las disposiciones relativas a la organización, funciones y responsabilidades previstas en el presente ordenamiento legal para las sociedades anónimas bursátiles; de lo contrario, quedarán sujetos al régimen de organización, funciones y responsabilidades previstos en la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Las sociedades anónimas promotoras de inversión que adopten el régimen señalado en este precepto, no estarán sujetas a lo dispuesto en el artículo 16, fracción II del presente ordenamiento legal, pero en todo caso deberán contar con un auditor externo independiente y un comité integrado por consejeros que ejerzan las funciones de auditoría en sustitución de la figura del comisario.

Sección III. De las sociedades anónimas promotoras de inversión bursátil

Artículo 19. Las sociedades anónimas promotoras de inversión podrán solicitar la inscripción en el Registro¹⁰ de las acciones representativas de su capital social o títulos de crédito que representen dichas acciones, siempre que:

- III. La sociedad cuente con un comité que auxilie al consejo de administración en el desempeño de actividades relacionadas con prácticas societarias, acordes con las previstas para las sociedades anónimas bursátiles. Dicho comité estará integrado exclusivamente con miembros del consejo de administración y será presidido por un consejero que tenga el carácter de independiente.

La sociedad podrá optar por asignar a dicho comité las funciones en materia de auditoría previstas en esta Ley para las sociedades anónimas bursátiles, en cuyo caso será aplicable lo previsto en los artículos 15 y 16, fracción IV del presente ordenamiento legal.

¹⁰ Registro Nacional de Valores.

Capítulo II. De las sociedades anónimas bursátiles

Artículo 22. Las sociedades anónimas cuyas acciones representativas del capital social o títulos de crédito que representen dichas acciones, y se encuentren inscritas en el Registro, formarán su denominación social libremente conforme a lo previsto en el artículo 88 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, debiendo adicionalmente agregar a su denominación social la expresión "Bursátil", o su abreviatura "B".

- IV. La integración, organización y funcionamiento de los órganos sociales, incluyendo los de administración y vigilancia, deberán ajustarse a lo establecido en las leyes especiales del sistema financiero que las rijan y disposiciones secundarias que emanen de dichas leyes, salvo tratándose de sociedades controladoras de grupos financieros que quedarán sujetas en dichas materias a lo previsto en el presente ordenamiento legal.

Sin perjuicio de lo anterior y con la salvedad mencionada, las funciones que el presente ordenamiento legal prevé para la asamblea de accionistas, el consejo de administración, los comités que desempeñen las funciones en materia de prácticas societarias y de auditoría, y el director general de las sociedades anónimas bursátiles, deberán realizarse en las entidades financieras de que se trate, por algún órgano social o persona, en términos de lo dispuesto en las leyes especiales del sistema financiero que las rijan y disposiciones que emanen de éstas. Cuando las normas especiales respectivas no regulen alguna de las funciones, la entidad financiera deberá sujetarse respecto de esa función a lo previsto en esta Ley.

Sección I. De la administración

Artículo 25. El consejo de administración, para el desempeño de las funciones que esta Ley le asigna, contará con el auxilio de uno o más comités que establezca para tal efecto. El o los comités que desarrollen las actividades en materia de prácticas societarias y de auditoría a que se refiere esta Ley, se integrarán exclusivamente con consejeros independientes y por un mínimo de tres miembros designados por el propio consejo, a propuesta del presidente de dicho órgano social. Tratándose de sociedades anónimas bursátiles que sean controladas por una persona o grupo de personas que tengan el cincuenta por ciento o más del capital social, el comité de prácticas societarias se integrará, cuando menos, por mayoría de consejeros independientes siempre que dicha circunstancia sea revelada al público.

Cuando por cualquier causa faltare el número mínimo de miembros del comité que desempeñe las funciones en materia de auditoría y el consejo de administración no haya designado consejeros provisionales conforme a lo establecido en el artículo 24 de esta Ley, cualquier accionista podrá solicitar al presidente del referido comité convocar en el término de tres días naturales, a asamblea general de accionistas para que ésta haga la designación correspondiente. Si no hiciera la convocatoria en el plazo señalado, cualquier accionista podrá ocurrir a la autoridad judicial del domicilio de la sociedad, para que ésta

haga la convocatoria. En el caso de que no se reuniera la asamblea o de que reunida no se hiciera la designación, la autoridad judicial del domicilio de la sociedad, a solicitud y propuesta de cualquier accionista, nombrará a los consejeros que correspondan, quienes funcionarán hasta que la asamblea general de accionistas haga el nombramiento definitivo.

Artículo 27. El consejo de administración podrá sesionar, por lo menos, cuatro veces durante cada ejercicio social.

El presidente del consejo de administración o de los comités que lleven a cabo las funciones de prácticas sectarias y de auditoría a que se refiere esta Ley, así como el veinticinco por ciento de los consejeros de la sociedad, podrán convocar a una sesión de consejo e insertar en el orden del día los puntos que estimen pertinentes.

El auditor externo de la sociedad podrá ser convocado a las sesiones de consejo de administración en calidad de invitado con voz y sin voto, debiendo abstenerse de estar presente respecto de aquellos asuntos del orden del día en los que tenga un conflicto de interés o que puedan comprometer su independencia.

Artículo 28. El consejo de administración deberá ocuparse de los asuntos siguientes:

- III. Aprobar, con la previa opinión del comité que sea competente:
 - g) Los lineamientos en materia de control interno y auditoría interna de la sociedad y de las personas morales que ésta controle.
- IV. Presentar a la asamblea general de accionistas que se celebre con motivo del cierre del ejercicio social:
 - a) Los informes a que se refiere el artículo 43 de esta Ley.
 - b) El informe que el director general elabore conforme a lo señalado en el artículo 44, fracción XI de esta Ley, acompañado del dictamen del auditor externo.
 - c) La opinión del consejo de administración sobre el contenido del informe del director general a que se refiere el inciso anterior.
 - d) El informe a que se refiere el artículo 172, inciso b) de la Ley General de Sociedades Mercantiles en el que se contengan las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera.
 - e) El informe sobre las operaciones y actividades en las que hubiere intervenido conforme a lo previsto en esta Ley.
- V. Dar seguimiento a los principales riesgos a que está expuesta la sociedad y personas morales que ésta controle, identificados con base en la información presentada por los comités, el director general y la persona moral que proporcione los servicios de auditoría externa, así como a los sistemas de contabilidad, control interno y auditoría interna, registro, archivo o información, de éstas y aquélla, lo que podrá llevar a cabo por conducto del comité que ejerza las funciones en materia de auditoría.

Apartado B. Del deber de lealtad y de los actos o hechos ilícitos

Artículo 34. Los miembros y secretario del consejo de administración de las sociedades anónimas bursátiles, deberán guardar confidencialidad respecto de la información y los asuntos que tengan conocimiento con motivo de su cargo en la sociedad, cuando dicha información o asuntos no sean de carácter público.

Los miembros y, en su caso, el secretario del consejo de administración, que tengan conflicto de interés en algún asunto, deberán abstenerse de participar y estar presentes en la deliberación y votación de dicho asunto, sin que ello afecte el quórum requerido para la instalación del citado consejo.

Los consejeros serán solidariamente responsables con los que les hayan precedido en el cargo, por las irregularidades en que éstos hubieren incurrido si, conociéndolas, no las comunicaran por escrito al comité que desempeñe las funciones en materia de auditoría y al auditor externo. Asimismo, dichos consejeros estarán obligados a informar al comité de auditoría y al auditor externo, todas aquellas irregularidades que durante el ejercicio de su cargo, tengan conocimiento y que se relacionen con la sociedad o las personas morales que ésta controle o en las que tenga una influencia significativa.

Sección II. De la vigilancia

Artículo 41. La vigilancia de la gestión, conducción y ejecución de los negocios de las sociedades anónimas bursátiles y de las personas morales que controlen, considerando la relevancia que tengan estas últimas en la situación financiera, administrativa y jurídica de las primeras, estará a cargo del consejo de administración a través del o los comités que constituya para que lleven a cabo las actividades en materia de prácticas societarias y de auditoría, así como por conducto de la persona moral que realice la auditoría externa de la sociedad, cada uno en el ámbito de sus respectivas competencias, según lo señalado en esta Ley..

Artículo 42. El consejo de administración, en el desempeño de sus actividades de vigilancia, se auxiliará de uno o más comités encargados del desarrollo de las actividades siguientes:

- II. En materia de auditoría:
 - a) Dar opinión al consejo de administración sobre los asuntos que le competan conforme a esta Ley.
 - b) Evaluar el desempeño de la persona moral que proporcione los servicios de auditoría externa, así como analizar el dictamen, opiniones, reportes o informes que elabore y suscriba el auditor externo. Para tal efecto, el comité podrá requerir la presencia del citado auditor cuando lo estime conveniente, sin perjuicio de que deberá reunirse con este último cuando menos una vez al año.
 - c) Discutir los estados financieros de la sociedad con las personas responsables de su elaboración y revisión, y con base en ello recomendar o no al consejo de administración su aprobación.

- d) Informar al consejo de administración la situación que guarda el sistema de control interno y auditoría interna de la sociedad o de las personas morales que ésta controle, incluyendo las irregularidades que, en su caso, detecte.
- e) Elaborar la opinión a que se refiere el artículo 28, fracción IV, inciso c) de esta Ley y someterla a consideración del consejo de administración para su posterior presentación a la asamblea de accionistas, apoyándose, entre otros elementos, en el dictamen del auditor externo. Dicha opinión deberá señalar, por lo menos:
 - 1. Si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias particulares de la misma.
 - 2. Si dichas políticas y criterios han sido aplicados consistentemente en la información presentada por el director general.
 - 3. Si como consecuencia de los numerales 1 y 2 anteriores, la información presentada por el director general refleja en forma razonable la situación financiera y los resultados de la sociedad.
- f) Apoyar al consejo de administración en la elaboración de los informes a que se refiere el artículo 28, fracción IV, incisos d) y e) de esta Ley.
- g) Vigilar que las operaciones a que hacen referencia los artículos 28, fracción III y 47 de esta Ley, se lleven a cabo ajustándose a lo previsto al efecto en dichos preceptos, así como a las políticas derivadas de los mismos.
- h) Solicitar la opinión de expertos independientes en los casos en que lo juzgue conveniente, para el adecuado desempeño de sus funciones o cuando conforme a esta Ley o disposiciones de carácter general se requiera.
- i) Requerir a los directivos relevantes y demás empleados de la sociedad o de las personas morales que ésta controle, reportes relativos a la elaboración de la información financiera y de cualquier otro tipo que estime necesaria para el ejercicio de sus funciones.
- j) Investigar los posibles incumplimientos de los que tenga conocimiento, a las operaciones, lineamientos y políticas de operación, sistema de control interno y auditoría interna y registro contable, ya sea de la propia sociedad o de las personas morales que ésta controle, para lo cual deberá realizar un examen de la documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar dicha vigilancia.
- k) Recibir observaciones formuladas por accionistas, consejeros, directivos relevantes, empleados y en general, de cualquier tercero, respecto de los asuntos a que se refiere el inciso anterior, así como realizar las acciones que a su juicio resulten procedentes en relación con tales observaciones.
- l) Solicitar reuniones periódicas con los directivos relevantes, así como la entrega de cualquier tipo de información relacionada con el control interno y auditoría interna de la sociedad o personas morales que ésta controle.

- m) Informar al consejo de administración de las irregularidades importantes detectadas con motivo del ejercicio de sus funciones y, en su caso, de las acciones correctivas adoptadas o proponer las que deban aplicarse.
- n) Convocar a asamblea de accionistas y solicitar que se inserten en el orden del día de dichas asambleas los puntos que estimen pertinentes.
- o) Vigilar que el director general dé cumplimiento a los acuerdos de las asambleas de accionistas y del consejo de administración de la sociedad, conforme a las instrucciones que, en su caso, dicte la propia asamblea o el referido comité.
- p) Vigilar que se establezcan mecanismos y controles internos que permitan verificar que los actos y operaciones de la sociedad y de las personas morales que ésta controle, se apeguen a la normatividad aplicable, así como implementar metodologías que permitan revisar el cumplimiento de lo anterior.
- q) Las demás que esta Ley establezca o se prevean en los estatutos sociales de la sociedad, acordes con las funciones que el presente ordenamiento legal le asigna.

Artículo 43. Los presidentes de los comités que ejerzan las funciones en materia de prácticas societarias y de auditoría, serán designados y/o removidos de su cargo exclusivamente por la asamblea general de accionistas. Dichos presidentes no podrán presidir el consejo de administración y deberán ser seleccionados por su experiencia, por su reconocida capacidad y por su prestigio profesional. Asimismo, deberán elaborar un informe anual sobre las actividades que correspondan a dichos órganos y presentarlo al consejo de administración. Dicho informe, al menos, contemplará los aspectos siguientes:

II. En materia de auditoría:

- a) El estado que guarda el sistema de control interno y auditoría interna de la sociedad y personas morales que ésta controle y, en su caso, la descripción de sus deficiencias y desviaciones, así como de los aspectos que requieran una mejora, tomando en cuenta las opiniones, informes, comunicados y el dictamen de auditoría externa, así como los informes emitidos por los expertos independientes que hubieren prestado sus servicios durante el periodo que cubra el informe.
- b) La mención y seguimiento de las medidas preventivas y correctivas implementadas con base en los resultados de las investigaciones relacionadas con el incumplimiento a los lineamientos y políticas de operación y de registro contable, ya sea de la propia sociedad o de las personas morales que ésta controle.
- c) La evaluación del desempeño de la persona moral que otorgue los servicios de auditoría externa, así como del auditor externo encargado de ésta.
- d) La descripción y valoración de los servicios adicionales o complementarios que, en su caso, proporcione la persona moral encargada de realizar la auditoría externa, así como los que otorguen los expertos independientes.
- e) Los principales resultados de las revisiones a los estados financieros de la sociedad y de las personas morales que ésta controle.
- f) La descripción y efectos de las modificaciones a las políticas contables aprobadas durante el periodo que cubra el informe.

- g) Las medidas adoptadas con motivo de las observaciones que consideren relevantes, formuladas por accionistas, consejeros, directivos relevantes, empleados y, en general, de cualquier tercero, respecto de la contabilidad, controles internos y temas relacionados con la auditoría interna o externa, o bien, derivados de las denuncias realizadas sobre hechos que estimen irregulares en la administración.
- h) El seguimiento de los acuerdos de las asambleas de accionistas y del consejo de administración.

Para la elaboración de los informes a que se refiere este precepto legal, así como de las opiniones señaladas en el artículo 42 de esta Ley, los comités de prácticas societarias y de auditoría deberán escuchar a los directivos relevantes; en caso de existir diferencia de opinión con estos últimos, incorporarán tales diferencias en los citados informes y opiniones.

Sección IV. De las asambleas de accionistas y derechos de los socios

Artículo 50. Los accionistas titulares de acciones con derecho a voto, incluso limitado o restringido, que en lo individual o en conjunto tengan el diez por ciento del capital social de la sociedad tendrán derecho a:

- II. Requerir al presidente del consejo de administración o de los comités que lleven a cabo las funciones en materia de prácticas societarias y de auditoría a que se refiere esta Ley, en cualquier momento, se convoque a una asamblea general de accionistas, sin que al efecto resulte aplicable el porcentaje señalado en el artículo 184 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Título IV. De la inscripción y oferta de valores

Capítulo III. De las obligaciones de las emisoras

Artículo 104. Las emisoras con valores inscritos en el Registro estarán obligadas a presentar a la Comisión¹¹ y a la bolsa en la que listen sus valores, información relevante para su difusión inmediata al público en general a través de esta última, mediante los reportes que a continuación se indican:

- III. Reportes anuales que comprendan:
 - b) Lo establecido en el artículo 43 de esta Ley, en relación con las actividades de los comités que desempeñan las funciones en materia de prácticas societarias y de auditoría.

¹¹ Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Título VI. De los intermediarios del mercado de valores

Capítulo I. De las casas de bolsa

Sección II. De la administración y vigilancia

Artículo 126. El consejo de administración deberá contar con un comité de auditoría.

La Comisión, previo acuerdo de su Junta de Gobierno, establecerá mediante disposiciones de carácter general las funciones mínimas que deberá realizar el comité de auditoría, así como de las normas relativas a su integración, periodicidad de sus sesiones y la oportunidad y suficiencia de la información que deba considerar:

Título IX. De los sistemas de negociación bursátil y extrabursátiles

Capítulo II. De las bolsas de valores

Sección II. De la administración y vigilancia

Artículo 242. El consejo de administración podrá establecer los comités que estime necesarios para el mejor desempeño de las funciones de la sociedad, pero en todo caso deberá contar con comités encargados de la admisión de miembros, del listado de emisoras, de auditoría, de normativa y de sanciones. El comité de auditoría deberá ser presidido por un consejero independiente.

Dichos comités se organizarán y funcionarán de acuerdo a las normas de autorregulación que establezca la bolsa.

Título X. Del depósito, liquidación y compensación de valores

Capítulo I. De las instituciones para el depósito de valores

Sección II. De la administración

Artículo 278. El consejo de administración podrá establecer los comités que estime necesarios para el mejor desempeño de las funciones de la sociedad, pero en todo caso deberá contar con al menos un comité que se encargue de las funciones de auditoría, el cual será presidido por un consejero independiente.

Título XII. De la auditoría externa y otros servicios

Artículo 345. El auditor y el licenciado en derecho, externos, así como las personas morales de las cuales sean socios, estarán obligados a conservar la documentación, información y demás elementos utilizados para elaborar el dictamen, informe u opinión proporcionados al público con motivo de lo dispuesto en este ordenamiento legal, por un plazo de al menos cinco años. Al conservar los datos y archivos de que se trata, podrán hacerlo a través de medios automatizados o digitalizados.

Asimismo, los auditores externos deberán suministrar a la Comisión los informes y demás elementos de juicio en los que sustenten sus dictámenes y conclusiones. Si duran-

te la práctica o como resultado de la auditoría encuentren irregularidades que afecten la liquidez, estabilidad o solvencia de alguna de las entidades financieras o emisoras a las que presten sus servicios de auditoría, deberán presentar al comité que desempeñe funciones en materia de auditoría, tratándose de sociedades anónimas bursátiles o promotoras de inversión bursátil, o al órgano de vigilancia de la entidad financiera o emisora de que se trate, y en todo caso a la Comisión, un informe detallado sobre la situación observada.

PREGUNTAS DE REPASO

- 1.1 ¿Cuándo, dónde y bajo qué circunstancias comienzan a aparecer los comités de auditoría?
- 1.2 ¿A qué dio origen el denominado *Caso Watergate*?
- 1.3 ¿Cuál fue la respuesta del congreso estadounidense a los resultados de las investigaciones al *Caso Watergate*?
- 1.4 ¿Cuál es el propósito fundamental de la Ley contra Prácticas Corruptas en el Extranjero (Foreign Corrupt Practices Act of 1977-FCPA)?
- 1.5 ¿Cuál fue la consecuencia de las disposiciones de la FCPA en los comités de auditoría?
- 1.6 ¿En qué consistieron los fraudes corporativos perpetrados por las empresas Enron, World y Tyco, entre otras?
- 1.7 ¿Qué se debe entender por "empresa pública"?
- 1.8 ¿Cuáles son los propósitos de la Ley que Reforma la Contabilidad de las Empresas Públicas y de Protección al Inversionista (*Sarbanes-Oxley Act of 2002-SOX*, también identificada con la sigla SOA)?
- 1.9 ¿Cuál es el propósito de la Junta para Vigilar la Contabilidad de las Empresas Públicas (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB)?
- 1.10 ¿Cuáles fueron las causales que derivaron en responsabilizar al director de auditoría interna para coordinar las actividades del comité de auditoría?
 - 2.1 Dé la definición de comité de auditoría.
 - 2.2 ¿Cuáles son los objetivos del comité de auditoría?
 - 2.3 ¿Qué vigila el comité de auditoría en su propósito de asistir al consejo de administración?
 - 2.4 Mencione cinco beneficios que aporta el comité de auditoría.
 - 3.1 ¿Quiénes integran el comité de auditoría?
 - 3.2 ¿Cuál es la característica fundamental que debe imperar en un comité?
 - 3.3 Describa la participación de la dirección general y del consejo de administración en el comité de auditoría.
 - 3.4 Describa la participación de directores de áreas operativas en el comité de auditoría.
 - 3.5 Describa la participación del auditor externo en el comité de auditoría.
 - 3.6 Describa la participación del director de auditoría interna como coordinador del comité de auditoría.
 - 3.7 Describa la participación de especialistas en el comité de auditoría.
 - 4.1 Mencione nueve funciones específicas del comité de auditoría.
 - 4.2 Mencione tres actividades del comité de auditoría.
 - 4.3 Mencione tres acciones que debe llevar a cabo el director de auditoría interna para lograr una relación eficiente entre los auditores internos y el comité de auditoría.
 - 4.4 ¿Por qué es esencial un canal de comunicación directa del director de auditoría interna con el comité de auditoría?
 - 4.5 ¿Ante qué situaciones el director de auditoría interna puede celebrar reuniones con el comité de auditoría sin que estén presentes el director general y el auditor externo?
 - 4.6 ¿Qué situaciones apoyan al director de auditoría interna para satisfacer las responsabilidades del comité de auditoría?

- 4.7 Mencione tres acciones que, sobre una base regular, los auditores internos pueden proveer al comité de auditoría.
- 5.1 ¿A qué es equivalente un "órgano intermedio", en materia de función de auditoría, que recomienda instaurar el Comité de Mejores Prácticas Corporativas del Consejo Coordinador Empresarial mexicano? Explique su respuesta.
- 5.2 ¿En qué forma apoya ese "órgano intermedio" al consejo de administración?
- 5.3 ¿Qué recomienda ese comité que se evalúe permanentemente?
- 5.4 Mencione ocho funciones sugeridas por el Comité de Mejores Prácticas Corporativas a ejercer por parte del "órgano intermedio" (comité de auditoría).
- 6.1 ¿Qué han demostrado los comités de auditoría que le han permitido alcanzar su posición actual?
- 6.2 ¿Cuál es el gran reto de los auditores internos en los comités de auditoría?
- 6.3 ¿Qué perspectivas avizora usted de los comités de auditoría?

INVESTIGACIONES POR REALIZAR PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

1. Identifique usted una empresa a la que tenga facilidad de acceso y en la que haya un comité de auditoría. Investigue si cuenta con un estatuto del comité de auditoría y los que participan en él; asimismo, evalúe sus funciones específicas, actividades y la relación que guarda éste con la función de auditoría interna y los servicios que presta ésta al comité. Compare los resultados de su investigación y evaluación de acuerdo con lo contemplado a lo largo de este capítulo.
2. Localice en su país la ley o regulación equivalente a la Ley del Mercado de Valores mexicana. Identifique las principales obligaciones de los comités de auditoría o equivalentes y otros aspectos correlativos en empresas públicas.

DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS

1. Con base en el resultado de la investigación y evaluación Núm. 1 que antecede, redacte un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes respecto del estatuto del comité de auditoría y de sus integrantes, así como las funciones, actividades, relación con la función de auditoría interna y los servicios que presta ésta al comité.
2. Elabore un ensayo que compendie y clasifique temáticamente las principales obligaciones y responsabilidades de los comités de auditoría y otros aspectos correlativos en empresas públicas, frente a la *Sarbanes-Oxley Act of 2002* y demás órganos regulatorios y legislación aplicable en los Estados Unidos de América, con alcance hacia el ámbito internacional, cuya referencia encontrará en el apéndice 1 de este capítulo.
3. Elabore un ensayo que compendie y clasifique temáticamente las principales obligaciones y responsabilidades de los comités de auditoría o equivalentes y otros aspectos correlativos en empresas públicas, frente a la Ley del Mercado de Valores (de México), cuya referencia encontrará en el apéndice 2 de este capítulo.
4. Con base en el resultado de la investigación Núm. 2, elabore un ensayo que compendie y clasifique temáticamente las principales obligaciones de los comités de auditoría o equivalentes y otros aspectos correlativos en empresas públicas.

METODOLOGÍA DE LA AUDITORÍA INTERNA

OBJETIVOS

1. Analizar los elementos por considerar para la planeación del trabajo de auditoría interna en sus dos vertientes: plan anual de trabajo de la función de auditoría interna y planeación de una intervención de auditoría interna.

RESUMEN DEL CAPÍTULO

- ▲ Plan anual de trabajo de la función de auditoría interna. Planeación de una intervención de auditoría interna y las nueve etapas que la conforman: establecimiento de los objetivos de la intervención y el alcance del trabajo; comunicación a las partes que requieren saber de la intervención por realizar; obtención de información sobre antecedentes de las unidades administrativas, actividades o procesos sujetos a intervención; estudio general; estudio y evaluación del sistema de control interno; estimación de tiempo y de personal; programa general, por escrito, de la auditoría; obtención de aprobación de la planeación y del programa de trabajo de la auditoría; y determinación de cómo, cuándo y a quién se deberán comunicar los resultados de la auditoría.

OBJETIVOS

2. Identificar las estrategias por aplicar para levantar información.
3. Describir cómo y con qué se debe integrar la documentación de auditoría en correlación con los papeles de trabajo.
4. Conocer las herramientas por utilizar en la aplicación de pruebas de auditoría para examinar la información.
5. Conocer en qué consiste el proceso de evaluación de la información.
6. Aprender a utilizar la herramienta propuesta para controlar los hallazgos y observaciones de auditoría.
7. Identificar la normatividad emitida por *The Institute of Internal Auditors* para comunicar los resultados de auditoría.
8. Identificar los aspectos por considerar para el monitoreo y seguimiento de los resultados de auditoría comunicados a la dirección general.

RESUMEN DEL CAPÍTULO

- ▲ Técnicas aplicables para el levantamiento de información. Combinación y aplicación simultánea de técnicas. Suficiencia y competencia de la información recopilada.
- ▲ Propósito, contenido, técnicas de preparación, proceso de revisión, propiedad, custodia y actualización de la documentación de auditoría y de los papeles de trabajo. Opciones para la preparación de papeles de trabajo de auditoría interna.
- ▲ Programas de auditoría. Alcance de las pruebas de auditoría, muestreo.
- ▲ Evaluación de la información con base en la comparación de lo que es con lo que debe ser.
- ▲ Control de hallazgos y observaciones de auditoría a través de un formato base para el análisis de observaciones, que contempla: la actividad o el proceso sujeto a auditoría, descripción de la observación (condición), criterios que no fueron observados, causas de la observación, consecuencias, opciones de solución, beneficios probables o potenciales que se esperan de cada opción, y con quién fue comentada la observación y los comentarios que expresó.
- ▲ *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna* 2400, 2410, 2420 y 2440; y guías de apoyo para la práctica de auditoría interna PA 2400-1, PA 2410-1, PA 2420-1, PA 2440-1, PA 2440-2 y PA 2440.A2-1.

- ▲ Monitoreo. Seguimiento.

Metodología de la auditoría interna es la identificación de un marco de referencia para la ejecución y práctica ordenada de esta disciplina profesional. Su objetivo es asegurar la cobertura de todas las fases o etapas que comprende el ejercicio de un trabajo de auditoría interna.

La auditoría interna es un trabajo profesional. Una forma de hacer prevalecer ese estatus es cuando se lleva a cabo según las normas y los criterios que regulan su ejercicio, y con una metodología que asegure su dirección y control para obtener los resultados deseados.

Existen muchas corrientes y opiniones en cuanto a cuál es la metodología por seguir en un trabajo de auditoría interna en sus dos vertientes: de aseguramiento y de consultoría. Todas las corrientes y opiniones son dignas de respeto y aceptación, atendiendo al particular punto de vista del proponente y del auditor que realiza los trabajos. La metodología propuesta por el que esto escribe contempla las siguientes etapas, en su propia secuencia: 1) planeación del trabajo, 2) levantamiento de información, 3) documentación de auditoría (papeles de trabajo), 4) aplicación de pruebas de auditoría para examinar la información, 5) evaluación de la información, 6) control de hallazgos y observaciones de auditoría, 7) comunicación de resultados, y 8) monitoreo y seguimiento.

5.1 PLANEACIÓN DEL TRABAJO¹

PLAN ANUAL DE TRABAJO DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

El plan anual de trabajo es un documento de planeación en el cual se consignan los trabajos por realizar de las unidades administrativas, las actividades o los procesos susceptibles de ser auditados o intervenidos por la función de auditoría interna. Este plan por lo regular se diseña para un año de calendario, sin menoscabo de extenderlo hacia el mediano plazo (uno a tres años) o a largo plazo (más de tres años). Debe reconocerse que estas dos últimas extensiones son poco viables o prácticas en virtud de futuros cambios en los requerimientos y las prioridades de la administración, cambios en las políticas y reglamentaciones, y modificaciones en los procesos operativos.

En la preparación del plan anual de trabajo, de inicio, el director de auditoría interna deberá identificar y considerar las opiniones y expectativas que guardan el director general, el consejo y los accionistas de la función de auditoría interna.

Una vez identificadas y tomadas en consideración esas opiniones y expectativas, el director de auditoría interna se abocará a la formulación del plan anual de trabajo de la función de auditoría interna, del cual se hará responsable, basado en una evaluación a los riesgos a que está expuesta la entidad; para ello debe tener en cuenta el enfoque aplicado por

¹ El desarrollo de la sección se apoyó en el siguiente texto: *The Institute of Internal Auditors (1998). Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, 410 Planning the Audit. EU: IIA.

la organización para administrarlos, incluyendo los niveles de aceptación establecidos por la dirección general para las diferentes actividades o procesos. Si no existiere tal enfoque, el director de auditoría interna aplicará su propio juicio sobre los riesgos después de haber consultado a la dirección general y al consejo.

En el diseño del plan anual de trabajo (a distribuir por meses), que deberá ser consistente con las metas de la organización, se considerarán:²

1. Los objetivos de la actividad a revisar, o de la consultoría a realizar; y los medios por los cuales esa actividad controla su desempeño.
2. Los riesgos significativos de la actividad; sus objetivos, recursos y operaciones; y los medios a través de los cuales se mantiene a nivel aceptable el impacto potencial de esos riesgos.
3. La adecuación y eficacia de los procesos de administración de riesgos y de los procesos de control de la actividad comparado con modelos de control tipo.
4. Las oportunidades de proponer mejoras significativas en los procesos de administración de riesgos y de control de la actividad.
5. La determinación de prioridades y otras intervenciones que se pueden desahogar durante el transcurso de un año. La determinación de prioridades debe establecerse en función a los riesgos y a la forma como están siendo administrados.
6. Los requerimientos de la administración y otras áreas interesadas.
7. La atención a auditores externos, auditores de gobierno y otro tipo de auditores.
8. Plazos razonables de tiempo de fuerza de auditoría, que se reservarán para atender emergencias o requerimientos no planeados de origen.

Como insumos para la preparación del plan referido, el director de auditoría interna solicitará sugerencias de la administración y de otras áreas interesadas en que se les revise o se les den servicios de consultoría, lo cual incluye tanto a los ejecutivos de nivel medio como a la alta administración. Los gerentes y supervisores de auditoría también pueden requerir y presentar propuestas de auditorías y trabajos de consultoría por efectuar, sin soslayar la participación de los encargados de auditoría y auditores auxiliares para recibir de ellos ideas e innovaciones. La intervención de los referidos estimula el proceso de planeación, programación y apertura de la función de auditoría interna. Esto refuerza los servicios que presta a la organización.

En complemento a lo enunciado, también son elementos que deben considerarse en la formulación del plan anual de trabajo de la función de auditoría interna los siguientes: volumen de incidencias, hallazgos u observaciones detectados en auditorías anteriores, así como las acciones emprendidas por los auditados para solucionarlos y su seguimiento; coberturas previas de auditoría, es decir, las actividades ya auditadas y las que no lo han sido,

² El desarrollo de este apartado se apoyó en los siguientes pronunciamientos: *The Institute of Internal Auditors* (2012). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, 2010 Planning, 2010.A1, 2010.A2 y 2010.C1; 2020 *Communication and Approval*; 2201 Planning Considerations, 2201.A1 y 2201.C1 EU: IIA.

y las áreas que por la naturaleza de sus actividades u operaciones requieren evaluación, revisión y consultoría con más frecuencia.

Una vez elaborado el plan anual de trabajo de la función de auditoría interna, el director de esta función lo comunicará a la dirección general y al consejo, para su adecuada revisión y aprobación, incluyendo los recursos requeridos para tales propósitos; sin soslayar incluir en el comunicado la previsión de eventuales cambios significativos. Asimismo, comunicará también el impacto que pudiese tener cualquier limitación de recursos.

Se debe documentar; esto es, dejar constancia escrita, tanto del plan anual de trabajo de la función de auditoría como de la planeación de una intervención de auditoría interna en lo particular.

PLANEACIÓN DE UNA INTERVENCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

La planeación de una intervención de auditoría interna en lo particular comprenderá los siguientes aspectos, en la propia secuencia:

Establecimiento de los objetivos de la intervención y el alcance del trabajo³

Se deben establecer objetivos por cada trabajo. El alcance del trabajo debe ser suficiente para satisfacer sus objetivos.

Requerir al solicitante, o a quien ordena un trabajo de auditoría,⁴ objetivos claros y precisos de lo que se busca o espera de la intervención. Objetivos ambiguos o difusos provocarán incertidumbre en el auditor: no precisar alcance, dificultad en la planeación del trabajo, no saber a dónde o a qué meta llegar. Solicitante y auditor deben saber exactamente qué quieren o esperan del trabajo de auditoría. El peor error en que puede incurrir un auditor es presentar un informe sobre algo que no era lo esperado por el solicitante del trabajo.

Los objetivos de la intervención son estrategias que deben desarrollar los auditores internos y la forma como intentarán emplearlas. Los procedimientos de auditoría son los medios por utilizar para lograr esos objetivos. La conjunción de los objetivos y los procedimientos por aplicar definirán el alcance del trabajo del auditor el cual debe tomar en cuenta, además, la relevancia de los sistemas, registros, personal y propiedades físicas, incluso aquellos bajo control de terceros.

Los objetivos y los procedimientos de auditoría deberán identificar los riesgos, o sea, aquellos eventos o acciones asociados que puedan afectar de manera adversa a la unidad

³ *Ibidem* 1, 2210 Engagement Objectives, 2210.A1, 2210.A2, 2210.A3, 2210.C1 y 2210.C2, y 2220 Engagement Scope, 2220.A1, 2220.A2, 2220.C1 y 2220.C2.

⁴ "Trabajo de auditoría" debe interpretarse como intervención de auditoría o simplemente auditoría en cualquiera de sus dos modalidades: de aseguramiento y de consultoría. Para efectos prácticos, a lo largo del capítulo se utilizarán indistintamente los términos "trabajo de auditoría", "intervención" o simplemente "auditoría", en el entendido de que representan las connotaciones referidas.

administrativa, actividad o proceso⁵ sujeto a intervención, así como la probabilidad de errores, fraude, incumplimientos y otros asuntos relativos.

El propósito de identificar riesgos durante la etapa de planeación de la intervención de auditoría es, además, detectar áreas o aspectos relevantes o significativos en la actividad sujeta a intervención, por lo cual se deberá realizar una evaluación preliminar de esos riesgos. Los objetivos del trabajo deben reflejar los resultados de esa evaluación.

Por su parte, los objetivos de los trabajos de consultoría deben considerar los procesos de gobierno y los de control, hasta el grado de extensión acordado con el cliente; asimismo, habrán de ser consistentes con los valores, estrategias y objetivos de la organización.

Si durante la realización de un trabajo de aseguramiento surgen oportunidades de efectuar trabajos relevantes de consultoría, debe obtenerse un acuerdo escrito que especifique los objetivos, el alcance, responsabilidades respectivas y demás expectativas.

Al desempeñar trabajos de consultoría, los auditores internos deben asegurarse de que sea suficiente el alcance del trabajo para cumplir con los objetivos acordados. Si los auditores internos se enfrentaran a restricciones durante el transcurso del trabajo, éstas deberán tratarse con el cliente para determinar si se continúa o no con el trabajo.

Comunicación a las partes que requieren saber de la intervención por realizar

Se requiere celebrar reuniones con los directivos responsables de la actividad que será objeto de una intervención de auditoría. Los temas por tratar en esas reuniones pueden incluir:

- ▶ Objetivos y alcance del trabajo de auditoría planeado.
- ▶ Tiempo que se va a ocupar en los trabajos de auditoría.
- ▶ Auditores asignados a la auditoría.
- ▶ Proceso de comunicación durante la intervención, incluyendo métodos de trabajo, márgenes de tiempo y, en lo individual, los auditores responsables de cada tarea.
- ▶ Condiciones y operaciones de la actividad, incluyendo cambios recientes en la administración o sistemas y procesos principales.
- ▶ Asuntos o requerimientos de los directivos.
- ▶ Asuntos de interés particular que requieran los auditores internos.
- ▶ Descripción de la función de auditoría interna, procedimientos de reporte y seguimientos.

Se llevará bitácora de los principales asuntos tratados en las reuniones y sus correspondientes conclusiones, determinar su distribución a los participantes según se requiera e incluir un ejemplar en la documentación de auditoría.

⁵ Para evitar la repetición innecesaria de la frase "unidad administrativa, actividad o proceso", para efectos prácticos en lo sucesivo se hará referencia a la "actividad", en el entendido que ésta representa a los tres elementos de la frase.

Obtención de información sobre antecedentes de las unidades administrativas, actividades o procesos sujetos a intervención

El estudio de los antecedentes servirá para determinar el impacto de éstos que pudieren incidir en el trabajo de auditoría. Los antecedentes incluyen:

- ▶ Objetivos y metas.
- ▶ Políticas, planes, procedimientos, leyes, regulaciones y compromisos que pueden causar un impacto significativo en las operaciones y los reportes.
- ▶ Información organizacional, por ejemplo: número y nombres (en la medida que sea práctico) de trabajadores, empleados y funcionarios clave; descripciones de puestos e información acerca de cambios recientes en la organización, incluyendo cambios en los sistemas y procesos principales.
- ▶ Información presupuestal, resultados de operación y datos financieros relativos a la actividad sujeta a intervención.
- ▶ Documentación (o papeles de trabajo) de auditorías anteriores.
- ▶ Resultados de otras auditorías, incluyendo el trabajo de los auditores externos, concluidas o en proceso.
- ▶ Archivos de correspondencia para determinar asuntos potencialmente significativos susceptibles de ser revisados.
- ▶ Literatura técnica relacionada con la actividad sujeta a intervención.

En complemento a lo referido, también es necesario contemplar otros requerimientos preliminares aplicables a la intervención, como son periodo que se va a cubrir y estimación de fecha de conclusión de la intervención. Con el propósito de facilitar su elaboración final, el formato del reporte final de auditoría habrá de ser considerado también durante la planeación.

Estudio general

Realizar, en lo posible, un estudio general a efecto de familiarizarse con la actividad que será objeto de una intervención de auditoría, así como de los riesgos, la administración de los mismos y los controles que les son inherentes; se deben identificar áreas que requieran mayor atención de auditoría e invitar a los auditados a que presenten comentarios y sugerencias.

El estudio general se interpreta como un proceso de obtención de información, sin que se requiera una verificación detallada sobre la actividad objeto de una intervención de auditoría. Los propósitos principales de este proceso son:

- ▶ Comprender la actividad sujeta a intervención.
- ▶ Identificar aquellas áreas relevantes que requieran mayor atención.
- ▶ Obtener información que pueda ser utilizada durante el desarrollo de la auditoría.

El estudio general es un proceso que apoya la planeación y el desarrollo del trabajo de auditoría, y es una herramienta efectiva para disponer, donde puedan ser utilizados de ma-

nera efectiva, los recursos de la función de auditoría interna. El enfoque del estudio general puede variar dependiendo de la naturaleza de la auditoría.

También puede variar el alcance y tiempo requeridos para llevar a cabo un estudio general. Entre otros factores que contribuyen para ello están incluidos el entrenamiento y la experiencia de los auditores internos, conocimiento sobre la actividad que está siendo examinada, el tipo de trabajo que se está desarrollando, y si el estudio general es un seguimiento recurrente en cada asignación. El tiempo requerido para este estudio también está influenciado por el tamaño de la actividad que está siendo objeto de intervención de auditoría interna, y por su eventual dispersión geográfica.

El estudio general puede involucrar la aplicación de los siguientes procedimientos:

- ▶ Comentarios con los auditados.
- ▶ Entrevistas con personas a las que repercute la actividad sujeta a auditoría, como es el caso, por ejemplo, de usuarios que reciben información de dicha actividad.
- ▶ Observación de la forma de operar de la actividad sujeta a auditoría.
- ▶ Revisión de reportes y estudios gerenciales.
- ▶ Aplicación de procedimientos de revisión analítica.
- ▶ Diagramas de flujo.
- ▶ Pruebas de trabajos específicos que se dan dentro de la actividad sujeta a auditoría, desde que inician hasta que concluyen.
- ▶ Documentación de aspectos clave de control.

Se deberá preparar un resumen que incluya los resultados del estudio general. Este resumen habrá de incluir lo siguiente:

- ▶ Hallazgos relevantes y eventuales recomendaciones para un seguimiento más a detalle.
- ▶ Información pertinente captada durante el estudio general.
- ▶ Objetivos de la auditoría, procedimientos de auditoría y aplicaciones especiales, como es el caso de técnicas de auditoría apoyadas con el computador.
- ▶ Aspectos potencialmente críticos en materia de administración de riesgos.
- ▶ Aspectos potencialmente críticos de control, deficiencias de control y/o exceso de controles.
- ▶ Estimación preliminar de tiempo que se va a emplear para efectuar la auditoría y los requerimientos de recursos.
- ▶ Revisión de fechas para reportar los avances y la conclusión de la auditoría.
- ▶ En lo aplicable, razones para no continuar con la auditoría.

Estudio y evaluación del sistema de control interno

Es indiscutible que uno de los aspectos más importantes y determinantes en la planeación de cualquier tipo de auditoría (externa de estados financieros, interna, fiscal, gubernamental, etc.) lo constituye el contemplar la ejecución de un estudio y una evaluación del sistema de control interno. Existen muchos tratados sobre el tema, los cuales proporcionan

bases filosóficas y técnicas acerca del concepto, la naturaleza, los objetivos, elementos y enfoques que se deben tomar en cuenta para desarrollar esta fase del trabajo del auditor; tal es el caso de los pronunciamientos emitidos por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que aun cuando están orientados hacia la auditoría externa de estados financieros, aplican de manera muy adecuada hacia otros tipos de auditoría, como es el caso de la auditoría interna ahora en tratamiento.

Dentro de la gran cantidad y variedad de recursos, técnicas y procedimientos de auditoría de que dispone el auditor interno para el desempeño de su trabajo, destaca de manera preponderante el que este profesional requiere obtener un entendimiento del control interno relevante a la auditoría para identificar y evaluar los riesgos de errores materiales⁶ y el proceso de administración de riesgos adoptado por la organización. Al hacer estas evaluaciones del riesgo, el auditor considerará el control interno para planear el alcance de su trabajo y los procedimientos de auditoría a aplicar que sean apropiados en las circunstancias.⁷ Además, puede identificar deficiencias en el control interno no sólo durante el proceso de evaluación del riesgo sino en cualquier otra etapa de la auditoría.

Una vez que el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, puede discutir los hechos y circunstancias relevantes de sus resultados con el nivel apropiado de la administración. Esta discusión brinda una oportunidad para que el auditor interno alerte oportunamente a la administración sobre la existencia de deficiencias de las que ésta puede no haberse dado cuenta previamente. El nivel de administración con quien es apropiado discutir los resultados es el que esté familiarizado con el área de control interno de que se trate y que tenga la autoridad de remediar cualquier deficiencia identificada en el control interno. En algunas circunstancias puede no ser apropiado que el auditor comente sus resultados directamente con la administración; por ejemplo si, a su parecer, esos resultados cuestionan la integridad o competencia de la propia administración.

Tradicionalmente, el estudio y la evaluación del sistema de control interno se puede llevar a cabo mediante la utilización de cualquiera de los siguientes métodos: descriptivo, gráfico, de cuestionarios y de detección de funciones incompatibles.

Método descriptivo. Como su nombre lo indica, consiste en la descripción de las actividades, los procesos y los procedimientos utilizados por el personal en las diversas unidades administrativas que conforman la entidad, haciendo referencia a los sistemas y registros contables y operativos relacionados con esas actividades, procesos o procedimientos. Esta

⁶ Entiéndase por "errores materiales" en los estados financieros a los riesgos (que incluyen errores de omisión o comisión) que repercuten de manera predominante en los estados financieros tomados en su conjunto, y que afectan potencialmente a una o varias aseveraciones consignadas en dichos documentos.

⁷ Por ejemplo, si el auditor interno, después de evaluar el control interno de la entidad sujeta a auditoría determina que éste es razonablemente confiable, será suficiente para él examinar un 10% de la población sujeta a revisión; si el control interno lo considera regular, tal vez tenga que ampliar su examen al 20% de la población; y si el auditor concluye que el control interno es deficiente, tendrá que incrementar probablemente a un 30% o más el alcance de su trabajo, además de ampliar los procedimientos de auditoría a aplicar. (Estos porcentajes son hipotéticos, para efectos del ejemplo, y no representan una regla).

descripción debe hacerse de manera tal que siga el curso de las operaciones en todas las unidades administrativas que intervienen, nunca se practicará en forma aislada o con subjetividad. Siempre deberá tenerse en cuenta la operación en la unidad administrativa precedente y su impacto en la unidad siguiente.

Método gráfico. Es aquel que señala por medio de cuadros y gráficas el flujo de las operaciones a través de los puestos o lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control para el ejercicio de las operaciones.

Este método permite detectar con mayor facilidad los puntos o aspectos donde se encuentren debilidades de control; se debe destacar que se requiere mayor inversión de tiempo por parte del auditor en la elaboración de los flujogramas, y habilidad para hacerlos.

Método de cuestionarios. Consiste en el empleo de cuestionarios previamente elaborados por el auditor; los cuales incluyen preguntas de cómo se efectúa el manejo de las operaciones y quién tiene a su cargo las funciones. Los cuestionarios son formulados de manera que las respuestas afirmativas indican la existencia de una adecuada medida de control, mientras que las respuestas negativas señalan una falla o debilidad en el sistema establecido. El empleo de este método es el más generalizado por la bondad que representa la rapidez de su aplicación.

Detección de funciones incompatibles. En los métodos anteriormente descritos para el estudio y la evaluación del sistema de control interno, en ninguno de ellos se trata, con relativa profundidad, un elemento clave para la operación, el control y la marcha de una entidad, elemento sin el cual éstas, sencillamente, no existirían. Este elemento es el humano.

Para cubrir el vacío de revisión señalado en el párrafo que antecede, se presenta a la consideración del lector y del profesional de la auditoría interna un cuarto método para el estudio y evaluación del sistema de control interno; éste es el método de detección de funciones incompatibles el cual, como su nombre lo indica, consiste en detectar funciones del personal involucrado en la operación que, al combinarse, provocan un debilitamiento o anulación de los controles.

Un ejemplo clásico de incompatibilidad se presenta cuando un mismo empleado maneja los registros de personal, recaba la información base para elaborar la nómina, la elabora, realiza el trámite para depósito en tarjetas de débito o paga en efectivo al personal. La incompatibilidad planteada pudiera dar lugar a que ese empleado puede alterar el proceso en cualquiera de sus etapas inventando a empleados o trabajadores inexistentes y quedarse con los importes implicados (regla básica en materia de nómina: el que la hace no la paga).

Otro ejemplo de incompatibilidad sería cuando un empleado tiene bajo su custodia el manejo y registro de las cuentas bancarias, elabora las conciliaciones y prepara y da efecto a ajustes o correcciones; o bien, cuando un comerciante vende y cobra simultáneamente, sin que el cobro se efectúe directamente a caja; o cuando una persona controla la cartera de cobranza, recibe y registra los cobros.

Estimación de tiempo y de personal

Hasta esta etapa de la planeación de un trabajo de auditoría ya se establecieron los objetivos de la intervención y el alcance del trabajo, ya se comunicó a las partes que requieren saber de la intervención a realizar, el auditor ya obtuvo información sobre antecedentes de la actividad sujeta a intervención, y ya se llevó a cabo un estudio general y un estudio y evaluación del sistema de control interno. Con base en toda esa información ya se está en condiciones de estimar el tiempo que se va a necesitar en la auditoría y el personal que la llevará a cabo.

Por estimación de tiempo se entiende el pronóstico de horas, días o semanas por invertir en cada etapa de la auditoría, y las fechas o periodos en que se llevará a cabo esa inversión. Por estimación de personal se entiende el nivel de auditor que intervendrá en los trabajos en conexión con los tiempos pronosticados; el nivel se refiere desde el propio director de auditoría interna hasta los auditores auxiliares.

La estimación de tiempos y personal se establecerá en función de niveles de auditores, no de nombres de auditores. La asignación personal de ellos se dará atendiendo a su disponibilidad y a las características, las experiencias o la especialidad que demande el trabajo.

En la asignación de los recursos humanos requeridos para llevar a cabo la intervención resulta prudente determinar:

- ▶ El número y nivel de experiencia de los auditores de la función de auditoría interna, lo que servirá de base para evaluar y decidir su asignación, de acuerdo con el trabajo por desarrollar; así como la naturaleza, complejidad y el tiempo que se va a emplear en el trabajo.
- ▶ Los conocimientos, las habilidades y las disciplinas de los auditores de la función de auditoría interna.
- ▶ El entrenamiento y la capacitación que requieran los auditores internos, en virtud de que cada asignación sirve de base para detectar las necesidades de la función de auditoría interna.
- ▶ El recurrir al apoyo de servicios externos cuando se requieran conocimientos, habilidades y disciplinas adicionales o especializadas.

Programa general, por escrito, de la auditoría

Un programa de auditoría es una herramienta que sirve para planear, dirigir y controlar el trabajo de auditoría que se va a realizar a una unidad administrativa, una actividad o un proceso. Representa la especificación clara de los pasos y las acciones por seguir para la consecución de la auditoría, indicando los procedimientos por aplicar; la extensión de su aplicación y su relación o conexión con los papeles de trabajo y con la documentación de auditoría en su conjunto. Representa la selección, por parte del auditor, de las mejores prácticas y metodología para hacer bien el trabajo; también sirve para dejar constancia de la planeación del trabajo.

Los programas de auditoría deberán:

- ▶ Precisar los objetivos de la auditoría.
- ▶ Establecer la naturaleza, el alcance y la extensión de pruebas requeridas para lograr los objetivos de la auditoría, y los de cada etapa del proceso.
- ▶ Documentar los procedimientos que se van a aplicar por el auditor para captar, analizar, interpretar y conservar documentación recopilada durante la auditoría.
- ▶ Identificar aspectos técnicos, riesgos, procesos y transacciones que deberán ser examinados.
- ▶ Ser preparados antes del inicio de los trabajos correspondientes, y ser modificados, según se requiera, durante el curso de la auditoría.

Obtener aprobación de la planeación y del programa de trabajo de la auditoría

El programa de trabajo de la auditoría deberá ser aprobado por escrito por el director de auditoría interna, antes de iniciar los trabajos de auditoría. Cualquier eventual ajuste al programa de trabajo deberá ser aprobado de manera oportuna; inicialmente la aprobación se puede obtener de manera oral, si es que se presentan circunstancias que pudiesen afectar el inicio de los trabajos de auditoría.

Determinación de cómo, cuándo y a quién se deberán comunicar los resultados de auditoría

El director de auditoría interna es responsable de determinar cómo, cuándo y a quién se deben comunicar los resultados de auditoría. Esta determinación debe ser documentada y comunicada a la dirección general, dentro de lo práctico posible, durante la fase de planeación de la auditoría. Si se considera apropiado, deberá ser comunicado a la dirección general cualquier cambio subsecuente que pueda afectar los tiempos o reporte de los resultados de auditoría.⁸

5.2 LEVANTAMIENTO DE INFORMACIÓN

Por levantamiento de información se entenderá las actividades que lleva a cabo el auditor para allegarse de elementos base para conocer la actividad sujeta a su intervención, para estudiar y evaluar su comportamiento y desempeño, y para sustentar la aplicación de sus pruebas de auditoría. El levantamiento de información es aplicable a las etapas: establecimiento de los objetivos de la intervención y el alcance del trabajo; comunicación a las partes que requieren saber de la intervención a realizar; obtención de información sobre antecedentes

⁸ En complemento a lo expuesto a lo largo de esta sección, se recomienda acudir a las Normas y a las guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna que sean aplicables a la temática tratada.

de las unidades administrativas, actividades o procesos sujetos a intervención; estudio general y estudio y evaluación del sistema de control interno, comentados en la sección anterior.

Técnicas aplicables para el levantamiento de información

Entrevistas. Al efectuar una entrevista es necesario saber de antemano qué clase de información se desea obtener y para ello formular preguntas concretas. Cualquier cuestionamiento, búsqueda, prueba o examen requiere de una cierta dosis de preparación anticipada, a efecto de evitar posibles pérdidas de esfuerzo y tiempo. Para asegurar la información que se pretende, hay que cuidar de entrevistar al personal adecuado. El auditor decidirá qué personas son las que conocen la información pretendida, y a quiénes recurrir para mayores detalles. El momento y lugar de la entrevista son datos que convendrá precisar de antemano, y habrá que notificar oportunamente a las personas que se entrevistarán, advirtiéndoles los asuntos que se van a tratar para que tengan preparados los informes, registros y otros datos que sean necesarios y convenientes.

La entrevista se realizará sin protocolos rebuscados, utilizando el canal o autoridad apropiada; solicitando anticipadamente, en su caso, el permiso del superior jerárquico inmediato. Es de suma importancia emplear en todo momento el tacto y la diplomacia.

Al iniciarse la entrevista el auditor deberá establecer con el mayor cuidado qué es lo que pretende, y señalar que desea una información específica y la recopilación de datos pertinentes que le puedan ayudar a llevar a feliz término su tarea. También agregará que recibirá con mucho gusto toda clase de opiniones y sugerencias, pero que se verá obligado a prescindir de ellas si no están respaldadas por hechos y argumentos válidos.

El propósito del auditor al llevar a cabo una entrevista es el de obtener información suficiente y digna de confianza, lo cual no siempre es empresa fácil. Hay personas siempre dispuestas a proporcionar toda clase de informes; pero en cambio hay otras que dudan y en ocasiones se muestran escépticas. En ocasiones suele presentarse una actitud de resistencia y temor por suministrar datos, porque el individuo piensa que más tarde pueden ser utilizados en contra suya, o que su jefe lo haga objeto de reproches. Asimismo, suele temerse que la divulgación de los informes le cueste el trabajo a quien los da.

Por otra parte, hay ejecutivos reacios a hablar porque no conocen como debieran los diferentes aspectos de la labor que desempeñan. Tal vez algunos ejecutivos se inclinan a criticar los procedimientos y el desempeño de otros, mientras callan los suyos propios. Otros más viven cambiando sus sistemas a fin de disimular su incapacidad. El auditor habrá de identificar actitudes como las referidas y estar preparado a reconocer y corregir esa clase de reacciones, explicando para ello cuáles son las finalidades y los objetivos del servicio de auditoría, que consisten en aportar medios adecuadamente coordinados que ayuden a la dirección general a alcanzar una mejor administración de las funciones y procesos.

La tarea de recopilar información verídica y acertada demanda una buena dosis de inteligencia, persistencia, visión e imaginación. A veces el auditor puede ser mal informado, pero pronto sabrá evaluar la información que obtenga; separando la paja del grano. Estará alerta para observar y analizar los distintos aspectos de la información a efecto de precisar

su corrección y exactitud. La experiencia suele servirle de base para desarrollar una forma de proceder que le produzca buenos resultados y, al pasar de una a otra entrevista, o de una a otra auditoría, hará lo que esté en su mano para mejorar su actuación y tomarse más experto en sus métodos.

Sin embargo, puede ocurrir que el auditor no sea un conocedor a fondo de todos los aspectos a evaluar, y particularmente del arte de la persuasión, y en hacer que la gente confiese sus deficiencias en actuación y procedimientos. Cuando éste sea el caso, podría resultar útil aplicar las siguientes sugerencias:

- ▶ Durante la entrevista conviene que el auditor no se comprometa definiéndose o haciendo recomendaciones, aun cuando se sienta inclinado, en principio, a favor de lo que se le esté diciendo.
- ▶ El auditor habrá de comprobar los puntos dudosos formulando preguntas, cuyas respuestas tal vez necesiten ser estudiadas posteriormente.
- ▶ Siempre que le sea posible, el auditor deberá respaldar las notas que tome con formas, informes, etcétera, los cuales pasarán a formar parte de sus papeles de trabajo.
- ▶ Cuando el tiempo y las circunstancias se lo permitan, el auditor comprobará y asimilará la información obtenida en una entrevista, antes de pasar a efectuar la siguiente.
- ▶ En ciertos casos será aconsejable respaldar la precisión de los datos, solicitando al entrevistado que lea y firme lo asentado en el papel.

Por último, es conveniente que al concluir la entrevista se elabore un resumen escrito que consigne los asuntos tratados y las conclusiones o acuerdos a que se llegó. Este resumen puede ser susceptible de ser presentado al entrevistado para que ratifique o rectifique su contenido.

Observaciones de campo. La observación, como técnica de auditoría, es la presencia física del auditor para observar cómo se realizan ciertos hechos u operaciones, y cómo se administran los riesgos que les son inherentes. El auditor se cerciorará de la forma como se realizan las operaciones dándose cuenta ocularamente de la manera en que las realiza el personal de la entidad. Un ejemplo de aplicación de esta técnica es observar cómo se atiende a un cliente, cómo le entregan la mercancía, cómo le cobran; cómo se toma un inventario físico, cómo se comporta el personal cuando no está su jefe, cómo están los archivos, cómo se aprecian las medidas de seguridad, etcétera.

Obtención de evidencia documental. Esta técnica de levantamiento de información corre de manera paralela o simultánea cuando se está entrevistando u observando. Según lo comentado en el apartado relativo a entrevistas, es conveniente y necesario que el auditor se allegue de evidencia documental que soporte las observaciones hechas por sus entrevistados, al igual que debe soportar el resultado de sus observaciones.

Habrán ocasiones en que no sea factible obtener evidencia documental, como puede ser el caso de haber observado un reclamo justificado de un cliente, o bien, un mal comportamiento de los empleados. Ante estas circunstancias la evidencia documental se habrá de soportar con un acta administrativa que se levante para dejar constancia de lo observado.

El criterio o la política de auditoría que se debe seguir en materia de evidencia documental es que todos los hallazgos, comentarios o conclusiones de auditoría siempre deberán estar apoyados en evidencia documental o testimonial (actas administrativas) que habrán de formar parte de la documentación de auditoría. Una conclusión de auditoría sin soporte dejará en entredicho la calidad personal y profesional del auditor.

Combinación y aplicación simultánea de técnicas

En el apartado correspondiente a la planeación de una intervención de auditoría incluido en la sección 5.1 que antecede, se trataron las etapas concernientes a la obtención de información sobre antecedentes de las unidades administrativas, actividades o procesos sujetos a intervención; estudio general, y estudio y evaluación del sistema de control interno. Del seguimiento y la cobertura de las etapas referidas se infiere la posibilidad y conveniencia de que puedan ser aplicadas de manera simultánea o combinando las técnicas de entrevista, observación y obtención de evidencia documental de acuerdo con las circunstancias y necesidades del proceso de auditoría.

Suficiencia y competencia de la información recopilada

A efecto de que proporcione bases sólidas sobre los hallazgos y las recomendaciones de auditoría, la información recopilada debe ser suficiente, competente, relevante y útil.

La información es suficiente cuando está basada en hechos, es adecuada y convincente; de tal manera que personas interesadas en los resultados de auditoría puedan llegar a las mismas conclusiones del auditor. Es competente y confiable cuando se obtiene de la aplicación de técnicas y procedimientos apropiados de auditoría; cuando soporta los hallazgos y recomendaciones del auditor. Es relevante cuando guarda requisitos de soporte adecuado de calidad y cantidad o cuando no incluye información intrascendente que abruma, abulte o complique el proceso de integración y consulta de la documentación de auditoría con sus correspondientes papeles de trabajo. Es útil porque sirve para los propósitos de la auditoría.

5.3 DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA. PAPELES DE TRABAJO⁹

Documentación de auditoría se refiere a los papeles de trabajo e información complementaria que documentan la auditoría y que deben ser preparados y recopilados por el auditor

⁹ Fuente de información de apoyo para el desarrollo de la sección:

- ▶ *Institute of Internal Auditors* (2011). Norma 2330 Documenting Information, y Practice Advisory 2330-1 Documenting information. EU: The IIA.
- ▶ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (enero de 2011). *Normas de Auditoría, para Atestiguar, Revisión y otros Servicios Relacionados; Boletín 3010 Documentación de auditoría*. México: IMCP.
- ▶ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, International Federation of Accountants, *Normas Internacionales de Auditoría, NIA 2230 Documentación de la auditoría*, décima edición 2010, IMCP, México.
- ▶ Juan Ramón Santillana González (2002) Capítulo 9. *Auditoría Interna Integral* (2ª. ed.). México: International Thomson Editores.

y revisados por el director de auditoría interna. Los papeles de trabajo contendrán información relativa a las técnicas y los procedimientos de auditoría aplicados, evidencia relevante obtenida durante la auditoría, y los análisis y bases que soportan los hallazgos y recomendaciones a reportar.

Propósito, contenido, técnicas de preparación, proceso de revisión, propiedad, custodia y actualización

1. La documentación de auditoría generalmente sirve para:
 - ▶ Proveer el soporte principal del informe de auditoría interna.
 - ▶ Auxiliar en la planeación, desarrollo y supervisión de las auditorías.
 - ▶ Documentar si fueron logrados los objetivos de la intervención de auditoría.
 - ▶ Soportar la confiabilidad, integridad y responsabilidad del trabajo desarrollado.
 - ▶ Facilitar la revisión por parte de otros auditores o supervisores.
 - ▶ Proporcionar bases para evaluar la calidad relativa al cumplimiento del plan anual de trabajo de la función de auditoría interna y al programa general de la auditoría en lo particular.
 - ▶ Proporcionar apoyo en circunstancias como reclamaciones de seguros y fianzas, casos de fraude, auditoría fiscal y demandas judiciales.
 - ▶ Auxiliar en el desarrollo profesional de los auditores internos.
 - ▶ Demostrar el cumplimiento, por parte de la función de auditoría interna, de las Guías de observancia obligatoria: *Definición de auditoría interna*, *Código de ética* y las *Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna*.

2. Entre otros aspectos, la documentación de auditoría incluirá:
 - ▶ Documentos relativos a la planeación y programas de auditoría.
 - ▶ Información relativa a la estructura organizacional, como es el caso de cuadros de organización y descripciones de puestos.
 - ▶ Copias de contratos o convenios que se consideren importantes.
 - ▶ Información relativa a políticas administrativas, de operación y financieras.
 - ▶ Cuestionarios de control interno, descripciones o diagramas de flujo.
 - ▶ Resultados sobre la evaluación de controles y la administración de riesgos.
 - ▶ Notas y memoranda resultantes de las entrevistas.
 - ▶ Cartas de presentación y confirmación.
 - ▶ Análisis y pruebas de transacciones, procesos y cuentas contables.
 - ▶ Resultados de la aplicación de procedimientos de revisión analítica.
 - ▶ Informe de auditoría y respuestas de la administración y los auditados.
 - ▶ Correspondencia de auditoría que contribuya a documentar las conclusiones a que se llegó en la auditoría.
 - ▶ Relación y seguimiento de pendientes de auditoría, dando especial énfasis a los relacionados con los procesos de gobierno y administración de riesgos.

3. El director de auditoría interna debe implementar los requisitos necesarios para la conservación y actualización de la documentación de auditoría, los cuales habrán de ser

acordes con las políticas de la organización y cualesquiera otras condicionantes legales o de otra naturaleza que resulten aplicables a las circunstancias.

4. La organización, el diseño y el contenido de los papeles de trabajo de auditoría dependerá de la naturaleza y el tipo de trabajo que se pretenda realizar: aseguramiento o consultoría. Además deberán documentar fehacientemente los siguientes aspectos del proceso de auditoría:
 - ▶ La planeación de la auditoría.
 - ▶ El examen y la evaluación de la adecuación y eficiencia del sistema de control interno y de la administración de riesgos.
 - ▶ Las técnicas y procedimientos de auditoría aplicados, la información obtenida y las conclusiones a que se llegó.
 - ▶ Supervisión y revisión.
 - ▶ Informes generados.
 - ▶ Monitoreo y seguimiento de los informes de auditoría.
5. Los papeles de trabajo de auditoría deben estar completos e incluir el soporte acerca de las conclusiones de auditoría a que se llegó.
6. Los papeles de trabajo de auditoría pueden estar constituidos por cédulas de auditoría, hojas de trabajo, discos magnéticos u otros dispositivos de almacenamiento, audio y videograbaciones, y otros medios semejantes. Si los papeles de trabajo están constituidos por elementos diferentes de cédulas de auditoría, se debe considerar la posibilidad de generar copias de soporte.
7. Si los auditores formulan reportes sobre información financiera, los papeles de trabajo de la auditoría deberán demostrar que los registros contables concuerdan o permiten la conciliación con la información financiera.
8. Algunos papeles de trabajo pueden ser catalogados como archivos permanentes o como archivos de seguimiento de auditoría. Estos archivos generalmente contienen información de importancia continua.
9. El director de auditoría interna debe establecer políticas relativas a los tipos de expedientes que deban mantenerse como papeles de trabajo de auditoría, papelería a utilizar, índices y otros aspectos relacionados. La uniformidad sobre los papeles de trabajo de auditoría, como es la utilización de cuestionarios y programas, puede contribuir a mejorar la eficiencia de una auditoría, y a facilitar la delegación de trabajos de auditoría.
10. Las siguientes son técnicas típicas para la preparación de papeles de trabajo de auditoría:
 - ▶ Cada papel de trabajo de auditoría debe tener un encabezado. Este encabezado usualmente está constituido por el nombre de la organización y de la actividad que está siendo objeto de una intervención de auditoría, título o descripción del contenido o propósito del papel de trabajo, y fecha o periodo cubierto por la auditoría.
 - ▶ Cada papel de trabajo debe ser firmado o consignar las iniciales del nombre del auditor que lo formuló, y la fecha de su elaboración o cuando se concluyó.
 - ▶ Cada papel de trabajo de auditoría debe contener un índice o número de referencia.

- ▶ Explicar cada símbolo o marca de auditoría utilizado.
 - ▶ Identificar claramente las fuentes de información.
11. Todos los papeles de trabajo de auditoría deben ser revisados para asegurar que soportan en forma adecuada el informe de auditoría y que se aplicaron todos los procedimientos que se consideraron necesarios. Se deberá documentar en los papeles de trabajo de auditoría la evidencia de haber sido revisados por un supervisor. El director de auditoría interna tiene absoluta responsabilidad sobre la revisión, pero puede designar y delegar esa revisión en otros miembros de la función de auditoría interna, con experiencia adecuada, para que lleven a cabo esta tarea.
 12. La evidencia sobre la revisión consistirá en las iniciales del nombre del supervisor y la fecha, consignados en cada papel de trabajo.
 13. Otras técnicas de revisión que proveen evidencia sobre el trabajo de supervisión incluyen el cumplimiento de una lista de pruebas sobre los papeles de trabajo, o bien la preparación de un reporte o memorándum que especifique la naturaleza, alcance y resultados de la intervención.
 14. Los supervisores pueden formular un reporte escrito o una relación de pendientes de auditoría sobre preguntas o dudas que hayan surgido en el proceso de revisión. Al hacer la aclaración de los pendientes de auditoría, se tendrá especial cuidado en comprobar que la documentación que la soporta contiene suficiente evidencia de que han quedado resueltas las dudas y preguntas surgidas en el proceso de revisión. Como opciones para asegurar el cumplimiento de los pendientes de auditoría, se tienen las siguientes:
 - ▶ Que el propio supervisor lleve un registro o control sobre las dudas o preguntas que surgieron durante su revisión, y las acciones emprendidas en su resolución.
 - ▶ Descargar los pendientes de auditoría una vez que las dudas y preguntas han sido resueltas y consignadas en los papeles de trabajo de auditoría para proveer eventual información adicional que sea requerida.
 15. Los papeles de trabajo de auditoría interna son propiedad de la organización.
 16. Los expedientes de papeles de trabajo de auditoría interna generalmente permanecen bajo el control de la función de auditoría interna, y sólo personal autorizado tendrá acceso a ellos.
 17. La dirección general, así como otros miembros de la organización, pueden solicitar acceso a los papeles de trabajo de auditoría. Este acceso puede ser necesario para sustanciar o explicar observaciones de auditoría, o para proporcionar documentación de auditoría para otros propósitos de la organización.
 18. Es práctica común entre auditores internos y externos permitir el acceso recíproco a sus papeles de trabajo de auditoría. El acceso de los auditores externos a los papeles de trabajo de auditoría interna estará sujeto a la autorización correspondiente por parte del director de auditoría interna.¹⁰

¹⁰ Vea la sección 1.3, Coordinación entre auditoría interna y auditoría externa.

19. Existen circunstancias por las cuales surgen solicitudes para tener acceso a los papeles de trabajo e informes de auditoría interna por parte de personas ajenas a la organización, además de los auditores externos. Antes de otorgar el acceso a la documentación de auditoría, el director de auditoría interna deberá obtener la aprobación de la dirección general y consultar, según resulte conveniente, al área jurídica o abogados de la entidad.
20. El auditor interno deberá documentar las discusiones de los asuntos importantes con los encargados del gobierno corporativo, la administración, y otros, incluyendo la naturaleza de los asuntos importantes que se discutieron, así como cuándo y con quién tuvieron lugar.

Opciones para la preparación de papeles de trabajo de auditoría interna

Los auditores internos disponen de las siguientes opciones para preparar los papeles de trabajo de auditoría: uso de programas y cuestionarios, uso de formatos de auditoría, diagramas y gráficas, descripciones narrativas, y los propios documentos e información que va recopilando durante el desarrollo de su trabajo. Sin olvidar, por supuesto, el uso que cada vez se hace más extensivo de tecnologías de la información en la preparación de estos documentos; los cuales, al estar prediseñados, facilitan, guían y conducen con mayor certeza a los auditores internos en el desarrollo de sus trabajos.¹¹

Uso de programas y cuestionarios. Esta opción suele ser de extrema utilidad, en virtud de que programas y cuestionarios previamente elaborados permitirán la cobertura adecuada de todos los aspectos, temas y conceptos que deban ser revisados, examinados o evaluados en las diferentes áreas o actividades comprendidas en la unidad administrativa, actividad o proceso que está siendo objeto de una intervención de auditoría. Los programas y cuestionarios formarán parte de los papeles de trabajo de auditoría.

Uso de formatos de auditoría. Los formatos modelo que van ser utilizados en un trabajo de auditoría interna son un complemento a los programas y cuestionarios, por tanto le son aplicables los comentarios del párrafo que antecede.

Diagramas y gráficas. Por medio de diagramas y gráficas se visualiza el proceso de las operaciones y cómo fluyen a través de los puestos y unidades administrativas que intervienen en ellas; permiten, además, identificar dónde se encuentran establecidas las medidas de control para la ejecución de las operaciones.

Descripciones narrativas. Como su nombre lo indica, consiste en la descripción o narración secuencial de las actividades y los procedimientos utilizados por el personal que interviene en las diversas unidades administrativas por donde fluyen las operaciones y procesos; la narración deberá referirse a los sistemas y registros contables, y políticas o disposiciones de control relacionados con esas actividades y procedimientos. La descripción narrativa

¹¹ Incluso ya existen en el mercado paquetes de software de auditoría que se pueden adquirir y adaptar con relativa facilidad a los requerimientos de los auditores internos.

debe hacerse de manera tal que siga el curso de las operaciones y procesos en todas las unidades administrativas que intervienen; nunca se practicará en forma aislada o con subjetividad, siempre deberá tenerse en cuenta la unidad administrativa precedente y su impacto o relación con la unidad siguiente.

Recopilación de información complementaria. Se refiere a la documentación o información que el auditor va recopilando durante el desarrollo de su trabajo, sobre la que aplicará sus pruebas de auditoría que, a su vez, serán sustento, conjuntamente con lo que recopiló en la aplicación de las cuatro opciones comentadas, para llegar a las conclusiones de auditoría.

Combinación de opciones. En lo general, la combinación de opciones se da, o se concentra, en el programa de auditoría que se prepare con ese fin, tema que será motivo de tratamiento en la siguiente sección.¹²

5.4 APLICACIÓN DE PRUEBAS DE AUDITORÍA PARA EXAMINAR LA INFORMACIÓN

Los trabajos de auditoría iniciaron con la cobertura de las nueve etapas que dan cuerpo a la metodología propuesta para la planeación de una intervención de auditoría interna, según se comentó en su oportunidad la sección 5.1. Procede en esta oportunidad el examen y la revisión de la información recopilada, la aplicación de las técnicas y los procedimientos de auditoría sobre esa información, y otras pruebas de auditoría aplicables a las circunstancias. La ejecución de la auditoría se llevará a cabo con base en la aplicación y el seguimiento de programas de auditoría diseñados con esos propósitos.

Programas de auditoría

Por programas de auditoría se entenderá el documento que contempla, de manera sistemática y ordenada, los pasos por seguir y los procedimientos de auditoría que se van a aplicar en un trabajo de auditoría. Los programas de auditoría forman parte de los papeles de trabajo de auditoría y siempre deberán ser colocados al inicio de la sección a que aludan o correspondan. Los programas de auditoría se complementarán con cuestionarios que contemplen la cobertura de aspectos de detalle implícitos en cada una de las partes o secciones de la actividad sujeta a auditoría.

Los programas de auditoría deben incluir aquellos procedimientos que sea necesario aplicar para identificar, analizar, evaluar y documentar información recopilada durante el transcurso del trabajo. Cualquier ajuste al programa debe ser aprobado previo a su implementación.¹³

¹² *Ibidem* 5.

¹³ *Ibidem* 1, 2240 *Engagement Work Program*, 2240.A1.

Los programas de auditoría son de dos tipos: de aplicación general y de aplicación específica.

Programas de auditoría de aplicación general. Son aquellos que consignan procedimientos de trabajo que pueden ser utilizados o aplicables a cualquier tipo de auditoría, y en sus modalidades de aseguramiento o de consultoría. Como ejemplo de éstos se encuentran los relativos al estudio general, al estudio y evaluación del sistema de control interno, y a los que se elaboren para uniformar el proceso de levantamiento de información; son programas que, obviamente, podrán ser objeto de ajustes o adecuaciones atendiendo a las particularidades de cada trabajo a desarrollar. El propósito de estos instrumentos es el asegurar la cobertura y estandarización de requisitos mínimos por cubrir para conocer los aspectos generales que incidirán en los tipos de auditoría a practicar por la función de auditoría interna.

Programas de auditoría de aplicación específica. Son los que se diseñan ex profeso para el tipo de trabajo de auditoría y a la actividad sujeta a intervención; será el caso para trabajos de aseguramiento de determinada información contable o financiera o, en especial, para trabajos de consultoría.

Alcance de las pruebas de auditoría. Muestreo

Alcance de las pruebas de auditoría. Dado que no es práctico revisar la totalidad de las operaciones o transacciones (universo susceptible de auditarse) que se dan en la unidad administrativa, actividad o proceso sujeto a auditoría, debido al volumen o cantidad de éstas y al tiempo programado para la revisión, ya que resultaría demasiado oneroso y fuera de contexto el efectuar revisiones al 100% —excepto en casos de fraude o situaciones verdaderamente excepcionales que lo justifiquen— el auditor interno habrá de aplicar sus procedimientos de auditoría a sólo una parte del total de las operaciones y transacciones que pueden ser objeto de revisión. Este proceso se denomina *pruebas selectivas* y la determinación y selección del número de pruebas o muestras se hará con base en un *muestreo*.

En ese orden, el alcance —también llamado extensión— del número de muestras por seleccionar y revisar, se hará aplicando el plan de muestreo que más se adapte a las circunstancias y necesidades del auditor interno; y sobre las muestras seleccionadas aplicará sus procedimientos de revisión, en función de la naturaleza de las muestras, y en la oportunidad o el momento que juzgue más adecuado, atendiendo a su criterio profesional.

A manera de guía u orientación, el auditor interno elegirá el plan de muestreo por utilizar y los procedimientos de auditoría que va a aplicar con base en los siguientes aspectos:

- ▶ El objetivo de la auditoría y los resultados obtenidos en el estudio general, el estudio y evaluación del sistema de control interno, y el análisis de la información levantada.
- ▶ La importancia de las operaciones y transacciones, y su representatividad en el contexto general de la entidad y en los estados financieros.
- ▶ El riesgo probable de error o irregularidades en las operaciones o transacciones y su registro contable.

Muestreo. El muestreo en la auditoría es un procedimiento mediante el cual se obtienen conclusiones sobre las características de un conjunto numeroso de partidas (universo) a través del examen de un grupo parcial de ellas (muestra).

Técnicas de selección de muestras. Se refiere a los métodos disponibles para seleccionar las muestras de auditoría, dentro de las que destacan: selección a juicio del auditor; selección por números aleatorios, selección por intervalos y selección por bloques o conglomerados.

Tipos de muestreo. Dentro del campo del muestreo en la auditoría existen dos grandes grupos que representan, cada uno de ellos, corrientes de aplicación que pueden llevarse a la práctica atendiendo al propio criterio, conocimientos, juicio y discernimiento del auditor y de los resultados que espera de su trabajo. Estos dos grupos son: muestreo de criterio y muestreo estadístico, los cuales, a su vez, están integrados por diferentes tipos de muestreo.

Muestreo de criterio. Mediante este muestreo dirigido (no estadístico), el auditor, basado en un criterio subjetivo, determina el tamaño de la muestra, la selección de las partidas que la integran y la evaluación de resultados.

Muestreo estadístico. Es aquel en el que la determinación del tamaño de la muestra, la selección de las partidas que la integran y la evaluación de resultados, se hace por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades.

Plan de muestreo. La elección, por parte del auditor, del tipo de muestreo (de criterio o estadístico) por aplicar en un trabajo de auditoría, complementado con la técnica de selección de muestras que más se ajuste a sus necesidades, derivará en un *plan de muestreo*.

5.5 EVALUACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Al llegar a este punto del desarrollo de la auditoría, el auditor previamente ya precisó el objetivo de su intervención, planeó la auditoría, llevó a cabo un estudio general y un estudio y evaluación del sistema de control interno, y verificó la información recopilada, bien sea conforme la fue obteniendo o aplicando pruebas de auditoría. El paso siguiente consistirá en evaluar todo ese cúmulo de información y los resultados que ha obtenido hasta ese momento.

En ese orden, por evaluación se entenderá el proceso mediante el cual se evalúa lo que está sucediendo o se está haciendo en la actividad sujeta a auditoría, así como la calidad de acción y los resultados obtenidos, contra lo que debe ser o lo ideal a hacer; en síntesis, es comparar lo que es con lo que debe ser. Obviamente, el debe ser implica un adecuado conocimiento del auditor interno de la teoría y práctica de lo que está evaluando; no puede comparar ni juzgar si desconoce la referencia de conocimientos, previamente o sobre la marcha adquiridos, como punto de comparación.

En coadyuvancia al proceso de evaluación, y con el propósito de que éste lleve una secuencia ordenada, y además para evitar que se omitan aspectos relevantes, el auditor se auxiliará con programas de auditoría previamente elaborados. Esos programas son los

referidos en la sección 5.4 de este texto; obviamente, y con el ánimo de evitar duplicidad de esfuerzos, en los programas (en especial los específicos) habrá de comprenderse tanto lo relativo a los procedimientos por aplicar para el caso de pruebas de auditoría, como a las instrucciones de evaluación correspondientes.

5.6 CONTROL DE HALLAZGOS Y OBSERVACIONES DE AUDITORÍA

El auditor interno, durante el desarrollo de su trabajo, y en cualquiera de sus etapas, irá detectando situaciones, irregularidades o anomalías que merezcan ser tomadas en consideración para su análisis y discusión con el personal de la unidad administrativa, la actividad o el proceso sujeto a auditoría. Del resultado de ese proceso se derivará su eventual inclusión en el informe de auditoría.

En este punto es determinante el término o palabra que se utilizará. Si el auditor va a comentar con los auditados una "irregularidad", "anomalía", "deficiencia", "falta", "falta", etcétera, con toda seguridad que se va a enfrentar a un rechazo o conflicto hacia él y su trabajo. Para evitar estas situaciones es conveniente emplear el término genérico "observación", que en filosofía de la auditoría es lo mismo que otros calificativos por emplear, pero en su presentación se recibe con posturas diferentes por parte de los auditados. Además del término "observación", también se pueden utilizar las expresiones "oportunidad de mejora" o "inconsistencia".

El auditor tomará nota de una "observación", "oportunidad de mejora" o "inconsistencia", incluso en presencia del auditado, porque además deberá discutirla con él. No será la misma reacción por parte del auditado el comentarle una "observación", "oportunidad de mejora" o "inconsistencia", que una "irregularidad" o "deficiencia". Diplomacia, cortesía, tacto y buenas relaciones ante todo.

El proceso de registro de observaciones infiere el anotarlas, así como la falta de observancia de criterios, sus causas, consecuencias, opciones de solución y beneficios esperados; de igual manera se indicará el nombre de las personas con quienes se comentó y los comentarios recibidos.

Con el ánimo de estandarizar el proceso de registro de observaciones, en la figura 5.1, Análisis de observaciones, se presenta la forma Núm. 1 que intenta coadyuvar en este propósito. En lo aplicable, en cada observación que se registre se deberá anexar la documentación que la soporte. El conjunto de observaciones registradas y numeradas en forma consecutiva para efectos de control habrán de integrarse en una sección específica de los papeles de trabajo; y se hará referencia a ellas, por su número, en el programa de auditoría y en los papeles de trabajo relativos al área o sección donde fue detectada.

Por último es conveniente señalar que las observaciones deben ser registradas en el momento mismo que se detectan: no dejarlas para mañana, no dejarlas a la memoria. Si el auditor da un uso correcto y adecuado de este procedimiento verá, sin lugar a dudas, que al concluir su trabajo tendrá en sus manos el fondo de su intervención, al que sólo tendrá que darle forma y presentación por medio del informe. A continuación la descripción y uso de la forma Núm. 1.

Descripción y uso de la forma Núm. 1. Análisis de observaciones.

Actividad o proceso. Nombre de la actividad o proceso sujeto a auditoría.

Observación. Anotar en la forma más clara posible la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia detectada. Algunos autores y auditores se inclinan por denominar *condición* (o sea, la situación encontrada por el auditor) a la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia.

Criterios. Son las disposiciones o conceptos ideales cuya inobservancia, parcial o total, contribuyó a que se materializara la observación. Dentro de los criterios por considerar se pueden incluir los siguientes:

Figura 5.1		Análisis de observaciones.		
Análisis de observaciones		Actividad o proceso		
Observación:				
		↓		
Criterios:				
		↓		
Causas:				
		↓		
Consecuencias:				
		↓		
Opciones de solución:		→	Beneficios:	
Comentado con:		Sus comentarios:		
Forma Núm. 1	Fecha	Recopiló	Revisó	Índice
				Pág. de

1. Disposiciones regulatorias y directivas: leyes, reglamentos, políticas, manuales, objetivos y metas, etcétera.
2. Opiniones de expertos.
3. Experiencias administrativas.
4. Objetivos o políticas generales expresados verbalmente.
5. Buenas prácticas generalmente observadas.
6. Sentido común.
7. Experiencia del auditor.

Causas. Causas que dieron origen a la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia. Dentro de las causas se pueden apuntar las siguientes:

1. Negligencia o descuido.
2. Organización defectuosa.
3. Sistema de control interno deficiente.
4. Normas inadecuadas, inexistentes, obsoletas o imprácticas.
5. Decisión consciente o instrucción de desviarse de las normas.
6. Falta de honestidad.
7. Falta de delegación de autoridad.
8. Falta de conocimiento de los requisitos.
9. Falta de esfuerzo o interés.
10. Falta de recursos humanos, materiales o financieros.
11. Falta de supervisión.
12. Falta de capacitación.
13. Falta de comunicación.
14. Falta de buen juicio o sentido común.
15. Falta de voluntad para cambiar.
16. Inadvertencia de beneficios potenciales de los cambios propuestos.
17. Inadvertencia del problema.

Consecuencias. Efectos de la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia. Deberá procurarse que, en la medida de lo posible, esta consecuencia sea cuantificable. Como consecuencias típicas es dable señalar las siguientes:

1. Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales o financieros.
2. Pérdidas de ingresos potenciales.
3. Gastos indebidos.
4. Violación de disposiciones legales y/o administrativas.
5. Ineficiencia laboral.
6. Desmoralización del personal.
7. Control inadecuado de recursos o actividades.
8. Inseguridad de que se trabaje como debiera ser.
9. Informes poco útiles, poco significativos o inexactos.

Opciones de solución. Presentar o proponer las probables opciones de solución.

Beneficios. Beneficios probables o potenciales que se esperan en cada opción.

Comentado con, sus comentarios. Anotar el nombre de la persona o personas con quienes se comentó la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia, así como su reacción o comentarios. Nunca se deberá pasar por alto este punto. En lo prudente y posible, recabar la firma en esta sección de la persona o personas con quienes se comentó la observación, oportunidad de mejora o inconsistencia.

5.7 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

La cobertura de esta sección se hará con la recomendación al lector de estudiar y analizar la siguiente normatividad relativa al tema ahora en tratamiento emitida por *The Institute of Internal Auditors* sobre la cual, para evitar duplicidad, se considera innecesaria su transcripción por estar incluida en el capítulo 2, Normatividad de la auditoría interna:

Normas:

- 2400-Comunicación de resultados.
- 2410-Criterios para la comunicación.
- 2420-Calidad de la comunicación.
- 2440-Difusión de resultados.

En complemento a las normas referidas, favor de obtener y estudiar las siguientes:

Guías de apoyo para la práctica de auditoría interna:

- PA 2400-1 Consideraciones legales en la comunicación de resultados.
- PA 2410-1 Criterios para la comunicación.
- PA 2420-1 Calidad de las comunicaciones.
- PA 2440-1 Difusión de resultados.
- PA 2440-2 Comunicación de información sensible dentro y fuera de la cadena de mando.
- PA 2440.A2-1 Comunicaciones fuera de la organización.

5.8 MONITOREO Y SEGUIMIENTO¹⁴

Monitoreo

El director de auditoría interna debe establecer y mantener un sistema de monitoreo de las acciones emprendidas sobre los resultados comunicados a la dirección general.

¹⁴ Fuentes de referencia: *The Institute of Internal Auditors* (enero de 2009). *Practice Advisory 2500-1: Monitoring Progress* y *Practice Advisory 2500.A1-1: Follow-Up Process*. EU:The IIA.

Para un efectivo monitoreo de las acciones emprendidas, el director de auditoría interna debe establecer procedimientos que incluyan:

- ▶ El periodo requerido para que la administración dé respuesta a las observaciones y recomendaciones que se le dieron a conocer.
- ▶ Evaluación por parte del director general o directivo que dará respuesta.
- ▶ Verificación por parte del responsable (si lo juzga conveniente).
- ▶ Desarrollar un plan de seguimiento (si se considera conveniente).
- ▶ Diseñar un proceso de comunicación dirigida al director general o al consejo para el caso de acciones o respuestas no satisfactorias, el cual habrá de incluir los riesgos que asumen.

En aquellos casos que por la naturaleza e importancia de las observaciones y recomendaciones reportadas se requieran acciones inmediatas por parte de la dirección general o el consejo, el director de auditoría interna debe monitorear estrechamente las acciones adoptadas hasta que la observación se haya corregido o implementado la recomendación.

La función de auditoría interna puede monitorear de manera efectiva a través de los siguientes mecanismos:

- ▶ Etiquetar las observaciones y recomendaciones a los niveles adecuados de administración responsables por la toma de acciones.
- ▶ Recibir y evaluar las respuestas y propuestas de acción presentadas por los responsables de dar atención tanto a las observaciones como a las recomendaciones, bien sea durante el desarrollo de la intervención de auditoría o durante un periodo de tiempo razonable una vez que se les comunicaron los resultados. Tales respuestas serán más útiles en la medida que incluyan información suficiente a transmitir al director de auditoría interna, de tal manera que le permitan evaluar lo adecuado y oportuno de las acciones propuestas.
- ▶ Recibir de la administración reportes periódicos que faciliten la evaluación del estado en que se encuentran sus esfuerzos para corregir las observaciones y/o implementar las recomendaciones.
- ▶ Recibir y evaluar información proveniente de otras unidades administrativas copartícipes en la responsabilidad de dar seguimiento y atención a acciones correctivas.
- ▶ Reportar al director general o al consejo el estado de respuesta a las observaciones y recomendaciones de auditoría interna.

Seguimiento

El seguimiento es un proceso mediante el cual los auditores internos evalúan la adecuación, efectividad y oportunidad de las acciones adoptadas por la administración sobre las observaciones y recomendaciones reportadas, incluyendo las de auditores externos y otros auditores. Este proceso incluye también la determinación de si la dirección general y/o el consejo han asumido el riesgo de no tomar acciones correctivas sobre las observaciones reportadas.

Para tales propósitos, el director de auditoría interna debe establecer tal proceso de seguimiento, base para monitorear y asegurarse de que las acciones hayan sido implementadas de manera efectiva por parte de los responsables de su atención.

Los auditores internos, por su parte, determinarán si la administración ha tomado acciones o implementado las recomendaciones; asimismo, determinarán si se lograron los resultados deseados o si el director general o el consejo han asumido el riesgo de no tomar acciones o implementado las recomendaciones.

El estatuto de la función de auditoría interna debe definir su responsabilidad por las acciones de seguimiento. En ese contexto, el director de auditoría interna determinará la naturaleza, oportunidad y alcance del seguimiento tomando en cuenta los siguientes factores:

- ▶ Relevancia de las observaciones y recomendaciones reportadas.
- ▶ Grado de esfuerzo y costo que implica corregir la condición reportada.
- ▶ Impacto que puede resultar de no adoptar la acción correctiva propuesta.
- ▶ Complejidad de la acción correctiva.
- ▶ Tiempo involucrado.

El director de auditoría interna es responsable de elaborar un programa sobre las acciones de seguimiento, que formará parte de la asignación de auditoría y de los papeles de trabajo. El programa de seguimiento será formulado con base en la exposición a los riesgos involucrados, así como al grado de dificultad y relevancia del tiempo implícito en la implementación de la acción correctiva.

El director de auditoría interna, asimismo, juzgará si las respuestas orales o escritas de la administración son suficientes o contienen indicativos de que son suficientes las acciones tomadas con base en la importancia relativa a la observación o recomendación. Las acciones de seguimiento son susceptibles de ser incluidas o formar parte de futuras asignaciones de auditoría.

Los auditores internos, por su lado, habrán de asegurarse si las medidas o acciones adoptadas sobre las observaciones y recomendaciones corrigen las condiciones que les dieron origen. Las acciones de seguimiento deberán documentarse de manera apropiada.

Por último, es necesario comentar que las acciones de monitoreo y seguimiento tratadas en párrafos precedentes aplican tanto a actividades de aseguramiento como de consultoría.

PREGUNTAS DE REPASO

- 1.1 ¿Qué es metodología de la auditoría interna?
- 1.2 ¿Cuáles son las ocho etapas propuestas que conforman la metodología de la auditoría interna?
- 1.3 ¿Qué es un plan anual de trabajo de la función de auditoría interna?
- 1.4 ¿Qué debe considerar, de inicio, el director de auditoría interna en la preparación del plan anual de trabajo?
- 1.5 ¿Cuáles son los cuatro aspectos que deben considerarse en el diseño del plan anual de trabajo?
- 1.6 ¿En la preparación del plan anual de trabajo, a quién puede solicitar sugerencias el director de auditoría interna?
- 1.7 ¿Qué otros elementos se pueden considerar en la formulación del plan anual de trabajo de auditoría interna?
- 1.8 Una vez elaborado el plan anual de trabajo, ¿qué debe hacer el director de la función de auditoría interna?
- 1.9 ¿Por qué considera usted que se debe documentar tanto el plan anual de trabajo de la función de auditoría interna como la planeación de una auditoría interna en lo particular?
- 1.10 ¿Por qué se debe requerir al solicitante, o a quien ordena un trabajo de auditoría, objetivos claros y precisos de lo que se busca o espera de la intervención?
- 1.11 ¿Qué son los objetivos de la intervención?
- 1.12 ¿Qué define el alcance del trabajo del auditor?
- 1.13 ¿Cuál es el propósito de identificar riesgos durante la etapa de planeación de la intervención de auditoría?
- 1.14 ¿Qué deben considerar los objetivos de los trabajos de consultoría?
- 1.15 ¿De qué deben asegurarse los auditores internos al desempeñar trabajos de consultoría?
- 1.16 Mencione cinco temas por tratar en reuniones que se van a celebrar con los directivos responsables de la actividad que será objeto de una intervención de auditoría.
- 1.17 Mencione cinco antecedentes que se deben estudiar para determinar el impacto de éstos que puede incidir en el trabajo de auditoría.
- 1.18 ¿Por qué se debe llevar a cabo un estudio general?
- 1.19 ¿Cómo se puede interpretar un estudio general?
- 1.20 ¿Cuáles son los tres propósitos principales del estudio general?
- 1.21 ¿En qué apoya el estudio general?
- 1.22 ¿Por qué puede variar el enfoque, alcance y tiempo requeridos para llevar a cabo un estudio general?
- 1.23 Mencione cinco procedimientos por aplicar para el estudio general.
- 1.24 Mencione cinco aspectos que debe identificar el resumen de resultados del estudio general.
- 1.25 En sus propias palabras y apreciación, ¿por qué considera que el estudio y evaluación del sistema de control interno es uno de los aspectos más importantes y determinantes en la planeación de cualquier tipo de auditoría?

- 1.26 ¿Con quién y cuál es la razón de discutir las deficiencias del control interno identificadas por el auditor interno?
- 1.27 ¿Cuáles son los cuatro métodos disponibles, y en qué consisten, para el estudio y evaluación del sistema de control interno?
- 1.28 Describa tres ejemplos de incompatibilidad.
- 1.29 ¿Qué se debe entender por estimación de tiempo?
- 1.30 ¿En función a qué se hará la estimación de tiempos y de personal?
- 1.31 ¿Qué es prudente determinar en la asignación de los recursos humanos requeridos para llevar a cabo la intervención de auditoría?
- 1.32 ¿Qué es y qué representa un programa de auditoría?
- 1.33 ¿Qué deberán incluir los programas de auditoría?
- 1.34 ¿Por qué se debe obtener aprobación de la planeación y del programa de trabajo de la auditoría?
- 1.35 ¿Por qué se debe determinar cómo, cuándo y a quién se deberán comunicar los resultados de auditoría?
- 2.1 ¿Qué se entiende por levantamiento de información y a qué etapas es aplicable?
- 2.2 ¿Cuáles son las tres técnicas aplicables al levantamiento de información?
- 2.3 Prepare una sinopsis de los aspectos que deben considerarse en una entrevista.
- 2.4 ¿En qué consisten las observaciones de campo?
- 2.5 ¿En qué consiste la obtención de evidencia documental?
- 2.6 ¿Cuándo se considera que la información es suficiente, competente, relevante y útil?
- 3.1 ¿A qué se refiere la documentación de auditoría?
- 3.2 ¿Qué contendrán los papeles de trabajo?
- 3.3 Mencione seis aspectos para los que generalmente sirve la documentación de auditoría.
- 3.4 Mencione ocho aspectos que incluyen la documentación de auditoría.
- 3.5 ¿Qué aspectos del proceso de auditoría deben documentar fehacientemente los papeles de trabajo?
- 3.6 ¿Con qué pueden estar constituidos los papeles de trabajo?
- 3.7 ¿Cuáles son las técnicas típicas para la preparación de papeles de trabajo de auditoría?
- 3.8 ¿Cómo debe ser el proceso de revisión de los papeles de trabajo?
- 3.9 En sus propias palabras ¿qué entiende por "Pendientes de auditoría"?
- 3.10 ¿De quién son propiedad los papeles de trabajo de auditoría interna?
- 3.11 ¿Qué actitud debe adoptar el director de auditoría ante la petición de papeles de trabajo de auditoría por parte de los auditores externos u otras personas ajenas a la organización?
- 3.12 ¿Cuáles son las opciones disponibles para la preparación de papeles de trabajo de auditoría interna? Describa tres de ellas.
- 4.1 ¿Con base en qué se ejecutará una auditoría?
- 4.2 ¿Qué se entiende por programas de auditoría?
- 4.3 ¿Qué deben incluir los programas de auditoría?
- 4.4 ¿Qué son, y cuál es el propósito, de los programas de auditoría de aplicación general?

- 4.5 Mencione tres ejemplos de programa de auditoría de aplicación general.
- 4.6 ¿Qué son los programas de auditoría de aplicación específica?
- 4.7 En sus propias palabras y apreciación, ¿qué es el alcance de las pruebas de auditoría?
- 4.8 ¿Qué es el muestreo?
- 4.9 ¿Cuáles son los cuatro métodos disponibles de técnicas de selección de muestras?
- 4.10 ¿Qué son los tipos de muestreo y cuáles son los dos disponibles?
- 4.11 ¿Qué es un plan de muestreo y cuáles son los tres aspectos por considerar para elegir el plan de muestreo a aplicar?
- 5.1 ¿Qué se debe entender por evaluación de la información?
- 6.1 ¿Por qué es aconsejable utilizar el término "observación" en vez de "irregularidad", "anomalía", "deficiencia", "falla" o "falta"?
- 6.2 Además del término "observación", ¿qué otras expresiones se pueden utilizar?
- 6.3 ¿En dónde se debe integrar el conjunto de cédulas de análisis de observaciones?
- 6.4 ¿Cuándo se habrán de registrar las observaciones?
- 6.5 ¿Cuál es su opinión de utilizar el término "condición" (según postura de algunos autores y auditores) en vez de "observación"?
- 6.6 ¿Qué son los criterios?
- 6.7 Mencione cuatro criterios por considerar.
- 6.8 Mencione diez causas que pueden dar lugar a una observación.
- 6.9 ¿Qué son las consecuencias?
- 6.10 Mencione seis consecuencias que puede provocar una observación.
- 6.11 ¿Cuál considera usted que sea el beneficio de comentar las observaciones?
- 7.1 Prepare una sinopsis correlacionada de las normas 2400-Comunicación de resultados, 2410-Criterios para la comunicación, 2420-Calidad de la comunicación y 2440-Divulgación de resultados.
- 7.2 ¿Con qué otra normatividad emitida por el IIA se complementan las normas referidas en el numeral que antecede?
- 8.1 ¿Qué deben incluir los procedimientos a establecer para alcanzar un efectivo monitoreo de las acciones emprendidas sobre los resultados comunicados a la dirección general?
- 8.2 Mencione tres mecanismos por utilizar para un monitoreo efectivo.
- 8.3 ¿Qué es y qué incluye el proceso de seguimiento?
- 8.4 ¿Quién debe establecer el proceso de seguimiento?
- 8.5 ¿Qué deben determinar los auditores internos en el proceso de seguimiento?
- 8.6 ¿En qué documento se debe definir la responsabilidad por las acciones de seguimiento?
- 8.7 ¿Qué factores debe tomar en cuenta el director de auditoría interna para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance del seguimiento?
- 8.8 ¿A qué actividades que dan la razón de ser a la función de auditoría interna aplican las acciones de monitoreo y seguimiento?
- 8.9 En sus propias palabras y entendimiento, elabore un cuadro que contemple las diferencias y similitudes entre los procesos de monitoreo y de seguimiento.

INVESTIGACIONES POR REALIZAR PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

1. Identifique usted una empresa a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna; investigue qué metodología utiliza para el desempeño de sus actividades. Compare y evalúe la metodología que está aplicando con la contemplada a lo largo de este capítulo.
2. Identifique usted una empresa a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna; investigue las estrategias y los procedimientos que utiliza para planear su trabajo en ambas vertientes: plan anual de trabajo y planeación de una intervención de auditoría. Compare y evalúe esos procesos y estrategias con lo contemplado a lo largo de este capítulo.
3. Identifique usted una empresa a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna; investigue las estrategias y los procedimientos que utiliza para monitorear y dar seguimiento a las recomendaciones presentadas como resultado de un trabajo de auditoría. Compare y evalúe esos procedimientos con lo contemplado a lo largo de este capítulo.

DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS

1. Con base en la investigación Núm. 1, redacte un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes para mejorar la metodología aplicada en la función de auditoría interna de la entidad que evaluó.
2. Con base en la investigación Núm. 2, redacte un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes para mejorar el proceso de planeación aplicado en la función de auditoría interna de la entidad que evaluó.
3. Con base en la investigación Núm. 3, redacte un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes para mejorar el proceso de monitoreo y seguimiento que utiliza la función de auditoría interna de la entidad que evaluó.
4. Identifique usted una empresa a la que tenga facilidad de acceso; y solicite que le permitan detectar una observación de auditoría en la unidad administrativa, actividad o proceso que consideren conveniente. Levante la observación siguiendo los procedimientos recomendados en la sección 5.6; para tales propósitos utilice la forma Núm. 1 propuesta.
5. Con base en el resultado obtenido en el desarrollo del caso práctico que antecede, prepare un escrito que contenga las recomendaciones que se deriven de la observación que detectó.
6. Obtenga un ejemplar de cada una de las guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna a que hace alusión la pregunta de repaso 7.2.

CAPÍTULO

6

EL INFORME DE AUDITORÍA INTERNA



OBJETIVOS

1. Conocer los componentes de la estructura de un informe de auditoría interna.
2. Conocer los elementos básicos que deben considerarse como coadyuvantes para alcanzar una buena redacción de un informe de auditoría interna.

RESUMEN DEL CAPÍTULO

- ▲ Estructuración interna: objetivo, destinatario, asunto, selección y jerarquización.
Estructuración externa: ordenamiento, lenguaje, tono y estilo. Estructura básica propuesta: principio, cuerpo, final y anexos.
Resumen del informe.
- ▲ Claridad. Precisión o corrección. Concisión. Sencillez. Adecuación. Cortesía. Originalidad.



Sin lugar a dudas, una de las fases más relevantes y determinantes en la auditoría interna es la relativa a la elaboración del informe resultante de un trabajo de auditoría. Son muchos los factores que inciden en esta actividad y que el auditor debe tomar en cuenta para concluir con su revisión, ya que es bien sabido que un informe mal elaborado puede echar por tierra el mejor trabajo de auditoría interna. También puede ocasionar que recomendaciones y sugerencias positivas y necesarias para la entidad auditada pueden no ser aceptadas, entendidas o comprendidas, en demérito de la calidad profesional del auditor.

A manera de guía u orientación, en el presente capítulo se tratarán, enunciativamente, algunos de los elementos más importantes que el auditor interno debe considerar para la elaboración de un informe de auditoría.

6.1 ESTRUCTURA DEL INFORME

El término estructura (del latín *struere*: "disponer; construir") tiene en el idioma español la acepción de "distribución ordenada de las partes que componen un todo". Por sus aplicaciones más frecuentes significa idea estructurada de un esqueleto o armazón, base de estabilidad de un edificio; pero también, como aquí se pretende, de un texto.

Un escrito, como toda obra material humana, es producto de un trabajo de elaboración interna y otro de realización exterior. Su estructura tiene, pues, una etapa no aparente, que se cumple en la mente del redactor que lo induce a escribir de determinada manera, y otra, visible, materializada en lo escrito.

ESTRUCTURACIÓN INTERNA

Por estructuración interna de un informe de auditoría se entiende el proceso de ordenamiento, disciplina y actitud mental que un auditor interno debe asumir y tomar en cuenta hacia sí mismo durante la auditoría, y que le servirá como punto de partida para la conformación final de su informe. Este proceso considera los siguientes aspectos: objetivo, destinatario, asunto, selección y jeraquización.

Objetivo. Todo lo que el hombre realiza obedece a una finalidad o intención. Se puede escribir un texto para exhortar, protestar, entretener, enseñar, criticar, etcétera. El primer elemento por identificar cuando se escribe es precisar un objetivo, que para el caso del informe de auditoría interna es claro: informar y comunicar resultados.

Destinatario. Definido el propósito del informe referido, el siguiente paso consiste en identificar al destinatario: ¿Para quién o para quiénes se escribe?, ¿quién o quiénes serán los lectores potenciales del informe? El punto de partida en este proceso es que el auditor se despoje del "yo", o sea, evitar que el informe se prepare para él. Debe pensar en el "ustedes", los lectores del informe. El manejo psicológico de este enfoque básico depende en gran medida de que el auditor interno asuma plena conciencia de que los resultados de

su trabajo atañen fundamentalmente a la administración de la entidad, a los auditados y a otros eventuales interesados; por tanto, hay que escribir para ellos.

Por otro lado, lo que menos puede esperar un auditor interno es que su informe sea leído por la más alta autoridad de su organización; de tal suerte que deba ser preparado precisamente para ese nivel... pero hay que pensar también en los demás niveles jerárquicos y de operación a los que se entregará un ejemplar del informe a que se hace alusión.

Asunto. Una vez cubierta la referencia concierne al destinatario, vendrá enseguida el asunto, que es la parte medular del informe. ¿Sobre qué se va a escribir? Evidentemente, sobre los resultados de una auditoría: los hallazgos, las observaciones, los señalamientos, las sugerencias, etcétera. La definición del asunto va a facilitar la elección de los elementos, la ordenación y las formas expresivas más adecuadas para redactar el informe.

Selección. El paso siguiente es la selección. De la documentación de auditoría y los papeles de trabajo, en especial las cédulas de análisis de observaciones, que la auditoría ha producido ¿cuáles van a ser utilizados en la preparación del informe? Quizás no todos son relevantes. El auditor tiene que discriminar de entre todos sus papeles e información recopilada lo que realmente necesita mostrar como soporte de los hallazgos y observaciones reportados.

Jerarquización. El proceso de estructuración interna concluye con la jerarquización. Elegido el material por utilizar en la preparación del informe ¿cuál es su importancia? Al aplicarle una escala de valoración, el auditor va a procurar que emerjan y destaquen en su informe los aspectos fundamentales; y que éstos no se vean desplazados u oscurecidos por cuestiones secundarias. Por ejemplo, salta a la vista que una sugerencia o recomendación oportuna y razonable para introducir una corrección en alguna etapa del proceso administrativo es más importante que las incidencias en materia de cumplimiento del horario de entrada del personal, cuando son contados los casos de irregularidades, aun cuando este tema también deba ser incluido en el informe.

En conclusión, cuando llega el momento de redactar el informe, el auditor interno debe haber avanzado en algunos de los pasos y elementos descritos. Siempre dará mejores resultados tener en mente e ir madurando el contenido del informe a medida que se realiza la auditoría, que comenzar a pensar en él hasta que ésta haya concluido.

Si acaso, una última revisión del material recopilado permitirá afinar la idea general del informe y la disposición final de sus elementos.

ESTRUCTURACIÓN EXTERNA

La estructura externa se refiere a los aspectos a tomar en cuenta durante el proceso de elaboración del informe de auditoría interna, e incluye los siguientes: ordenamiento, lenguaje, tono y estilo.

Ordenamiento. El ordenamiento consiste en establecer una secuencia adecuada del material del que se dispone. Si se tiene en cuenta que todo escrito consta de tres partes:

principio, cuerpo y final, el auditor deberá determinar el orden correcto de uso del material atendiendo a esas tres partes.

Lenguaje. El lenguaje es la parte crucial del informe. La selección de palabras, frases y otros signos de expresión adquieren una mayor importancia, porque sin ser el informe de auditoría un texto que proponga un propósito estético o literario, todo mundo está de acuerdo en que su redacción, desde el punto de vista del lenguaje, debe ser correcta, clara y precisa, y no estar desprovista de originalidad y elegancia para aumentar el efecto psicológico de las palabras.

Tono. El informe de auditoría interna no sólo contiene datos y cifras, sino también sentimientos y emociones. Esto implica resolver el problema del tono o modo en que será redactado. Más allá de la corrección gramatical y funcional de las palabras, es necesaria una orientación determinada del informe que sólo se logra con el tono. Desde el momento mismo en que se registra y documenta un hallazgo u observación, deberá prevalecer en el auditor interno una actitud de cortesía y respeto hacia el auditado, actitud que se extiende hasta comunicar los resultados de su actuación, pero sin que ello implique restar contundencia a sus observaciones y conclusiones, ni persuasión en sus sugerencias y recomendaciones. El tono incluye la forma de presentar y señalar errores y el reconocimiento de esfuerzos aplicados para corregirlos.

Estilo. Finalmente, el estilo se puede definir como la búsqueda de la manera expresiva más adecuada y conveniente para que un trabajo escrito tenga las condiciones de fuerza de transmisión de un mensaje a través de una buena y eficaz redacción. Puede decirse que la búsqueda del estilo que va a aplicar un auditor interno en la redacción de un informe es la búsqueda de sí mismo, puesto que el modo particular de escribir de cada persona es el reflejo de su propia personalidad, educación, experiencia, madurez, estado anímico y mental. Lo conveniente en este caso es huir de machotes y cartabones rígidos, para que aun respetando lo esencial de una estructura preexistente, el informe del auditor tenga un enfoque y estilo personal.

ESTRUCTURA BÁSICA. PROPUESTA

A partir de las condiciones anteriormente señaladas, es posible diseñar una estructura básica del informe de auditoría interna que cumpla con su cometido sin que se aleje de las normas institucionales establecidas al respecto.

Por tratarse de un modelo ecléctico, la propuesta motivo de este apartado ofrece la flexibilidad necesaria para añadir o suprimir elementos de acuerdo con las necesidades concretas del auditor interno y las peculiaridades del trabajo realizado.

Según se mencionó en el párrafo relativo a ordenamiento comentado anteriormente, la estructura de un informe se apoya en las tres partes en que suele dividirse cualquier escrito: principio, cuerpo y final. En cada parte se agrupan, de acuerdo con su naturaleza, y sólo a manera de guía general, los elementos que comúnmente aparecen en un típico informe de auditoría interna.

Principio:

- ▶ Lugar y fecha de emisión.
- ▶ Destinatario: responsable de la entidad auditada o a quien se decida o defina para recibir el informe.
- ▶ Antecedentes que dieron origen a la intervención de auditoría.
- ▶ Propósito de la intervención, de acuerdo con las instrucciones recibidas.
- ▶ Alcance de la revisión.
- ▶ Limitaciones al trabajo, impuestas por el personal auditado o las circunstancias.
- ▶ Personal asignado en la auditoría y tiempo empleado para el desarrollo del trabajo.

Cuerpo:

- ▶ Hallazgos y observaciones.
- ▶ Secciones o apartados especiales dedicados a las violaciones a los criterios o estándares administrativos o de operación, a los procesos de gobierno corporativo, a la cultura de control de la organización y a la administración de riesgos; mejoras potenciales, según su naturaleza.
- ▶ Resumen que evalúe las correcciones operadas durante el transcurso de la auditoría.

Final:

- ▶ Opinión y conclusiones del auditor.
- ▶ Comentarios y puntos de vista de los auditados.
- ▶ Sugerencias y recomendaciones, indicando la fecha límite para su aplicación y compromisos asumidos por los auditados.
- ▶ Párrafo de cierre, mencionando las facilidades y atenciones brindadas a los auditores.

Anexos:

- ▶ Los anexos son documentos, datos o gráficas que complementan las tres partes del informe de auditoría, y su propósito es aportar evidencia de los hallazgos y observaciones determinados, y proporcionar soporte a las sugerencias y recomendaciones del auditor. Indizar con un número los anexos y cruzarlos con la sección del informe a que se refiera.

Por otra parte, y dependiendo de la disponibilidad de recursos, es conveniente aprovechar algunos medios audiovisuales (grabaciones, proyecciones visuales, gráficas, diagramas, etcétera), para hacer más fácil y eficaz la comunicación de resultados, sobre todo cuando el informe deba ser conocido simultáneamente por un considerable número de personas.

Es oportuno reiterar que no todas las auditorías se adaptan a un informe rígido, por lo cual el esquema propuesto es válido en la medida que se le vea como una guía general, susceptible de sufrir las modificaciones que el auditor interno considere oportunas de acuerdo con las particularidades de su revisión.

RESUMEN DEL INFORME

Por lo general, un alto ejecutivo es una persona muy ocupada que debe distribuir su tiempo de manera ideal para aprovecharlo al máximo. Si se le presenta un informe extenso, cargado de detalles, lo más probable es que lo reciba con animadversión (aun cuando sea muy importante para él) por el solo hecho de tener que leer un buen número de cuartillas; probablemente decida leerlo de inmediato... o tal vez decida diferir la lectura del informe "hasta que tenga tiempo para hacerlo". Ante estas circunstancias puede perderse algo muy valioso: oportunidad para conocer el contenido del trabajo efectuado y la pronta acción a las recomendaciones y sugerencias presentadas por el auditor interno.

En vista del supuesto anterior, es recomendable que el informe tenga dos presentaciones: una detallada con toda la información necesaria que dé formalidad al trabajo realizado, presentación motivo de tratamiento en los párrafos que anteceden, y otra sinóptica o de resumen que sintetice los resultados o hallazgos y las recomendaciones más importantes producto de la auditoría.

Con ese resumen del informe, el alto ejecutivo en unos cuantos minutos podrá enterarse del resultado general de la auditoría y recurrirá, en segunda instancia, si fue debidamente motivado para ello, a leer el contenido total del informe. El informe detallado quedará a disposición de los demás niveles jerárquicos interesados en el trabajo desarrollado por el auditor interno.

El resumen del informe, destinado a la lectura rápida, deberá orientarse hacia los hallazgos y observaciones más relevantes, y en las sugerencias y recomendaciones de mejoras potenciales, que son los aspectos que más interesa conocer a los ejecutivos. Este resumen se puede emitir conjunta o separadamente con el informe final.

6.2 REDACCIÓN

Redactar significa poner en orden por escrito los pensamientos o conocimientos previamente ordenados. La redacción consiste en combinar palabras, frases, oraciones, párrafos y apartados para expresar ideas previamente elaboradas.

Al elaborar un informe de auditoría interna el auditor debe tomar en cuenta dos aspectos esenciales: fondo y forma. El fondo lo constituyen los elementos, soportes y conclusiones que este profesional utiliza para elaborar el informe. La forma es el modo particular de expresar los elementos, soportes y conclusiones.

Una de las limitaciones más severas a que se enfrenta un auditor, en cualquiera de los tipos de auditoría que practique, es su falta de capacitación y preparación adecuada en aspectos gramaticales, en especial en redacción y ortografía. Es desilusionante ver en la práctica que trabajos magníficos y profesionalmente bien realizados pierden su calidad y contenido por la pobre redacción con que son formulados... y con faltas de ortografía. Resulta inexplicable reconocer que el resultado final del trabajo de un auditor es por escrito

y, sin embargo, no es suficiente lo que se hace o se lucha por corregir esta seria deficiencia de formación personal (incluyendo la profesional, por supuesto).

En algunos países el estudio del idioma dentro del sistema educativo formal sólo comprende los niveles básicos, raramente los profesionales, salvo los del área lingüística y literaria; y no puede afirmarse que existan métodos más adecuados para lograr que un estudiante, a partir del bachillerato o equivalente, domine el uso del lenguaje oral y, sobre todo, del escrito.

El auditor que reconozca tener problemas de redacción no debe considerarse, en ese sentido, un caso raro, sino más bien común. ¿Cómo resolver el problema?

Para aprender a redactar sólo hay un camino: practicar. El redactor debe conocer, de manera natural, los principios permanentes que no pueden soslayarse; es decir, debe conocer la gramática básica, superarse en cada escrito, no estancarse, sino procurar siempre mejorar sin caer en la copia de lo ajeno o en la de su propia creación.

La gramática propone modelos y formas de corrección. No es posible progresar en una actividad si se desconocen sus principios básicos.

Es preciso, pues, repasar la gramática, reestudiarla, frecuentar y leer buenos libros. El estudio del idioma resuelve parte del problema; el hábito de la lectura, la parte restante. Téngase en cuenta: ningún auditor se considerará completo si no conoce la gramática básica y si no sabe formular y redactar un informe con corrección y propiedad.

No es posible para el autor de este libro ofrecer recetas para redactar buenos informes, porque tales recetas no existen; por lo que el desarrollo de este tema se limitará a definir algunas cualidades que los especialistas consideran indispensables en la redacción moderna, y a ofrecer algunas recomendaciones para lograrlas. Estas cualidades son: claridad, precisión o corrección, concisión, sencillez, adecuación, cortesía y originalidad.

CLARIDAD

Una comunicación clara es la que penetra sin esfuerzo en la mente del receptor.

El informe del auditor debe ser claro, de modo que nada de lo expuesto provoque dudas ni equívocos en el destinatario que lo leerá, pues resultaría paradójico que al formular observaciones sobre una violación se incurra en otras por mala comprensión o interpretación por parte del lector.

Para lograr claridad en un informe de auditoría interna conviene tener en cuenta lo siguiente:

- ▶ Usar palabras con propiedad, cuidando que tengan el significado que quiere dárseles.
- ▶ Evitar frases o modismos circunscritos.
- ▶ Utilizar las abreviaturas y los símbolos convencionales en forma generalizada. Si se recurre al uso de siglas, explicar el significado completo la primera vez que se empleen, por ejemplo: Instituto Mexicano de Auditores Internos (IMAI), en lo sucesivo IMAI.

- ▶ Preferir el orden lógico de los elementos de la oración —sujeto, verbo y complemento— sobre cualquier otro.
- ▶ Usar adecuadamente el signo de coma en las frases incidentales; por ejemplo: El control interno que se observa en la dirección de finanzas es bueno (oración base). El control interno que se observa en la dirección de finanzas, en especial en el área de tesorería, es bueno (oración con frase incidental).
- ▶ Aclarar oportunamente el sentido y significado de tecnicismos poco conocidos.

PRECISIÓN O CORRECCIÓN

Cada parte del informe debe ser tratada correctamente. Las descripciones y/u observaciones que se presenten deben coincidir exactamente con los hechos observados; las observaciones o recomendaciones deberán ser objetivas, lógicas y, en su caso, es conveniente indicar los beneficios que se esperan de ellas. La construcción de las oraciones debe apearse a las reglas gramaticales, y las palabras serán empleadas en su sentido preciso. La precisión está determinada fundamentalmente por:

- ▶ El uso adecuado de palabras, según su significado. Entre mayor número de palabras ambiguas, más peligro de distorsión por parte del receptor.
- ▶ La eliminación de conceptos que expresan valores relativos (cantidad, calidad, positivo, negativo, bueno, malo, etcétera).
- ▶ La inclusión de detalles significativos.

CONCISIÓN

La economía y la funcionalidad se imponen en todos los órdenes de la actividad humana; y la redacción no está fuera de esta exigencia, ya que la comunicación escrita moderna implica que ésta sea concreta, concisa, directa y evite adornos literarios innecesarios. Por concisión se debe entender que cada idea se exprese con el menor número de palabras posible, siempre y cuando ésta quede completa. Ser conciso no implica la omisión de asuntos importantes, pero sí de los que son relativamente importantes. La concisión no debe ser confundida con la brevedad; se debe ser breve, y a la vez conciso. La concisión, además de ser una cualidad que debe poseer un auditor interno, es una exigencia. La concisión es una forma de llegar más rápidamente a la comprensión del lector.

La concisión es otro atributo indispensable para conseguir una redacción eficiente. Permite expresar los pensamientos con brevedad, sin palabras o conceptos superfluos. Está constituida por los siguientes tres elementos básicos:

- ▶ Redactar con párrafos y frases breves. La sintaxis compleja y retorcida, basada en el exceso de frases aclaratorias y párrafos demasiado largos, con demasiadas repeticiones, conlleva peligro de oscuridad en el mensaje y tedio en la lectura.
- ▶ Suprimir tautologías (repetición inútil de un mismo pensamiento, aunque se exprese con distintas palabras).

- ▶ Excluir palabras o adornos innecesarios en el escrito, que incluyen frases hechas y fórmulas de cortesía con inútiles rodeos, como es el caso de: "Sin más por el momento, y en espera de su amable respuesta, tengo el agrado de repetirme a sus muy apreciables órdenes reiterándole la más alta consideración de mi amistad"; en lugar de un simple: "Atentamente".

La concisión ofrece las ventajas siguientes: menor tiempo de lectura y ahorro de esfuerzos de captura y copiado o reproducción. La concisión es un aliado de la eficiencia y la productividad.

SENCILLEZ

Es un hecho que la redacción moderna se encuentra cada vez más cerca de la sencillez que de la sofisticación. Sin dejar de considerar los límites de la expresión escrita, habrá de preferirse la sencillez a la grandilocuencia, huir de lo artificioso y rebuscado; buscar siempre la forma de eludir un barroquismo que hoy, por lo menos, está fuera de época.

Lo anterior no significa que la redacción deba caer en la vulgaridad y el desaliño. Las palabras sencillas presentan su propio atractivo si se les utiliza con propiedad y buen gusto. Ha de tenerse presente como norma que el informe de auditoría interna requiere estar al alcance de la comprensión de cualquier persona, y sólo se logra con la naturalidad propia de una conversación y con la corrección que caracteriza a un buen escrito.

La sencillez de vocabulario puede hacer que el informe de auditoría interna adquiera una mayor fuerza de veracidad y persuasión, con un consiguiente aumento de atractivo y eficacia.

ADECUACIÓN

La adecuación se define como una actitud de lógica armonía del emisor (auditor interno) con el destinatario. ¿Quién o quiénes van a leer el informe? Ésta es la pregunta que sirve de base para adecuar la redacción a las necesidades del lector.

No hay duda de que un tema puede ser tratado de diferente manera en un artículo periodístico, en una carta personal o en un informe técnico. Lo que cambia en cada caso es la actitud del redactor hacia el destinatario.

El informe de auditoría interna, por su naturaleza, debe adaptarse a los usos y costumbres de los administradores y de los hombres de negocios; pero no de una manera tan rígida que resulte de difícil comprensión para una persona ajena al medio empresarial. Adecuar el informe al destinatario significa ayudarlo a comprender fácilmente lo que se le quiere decir.

CORTESÍA

Se refiere al tacto que debe emplear el auditor interno para asentar en un informe sus aseveraciones. Es muy común que como resultado de una auditoría resulte afectado algún

elemento (persona) de la unidad administrativa, la actividad o el proceso que fue objeto de una intervención por parte de la función de auditoría interna; y si se le aplican calificativos fuertes como descuido, ineficaz, desperdicio, etcétera, los conflictos y las reacciones molestas se presentan de inmediato.

Lo anterior no significa que se tenga que omitir la verdad sólo por el hecho de evitar situaciones desagradables, no, hay que reportarla... pero con cortesía; y aplicar calificativos que no hieran susceptibilidades; no es lo mismo decir, por ejemplo, "el control interno es pésimo" a decir "se detectaron algunas inconsistencias en el control interno".

ORIGINALIDAD

Finalmente, aunque a veces resulta difícil apartarse de formulismos y frases rutinarias, es necesario intentarlo. Conviene evitar el automatismo, la actitud indiferente de escribir sin pensar. Debe buscarse el resquicio para darle al escrito un toque personal.

A veces se logra la originalidad recurriendo simplemente a la naturalidad y sencillez del habla cotidiana; esto es, evitar empantanarse entre fórmulas rimbombantes y frases amoldadas.¹

¹ En complemento a lo expuesto a lo largo de este capítulo, se recomienda acudir a las Normas y a las Guías de apoyo para la práctica de la auditoría interna referidas en la sección 5.7 Comunicación de resultados.

- 1.1 ¿Qué sucede cuando un informe de auditoría interna está mal elaborado?
- 1.2 ¿Qué significa el término "estructura"?
- 1.3 ¿Qué se entiende por estructuración interna?
- 1.4 ¿Qué se entiende por objetivo?
- 1.5 ¿Qué se entiende por destinatario?
- 1.6 ¿Qué se entiende por selección?
- 1.7 ¿Qué se entiende por jerarquización?
- 1.8 ¿A qué se refiere la estructuración externa?
- 1.9 ¿En qué consiste el ordenamiento?
- 1.10 ¿Qué se entiende por lenguaje?
- 1.11 ¿Qué se entiende por tono?
- 1.12 ¿Qué se puede definir como estilo?
- 1.13 ¿Cuáles son las tres partes en que suele dividirse cualquier escrito?
- 1.14 ¿Cuáles son los aspectos que deben considerarse al principio de un informe de auditoría interna?
- 1.15 ¿Cuáles son los aspectos que deben considerarse en el cuerpo de un informe de auditoría interna?
- 1.16 ¿Cuáles son los aspectos que deben considerarse al final de un informe de auditoría interna?
- 1.17 ¿Por qué es recomendable elaborar un resumen del informe de auditoría interna?
- 1.18 ¿Cuándo se puede emitir el resumen del informe de auditoría interna?
 - 2.1 ¿Qué significa redactar?
 - 2.2 ¿Qué es el fondo y la forma de un informe de auditoría interna?
 - 2.3 ¿Cuál es una de las limitaciones más severas a que se enfrenta un auditor?
 - 2.4 ¿Por qué considera usted que en algunos países su sistema educativo formal no incluye el estudio del idioma español a partir del bachillerato o equivalente?
 - 2.5 ¿Qué recomendaría usted para subsanar esa deficiencia? ¿Cómo implementaría su recomendación?
 - 2.6 ¿Qué hay que hacer para aprender a redactar?
 - 2.7 ¿Qué es la claridad como atributo de un informe de auditoría interna?
 - 2.8 Para lograr claridad en un informe de auditoría interna, ¿qué conviene tener en cuenta?
 - 2.9 ¿Qué es la precisión o corrección como atributo de un informe de auditoría interna?
 - 2.10 ¿Qué determina la precisión?
 - 2.11 ¿Qué se debe entender por concisión como atributo de un informe de auditoría interna?
 - 2.12 Establezca usted la diferencia entre brevedad y concisión.
 - 2.13 ¿Cuáles son los tres elementos básicos que constituyen la concisión?
 - 2.14 ¿Qué ofrece la concisión y de qué es un aliado?
 - 2.15 ¿Qué se debe entender por sencillez como atributo de un informe de auditoría interna?

- 2.16 ¿Qué se debe entender por adecuación como atributo de un informe de auditoría interna?
- 2.17 ¿Qué se debe entender por cortesía como atributo de un informe de auditoría interna?
- 2.18 ¿Qué se debe entender por originalidad como atributo de un informe de auditoría interna?
- 2.19 ¿Qué piensa usted hacer para aprender o mejorar su redacción?

INVESTIGACIONES POR REALIZAR PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

1. Identifique una empresa a la que tenga facilidad de acceso y que cuente con una sólida función de auditoría interna. Solicite le permitan leer y estudiar un informe de auditoría interna, incluyendo su resumen (si es que lo elaboraron). Compare y evalúe, con base en lo contemplado a lo largo de este capítulo, la forma como está estructurado y redactado el informe de auditoría interna que leyó y estudió, así como de su resumen correspondiente.
2. Si usted es estudiante de licenciatura o posgrado, investigue en su centro de estudios las acciones o medidas que ha adoptado para formar o desarrollar a sus educandos en materia de redacción.

DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS

1. Del resultado que obtenga de la investigación Núm. 1, redacte un escrito que contenga las recomendaciones pertinentes para mejorar la estructura y redacción del informe de auditoría interna, y su resumen, que estudió y evaluó.
2. Del resultado que obtenga de la investigación Núm. 2, redacte un escrito dirigido a su centro de estudios que contenga las recomendaciones pertinentes para implementar o mejorar el estudio en materia de redacción.

CAPÍTULO

7

A decorative graphic consisting of numerous concentric squares of varying sizes and colors (dark blue, light blue, and white) scattered across the page. Some squares are solid, while others are outlines. They are arranged in a way that suggests a grid or a pattern of data points.

**SERVICIOS DE
ASEGURAMIENTO
DE LA CONFIABILIDAD
E INTEGRIDAD DE
LA INFORMACIÓN
FINANCIERA
Y OPERACIONAL**

OBJETIVOS

1. Identificar los ciclos de información que se generan en una organización.
2. Diferenciar los elementos que debe contener un sistema de contabilidad.
3. Distinguir los objetivos de la información contable/financiera, ejemplos de información operacional; medidas de control.
4. Conocer lo que se debe entender por servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional que debe practicar un auditor interno.

RESUMEN DEL CAPÍTULO

- ▲ Información cuantificable y no cuantificable; interrelación de ambos tipos como base para la toma de decisiones. Identificación y estudio de la información financiera y operacional y su complementaria administrativa.
- ▲ Elementos o aspectos que comprenden un sistema de contabilidad: flujo del sistema contable, catálogo de cuentas, instructivo para el manejo de cuentas, guía de contabilización, catálogo de formas que inciden en el sistema de contabilidad, paquete de estados financieros y apego a Normas de Información Financiera. En su caso, se presentan ejemplos o referencias de esos elementos.
- ▲ Compendio de los objetivos informativos que proporciona cada una de las principales cuentas que se manejan en un sistema de contabilidad.
- ▲ Ejemplos de información operacional. Medidas de control.
- ▲ Preámbulo a los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional; su objetivo e importancia. El examen de información contable/financiera y operacional; elementos a considerar y ampliación de su alcance hacia la revisión del sistema de contabilidad. Propuesta de programas para dar servicios de aseguramiento de la información financiera y operacional.

7.1 CICLOS DE INFORMACIÓN

PREÁMBULO

La vida de cualquier entidad económica depende de las decisiones de quienes la administran. Las mejores decisiones son las que se toman con base en información confiable, veraz, oportuna, completa. Mientras más información posea quien toma decisiones, mayores serán las posibilidades de que adopte las más adecuadas. Sin embargo, en materia de información ésta debe ser la necesaria: demasiada información, o muy poca, puede causar muchos problemas. De manera que habrá de buscarse la cantidad y calidad óptimas de información que se requiera para satisfacer las necesidades. La información disponible para quienes toman decisiones se puede clasificar en dos grupos generales: cuantificable y no cuantificable.

Información cuantificable. Este tipo de información es la susceptible de ser medida en unidades monetarias (pesos, dólares, euros), en peso (kilogramos, libras), en unidades o volúmenes (número de personas, existencias físicas de inventarios en almacén). Por lo general, mientras mayor sea la cantidad de datos medibles de que se pueda disponer, es obvio que se facilitará la decisión. Un ejecutivo puede analizar la información (datos medibles) y decidirá qué curso de acción o decisión adoptará.

Información no cuantificable. Se dispone de información no cuantificable, pero ¿qué debe tomarse en cuenta en un proceso decisorio? En estos casos las estimaciones, apreciaciones, expectativas, perspectivas del que decide juegan un papel determinante en la vida de su organización. Como ejemplo de información no cuantificable están las políticas gubernamentales, cuando no está claro su alcance u objetivo; cambios de satisfactores de los consumidores; influencias externas en gustos y modas; problemas socio-políticos difíciles de predecir; huelgas potenciales internas o externas a la organización y que la afectan, etcétera. Mientras mayor sea la información no cuantificable —y en ocasiones imponderable— más difícil será la decisión.

Por otro lado no se debe soslayar que entre más información cuantitativa se posea, mayor será el número de opciones o alternativas por elegir, lo que dificulta el proceso de decisión. En este punto entra en juego la información no cuantificable, que al combinarse con la que sí se puede medir, amalgamará un conjunto de elementos informativos que serán el punto de apoyo para tomar la decisión final.

Con base en lo explicado, se entra ahora en los ciclos de información que se identifican en tres vertientes: financiera, operacional y administrativa.

INFORMACIÓN FINANCIERA

El propósito de la contabilidad es proporcionar información cuantitativa, de carácter financiero, representada fundamentalmente por datos sobre la situación financiera de una

entidad económica a una fecha dada, y cuáles son sus resultados de operación o de actividades por un periodo determinado. Para cumplir en forma adecuada con su objetivo, el proceso contable es un ciclo compuesto por: a) identificación de las operaciones y transacciones susceptibles de registro, b) medición y valuación de esas operaciones y transacciones en unidades monetarias, c) clasificación y registro de las mismas y d) comunicación de los resultados del proceso a través de los estados financieros emanados de la propia contabilidad.

Como se puede apreciar en el comentario que antecede, la información financiera es resultado del proceso contable y es, en función con ese enfoque, que se tratarán en su oportunidad los temas relativos a los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional.

INFORMACIÓN OPERACIONAL

El estado de resultados —emanado de la contabilidad— reporta, por ejemplo, cuánto vendió la entidad en un periodo determinado, pero no informa tipo, producto o línea de ventas, ni en qué zona o región geográfica, ni qué vendedor o vendedores realizaron las ventas. El mismo estado informa cuánto se gastó por concepto de mano de obra, pero no dice cuánto personal generó ese gasto, ni sus categorías.

El estado de posición financiera informa sobre la cantidad de dinero invertido en inventarios en almacenes, pero no dice cómo está conformado ese inventario. El mismo estado señala cuánto existe en cuentas por cobrar, pero no especifica a quién se le tiene que cobrar. Además, reporta la inversión en inmuebles, maquinaria y equipo, pero no desglosa cómo está conformada dicha inversión.

Como corolario se observa que existe una verdadera necesidad de que la información financiera sea complementada con información operacional que deberá ser preparada por las propias áreas operativas que la generan y manejan. El punto central aquí es que la información operacional de detalle debe ser igual (en su cuantificación y totalización) a las cifras totales de control consignadas en la contabilidad. En la sección 7.3, se presentan amplios ejemplos de información operacional relacionada con la cuenta contable que le es aplicable.

INFORMACIÓN ADMINISTRATIVA

Los estados financieros no informan todo ni representan una verdad absoluta, ya que parte de su conformación se basa en estimaciones. Tal es el caso, por ejemplo, del denominado "valor en libros" de un activo (valor histórico original menos depreciación acumulada), que jamás será igual al valor del mercado; o abundando en ejemplos: las estimaciones para cuentas incobrables, las estimaciones para obsolescencia de inventarios, la amortización de cargos diferidos o las provisiones de pasivo por riesgos que no se pueden cuantificar de manera indubitable.

Lo anterior no quiere decir que la contabilidad no sirva, sino que, por el contrario, es indispensable e insustituible, pero también se le deben reconocer sus limitaciones.

En este punto entra en juego la información administrativa, para complementar la información financiera. Al respecto, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) ha propuesto, y aceptado el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMPC), las denominadas *Notas a los estados financieros* que coadyuvan en este proceso de generar información. Estas notas son preparadas por el contador de la entidad con base en información que obtiene de la administración. La definición contemplada en la NIF-A7 dice que las notas a los estados financieros son:

...explicaciones que amplían el origen y significado de los datos y cifras que se presentan en dichos estados; proporcionan información acerca de la entidad y sus transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que la han afectado o podrían afectarla económicamente; así como, sobre la repercusión de políticas contables y de cambios significativos.

Debido a lo anterior, las notas explicativas a que se ha hecho referencia forman parte de los estados financieros.¹

El ciclo de información administrativa se complementa con los reportes e informes de tipo administrativo que fluyen hacia el interior de la organización, de nivel a nivel, de directivo a subordinado y de éste hacia aquél. Dichos reportes e informes, además de la información financiera, las más de las veces incluyen también información operacional.

De lo hasta aquí comentado se puede inferir que las fases del ciclo global de información están íntimamente interrelacionadas y que son dependientes una de otras; por ello se hace necesario realizar "cortes" operativos del ciclo global de información para examinar y evaluar cada ciclo que se identifique.

Por último, y en mérito de reconocimiento, se puede concluir que el ciclo de información tiene como eje la contabilidad y la información que de ella emana. La contabilidad es la base del control, pues una entidad sin contabilidad, correcta, completa y confiable, es una entidad sin control. Por lo tanto, el punto de partida del ciclo de información es la contabilidad.

7.2 EL SISTEMA DE CONTABILIDAD

Un sistema de contabilidad está constituido por el conjunto de métodos y procedimientos que se emplean en una entidad económica para registrar las operaciones y transacciones, y reportar sus efectos. Desde un punto de vista procesal, un sistema contable es aquel que

¹ Para mayor amplitud de conocimiento del tema, se recomienda acudir a la NIF-A7, Presentación y revelación, incluida en el libro: CINIF e IMPC (enero de 2010). *Normas de información financiera*, 5ª ed., México.

registra datos de manera lógica y ordenada para proveer información. El ciclo operativo de un sistema de contabilidad inicia con la preparación u obtención de una forma o un documento comercial (factura, cheque), o un documento operativo (remisión, entrada o salida de almacén, nómina); continúa con la cuantificación y captación de los datos contenidos en esos documentos y su respectivo flujo a través de los pasos o etapas del sistema: clasificación, registro, proceso de resumen e información por suministrar.

Un sistema de contabilidad se consigna en un manual de contabilidad que debe contener; enunciativamente: flujo del sistema contable, catálogo de cuentas, instructivo para el manejo de cuentas, guía de contabilización, catálogo de formas que inciden en el sistema de contabilidad, paquete de estados financieros, y claros señalamientos del apego y respeto a las Normas de Información Financiera (NIF).

Flujo del sistema contable. Para la mejor comprensión del flujo del sistema contable habrá que dividir las etapas de su proceso inherente, llevando un orden en la siguiente secuencia:

1. Identificación de las operaciones, transacciones o conceptos por contabilizar; como son: ingresos a caja, egresos de caja, ventas, compras, registro de sueldos y salarios, salidas de almacén, costos, provisiones para depreciación, provisiones para amortización, provisiones de gastos acumulados, impuestos por pagar, comisiones por pagar, notas de cargo, notas de crédito y movimientos varios complementarios.
2. Concomitante con esa etapa inicial será el allegarse de documentación que soporte las transacciones o conceptos por registrar.
3. Las operaciones, transacciones o conceptos por registrar, más la documentación que los soporta, constituyen la información fuente que se consignará en una póliza de registro contable. Según la naturaleza de las transacciones o conceptos por contabilizar; las pólizas pueden ser de ingresos, de egresos y de diario.
4. Los tres tipos de pólizas se registrarán en el libro diario general y en los diarios o registros auxiliares que se considere necesario utilizar; según las necesidades de información y control que demande la organización, como son: diario de bancos, diario de compras, diario de ventas, diario de gastos, etcétera; y los registros auxiliares que se requieran: ingresos, egresos, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, tarjetas de almacén, etcétera.
5. Los registros efectuados en el libro diario general pasarán en forma concentrada al libro mayor o principal.
6. Los registros resumidos consignados en el libro mayor o principal se concentran en una hoja de trabajo que servirá de base para la elaboración del balance general o estado de posición financiera, y el estado de resultados también llamado de pérdidas y ganancias.

Catálogo de cuentas. El catálogo de cuentas representa la estructura del sistema contable. Es una relación secuencial y ordenada de las cuentas contables que conforman un sistema de contabilidad cuya clasificación comprende: activo, pasivo, capital contable, cuentas de resultados deudoras, cuentas de resultados acreedoras y cuentas complementarias de activo.

Instructivo para el manejo de cuentas. El instructivo para el manejo de cuentas sirve de base y orientación al contador de una entidad para registrar las operaciones y transacciones. Estandariza y homogeneiza los criterios de registro de las operaciones para evitar discrepancias que provoquen falta de continuidad en los métodos y procedimientos de registro; y asegura consistencia en los criterios a efecto de lograr comparabilidad entre estados financieros de diferentes fechas y periodos, con el propósito de conocer la evolución de la organización.

El instructivo para el manejo de cuentas señala la naturaleza de la cuenta que se trate, lo que representa ese saldo para la organización, los registros auxiliares complementarios y el registro contable de cada transacción u operación susceptible de darse en la misma cuenta. Entiéndase el concepto con el siguiente ejemplo:

Cuentas por cobrar a clientes

Saldo: Deudor; representa el monto de las ventas a crédito pendientes de cobro.

Registros auxiliares: Se deben abrir tantos registros auxiliares como clientes por ventas a crédito tenga la empresa.

Instructivo para el manejo de la cuenta:

Operación (1): Constitución de las cuentas por cobrar a clientes.

Documentos fuente: Factura, remisión o recibo expedido a favor del cliente. Nota de salida de almacén de productos terminados.

Asiento contable:

Cargo: Cuentas por cobrar a clientes.

Abono: IVA repercutido, Ventas.

Operación (2): Cobro de cuentas por cobrar a clientes.

Documento fuente: Recibo de caja.

Asiento contable:

Cargo: Caja y bancos.

Abono: Cuentas por cobrar a clientes.

Operación (3): Otorgamiento a clientes de rebajas sobre ventas.

Documento fuente: Nota de crédito que consigne el descuento o rebaja concedido. Esta operación puede quedar también consignada en la factura o recibo expedido al cliente, cuidando su efecto en el Impuesto al Valor Agregado.

Asiento contable:

Cargo: IVA repercutido (cuando el descuento o rebaja se maneja vía nota de crédito), Descuentos o rebajas sobre ventas.

Abono: Cuentas por cobrar a clientes.

Operación (4): Cancelación de un descuento o rebaja sobre ventas previamente otorgado al cliente.

Documento fuente: Nota de cargo.

Asiento contable:

Cargo: Cuentas por cobrar a clientes.

Abono: IVA repercutido, Descuentos o rebajas sobre ventas.

Operación (5): Otorgamiento a clientes de descuentos por pronto pago.

Documentos fuente: Recibo de caja, en su caso acompañado con el recibo por el descuento concedido por pronto pago. Nota de crédito.

Asiento contable:

Cargo: Descuentos concedidos por pronto pago.

Abono: Caja y bancos, Cuentas por cobrar a clientes (cuando el descuento se maneja vía nota de crédito).

Operación (6): Cancelación de un descuento concedido por pronto pago, previamente otorgado al cliente.

Documento fuente: Nota de cargo.

Asiento contable:

Cargo: Cuentas por cobrar a clientes.

Abono: Descuentos concedidos por pronto pago.

Operación (7): Aceptación a clientes de devoluciones sobre ventas.

Documentos fuente: Factura original expedida por la entidad al cliente. Nota de crédito que consigne la autorización de la devolución. Nota de entrada al almacén de productos terminados.

Asiento contable:

Cargo: IVA repercutido, Devoluciones sobre ventas.

Abono: Caja y bancos (si la devolución se paga de contado o en cheque), Cuentas por cobrar (si la devolución se abona en cuenta).

Operación (8): Transferencia a otro activo de las porciones por cobrar a plazo mayor de un año de las cuentas por cobrar a clientes.

Documento fuente: Evidencia documental del crédito concedido, así como las condiciones del mismo donde se consignent recuperaciones a plazo mayor de un año.

Asiento contable:

Cargo: Cuentas por cobrar a largo plazo.

Abono: Cuentas por cobrar a clientes.

Operación (9): Reversión de la transferencia efectuada a otro activo de las cuentas por cobrar a clientes, a plazo mayor de un año, por entrar a un periodo de recuperación inferior al señalado.

Documentos fuente: Evidencia documental del crédito concedido, así como las condiciones del mismo donde se consignent recuperaciones a plazo mayor de un año. Papeles de trabajo y auxiliares contables base para el control de recuperaciones de cuentas por cobrar a clientes.

Asiento contable:

Cargo: Cuentas por cobrar a clientes.

Abono: Cuentas por cobrar a largo plazo.

Operación (10): Constitución de documentos por cobrar en sustitución de una factura, remisión o recibo expedido a favor de clientes.

Documentos fuente: Título de crédito expedido a favor de la entidad en sustitución de una factura, remisión o recibo a favor de clientes.

Asiento contable:

Cargo: Documentos por cobrar.

Abono: Cuentas por cobrar a clientes.

Operación (11): Cancelación o baja de cuentas por cobrar a clientes.

Documentos fuente: Evidencia documental suficiente y competente, de acuerdo con los requisitos establecidos por la legislación en la materia, que soporten la operación.

Asiento contable:

Cargo: Estimación para cuentas incobrables.

Abono: Cuentas por cobrar a clientes.

Guía de contabilización. El instructivo para el manejo de cuentas se diseña en derredor de las operaciones o transacciones que afectan a una cuenta contable. La guía de contabilización, como complemento al instructivo para el manejo de cuentas, indica el registro contable de las operaciones o transacciones y, en consecuencia, se desarrolla alrededor de éstas. La filosofía de servicio de la guía de contabilización es idéntica a la del instructivo para el manejo de cuentas comentada previamente. En términos genéricos, *por guía de contabilización se entenderá el pronunciamiento que consigna el procedimiento de registro contable de una operación o transacción.* A continuación un ejemplo de guía de contabilización:

<i>Operación:</i>	Venta de mercancía.
<i>Documento fuente:</i>	Factura al cliente:
<i>Asiento contable:</i>	Cargo: Caja y bancos (si la venta es a contado). Cuentas por cobrar (si la venta es a crédito). Documentos por cobrar a clientes (si la venta es a crédito documentado). Costo de ventas.
	Abono: Ventas. Inventario de mercancías. IVA repercutido.
<i>Registros auxiliares:</i>	Auxiliar de bancos. Tarjetas o registro auxiliar de clientes. Tarjetas o registro auxiliar de documentos por cobrar. Tarjetas o registro auxiliar de ventas.

Tarjetas o registro auxiliar de inventarios.
Los aplicables para efectos de declaración de IVA.

Catálogo de formas que inciden en el sistema de contabilidad. El manual de contabilidad incluirá un capítulo que consigne cada una de las formas que inciden u operan en el sistema de contabilidad; como es el caso de póliza de ingresos, póliza de egresos, póliza de diario, vale de caja, entrada al almacén, salida de almacén, tarjeta de inventarios, remisión, factura, recibo de ingresos, etcétera. El formato deberá contener un instructivo que describa cada forma que se va a incorporar a este capítulo.

Paquete de estados financieros. Como corolario a cualquier sistema de contabilidad, el manual de contabilidad incorporará un paquete que contenga los estados financieros derivados o producto del propio sistema, el que habrá de considerar los diversos requerimientos informativos de sus potenciales usuarios o requirentes, como son los altos directivos de la organización, los mandos medios, determinados niveles operativos y autoridades gubernamentales.

El paquete de estados financieros estará integrado, enunciativamente, con los siguientes:

Básicos:²

1. Balance general.
2. Estado de resultados y Estado de actividades (para entidades con propósitos no lucrativos).
3. Estado de variaciones en el capital contable.
4. Estado de flujos de efectivo y Estado de cambios en la situación financiera.

Complementarios:

1. Reporte de antigüedad de saldos en cuentas y documentos por cobrar.
2. Reporte de existencias en inventarios.
3. Reporte de mercancías en tránsito.
4. Reporte de movimientos en inmuebles, maquinaria y equipo.
5. Reporte de cuentas y documentos por pagar a corto y largo plazos.
6. Análisis de ventas.
7. Costo de ventas y utilidad bruta.
8. Análisis de gastos de ventas.
9. Análisis de gastos generales y de administración.
10. Análisis de otros gastos y productos.
11. Análisis de gastos y productos financieros.

Apego a Normas de Información Financiera. No sobra señalar que el sistema de contabilidad y todo el proceso contable que se deriva de él deberá estar en estricto apego

² *Ibidem* 1, NF A5. Elementos básicos de los estados financieros.

y cumplimiento de las Normas de Información Financiera (NIF) emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), que las define como

...conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos por el CINIF o transferidos al CINIF, que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.

7.3 OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE/FINANCIERA Y EJEMPLOS DE INFORMACIÓN OPERACIONAL

En la sección 7.1 se citó una referencia general sobre el propósito de la contabilidad y la información que de ella emana. En esta sección se comentarán los objetivos informativos de cada una de las cuentas contables más útiles y relevantes de un sistema de contabilidad y ejemplos enunciativos de información operacional.

Fondo fijo de caja. Informa sobre el importe del fondo en efectivo, en comprobantes o la suma de ambos, a una fecha dada, en poder de algún empleado o funcionario de la organización.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que manejan fondos, y reporte de empleados con retrasos en la devolución o comprobación de anticipos entregados (provenientes del fondo fijo de caja) para gastos.

Caja y bancos. Informa la existencia, a una fecha dada, de efectivo en caja y en instituciones de crédito, de la propiedad o a favor de la entidad.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso caja y bancos; programa de flujo de efectivo; corte diario de ingresos y egresos; reporte diario de saldos en caja y en cuentas de cheques; reporte diario de cotización de monedas extranjeras; reporte de cheques devueltos; reporte de cheques en tránsito pendientes de cobro; conciliaciones bancarias, y registro de firmantes de las cuentas de cheques.

Inversiones y valores. Informa sobre el monto de las inversiones y valores propiedad de la entidad a una fecha dada. En el caso de inversión en UDIS, se abrirá una cuenta adicional, *Inversión en UDIS*, que informará el número de UDIS adquiridas; la cuenta se complementará con la *Cuenta complementaria UDIS* que informará la diferencia entre el número de UDIS y el valor de éstas, de tal manera que la suma de ambas cuentas informe el precio de las UDIS propiedad de la entidad a una fecha dada.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso de inversiones y valores; informe sobre dónde se encuentran resguardadas las inversiones y valores, que incluya nombres de los funcionarios o empleados con acceso a esos resguardos, y reporte al cierre del mes de los precios de mercado de las inversiones y valores.

IVA acreditable. Esta cuenta mensualmente deberá quedar saldada; de llegar a tener saldo será deudor y representará el impuesto al valor agregado pendiente de acreditar o recuperar al fisco.

Cuentas por cobrar a clientes. Informa sobre el monto de las ventas a crédito, propias o derivadas del objeto o giro de la entidad, pendientes de cobro a una fecha dada.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso cuentas por cobrar a clientes; catálogo de clientes; reporte sobre líneas de crédito otorgadas y nombre de los funcionarios que las autorizaron; reporte de antigüedad de saldos en cuentas por cobrar a clientes que informe el saldo corriente y los saldos con 30, 60, 90 o más de 90 días de vencidos; reporte de cuentas en riesgo de no ser cobradas y las causas de ello, y reporte mensual de notas de crédito expedidas, así como de las rebajas y descuentos otorgados y devoluciones aceptadas.

Documentos por cobrar. Informa sobre el valor de documentos por cobrar (títulos de crédito) a favor de la entidad pendientes de cobro a una fecha dada.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso documentos por cobrar; reporte de antigüedad de documentos por cobrar que informe sobre los documentos al corriente y los documentos con 30, 60, 90 o más de 90 días de vencidos; reporte de documentos en riesgo de no ser cobrados y las causas de ello; informe sobre dónde se encuentran resguardados los documentos por cobrar, que incluya nombres de los funcionarios o empleados con acceso a esos resguardos; informe de documentos recibidos en calidad de garantía colateral de facturas expedidas pendientes de cobro; informe de documentos entregados para trámite de cobro, y reporte de intereses no cobrados o cancelados.

Deudores diversos. Informa sobre los créditos a favor de la entidad, a una fecha dada, por concepto de cuentas por cobrar originadas en operaciones ajenas a su giro de actividades; como es el caso de anticipos (para gastos, para compras menores, viáticos, sueldos, salarios), préstamos, rentas por arrendamientos cuando éste no sea el giro de la entidad, reclamaciones a aseguradoras, afianzadoras y a terceros, etcétera.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso deudores diversos; reporte de antigüedad de saldos de deudores diversos que informe el saldo corriente y los saldos con 30, 60, 90 o más de 90 días de vencidos, y reporte de cuentas de deudores diversos en riesgo de no ser cobradas y las causas de ello.

Inventario de mercancías. Informa sobre la existencia física cuantificada a una fecha dada de materiales, partes, mercancías, etcétera, en condiciones de ser vendidos en función al giro de la entidad.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento de todos aquellos empleados que intervienen en el proceso inventario de mercancías; informe de mercancías recibidas; informe de mercancía recibida en mal estado, maltratada o incompleta; informe de mercancías pendientes de envío por los proveedores; clasificación de la mercancía por tipo o línea de ventas; informe del resultado de la toma y valuación de inventarios físicos; reporte de mercancía obsoleta, en proceso de obsolescencia, en mal estado, en proceso de deterioro, de poco movimiento o de existencia en exceso; reporte de inventarios en poder de terceros; entregados en depósito, consignación, comodato, garantía, etcétera, e informe de cobertura de seguros del inventario de mercancías.

Inventario de materias primas. Informa sobre la existencia física cuantificada a una fecha dada de materias primas y materiales que serán expuestos a la transformación necesaria para convertirse en productos terminados o mercancías.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso inventario de materias primas; informe de materia prima recibida; informe de materia prima recibida en mal estado, maltratada o incompleta; informe de materias primas pendientes de envío por los proveedores; clasificación de la materia prima por tipo o línea de producción; informe del resultado de la toma y valuación de inventarios físicos; reporte de materia prima obsoleta, en proceso de obsolescencia, en mal estado, en proceso de deterioro, de poco movimiento o de existencia en exceso; reporte de materia prima en poder de terceros; entregada para maquila, en depósito, guarda, custodia o garantía, etcétera, e informe de cobertura de seguros del inventario de materias primas.

Producción en proceso. Informa sobre el importe de la producción en proceso; es decir, la materia prima, la mano de obra y los gastos indirectos implicados en la producción de un artículo o mercancía en proceso de fabricación.

Ejemplos de información operacional: layout de distribución de la planta; layout de las instalaciones, equipo y herramental; instructivo para el manejo interno de materiales; especificaciones de ingeniería de producto; especificaciones de ingeniería de proceso; especificaciones de ingeniería humana; especificaciones de ingeniería de métodos; especificaciones de ingeniería de producción, y reportes de control de calidad.

Terrenos. Informa sobre el importe de los terrenos propiedad de la entidad a una fecha dada, contabilizados a su valor histórico original.

Ejemplos de información operacional: informe de gravámenes que pesen sobre los terrenos; informe sobre dónde se encuentran resguardados los títulos de propiedad de los terrenos, que incluya nombres de los funcionarios o empleados con

acceso a esos resguardos, e informe sobre eventuales expropiaciones, invasiones o uso indebido o no autorizado de los terrenos.

Edificios. Informa sobre el importe de los edificios propiedad de la entidad a una fecha dada, contabilizados a su valor histórico original.

Ejemplos de información operacional: informe de gravámenes que pesen sobre los edificios; informe sobre dónde se encuentran resguardados los títulos de propiedad de los edificios, que incluya nombres de los funcionarios o empleados con acceso a esos resguardos; informe sobre el estado físico de los edificios; programa de mantenimiento de edificios; informe sobre eventuales expropiaciones, invasiones o uso indebido o no autorizado de los edificios, e informe de cobertura de seguros de edificios.

Mobiliario y equipo de oficina. Informa sobre el importe de las inversiones en muebles y equipo de oficina propiedad de la entidad a una fecha dada, contabilizadas a su valor histórico original.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso de registro y control del mobiliario y equipo de oficina; informe de custodios de la documentación de propiedad (facturas) y de usuarios del mobiliario y equipo de oficina; informe del resultado de la toma de inventarios físicos, e informe de cobertura de seguros del mobiliario y equipo de oficina.

Mobiliario y equipo de trabajo. Informa sobre el importe de las inversiones en mobiliario y equipo de trabajo propiedad de la entidad a una fecha dada, contabilizadas a su valor histórico original.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso de registro y control del mobiliario y equipo de trabajo; informe de custodios de la documentación de propiedad (facturas) y de usuarios del mobiliario y equipo de trabajo; informe del resultado de la toma de inventarios físicos, e informe de cobertura de seguros del mobiliario y equipo de trabajo.

Equipo de transporte y distribución. Informa sobre el importe de las inversiones en equipo de transporte y distribución propiedad de la entidad a una fecha dada, contabilizadas a su valor histórico original.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso de registro y control del equipo de transporte y distribución; informe de custodios de la documentación de propiedad (facturas) y de usuarios del equipo de transporte y distribución; informe de uso del equipo de transporte y distribución en fines de semana o días festivos; informe de gastos de mantenimiento de equipo de transporte y distribución antiguo, base para decidir continuar con estas erogaciones o proceder a su reposición; informe

del resultado de la toma de inventarios físicos, e informe de cobertura de seguros del equipo de transporte y distribución.

Construcciones e instalaciones en proceso. Informa sobre las erogaciones acumuladas en construcciones e instalaciones en proceso a una fecha dada.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso de pago, registro y control de construcciones e instalaciones en proceso; informe de custodios de la documentación de propiedad (facturas y estimaciones) de las construcciones e instalaciones en proceso; informe de cobertura de requisitos legales base para realizar una construcción o instalación; reportes periódicos de avance físico de una construcción o instalación, que incluya la comparación con el presupuesto autorizado y los tiempos acordados, e informe de cobertura de seguros de las construcciones e instalaciones en proceso.

Gastos de organización. Informa sobre el saldo por concepto de gastos de organización pendiente de aplicar a resultados a una fecha dada.

Ejemplo de información operacional: reportes periódicos de avance del concepto o proceso por organizar o reorganizar, que incluya la comparación con el presupuesto autorizado y los tiempos acordados.

Gastos de instalación. Informa sobre el saldo pendiente de aplicar a resultados a una fecha dada, por concepto de instalaciones y adaptaciones a inmuebles, propiedad o arrendados, de la entidad.

Seguros pagados por anticipado. Informa sobre el saldo pendiente de aplicar a resultados a una fecha dada, por concepto de primas de seguros pagadas por anticipado.

Ejemplos de información operacional: informe del resultado del proceso de aseguramiento que incluya coberturas, costo de primas y justificación de la aseguradora elegida; informe de acciones efectuadas para reducir riesgos con el consecuente impacto en la reducción de gastos de aseguramiento, y reporte de vencimientos de seguros contratados.

Promoción y publicidad. Informa sobre los gastos por concepto de promoción y publicidad efectuados por la entidad pendientes de aplicar a resultados a una fecha dada.

Ejemplos de información operacional: informe de justificación de la agencia de publicidad contratada (si ese fuera el caso); informe de metas o logros que persigue cada esfuerzo de promoción y publicidad, e informe periódico de metas o logros alcanzados en comparación con los esperados.

Intereses pagados por anticipado. Informa sobre los intereses pagados por anticipado pendientes de aplicar a resultados a una fecha dada.

Ejemplo de información operacional: informe sobre la justificación de concertar operaciones que implicaron pagar intereses por anticipado.

Otro activo. Informa sobre el saldo de otro activo —no circulante, fijo o diferido— propiedad de la entidad a una fecha dada, como es el caso de depósitos recibidos en garantía, inversiones y valores cobrables a plazo mayor de un año, cuentas y documentos por cobrar a plazo mayor de un año, patentes y marcas, crédito mercantil, etcétera.

Ejemplo de información operacional: informe que contemple los conceptos que integran el otro activo, conceptos que, a su vez, serán desglosados en las diferentes partidas que los conforman.

Proveedores. Informa sobre los adeudos pendientes de pago a una fecha dada por concepto de compras de bienes o servicios indispensables para llevar a cabo las actividades del giro de la entidad. Cuando se tiene implantado un sistema de cuentas por pagar, la cuenta de proveedores es sustituida por la de *cuentas por pagar*, cuyo propósito informativo es igual a la de proveedores.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso de compras y proveedores o cuentas por pagar; catálogo de proveedores; programación de pagos a proveedores; reporte de antigüedad de cuentas por pagar a proveedores que informe el saldo corriente y los saldos con 30, 60, 90 o más de 90 días de vencidos; reporte de anticipos entregados a proveedores y antigüedad de los mismos; reporte sobre líneas de crédito concedidas a la entidad; informe sobre el resultado de la conciliación entre la cuenta proveedores (o cuentas por pagar) y los estados de cuenta recibidos de los mismos; reporte de desviaciones a las condiciones de compra pactadas con los proveedores; análisis de los niveles de endeudamiento que puede contraer la entidad y nombre de los empleados o funcionarios encargados de esta actividad, y reporte de compras de emergencia y su justificación.

Documentos por pagar a corto plazo. Informa sobre el importe de los documentos por pagar a cargo de la entidad a una fecha dada, pendientes de pago a un plazo no mayor de un año. En el caso de que el adeudo documentado sea en UDIS se abrirá una cuenta adicional, *UDIS por pagar a corto plazo*, que informará el número de UDIS por pagar a plazo no mayor de un año; la cuenta se complementará con la *cuenta complementaria UDIS por pagar a corto plazo*, que informará la diferencia entre el número de UDIS y el valor de éstas, de tal manera que la suma de ambas cuentas informe el precio de las UDIS por pagar a plazo menor de un año a cargo de la entidad a una fecha dada.

Ejemplos de información operacional: análisis de los documentos por pagar a corto plazo que informe nombre del acreedor; importe y número del documento (en su caso), concepto y fecha de vencimiento; reporte de antigüedad de documentos por pagar que informe el saldo corriente y los saldos con 30, 60, 90 o más de 90 días de vencidos; e informe de créditos documentados recibidos garantizados con bienes inmuebles, muebles u otro tipo de activo.

Acreedores diversos. Informa sobre los compromisos de pago a cargo de la entidad a una fecha dada, provenientes de transacciones u operaciones no emanadas de su giro normal de actividades.

Ejemplos de información operacional: análisis de cuentas por pagar a acreedores diversos que informe nombre del acreedor; importe, concepto y fecha de vencimiento; reporte de antigüedad de cuentas por pagar a acreedores diversos que informe el saldo corriente y los saldos con 30, 60, 90 o más de 90 días de vencidos; e informe de créditos diversos recibidos garantizados con bienes inmuebles, muebles u otro tipo de activo (en su caso).

Anticipos de clientes. Informa sobre el importe de los anticipos recibidos de clientes de la entidad a una fecha dada.

Ejemplo de información operacional: reporte pormenorizado de anticipos recibidos de clientes pendientes de entrega de mercancía o prestación de servicios.

IVA repercutido. Informa sobre el impuesto al valor agregado pendiente de pago a cargo de la entidad a una fecha dada. De manera normal y regular, esta cuenta deberá quedar saldada al corte de actividades o cierre de operaciones de la entidad.

Gastos acumulados. Informa sobre aquellos conceptos de gasto a cargo de la entidad a una fecha dada, que se cubrirán posteriormente al corte de actividades o cierre de operaciones de la entidad, en especial al cierre del ejercicio fiscal.

Ejemplos de información operacional: análisis de gastos acumulados por pagar que informe nombre del beneficiario, importe, concepto y fecha de pago, y reporte de antigüedad de gastos acumulados por pagar que informe el saldo corriente y los saldos con 30, 60, 90 o más de 90 días de vencidos.

Impuestos por pagar. Informa sobre los impuestos, derechos o aprovechamientos a cargo de la entidad pendientes de pago a una fecha dada.

Ejemplos de información operacional: análisis de impuestos, derechos o aprovechamientos por pagar que informe nombre de la instancia de gobierno beneficiaria, importe, concepto y fecha de pago; y reporte de antigüedad de impuestos por pagar que informe sobre el saldo corriente y los saldos con 30, 60, 90 o más de 90 días de vencidos.

Documentos por pagar a largo plazo. Informa sobre el importe de los documentos por pagar a cargo de la entidad a una fecha dada, pendientes de pago a plazo mayor de un año. En el caso de que el adeudo documentado sea en UDIS, se abrirá una cuenta adicional, UDIS por pagar a largo plazo, que informará el número de UDIS por pagar a plazo mayor de un año; la cuenta se complementará con la Cuenta complementaria UDIS por pagar a largo plazo, que informará acerca de la diferencia entre el número de UDIS y el valor de éstas, de tal manera que la suma de ambas cuentas informe el precio de las UDIS por pagar a plazo mayor de un año a cargo de la entidad a una fecha dada.

Ejemplos de información operacional: análisis de los documentos por pagar a largo plazo que informe sobre el nombre del acreedor, el importe y número del documento (en su caso), el concepto y la fecha de vencimiento. Informe de créditos documentados recibidos garantizados con bienes inmuebles, muebles u otro tipo de activo.

Otros pasivos a largo plazo. Informa sobre los pasivos a largo plazo (mayor de un año) a cargo de la entidad a una fecha dada, no representados en títulos de crédito.

Ejemplo de información operacional: análisis de otros pasivos por pagar a largo plazo, por ejemplo obligaciones por pagar, que informe acerca de nombre del beneficiario, importe, concepto y fecha de pago.

Intereses cobrados por anticipado. Informa sobre los intereses cobrados por anticipado a una fecha dada, no devengados a favor de la entidad.

Ejemplo de información operacional: análisis de intereses cobrados por anticipado que informe nombre del cliente o deudor a quien se le cobraron, importe, concepto y fecha de devengo.

Otros pasivos diferidos. Informa sobre otros créditos diferidos a favor de la entidad a una fecha dada, en espera de convertirse en utilidades según se den efecto hechos, tiempo o condiciones preestablecidas.

Ejemplo de información operacional: análisis de otros pasivos diferidos, por ejemplo ventas en abonos, ventas de suscripciones, o venta de bienes o servicios cobrados pendientes de entregar o prestar, que informe acerca de nombre del cliente o deudor a quien se le cobró, importe, concepto y fecha o condición de devengo.

Reclamaciones y garantías. Informa sobre la reserva financiera estimada por la entidad a una fecha dada, con la que presume pueda cubrir cualquier eventualidad y su correspondiente costo o gasto por concepto de reclamaciones o garantías ofrecidas a sus clientes en la venta de bienes o servicios.

Ejemplos de información operacional: informe por artículo, línea de artículos vendidos o servicios prestados con garantía, y la estimación del costo o gasto que implicaría esa cobertura para cada caso; e informes periódicos de las erogaciones efectuadas por reclamaciones y garantías aceptadas.

Capital social. Informa sobre el importe del capital social a una fecha dada, suscrito por la sociedad.

Ejemplo de información operacional: nombre de los accionistas aportantes al capital social y monto de su aportación.

Resultados del ejercicio. Informa sobre la utilidad o pérdida obtenida por la entidad durante el ejercicio fiscal que se reporta.

Ejemplo de información operacional: la información operacional de los resultados del ejercicio está representada en sí en el estado financiero denominado Estado de resultados (de operación).

Resultados de ejercicios anteriores. Informa sobre los resultados de ejercicios fiscales de años anteriores pendientes de aplicar a una fecha dada, mostrando las utilidades o pérdidas que se hayan obtenido.

Ejemplo de información operacional: desglose de los resultados de ejercicios anteriores por cada ejercicio fiscal.

Reservas de capital. Informa sobre las reservas constituidas de capital a una fecha dada, bien sea por disposiciones de ley, como es el caso de la reserva legal, o por disposiciones estatutarias.

Ejemplo de información operacional: análisis por tipo e importe de cada una de las reservas de capital constituidas.

Costo de ventas. Informa sobre el costo de las mercancías o los servicios vendidos por la entidad durante un periodo dado. Como complemento informativo, el costo de ventas habrá de compararse con el presupuesto que le es relativo, determinando las variaciones correspondientes.

Ejemplos de información operacional: desglose de los tres componentes del costo: materia prima, mano de obra y gastos indirectos mismos que, a su vez, habrán de ser desglosados por cada tipo de costo o gasto, y explicaciones sobre las principales variaciones entre los costos estándar, estimados o predeterminados contra los costos reales.

Gastos de ventas. Informa sobre la suma de erogaciones y aplicaciones de gastos encaminados al mantenimiento o incremento de las ventas durante un periodo dado. Como complemento informativo, los gastos de ventas habrán de compararse con el presupuesto que le es relativo, determinando las variaciones correspondientes.

Ejemplos de información operacional: desglose por cada tipo de gasto, identificando los responsables de su autorización y control, y explicaciones sobre las principales variaciones entre los gastos de venta presupuestados y los reales.

Gastos generales y de administración. Informa sobre la suma de erogaciones y aplicaciones de gastos ocasionados por el aparato administrativo de la entidad durante un periodo dado. Como complemento informativo, los gastos generales y de administración habrán de compararse con el presupuesto que le es relativo, determinando las variaciones correspondientes.

Ejemplos de información operacional: desglose por cada tipo de gasto, identificando a los responsables de su autorización y control, y explicaciones sobre las principales variaciones entre los gastos generales y de administración presupuestados y los reales.

Otros gastos. Informa sobre el importe de otros gastos relacionados indirectamente con el giro de actividades de la entidad, como sería el caso, por ejemplo, de pérdida en venta de activo fijo, durante un periodo dado. Como complemento informativo, los otros gastos

habrán de compararse con el presupuesto que le es relativo, determinando las variaciones correspondientes.

Ejemplos de información operacional: desglose por cada tipo de gasto, y explicaciones sobre las principales variaciones entre otros gastos presupuestados y los reales.

Gastos financieros. Informa sobre el costo financiero directo o por alguna razón derivado de la obtención de dinero durante un periodo dado. Como complemento informativo, los gastos financieros habrán de compararse con el presupuesto que le es relativo, determinando las variaciones correspondientes.

Ejemplos de información operacional: análisis de las diversas fuentes que dieron origen a erogaciones por gastos financieros, y explicaciones sobre las principales variaciones entre gastos financieros presupuestados y los reales.

Ventas. Informa sobre el importe de las ventas de bienes o servicios que ofertó la entidad durante un periodo dado. Como complemento informativo, las ventas habrán de compararse con el presupuesto que le es relativo, determinando las variaciones correspondientes.

Ejemplos de información operacional: informe de afianzamiento a todos aquellos empleados que intervienen en el proceso de ventas; análisis de ventas por vendedor o grupos de ventas, zona o región geográfica, producto, tipo o línea de ventas, estacionalidad, etcétera; análisis de los factores o elementos base para la elaboración del presupuesto de ventas; explicaciones sobre las principales variaciones entre las ventas presupuestadas y las reales, y comparación de los márgenes de utilidad bruta por producto o línea de productos contra los márgenes estimados o contra los equivalentes obtenidos en ejercicios o periodos anteriores.

Otros ingresos. Informa sobre el importe de otros ingresos relacionados indirectamente con el giro de actividades de la entidad, como sería el caso, por ejemplo, de utilidad en venta de activo fijo o venta de desperdicios, durante un periodo dado. Como complemento informativo, los otros ingresos habrán de compararse con el presupuesto que le es relativo, determinando las variaciones correspondientes.

Ejemplos de información operacional: desglose por cada tipo de ingreso, y explicaciones sobre las principales variaciones entre otros ingresos presupuestados y los reales.

Productos financieros. Informa sobre el volumen de ingresos de naturaleza eminentemente financiera, percibidos por la entidad durante un periodo dado, cuando éste no es su giro normal de actividades. Como complemento informativo, los productos financieros habrán de compararse con el presupuesto que le es relativo, determinando las variaciones correspondientes.

Ejemplos de información operacional: análisis de las diversas fuentes que dieron origen a ingresos por productos financieros, y explicaciones sobre las principales variaciones entre productos financieros presupuestados y los reales.

Estimación para cuentas incobrables. Informa sobre la estimación de cuentas de cobro dudoso efectuada por la entidad a una fecha dada.

Ejemplo de información operacional: análisis de cada caso considerado de cobro dudoso.

Estimación para obsolescencia de inventarios. Informa sobre la estimación por el costo de inventarios en mal estado, inservibles u obsoletos, efectuada por la entidad a una fecha dada.

Ejemplo de información operacional: análisis de cada tipo de inventario considerado en mal estado, inservible u obsoleto.

Depreciaciones. Informa sobre la depreciación acumulada contablemente a una fecha dada de los siguientes activos propiedad de la entidad, susceptibles de depreciación: edificios, mobiliario y equipo de oficina, mobiliario y equipo de trabajo, y equipo de transporte y distribución. En la contabilidad se abrirá una cuenta de depreciación por cada uno de los tipos de activos señalados.

Ejemplo de información operacional: explicaciones sobre diferencias entre los porcentajes de depreciación aplicados con base en las disposiciones fiscales que les son relativas y la depreciación real de operación.

Amortizaciones. Informa sobre la amortización acumulada contablemente a una fecha dada de los siguientes cargos diferidos causados por la entidad, susceptibles de amortización: gastos de organización y gastos de instalación. En la contabilidad se abrirá una cuenta de amortización por cada uno de los tipos de cargos diferidos señalados.

Ejemplo de información operacional: explicaciones sobre diferencias entre los porcentajes de amortización aplicados con base en las disposiciones fiscales que les son relativas y la amortización real de operación.

7.4 SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO DE LA CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y OPERACIONAL

PREÁMBULO

El glosario con el que terminan las normas sobre atributos, tratadas en la sección 2.4 de este texto, define en los siguientes términos los servicios de aseguramiento:

Es el examen objetivo de evidencias con el propósito de proveer una evaluación independiente tendente a asegurar la eficacia, eficiencia y economía de los procesos de gobierno, administración de riesgos y control de la organización; por ejemplo, financieros, de desempeño, de cumplimiento, de seguridad de sistemas y de debida diligencia.

Asimismo, dentro de la *Definición de auditoría interna* contemplada en la sección 2.2 se encuentra la siguiente aseveración:

...La función de auditoría interna evalúa la exposición a los riesgos relativos a gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización, en relación con:

- ▶ La eficacia y eficiencia de las operaciones.
- ▶ La confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional.
- ▶ La protección de activos.
- ▶ El cumplimiento con leyes, regulaciones y compromisos.

A mayor abundamiento, en uno de los párrafos contemplados en la introducción a las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (sección 2.4) se encuentra el siguiente pronunciamiento en relación al tema en tratamiento:

Los servicios de aseguramiento involucran la evaluación objetiva, por parte de los auditores internos, de la evidencia que obtuvieron para soportar una opinión o conclusión independiente respecto de una entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto relativo. La naturaleza y alcance de las acciones de aseguramiento serán determinadas por el auditor interno. Por lo general existen tres partes involucradas en los servicios de aseguramiento: 1) la persona o grupo implicado directamente con la entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto relativo: el dueño del proceso; 2) la persona o grupo que realiza la evaluación: el auditor interno, y 3) la persona o grupo que utiliza la evaluación: el usuario.

Por su parte, las normas 2120.AI y 2130.AI establecen:

2120.AI-La función de auditoría interna debe evaluar las exposiciones al riesgo relativas a gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización concernientes a:

- ▶ El logro de los objetivos estratégicos de la organización.
- ▶ La confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa.
- ▶ La eficiencia y eficacia de las operaciones y programas.
- ▶ La protección de activos.
- ▶ El cumplimiento con leyes, regulaciones, políticas, procedimientos y compromisos.

2130.AI-La función de auditoría interna debe evaluar la adecuación y eficacia de los controles en respuesta a los riesgos de gobierno y a las operaciones y sistemas de información de la organización, respecto a:

- ▶ La confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa.
- ▶ La eficiencia y eficacia de las operaciones y programas.
- ▶ La protección de activos.
- ▶ El cumplimiento con leyes, regulaciones, políticas, procedimientos y compromisos.

De lo anteriormente descrito, se puede concluir que los servicios de aseguramiento que va a proporcionar la función de auditoría interna es para asegurar cumplimientos en cualquiera de las cuatro áreas o aspectos arriba mencionados; aseguramientos que se orientarán en dos vertientes: evaluación de exposiciones al riesgo y evaluación de la adecuación y eficiencia en los controles.

Con el propósito de interpretar y aterrizar en el terreno de la práctica el tema servicios de aseguramiento, se consideró conveniente desarrollar el presente capítulo eligiendo, para tales propósitos, el relativo a la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional por considerar que éste puede ser, tal vez, y sin que ello represente restar importancia a los otros tres, el de mayor relevancia puesto que los resultados de las otras tres acciones de aseguramiento, de una u otra forma, finalmente inciden y se reportan a través de la información financiera y operacional.

Otro factor que se tomó en cuenta para elegir el tema relativo a servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional son los aspectos históricos en la materia y su gran impacto, como se verá a continuación.

Los servicios de aseguramiento de confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional, anteriormente denominada auditoría interna financiera (como su nombre lo indica, únicamente se refería a la información financiera), que se practica al interior de una organización, con personal específicamente asignado para tal propósito, nace cuando los grandes fabricantes y comerciantes designan a algunos de sus empleados para que les verifiquen el estado de las cuentas, al no poder hacerlo personalmente el dueño del negocio cuando sus operaciones han crecido en volumen y complejidad. Así, el enfoque primario de los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera se dirigió hacia las existencias en caja y en inventarios, las cuentas por cobrar; las cuentas por pagar; y la detección y prevención de fraudes. Este enfoque se hizo más patente y extensivo cuando empezaron a surgir las grandes empresas y corporaciones a raíz del advenimiento de la Revolución Industrial.

El momento decisivo en la formalización y aceptación de esta disciplina, y que prevalece hasta la fecha, se dio a partir de 1934, año en que se creó la Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores (Securities and Exchange Commission-SEC) en los Estados Unidos de América, al requerir este órgano regulador una plena confianza en la información financiera emitida por empresas que tienen colocadas acciones entre el gran público inversionista. Ese acto de ley que se reforzó al conformarse en 1987, en el mismo país, el Comité Patrocinador de Organizaciones (Committee of Sponsoring Organizations-COSO), que dentro de sus múltiples conclusiones destaca el pronunciamiento que debe existir la función de auditoría interna en todas las empresas referidas, en reforzamiento al mismo propósito de asegurar plena confiabilidad e integridad de la información contable y financiera.³

A partir de ambos sucesos, surge una gran coadyuvancia y complementariedad entre el auditor externo, revisor de estados financieros para fines externos, y el auditor interno en

³ Estos aspectos históricos fueron ampliamente tratados en la sección 1.1, "Antecedentes y evolución (de la auditoría interna)" de este texto. Se recomienda su relectura para complementar la comprensión del tema.

su carácter de revisor de información contable y financiera, y la complementaria operacional y administrativa, para propósitos internos. No habrá de olvidarse que el auditor externo efectúa su revisión sobre base anual, cuando ya transcurrió un tiempo considerable entre lo sucedido, su examen y reporte; en tanto que los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional se puede practicar en cualquier momento y sobre los rubros, cuentas o conceptos que se considere conveniente, no necesariamente sobre los estados financieros en su conjunto.⁴

En ese orden, se puede concluir que el objetivo de los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional es el examen y evaluación total o parcial de información financiera y operacional, así como los medios para identificar, medir, clasificar y reportar esa información, con objeto de informar para efectos internos sobre las exposiciones al riesgo y la adecuación y eficiencia en los controles de las cuentas, rubros, conceptos o procesos examinados.

IMPORTANCIA

Quien cuenta con información confiable, veraz, oportuna y completa, adquiere poder. Poder para hacer; para cambiar cosas y situaciones, para tomar mejores y bien soportadas decisiones. Un navegante no puede decidir rumbos para llegar a un destino si no cuenta con instrumentos que le informen cuál es la situación o lugar donde se encuentra, y los elementos de que dispone para alcanzar su propósito. Un administrador no alcanzará los objetivos, metas y misión de su organización si no tiene a su alcance los elementos informativos básicos e indispensables que le ayuden y soporten sus decisiones.

De aquí surge la vital importancia de los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional como elemento de la administración que ayuda y coadyuva en la obtención y proporcionamiento de esa información, bajo tales características, y la complementaria administrativa, base para conocer la marcha y evolución de la organización como punto de referencia para guiar su destino.

EXAMEN DE INFORMACIÓN CONTABLE/FINANCIERA Y OPERACIONAL

Balanza de comprobación. El auditor interno solicitará al área de contabilidad que le proporcione un ejemplar de la balanza de comprobación al cierre del mes anterior a cuando inicie su revisión, o bien, al cierre del ejercicio fiscal si ese fuera el caso, cuidando que dicha información reúna las siguientes dos condiciones:

1. Que sea definitiva.
2. Que no se compensen los resultados de operación en la cuenta global Resultados del ejercicio. Al auditor interno se le informarán los saldos finales de cada cuenta de resultados, en virtud de que sobre ellos llevará a cabo su revisión.

⁴ Favor de recurrir a lo contemplado en la sección 1.3, "Coordinación entre auditoría interna y auditoría externa" del capítulo 1 de este libro, en beneficio de ampliación del conocimiento.

Una vez en poder del auditor la balanza de comprobación, procederá a vaciar los datos en una hoja de trabajo que preverá las siguientes columnas, con sus respectivas secciones de debe y haber, en su caso:

1. Saldos iniciales (los que arroja la balanza de comprobación).
2. Asientos de ajuste.
3. Asientos de reclasificación.
4. Columna de referencia para anotar en ella el número de ajuste o reclasificación.
5. Saldos ajustados y reclasificados.
6. Saldos finales de balance.
7. Columna de referencia para anotar el índice de referencia hacia papeles de trabajo.
8. Saldos finales de resultados.

Es importante no olvidar que los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional pueden ser totales o parciales. En el caso de ser totales, o sea a los estados financieros en su conjunto, es por completo aplicable el control y seguimiento de la auditoría partiendo de la balanza de comprobación. En tratándose de una revisión parcial, es relativa la utilización y uso de la balanza.

Cédula de auditoría. *Es el documento o papel que consigna el trabajo realizado por el auditor sobre cuenta, rubro, área u operación sujeto a su examen.*

Las cédulas de auditoría se pueden considerar de dos tipos: tradicionales y eventuales. Las tradicionales, también denominadas básicas, son aquellas cuya nomenclatura es estándar y su uso es muy común y ampliamente conocido. Dentro de ellas se encuentran las siguientes: *cédulas sumarias*, que son resúmenes o cuadros sinópticos de conceptos y/o cifras homogéneas de una cuenta, rubro, área u operación; y *cédulas analíticas* que contemplan detalladamente los conceptos o elementos que conforman una cédula sumaria.

Entiéndase lo anterior con el siguiente ejemplo: la cédula sumaria de cuentas por cobrar a clientes informará, por grupos homogéneos, los tipos de clientela que tiene la entidad sujeta a auditoría; esto es: clientes mayoreo, clientes menudeo y clientes gobierno, así como el saldo total de cada grupo. Las cédulas analíticas, una por cada tipo de clientela, informarán cómo está conformado el saldo de cada grupo. Por lo regular es en las cédulas analíticas donde se consigna el trabajo efectuado por el auditor.

El segundo tipo de cédulas de auditoría, eventuales, no obedece a ningún patrón o estándar de nomenclatura, y los nombres son asignados a criterio del propio auditor. A manera de ejemplo se citan las cédulas de revisión del proceso de ejercicio presupuestal, las cédulas de observaciones, el programa de trabajo de la auditoría, cédulas de ajuste, cédulas de reclasificación, confirmaciones, cartas de salvaguarda, cédulas de recomendaciones, control de tiempos de auditoría, asuntos pendientes, etcétera.

Técnicas de auditoría. *Las técnicas de auditoría, es decir, los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir una opinión profesional, que se tratarán en la presente sección,*

están orientadas originalmente hacia la auditoría de estados financieros; sin embargo son de la absoluta aplicación en cualquier tipo de auditoría, y muy especial en los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional a practicar por un auditor interno. Estas técnicas provienen del Boletín 6010, *Guía sobre procedimientos de auditoría de aplicación general*, emitido por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, del que se harán transcripciones y adecuaciones con el debido crédito a dicha fuente.⁵

El objetivo de las técnicas de auditoría consiste en proporcionar elementos técnicos que puede utilizar el auditor para obtener la información y comprobación necesarias que fundamente su opinión profesional sobre los aspectos de una entidad sujeta a su examen.

Clasificación de las técnicas de auditoría. Las técnicas de auditoría son las siguientes:

Estudio general. *Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes, significativas o extraordinarias.*

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del contador público quien, basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o la información de la empresa que va a examinar, así como de las situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo por la simple lectura de la redacción de los asientos contables y evaluando la materialidad de los cargos y abonos anotados. En forma semejante, el auditor podrá observar la existencia de operaciones extraordinarias mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas por lo que, generalmente, deberá aplicarse antes de cualquier otra.

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

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

⁵ Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (marzo de 2011). *Guías de auditoría, Boletín 6010. Guía sobre procedimientos de auditoría de aplicación general*. México: IMCP. Es importante hacer notar que estas técnicas de auditoría y los procedimientos de auditoría que se verán más adelante fueron descontinuados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en diciembre de 2012, para ser sustituidos por las Normas Internacionales de Auditoría (de las cuales se recomienda al lector su estudio y consulta para ampliar el conocimiento sobre el tema) a partir de enero de 2013 que guardan mayor sofisticación y especificidad hacia la auditoría externa de estados financieros. Sin embargo, para efectos de auditoría interna, es por completo aplicable como herramienta el uso de estas técnicas de auditoría y de los procedimientos de auditoría.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer cómo se encuentran integrados, y se clasifica de la siguiente manera:

- a) *Análisis de saldos.* Existen cuentas en las que los distintos movimientos que se registran en ellas son compensaciones unos de otros, por ejemplo, en una cuenta de clientes los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etcétera, son compensaciones totales o parciales de los cargos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta está formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se registraron en la cuenta, en donde se pueden analizar solamente aquellas partidas que forman parte del saldo de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo, y aplica preponderantemente en las cuentas de balance.
- b) *Análisis de movimientos.* En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, por ejemplo en las cuentas de resultados. En algunas cuentas de movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso, el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta, y aplica preponderantemente en las cuentas de resultados.

Inspección. *Examen físico de los bienes materiales o de los documentos con objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.*

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

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

Con esta técnica el auditor puede tener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores mediante la información y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y de cobranzas de la empresa.

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

El auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la manera en que el personal de la empresa las ejecuta. Por ejemplo, el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria observando cómo se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

Cálculo. *Verificación matemática de alguna partida.*

Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas. El auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

En la aplicación de la técnica del cálculo es conveniente seguir un procedimiento distinto al empleado originalmente en la determinación de las partidas; por ejemplo, el importe de los intereses ganados, originalmente calculado sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar mediante un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo.

Confirmación. *Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, confirmar de una manera válida.*

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

- a) *Positiva.* Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Este tipo de confirmación se utiliza preferentemente para el activo.
- b) *Negativa.* Se envían datos y se pide contestación sólo si están inconformes; generalmente se utiliza para confirmar el activo. Este tipo de confirmación puede no ser muy efectiva o confiable porque está sujeta a los dos siguientes riesgos o condicionantes: 1) que el confirmante, por diversas razones, no desee confirmar y que por ende no dé respuesta al requerimiento, y 2) pérdida o retraso en el servicio de correo. En tales circunstancias, al no obtenerse respuesta, pudiere llegar a considerarse, aventuradamente, que el confirmante está de acuerdo con la información por confirmar.
- c) *Indirecta, ciega o en blanco.* No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo o a instituciones de crédito.

Declaración. *Manifestación por escrito, con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.*

Esta técnica se aplica cuando lo amerita la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas. Aun cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de que los datos son suministrados por personas que participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

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

Compulsa. *Comparación de copias de documentos contra su original; es aplicar las técnicas de confirmación, declaración y certificación por una autoridad legalmente facultada para ello.⁶*

Procedimientos de auditoría. Los procedimientos de auditoría que se van a tratar en este apartado han sido desarrollados para la auditoría de estados financieros practicada en forma externa que, en honor a la verdad, y justo es de reconocer, su uso es aplicable o adaptable a cualquier tipo de auditoría, incluyendo, por supuesto, los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional. Las referencias están tomadas del Boletín 6010, *Guía sobre procedimientos de auditoría de aplicación general*, emitido por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.⁷

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.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva. Por lo que, en la práctica, la combinación de dos o más técnicas de auditoría da origen a los denominados procedimientos de auditoría. La combinación, en la práctica, de dos o más procedimientos de auditoría, deriva en programas de auditoría.

El objetivo de los procedimientos de auditoría es la conjugación de elementos técnicos, cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda allegarse de elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionarán bases para rendir su informe o emitir su opinión.

Los procedimientos de auditoría se pueden clasificar en dos grandes grupos: los de *aplicación general*, que son recomendables para cualquier tipo de auditoría y entidad en que se practique, y los de *aplicación específica*, que tendrán que ser diseñados ex profeso para cada tipo de auditoría y, a su vez, adaptarlos en función de las características de la entidad sujeta a revisión.

Naturaleza. Con relación a la naturaleza de los procedimientos de auditoría, los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y, en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de prueba para el examen de información financiera. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría, o conjunto de ellos, será aplicable en cada caso para obtener la certeza moral que fundamente su opinión objetiva y profesional.

⁶ Esta última técnica no forma parte del pronunciamiento en materia de técnicas de auditoría de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Es una aportación del autor del presente texto, y constituye una técnica muy útil y de aplicación común en el ejercicio de la auditoría fiscal y la auditoría gubernamental.

⁷ *Op. cit.*, 7.

Extensión o alcance. La extensión o el alcance de los procedimientos de auditoría se basa en el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, y generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales para derivar, del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento, que no es exclusivo de la auditoría, sino que se aplica en muchas otras disciplinas; en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de *pruebas selectivas*.

La relación de las transacciones examinadas, respecto del total que forman el universo, es lo que se conoce como *extensión o alcance* de los procedimientos de auditoría, y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría.

Oportunidad. Oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría es el momento, o el cuándo, se van a aplicar los procedimientos de auditoría. No es indispensable, y a veces tampoco es conveniente, aplicar los procedimientos de auditoría relativos al examen de estados financieros a la fecha que se refieren dichos estados. Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

AJUSTES Y RECLASIFICACIONES

Por último, y como tema final al examen de información contable/financiera, es normal que el auditor interno durante el desarrollo de su trabajo irá encontrando errores, bien sean de omisión o de comisión, cuya corrección se hace indispensable a efecto de que los estados o información financiera sujeta a su examen entren en un proceso de saneamiento o depuración, con el propósito de que lleguen a reflejar una correcta o adecuada posición financiera a una fecha dada, y los resultados de operación por un periodo determinado. Esas correcciones se llevan a cabo por medio de ajustes (*asientos contables de corrección que afectan los resultados de operación*), y reclasificaciones (*asientos contables de corrección que no afectan los resultados de operación*) propuestos por el auditor.

Dependiendo de la importancia de los ajustes y reclasificaciones, el área de contabilidad les irá incluyendo durante el transcurso de la auditoría. Otros, los más relevantes o importantes, requerirán su discusión con los altos niveles de administración de la organización, discusión que con frecuencia se da durante la etapa final de la auditoría.

AMPLIACIÓN AL ALCANCE DE LOS SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO DE LA CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y OPERACIONAL

Tradicionalmente se venía ubicando el alcance del trabajo del anterior auditor interno financiero en la revisión de la información contable y financiera; alcance por ampliar; según la

filosofía de este capítulo, hacia el aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información contable/financiera (incluyendo, por supuesto, la revisión del ejercicio presupuestal y su derivada información presupuestal; revisión por desarrollar simultáneamente con el examen de las cuentas de resultados, su comparación con el presupuesto y la evaluación de las variaciones) y la información operacional.

El alcance de los actuales servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional se podría extender hacia la revisión de la solidez, congruencia, veracidad y confiabilidad de la información administrativa complementaria. Asimismo se debe considerar, en la cobertura de tales servicios, el examen y la evaluación de las exposiciones a riesgos y la adecuación de los controles aplicables a las cuentas, los conceptos o procesos examinados, abarcando, inclusive, el estudio y evaluación del sistema de contabilidad y los elementos que lo componen, con el propósito de determinar qué tanto es éste confiable, procedente, actualizado, ágil y acorde con las necesidades informativas de la organización.

En las siguientes páginas se presentan ejemplos de cédulas que en su conjunto integran una propuesta de Programas de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información contable/financiera y operacional.

El conjunto completo de cédulas puede revisarse y descargarse del sitio Web del libro (www.pearsonenespañol.com/santillana) en formato PDF.

Lista de cédulas

- ▶ Procedimientos preliminares.
- ▶ Sistema de contabilidad.
- ▶ Fondo fijo de caja.
- ▶ Caja y bancos.
- ▶ Inversiones y valores.
- ▶ IVA acreditable.
- ▶ Cuentas por cobrar.
- ▶ Documentos por cobrar.
- ▶ Deudores diversos.
- ▶ Inventario de mercancías.
- ▶ Inventario de materias primas.
- ▶ Terrenos.
- ▶ Edificios.
- ▶ Mobiliario y equipo de oficina.
- ▶ Equipo de transporte y distribución.
- ▶ Construcciones e instalaciones en proceso.
- ▶ Gastos de organización.
- ▶ Gastos de instalación.
- ▶ Seguros pagados por anticipado.
- ▶ Promoción y publicidad.
- ▶ Impuestos pagados por anticipado.
- ▶ Intereses pagados por anticipado.
- ▶ Otro activo.
- ▶ Proveedores y/o cuentas por pagar.
- ▶ Documentos por pagar a corto plazo.
- ▶ Acreedores diversos.
- ▶ Anticipos de clientes.
- ▶ IVA repercutido.
- ▶ Gastos acumulados.
- ▶ Impuestos por pagar.
- ▶ Documentos por pagar a largo plazo.
- ▶ Otros pasivos a largo plazo.
- ▶ Intereses pagados por anticipado.
- ▶ Otros pasivos diferidos.
- ▶ Reclamaciones y garantías.
- ▶ Capital social.
- ▶ Resultados del ejercicio.
- ▶ Resultados de ejercicios anteriores.
- ▶ Reservas de capital.
- ▶ Costo de ventas.
- ▶ Gastos de ventas.
- ▶ Gastos generales y de administración.
- ▶ Otros gastos.
- ▶ Gastos financieros.
- ▶ Ventas.
- ▶ Otros ingresos.
- ▶ Productos financieros.
- ▶ Estimación para cuentas incobrables.
- ▶ Estimación para obsolescencia de inventarios.
- ▶ Depreciaciones.
- ▶ Amortizaciones.

**PROGRAMA DE ASEGURAMIENTO DE LA CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD
DE LA INFORMACIÓN CONTABLE/FINANCIERA Y OPERACIONAL**

—PROCEDIMIENTOS PRELIMINARES—

Fecha o período que se audita: _____

Procedimiento de auditoría	Hecho por	Revisado por	Observaciones
OBJETIVO DE LA AUDITORÍA			
01. Precisar claramente el objetivo que se persigue en esta auditoría.			
ESTUDIO GENERAL			
Con base en el Cuestionario de Estudio General, obtener y evaluar:			
01. Datos generales.			
02. Datos comerciales.			
03. Organización.			
04. Datos de volúmenes.			
05. Datos financieros.			
CONTROL INTERNO			
01. Estudiar y evaluar el control interno aplicable a la actividad, unidad administrativa o proceso sujeto a auditoría.			

**PROGRAMA DE ASEGURAMIENTO DE LA CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD
DE LA INFORMACIÓN CONTABLE/FINANCIERA Y OPERACIONAL**

—SISTEMA DE CONTABILIDAD—

Fecha o período que se audita: _____

Procedimiento de auditoría	Hecho por	Revisado por	Observaciones
01. Evaluar el sistema contable en vigor atendiendo a los siguientes aspectos.			
a) Diseño ex profeso a las necesidades de la organización.			
b) Que cubra necesidades informativas en materia fiscal y otras obligaciones legales.			
c) Que cubra necesidades informativas a los usuarios de información financiera, operacional y administrativa.			
d) Que tenga incorporada la contabilidad de costos.			
02. Investigar sobre la frecuencia, oportunidad y suficiencia de presentación de estados financieros e información complementaria.			
03. Investigar el nivel de usuarios de información financiera, operacional y administrativa, grado de uso y suficiencia de la información.			
04. Investigar y cerciorarse de que la información operacional y administrativa que generan otras áreas de contabilidad coincida, en lo aplicable, con los registros contables.			

**PROGRAMA DE ASEGURAMIENTO DE LA CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD
DE LA INFORMACIÓN CONTABLE/FINANCIERA Y OPERACIONAL**

—SISTEMA DE CONTABILIDAD—

Fecha o período que se audita: _____

Procedimiento de auditoría	Hecho por	Revisado por	Observaciones
05. Evaluar el flujo del sistema contable desagregándolo en cada una de las etapas que lo comprenden.			
06. Revisar y evaluar la suficiencia, adaptabilidad y actualización del catálogo de cuentas en vigor.			
07. Investigar la existencia y actualización del instructivo para el manejo de cuentas; evaluar su uso, respeto y apego.			
08. Investigar la existencia y actualización de la guía de contabilización, evaluar su uso, respeto y apego.			
09. Evaluar el uso, aceptación y actualización de las formas y formatos que inciden en el sistema de contabilidad.			
10. Verificar que el proceso de contabilización se apegue a normas de información financiera. Hacer pruebas para verificar tal apego.			

**PROGRAMA DE ASEGURAMIENTO DE LA CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD
DE LA INFORMACIÓN CONTABLE/FINANCIERA Y OPERACIONAL**

— FONDO FIJO DE CAJA —

Fecha o periodo que se audita: _____

Procedimiento de auditoría	Hecho por	Revisado por	Observaciones
01. Evaluar arqueo del fondo fijo de caja; contar y listar los billetes, monedas y comprobantes.			
02. Verificar y evaluar el uso adecuado de este fondo.			
03. Evaluar razonabilidad del monto asignado a este fondo.			
04. Verificar la adecuada contabilización del fondo fijo de caja y la frecuencia y oportunidad de su reembolso.			
05. Identificar información operacional derivada de las operaciones que se registran en esta cuenta. Examinarla y evaluarla.			
06. Identificar riesgos en las operaciones que se registran en esta cuenta. Examinarlos y evaluarlos.			
07. Evaluar la actitud de la administración para administrar los riesgos de las operaciones que se registran en esta cuenta.			
08. Identificar medidas de control inherentes a las operaciones que se registran en esta cuenta. Examinarlas y evaluarlas.			
09. Evaluar la actitud de la administración hacia los controles inherentes a las operaciones que se registran en esta cuenta.			
10. Otros procedimientos.			

**PROGRAMA DE ASEGURAMIENTO DE LA CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD
DE LA INFORMACIÓN CONTABLE/FINANCIERA Y OPERACIONAL**

—CAJAY BANCOS—

Fecha o período que se audita: _____

Procedimiento de auditoría	Hecho por	Revisado por	Observaciones
01. Efectuar arqueos de caja; contar y listar los billetes, monedas, cheques y comprobantes de:			
a) Fondos fijos.			
b) Cobranza no depositada.			
c) Sueldos no reclamados.			
d) Documentos negociables.			
e) Otros (especificar).			
02. Asegurarse de que las partidas anteriormente listadas se encuentran contabilizadas en forma correcta.			
03. Preparar una cédula que muestre los saldos según bancos, las partidas en conciliación (en totales) saldos según libros a la fecha que se está revisando.			
04. Solicitar confirmación de las cuentas bancarias que tuvieron movimiento durante el año, a las fechas que se considere conveniente.			
05. Obtener los estados de cuenta bancarios correspondientes al último mes y al primer mes posterior a la fecha que se revisa.			

**PROGRAMA DE ASEGURAMIENTO DE LA CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD
DE LA INFORMACIÓN CONTABLE/FINANCIERA Y OPERACIONAL**

Procedimiento de auditoría	Hecho por	Revisado por	Observaciones
06. Obtener copia de las conciliaciones bancarias y examinar su razonabilidad como sigue:			
a) Seleccionar tanto cargos como créditos contenidos en la conciliación, comparándolos contra el estado de cuenta bancario subsecuente o contra la documentación comprobatoria.			
b) Seleccionar tanto cargos como créditos del libro de bancos e identificar dichos movimientos contra el estado de cuenta del banco, o bien, contar la conciliación.			
c) Seleccionar tanto cargos como créditos del estado de cuenta bancario a la fecha de revisión e identificarlos contra registros contables, o bien, contra la conciliación.			
d) Investigar la antigüedad de las partidas en conciliación.			
e) Verificar que el saldo del banco mostrado en la conciliación coincida con el saldo reportado en la confirmación bancaria.			
07. Cerciorarse de que las confirmaciones bancarias recibidas incluyan toda la información requerida (firmas autorizadas, saldos en cuentas de cheques, documentos descontados, etcétera); proceder a su verificación.			
08. Verificar que la cobranza recibida sea depositada íntegramente.			

- 1.1 ¿Qué entiende por ciclos de información?
- 1.2 ¿Cuándo una información es cuantificable? Cite ejemplos.
- 1.3 ¿Cuándo una información es no cuantificable? Cite ejemplos.
- 1.4 ¿En qué consiste la información financiera? Cite ejemplos.
- 1.5 ¿En qué consiste la información operacional? Cite ejemplos.
- 1.6 ¿En qué consiste la información administrativa? Cite ejemplos.
- 1.7 ¿Cuál es el eje del ciclo de información y por qué?
- 2.1 ¿Qué es un sistema de contabilidad?
- 2.2 ¿Cuál es la secuencia del flujo del sistema contable?
- 2.3 ¿Qué es un catálogo de cuentas?
- 2.4 ¿Para qué sirve un catálogo de cuentas?
- 2.5 ¿Qué es un instructivo para el manejo de cuentas?
- 2.6 ¿Para qué sirve un instructivo para el manejo de cuentas?
- 2.7 Tomando como modelo el ejemplo de instructivo para el manejo de una cuenta contemplado en la sección 7.2 de este capítulo, elija usted una cuenta y desarrolle el instructivo para su manejo.
- 2.8 ¿Qué es una guía de contabilización?
- 2.9 ¿Para qué sirve una guía de contabilización?
- 2.10 Tomando como modelo el ejemplo de guía de contabilización contemplado en la sección 7.2 de este capítulo, elija usted una transacción u operación y desarrolle su guía de contabilización.
- 2.11 ¿Por qué es conveniente incorporar en el sistema de contabilidad un catálogo de las formas que inciden en él?
- 2.12 ¿Por qué es conveniente incorporar en el sistema de contabilidad un paquete de los estados financieros que se derivan del proceso contable?
- 2.13 ¿Por qué el sistema contable debe considerar el apego irrestricto a las Normas de Información Financiera?
- 3.1 Elija diez cuentas contables de entre las tratadas en la sección 7.3 y mencione sus objetivos informativos.
- 3.2 Elija otras diez cuentas contables de entre las tratadas en la sección 7.3 y mencione ejemplos de información operacional que se deriva de las operaciones que se registran en cada una de esas cuentas.
- 3.3 Identifique alguna cuenta no contemplada en la sección 7.3 de este capítulo y determine su objetivo informativo y ejemplos de información operacional derivada de las operaciones que se registran en esa cuenta.
- 4.1 ¿Cómo se definen los servicios de aseguramiento?
- 4.2 ¿Cuáles son las cuatro áreas o aspectos a los que la función de auditoría interna puede proporcionar servicios de aseguramiento?
- 4.3 Mencione las tres referencias normativas emitidas por *The Institute of Internal Auditors* que soportan los servicios de aseguramiento a proporcionar la función de auditoría interna a las cuatro áreas o aspectos susceptibles de intervención.
- 4.4 ¿Cuáles son las dos vertientes a las que se orientarán los aseguramientos?

- 4.5 ¿Por qué el autor de este texto eligió tratar los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional?
- 4.6 Describa los antecedentes históricos de los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional.
- 4.7 ¿Cuál es el objetivo de los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional?
- 4.8 ¿Por qué son importantes los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional?
- 4.9 ¿Qué características debe contemplar la balanza de comprobación a proporcionar al auditor interno para que inicie su intervención?
- 4.10 ¿Qué columnas se requiere instrumentar en la hoja de trabajo base para los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional?
- 4.11 ¿Qué es una cédula de auditoría?
- 4.12 ¿Qué es una cédula sumaria?
- 4.13 ¿Qué es una cédula analítica?
- 4.14 Por lo regular, ¿en qué tipo de cédula —sumaria o analítica— se consigna el trabajo del auditor?
- 4.15 ¿Qué son las técnicas de auditoría?
- 4.16 ¿En qué consiste la técnica de estudio general?
- 4.17 ¿En qué consiste la técnica de análisis?
- 4.18 ¿En qué consiste el análisis de saldos?
- 4.19 ¿En qué consiste el análisis de movimientos?
- 4.20 ¿En qué consiste la técnica de inspección?
- 4.21 ¿En qué consiste la técnica de investigación?
- 4.22 ¿En qué consiste la técnica de observación?
- 4.23 ¿En qué consiste la técnica de cálculo?
- 4.24 ¿En qué consiste la técnica de confirmación?
- 4.25 ¿Cuáles son las tres formas de aplicar la técnica de confirmación?
- 4.26 ¿En qué consiste la técnica de declaración?
- 4.27 ¿En qué consiste la técnica de certificación?
- 4.28 ¿En qué consiste la técnica de compulsión?
- 4.29 ¿Qué son los procedimientos de auditoría?
- 4.30 ¿Cuál es el objetivo de los procedimientos de auditoría?
- 4.31 ¿Cuáles son los dos grandes grupos en que se clasifican los procedimientos de auditoría?
- 4.32 ¿A qué se refiere el concepto "naturaleza de los procedimientos de auditoría"?
- 4.33 ¿A qué se refiere el concepto "extensión o alcance de los procedimientos de auditoría"?
- 4.34 ¿A qué se refiere el concepto "oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría"?
- 4.35 ¿Qué es un ajuste?
- 4.36 ¿Qué es una reclasificación?
- 4.37 ¿Qué más debe examinar y evaluar el auditor interno al proporcionar servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional?

INVESTIGACIONES POR REALIZAR PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

1. Localice una entidad que cuente dentro de su estructura organizacional con la función de auditoría interna. Averigüe con qué elementos técnicos y cómo realizan los servicios de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional. Estudie y evalúe los resultados obtenidos comparándolos con lo expuesto a lo largo de este capítulo.
2. Identifique y estudie en las Normas Internacionales de Auditoría (publicadas en México por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos) los temas equivalentes a los anteriormente denominados Técnicas de auditoría y Procedimientos de auditoría.

DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS

1. Con base en el resultado obtenido en la investigación Núm. 1, redacte un escrito que contemple el resultado de su evaluación y que incluya las recomendaciones a su lugar.
2. Con base en el resultado obtenido en la investigación Núm. 2, prepare un ensayo que compendie los temas equivalentes a los anteriormente denominados Técnicas de auditoría y Procedimientos de auditoría. Evalúe usted si esos nuevos pronunciamientos podrían ser de utilidad o aplicabilidad para la auditoría interna, comparándolos con los temas relativos contemplados en la sección 7.4.

CAPÍTULO

8

TENDENCIAS DE LA AUDITORÍA INTERNA



OBJETIVOS

1. Analizar la fuente de información más completa y confiable, base para conocer el estado de la auditoría interna 2011, así como sus tendencias y perspectivas
2. Identificar las tendencias de la auditoría interna.

RESUMEN DEL CAPÍTULO

- ▲ Resultados, a nivel enunciativo, de los cinco reportes (y los que el lector puede encontrar en ellos) producto de la "Investigación sobre Auditoría Interna en el entorno global del Instituto de Auditores Internos: un componente de estudio de la estructura común de conocimientos" (*The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the Common Body of Knowledge (CBOK) Study*) llevada a cabo por *The Institute of Internal Auditors*, en coordinación con *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, aplicada de marzo a mayo de 2010, en 22 idiomas, a 13 582 auditores internos de 107 países.
- ▲ Resultados, a nivel enunciativo, del trabajo de investigación-encuesta denominado *Mirando hacia el futuro: Perspectivas y tendencias según los líderes de auditoría interna (Looking to the future: Perspectives and trends from internal auditors leaders)*, aplicado por la firma de consultoría *Grant Thornton Advisory Services* a más de 300 directores de auditoría interna durante la segunda mitad del 2010 en Estados Unidos de América. La sección concluye con comentarios del autor sobre el tema.

8.1 ESTADO DE LA AUDITORÍA INTERNA A 2011

Tal vez la manera más práctica, confiable y objetiva de conocer el estado o la situación de la auditoría interna a una fecha determinada, inclusive sus tendencias y perspectivas, es recurriendo a estudios, investigaciones y encuestas realizados o apoyados y difundidos por *The Institute of Internal Auditors* (IIA). Éste es el enfoque aplicado para el desarrollo de ésta y la siguiente sección, complementándolo con el resultado de otras investigaciones y elementos informativos que estuvieron al alcance del que esto escribe. Obviamente, el lector que desee mantenerse actualizado o abundar en estos tópicos, se le recomienda acudir al portal de Internet del IIA, o al instituto u organización de auditores internos de su país o localidad, donde con toda seguridad encontrará la satisfacción a sus necesidades de investigación o informativas.

En ese orden, durante el periodo comprendido del 15 de marzo al 21 de mayo de 2010, *The Institute of Internal Auditors*, en coordinación con *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, llevaron a cabo una investigación (con base en una encuesta) denominada "Investigación sobre auditoría interna en el entorno global del Instituto de Auditores Internos: un componente de estudio de la estructura común de conocimientos" (*The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the Common Body of Knowledge (CBOK) Study*) a la que dieron respuesta, en 22 idiomas, 13 582 auditores internos de 107 países. Ésta es la investigación a nivel mundial más completa jamás realizada sobre la práctica de auditoría interna.

Como resultado de ese trabajo se derivaron cinco reportes, cuyo propósito es que sean de utilidad para los directores de auditoría interna, auditores internos, académicos y otros individuos, e instituciones, relacionados en los procesos de toma de decisiones en materia de capacitación y entrenamiento de personal, y en el desarrollo de planes y programas de estudios. Este trabajo se realizó para dar cumplimiento a lo establecido en los temas competencias y tendencias de la actividad de auditoría interna contemplados en las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna emitidas por el IIA. Los cinco reportes a que se hace alusión son los siguientes:

1. Reporte I: *Características de una actividad de auditoría interna (Characteristics of an Internal Audit Activity)* que examina, como su nombre lo indica, las características de la actividad de auditoría interna; incluye aspectos demográficos de quienes ejercen esta profesión, niveles del personal de auditoría interna y relaciones con quien reporta la función de auditoría interna.
2. Reporte II: *Competencias clave de los auditores internos actuales (Core Competencies for Today's Internal Auditor)*, que identifica y analiza las competencias más importantes que deben poseer los auditores internos, que incluyen su adecuación, uso y cumplimiento con las Normas del IIA.
3. Reporte III: *Medición del valor de la auditoría interna (Measuring Internal Auditing's Value)*, que se enfoca a medir el valor de la auditoría interna en las organizaciones.
4. Reporte IV: *¿Qué sigue para la auditoría interna? (What's New for Internal Auditing?)*, que trata de identificar las perspectivas, las tendencias y los cambios que se perciben en los papeles de la función de auditoría interna para los siguientes cinco años.

5. Reporte V: *Cambios indispensables: Investigación sobre acciones de auditoría interna en el entorno global del Instituto de Auditores Internos (Imperative for Change: The IIA's Global Internal Audit Survey in Action)*, que contiene conclusiones, observaciones y recomendaciones tanto para la actividad de auditoría interna como para las organizaciones sobre los cambios estratégicos necesarios en el ejercicio de esta profesión con perspectivas de largo plazo.

Como bien se puede apreciar, estos reportes contienen la mejor y más amplia información en la materia motivo de este capítulo, por lo que su estudio y consulta se considera obligado; y se pueden obtener, como se señaló al inicio de esta sección, acudiendo al portal de Internet del IIA, o al instituto u organización de auditores internos de su país o localidad.

8.2 TENDENCIAS DE LA AUDITORÍA INTERNA

Además del IIA, otras organizaciones también se han ocupado por investigar las tendencias de la auditoría interna, tal es el caso de la firma de consultoría IIA que en abril de 2011 dio a conocer a través del IIA¹ el resultado de su primer investigación anual aplicada (encuesta) durante la segunda mitad del 2010 a más de 300 directores de auditoría interna que laboran en organizaciones públicas (o sea, las que cotizan en el mercado de valores) y organizaciones que no participan en ese mercado, dentro de las que se encuentran las denominadas empresas medianas, localizadas a lo largo de la geografía estadounidense, de cuyo resumen ejecutivo se extrajeron y adaptaron los pasajes de mayor interés para los propósitos de esta sección, y que se comentarán en los siguientes párrafos.

El propósito de esa investigación es el de proveer un panorama de las tendencias de la auditoría interna, e identificar cómo los profesionales que la practican están respondiendo a los retos que demanda esta profesión; en ese orden, de inicio, se aprecia que la auditoría interna está evolucionando hacia una dimensión de crear valor; y adaptándose acorde con las características propias de cada organización. Los directores de auditoría interna se están orientando cada vez más de un rol reactivo a una actitud proactiva.

Posteriormente a la entrada en vigor de la *Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX)* en los Estados Unidos de América, con repercusiones en el ámbito internacional, las acciones de auditoría interna se dirigieron, además de sus actividades normales, al cumplimiento de las disposiciones de esa ley. Así, tanto las empresas públicas como las que no cotizan en el mercado de valores, tomaron el camino de incrementar sus esfuerzos en el cumplimiento de controles financieros, orientándolos particularmente hacia los controles aplicables a la formulación y emisión de estados financieros. Muchas acciones de auditoría operacional fueron desplazadas con el propósito de enfocar los esfuerzos de auditoría interna para dar respuesta a la necesidad de cumplir con los requerimientos de la SOX.

¹ Grant Thornton Advisory Services (abril de 2011). Looking to the future: Perspectives and trends from internal auditors leaders. *Revista Internal Auditor Online*. EU: The Institute of Internal Auditors.

Actualmente, tanto los directores de auditoría interna como los consejos de administración han reorientado los recursos y esfuerzos de auditoría interna para dar cumplimiento a los requerimientos referidos y retomar las auditorías de operaciones, ya que es bien conocido por la comunidad en que gravita la auditoría interna la importancia que reviste el dar servicio a la administración, y apoyo a los comités de auditoría, a través del examen de las operaciones.

La investigación confirma que la auditoría interna no sólo realiza actividades que involucran cumplimientos con la SOX y emisión de controles; también ha adoptado un nuevo enfoque en el desempeño de sus responsabilidades, tales como evaluar riesgos que se van detectando, asegurar un apropiado gobierno corporativo e incorporar tecnología de la información en los procesos de auditoría interna. A continuación se comentan algunas de las respuestas más relevantes que dieron los directores de auditoría interna a los cuestionamientos propósito de la investigación.

- ▶ *Incremento en la importancia de la función de auditoría interna.* Las organizaciones están reconociendo cada vez más el gran valor de los trabajos de auditoría interna, según se demuestra en el siguiente indicador: 30% de los directores de auditoría interna encuestados avisan una tendencia en el crecimiento de su plantilla de auditores, en especial aquellos que cuentan con 10 o menos de estos profesionales.
- ▶ *Se agrega valor con los esfuerzos de auditoría interna.* 95% de los encuestados reporta que la función de auditoría interna agrega valor al comité de auditoría, en particular en el monitoreo de actividades de administración de riesgos y en el reforzamiento del gobierno corporativo. 89% está satisfecho con el enfoque referido, aun cuando no necesariamente coincide con la postura de algunos miembros de la organización; el reto es tender a conciliar estas diferencias.
- ▶ *Esfuerzos antifraude.* Cerca de 75% de organizaciones a las que pertenecen los directores de auditoría interna encuestados han adoptado medidas formales antifraude; y 86% de esos directores están involucrados directamente en investigaciones de fraude. Las nuevas regulaciones están forzando a que la mayoría de las organizaciones hagan mayor énfasis por instaurar y mantener un programa eficaz de detección y monitoreo de actividades susceptibles de fraude, en especial en el reforzamiento de políticas y procedimientos en operaciones internacionales para dar cumplimiento a las disposiciones contempladas en la Ley contra Prácticas Corruptas en el Extranjero (Foreign Corrupt Practices Act of 1977). De lo anterior se aprecia una tendencia cada vez mayor, con la participación de la función de auditoría interna, por evitar fraudes en las organizaciones.
- ▶ *Se incrementa el compromiso con la práctica de auditoría operacional.* Más de 90% de los directores de auditoría interna encuestados practican auditoría operacional. Aproximadamente la cuarta parte de ellos consideran incrementar sus intervenciones en materia de auditoría operacional. Una tercera parte ejecuta trabajos de auditoría operacional sobre base continua, práctica que tiende a incrementarse en los próximos años.
- ▶ *Gobierno, administración de riesgos y desarrollos tecnológicos.* Más de 40% de los encuestados contestaron que su organización no utiliza de manera efectiva proce-

sos de gobierno eficiente, ni administración de riesgos y avances tecnológicos. En ese orden, dos terceras partes de los directores de auditoría interna encuestados manifestaron que están apoyando con sus procesos de auditoría a abatir las condiciones referidas. Ese es su reto y tendencia.

- ▶ **Riesgos tecnológicos.** Cerca de 25% de los encuestados comentaron que el área responsable de tecnología de la información está implicada en los procesos de gobierno; sin embargo, 64% de ellos contestaron que no incluyen en su plan anual de trabajo la revisión del área responsable de tecnología de la información. Éste es un reto que complementa al que antecede.
- ▶ **Regulaciones ambientales: el gran reto.** Casi la mitad de los encuestados dijeron estar al tanto de nuevas regulaciones que van emitiendo las autoridades en materia ambiental, así como de la atención y respuesta de la organización a éstas. El gran reto es monitorear el cumplimiento de esas disposiciones y prevenir su impacto a nivel global, regional y localidades con diversidad cultural, y presentar propuestas en el lanzamiento de nuevos productos y servicios que cubran las regulaciones ambientales.

En adición a los resultados de la encuesta comentados en los párrafos que anteceden, habrá de tomarse en consideración que en virtud de la tendencia por incrementar los servicios que presta la función de auditoría interna, es imperativo hacer frente a los retos que se le presentan a la profesión ante el contexto actual de los negocios, ya que la globalización y los cambios que trae aparejados, ha impactado de muchas formas en las habilidades y en el marco de actuación de los auditores internos. De esta manera, el valor de la auditoría interna será reconocido en la medida de la habilidad que tenga por mejorar y optimizar cada vez más sus servicios ante esos retos.

Como epílogo de esta sección, es conveniente resaltar que los servicios de auditoría interna se han ampliado hacia la prestación de servicios de consultoría por parte de la función de auditoría interna; servicios que el IIA define como:

Los servicios de consultoría son, por naturaleza, de asesoría, y por lo general son realizados a requerimiento específico del cliente.² La naturaleza y alcance de los trabajos de consultoría están sujetos al acuerdo concertado con el cliente, y habitualmente son dos las partes que intervienen: 1) la persona o grupo que ofrece el servicio: el auditor interno; y 2) la persona o grupo que solicita y recibe la asesoría: el cliente. Cuando el auditor interno lleva a cabo servicios de consultoría debe mantener objetividad y no asumir responsabilidades administrativas.³

En resumen, el auditor interno ya no es sólo el profesional que llega, revisa o examina e informa, y que deja a la administración la solución de los problemas por él reportados. Ahora ya debe participar proactivamente en la solución de los problemas de la organización de la que forma parte. Ésta es la gran tendencia de la auditoría interna.

² Llámese "cliente", como expresión coloquial, a la organización (o una unidad administrativa de ella) a la que la función de auditoría interna le presta servicios de consultoría. No confundir con los clientes provenientes de una transacción comercial. Ver glosario aplicable a las Guías de observancia obligatoria en la sección 2.4.

³ Traducción del autor del presente texto de *The Institute of Internal Auditors, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Introduction to the Internal Standards*, vigente a diciembre de 2012. EU: The IIA, USA.

PREGUNTAS DE REPASO

- 1.1 ¿Cuál es la manera más práctica, confiable y objetiva de conocer el estado o situación actual de la auditoría interna, inclusive sus tendencias y perspectivas, a una fecha determinada?
- 1.2 ¿Cuál es el nombre de la investigación llevada a cabo, a nivel mundial, por *The Institute of Internal Auditors*, en coordinación con *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, durante el periodo comprendido del 15 de marzo al 21 de mayo de 2010?
- 1.3 ¿Qué examina el Reporte I: *Características de una actividad de auditoría interna (Characteristics of an Internal Audit Activity)*?
- 1.4 ¿Qué identifica y analiza el Reporte II: *Competencias clave de los auditores internos actuales (Core Competencies for Today's Internal Auditor)*?
- 1.5 ¿A qué se enfoca el Reporte III: *Medición del valor de la auditoría interna (Measuring Internal Auditing's Value)*?
- 1.6 ¿Qué trata de identificar el Reporte IV: *¿Qué sigue para la auditoría interna? (What's New for Internal Auditing?)*?
- 1.7 ¿Qué contiene el Reporte V: *Cambios indispensables: investigación sobre acciones de auditoría interna en el entorno global del instituto de auditores internos (Imperative for Change: The IIA's Global Internal Audit Survey in Action)*?
- 1.8 ¿Cuál es el propósito de los cinco reportes referidos?
- 1.9 ¿Cómo se pueden obtener esos reportes?
- 2.1 ¿Cuál es el nombre de la investigación sobre tendencias de la auditoría interna realizada durante 2010 por la firma de consultoría *Grant Thornton Advisory Services*?
- 2.2 ¿Cuál es el propósito de esa investigación?
- 2.3 ¿Cómo debe interpretarse la expresión "Los directores de auditoría se están orientando cada vez más de un rol reactivo a una actitud proactiva"?
- 2.4 ¿Qué sucedió, en materia de acciones de auditoría, al entrar en vigor la *Ley Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX)* en los Estados Unidos de América?
- 2.5 ¿Cuál es la situación actual, y tendencias de la auditoría interna, además del cumplimiento con las disposiciones de la *SOX*?
- 2.6 ¿A qué se refiere la tendencia relativa a "Incremento en la importancia de la función de auditoría interna"?
- 2.7 ¿A qué se refiere la tendencia relativa a "Se agrega valor con los esfuerzos de auditoría interna"?
- 2.8 ¿A qué se refiere la tendencia relativa a "Esfuerzos antifraude"?
- 2.9 ¿A qué se refiere la tendencia relativa a "Se incrementa el compromiso con la práctica de la auditoría operacional"?
- 2.10 ¿A qué se refiere la tendencia relativa a "Gobierno, administración de riesgos y desarrollos tecnológicos"?
- 2.11 ¿A qué se refiere la tendencia relativa a "Riesgos tecnológicos"?
- 2.12 ¿A qué se refiere la tendencia relativa a "Regulaciones ambientales: el gran reto"?
- 2.13 ¿Qué es imperativo para la función de auditoría interna?
- 2.14 ¿Cómo se incrementará y reconocerá el valor de la auditoría interna?
- 2.15 ¿Cómo define el IIA los servicios de consultoría?
- 2.16 ¿Cuál es la gran tendencia de la auditoría interna?

INVESTIGACIONES POR REALIZAR PARA AMPLIAR Y REFORZAR EL CONOCIMIENTO

1. Obtenga un ejemplar del Reporte I: *Características de una actividad de auditoría interna (Characteristics of an Internal Audit Activity)* publicado por el IIA.
2. Obtenga un ejemplar del Reporte II: *Competencias clave de los auditores internos actuales (Core Competencies for Today's Internal Auditor)* publicado por el IIA.
3. Obtenga un ejemplar del Reporte III: *Medición del valor de la auditoría interna (Measuring Internal Auditing's Value)* publicado por el IIA.
4. Obtenga un ejemplar del Reporte IV: *¿Qué sigue para la auditoría interna? (What's New for Internal Auditing?)* publicado por el IIA.
5. Obtenga un ejemplar del Reporte V: *Cambios indispensables: investigación sobre acciones de auditoría interna en el entorno global del Instituto de Auditores Internos (Imperative for Change: The IIA's Global Internal Audit Survey in Action)* publicado por el IIA.
6. Identifique usted una entidad a la que pueda acceder con facilidad y que cuente con una sólida función de auditoría interna; investigue y evalúe cuáles son las tendencias y perspectivas de esta función, y compárelas con las tendencias y perspectivas (las que procedan) contempladas en los cinco reportes que anteceden.

DESARROLLO DE CASOS PRÁCTICOS

1. Con base en el resultado de la investigación Núm. 1, redacte un escrito, con una extensión no menor de siete cuartillas, que resuma el contenido del Reporte I: *Características de una actividad de auditoría interna (Characteristics of an Internal Audit Activity)* publicado por el IIA.
2. Con base en el resultado de la investigación Núm. 2, redacte un escrito, con una extensión no menor de siete cuartillas, que resuma el contenido del Reporte II: *Competencias clave de los auditores internos actuales (Core Competencies for Today's Internal Auditor)* publicado por el IIA.
3. Con base en el resultado de la investigación Núm. 3, redacte un escrito, con una extensión no menor de siete cuartillas, que resuma el contenido del Reporte III: *Medición del valor de la auditoría interna (Measuring Internal Auditing's Value)* publicado por el IIA.
4. Con base en el resultado de la investigación Núm. 4, redacte un escrito, con una extensión no menor de siete cuartillas, que resuma el contenido del Reporte IV: *¿Qué sigue para la auditoría interna? (What's New for Internal Auditing?)* publicado por el IIA.
5. Con base en el resultado de la investigación Núm. 5, redacte un escrito, con una extensión no menor de siete cuartillas, que resuma el contenido del Reporte V: *Cambios indispensables: investigación sobre auditoría interna en el entorno global del Instituto de Auditores Internos (Imperative for Change: The IIA's Global Internal Audit Survey in Action)* publicado por el IIA.
6. Elabore un ensayo, con una extensión no menor de veinte cuartillas, que compendie los contenidos, debidamente armonizados, de los cinco escritos solicitados en los casos prácticos que anteceden.
7. Elabore un escrito, con una extensión no menor de cinco cuartillas, que contenga las recomendaciones pertinentes para mejorar la percepción sobre las tendencias y perspectivas (obtenidas en la investigación Núm. 6) de la función de auditoría interna en la entidad que evaluó.

BIBLIOGRAFÍA

- Brink, Victor y Herbert Witt (1986). *Auditoría interna moderna* (4ª ed.). Trad. de Juan Ramón Santillana González. México: Ediciones Contables y Administrativas.
- Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (1985). *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones*. Tomos II, III y IV. México.
- Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2011). *Guías de Auditoría*. México: IMCP.
- Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2011). *Normas de auditoría, para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*. México: IMCP.
- Comité de Mejores Prácticas Corporativas del Consejo Coordinador Empresarial (2010). *Código de Mejores Prácticas Corporativas*. México: CCE.
- Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission (1991). *Internal Control, Integrated Framework*. Nueva York.
- Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (2010). *Normas de Información Financiera (NIF)* (5ª ed.). México: CINIF e IMCP.
- Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México (1983). *La contaduría pública*. México: UNAM.
- Flesher, Dale L. (1991). *The Institute of Internal Auditors: 50 Years of Progress*. EU: IIA.
- González Arellano, Jesús (2005). El Comité de Auditoría, roles y responsabilidades básicas frente a la *Ley Sarbanes-Oxley*. *Contaduría Pública*. México: IMCP.
- Grant Thornton Advisory Services (2011). Looking to the future: Perspectives and trends from internal audit leaders. *Internal Auditor Online*. EU: The Institute of Internal Auditors.
- Instituto Mexicano de Auditores Internos (1987). *Estatutos*. México: IMAI.
- Instituto Mexicano de Auditores Internos (2008). *Normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna*. México: IMAI.
- Machiaverna, Paul (1978). *Internal Auditing, a Research Report from The Conference Board*. Nueva York: The Conference Board.
- Mautz R. K. y Newman F. L. (1977). *Corporate Audit Committees, Policies and Practices*. Cleveland: Ernst and Ernst.
- Santillana González, Juan Ramón (2002). *Auditoría interna integral* (2ª ed.). México: International Thomson Editores.
- Santillana González, Juan Ramón (2012). *Cómo hacer y rehacer una contabilidad* (8ª ed.). México: Cengage Learning Editores.

- Santillana González, Juan Ramón (2012). *Sistemas de control interno* (3ª ed.). México: Cengage Learning Editores.
- The Institute of Internal Auditors (2009). *Code of Ethics*. EU: IIA.
- The Institute of Internal Auditors (2011). *International Standards for the professional Practice or Internal Auditing*. EU: IIA.
- The Institute of Internal Auditors (1998). *Standards for the professional Practice or Internal Auditing*. EU: IIA.
- The Institute of Internal Auditors y The IIA Research Foundation (2004). *Definition of Internal Auditing*. EU: IIA. (Vigente a diciembre de 2012).
- The Institute of Internal Auditors y The IIA Research Foundation (2011). *The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study*. EU: IIA.
- The Institute of Internal Auditors y The IIA Research Foundation (2004). *The Professional Practices Framework*. EU: IIA. (Vigente a diciembre de 2012).



DISPOSICIONES JURÍDICAS

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, México, 2011.

Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública, México, 15 de abril de 2009.

Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX). USA, 2002.

Como toda obra humana en permanente evolución, el contenido de este libro, *Auditoría interna*, fue evolucionando a través de varias ediciones hasta llegar a la presente. Ampliando y consolidado el enfoque y filosofía primigenios, compendia más de tres décadas de investigación, ejercicio académico y profesional de su autor, para presentar al lector una propuesta actualizada, aplicable en la práctica, madura y con una solidez indiscutible.

El contenido cubre desde la función de la auditoría interna hasta el informe final, pasando por la metodología y las tendencias de la misma. Se analiza cada tema con profundidad, presentando una propuesta actualizada y comprobada en la práctica; además, el libro propone una metodología para el ejercicio de la auditoría interna bajo una estructura que va desde la planeación del levantamiento de la información hasta su evaluación, el control de hallazgos y observaciones, y su seguimiento.

Entre los elementos presentados en esta edición, destacan los siguientes:

- Casos prácticos que incluyen preguntas de repaso y propuestas de investigaciones para reforzar lo aprendido.
- Guías de observancia obligatoria y recomendada, así como otras normatividades relacionadas con la tecnología de la información.
- Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna.
- Adicionalmente, en la página web del libro encontrará material adicional, como el siguiente:
- Modelos totalmente actualizados referentes a la revisión y evaluación contable y de aseguramiento de la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional.
- Diapositivas en PowerPoint con presentaciones de cada uno de los capítulos.

Para obtener más información sobre este libro, visite:
www.pearsonenespañol.com/santillana

Visítenos en:
www.pearsonenespañol.com

ISBN 978-607-32-2046-0

