



**INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL  
ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y  
ADMINISTRACION**



**UNIDAD TEPEPAN**

**SEMINARIO:  
AUDITORIA PARA EFECTOS FINANCIEROS, FISCALES Y SU  
NORMATIVIDAD**

**TEMA:  
AUDITORIA INTERNA Y SU VINCULACIÓN CON EL CONTROL INTERNO**

**INFORME FINAL QUE PARA OBTENER EL TITULO DE CONTADOR  
PUBLICO  
PRESENTAN:**

**ERIK ALBERTO MOLINA LARA  
ARACELI ESTELA ORTIZ GARCIA  
NALLELI ADRIANA PULIDO HERRERA  
GABRIEL REYES REYES  
ERIKA LILIANA ZAMORA PARRA**

**CONDUCTOR DE SEMINARIO:  
C.P.C. CARLOS ALARCÓN FLORES**

**MÉXICO, D.F.**

**JUNIO DE 2009**

## **AGRADECIMIENTOS**

### **AL IPN**

Gracias por permitirnos ser parte de una generación vinculada al cambio de un México nuevo, por forjar nuestra educación y por permitir la formación de nuevos profesionistas al impulsar la investigación en las diversas áreas que el país necesita para su desarrollo; así como el respaldo que esta heroica y apreciable institución nos brinda ante la sociedad.

### **A LA ESCA**

Por la aportación de la formación de profesionales visionarios, emprendedores y de elevados valores humanos que se adquieren forjando la educación que nos impartieron a través de cada una de las materias desarrolladas a lo largo de la carrera y que contribuyen a la competitividad del sector productivo y desarrollo del país, en un contexto global.

### **A LOS PROFESORES**

Para quienes han sabido guiar nuestros pasos hacia el conocimiento y han sembrado en nosotros la vocación de servir y ser cada día mejores en todos los aspectos. Siendo esta etapa la mas importante de nuestras vidas y agradeciendo todo el esfuerzo y dedicación que nos han brindado a lo largo de esta dura jornada; queremos hacer participe a los profesores que siempre con sus palabras y gran apoyo nos alentaron a seguir uno de nuestros mas grandes anhelos; para quienes la principal satisfacción ha sido vernos convertidos en profesionistas regidos bajo el código de ética de nuestra honorable profesión y a quienes nunca podremos defraudar, por su invaluable aportación en nuestras vidas escolares y profesionales.

## INDICE

### INTRODUCCION

#### CAPITULO I.

##### LA AUDITORIA.

1.1	HISTORIA DE LA CONTABILIDAD	7
1.2	HISTORIA DE LA AUDITORÍA	11
1.3	AUDITORÍA INTERNA	12
1.4	ESTRATEGIA DEL DEPARTAMENTO, OBJETIVOS Y RESPONSABILIDADES	13
1.5	TIPOS DE AUDITORÍA INTERNA	15
1.6	AUDITORÍA DE GESTIÓN	16
1.7	AUDITORÍA ADMINISTRATIVA	16
1.8	AUDITORÍA OPERACIONAL	21
1.9	AUDITORÍA INTEGRAL	24
1.10	AUDITORÍA FINANCIERA	25

#### CAPITULO II.

##### PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA.

2.1	DEFINICION	33
2.2	COMPONENTES DE LA PLANEACIÓN	33
2.3	ETAPAS DE LA AUDITORIA	35
2.4	SUPERVISIÓN DE AUDITORIA	38
2.5	MANEJO DE CONTROL DE TIEMPOS	45
2.6	ELABORACION DE PROGRAMAS DE AUDITORIA.	46
2.7	PAPELES DE TRABAJO	47

#### CAPITULO III.

##### CONTROL.

3.1	GENERALIDADES DEL CONTROL	51
3.2	CONCEPTO DE CONTROL	51
3.3	IMPORTANCIA DEL CONTROL	54
3.4	BASES DEL CONTROL	56
3.5	ELEMENTOS DEL CONTROL	57
3.6	AREAS DEL CONTROL	57
3.7	TIPOS DE CONTROL	59
3.8	EL PROCESO DE CONTROL	60
3.9	PRINCIPIOS DE CONTROL	62
3.10	REGLAS DEL PROCESO DE CONTROL	63
3.11	FALLAS EN EL PROCESO DE CONTROL	65
3.12	TECNICAS PARA EL CONTROL	66
3.13	CONTROL Y AUDITORIA	70

## **CAPITULO IV.**

### **CONTROL INTERNO.**

4.1	GENERALIDADES DEL CONTROL INTERNO	72
4.2	ANTECEDENTES DEL CONTROL INTERNO	72
4.3	CONCEPTO DE CONTROL INTERNO	73
4.4	OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO	75
4.5	PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO	76
4.6	IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO	77
4.7	ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO	77
4.8	CLASIFICACIÓN DEL CONTROL INTERNO	81
4.9	DIFERENCIA EN EL DISEÑO DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO	83
4.10	CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO	84
4.11	MEJORES PRÁCTICAS DE LA AUDITORIA INTERNA	93

## **CAPITULO V.**

### **MÉTODOS PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO.**

5.1	GENERALIDADES DEL CONTROL INTERNO.	105
5.2	MÉTODOS DE EVALUACIÓN.	106
5.3	TÉCNICAS DE EVALUACIÓN.	108
5.4	BOLETIN 3050 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.	108
5.5	BOLETÍN 5030 METODOLOGÍA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.	123
5.6	EVALUACIÓN DE RIESGOS.	134

## **CAPITULO VI.**

### **HERRAMIENTAS DE GESTION.**

6.1	DIAGRAMA DE PARETO.	139
6.2	DIAGRAMA DE DISPERSIÓN.	142
6.3	MATRIZ DE ISHIKAWA.	146
6.4	EL CONTROL ESTADISTICO DE PROCESOS (CEP).	148
6.5	LA ESTRATIFICACIÓN.	154
6.6	ANALISIS PREVENTIVO.	155
6.7	METODO DE LAS SEIS PREGUNTAS.	155
6.8	MANUAL DE PROCEDIMIENTOS.	160
6.9	LA POTENCIA DEL “JUST IN TIME”.	168
6.10	CTC-CONTROL TOTAL DE CALIDAD.	174

## **CAPITULO VII.**

### **CASO PRÁCTICO.**

### **CONCLUSIONES.**

### **BIBLIOGRAFIA.**

176

186

187

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo, es el resultado de un análisis realizado por estudiantes de la Escuela Superior de Comercio y Administración unidad de Tepepan, con la finalidad de exponer la importancia que juega el control interno de una entidad para cumplir con las metas y objetivos que esta se plantea al inicio de sus operaciones y que ayudará al lector a crear bases sustentables para su aplicación e inclusive en la toma de decisiones en los que se refiere a organizaciones y formación académica.

Desde tiempos remotos, el ser humano ha tenido la necesidad de controlar sus pertenencias y las del grupo del cual formaba parte. Como consecuencia de ello, es el nacimiento y evolución de los números, los cuales empezaron con cuentas simples en los dedos de manos y pies, pasando por la utilización de piedras y palos para su conteo, hasta llegar al desarrollo de verdaderos sistemas de numeración que además de la simple identificación de cantidades permitió el avance en otro tipo de operaciones.

El control interno es un proceso que lleva a cabo la alta dirección de una organización y que debe estar diseñado para dar una seguridad razonable, en relación con el logro de los objetivos previamente establecidos en los siguientes aspectos básicos: efectividad y eficiencia de las operaciones; confiabilidad de los reportes financieros y cumplimiento de leyes, normas y regulaciones, que enmarcan la actuación administrativa.

El control interno se define como cualquier acción tomada por la gerencia para aumentar la probabilidad de que los objetivos establecidos y las metas se han cumplido. La gerencia establece el control interno a través de la planeación, organización, dirección y ejecución de tareas y acciones que den seguridad razonable de que los objetivos y metas serán logrados.

Los objetivos primarios del Control Interno deben lograr:

- Confiabilidad e integridad de la información.
- Cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, leyes y regulaciones.
- Salvaguardia de los bienes.
- Uso eficiente y económico de los recursos.
- Cumplimiento de objetivos establecidos y metas de operaciones y programas.

Como se ve el control interno es un concepto universal que se aplica indistintamente en todas las empresas y en especial en países con un alto desarrollo gerencial.

Este trabajo pretende explicar la importancia que juega el factor humano en los controles internos que establece una entidad, debido a que estos son puestos en marchas por lo

empleados lo cuales deben reunir ciertas características y cualidades, que le otorguen a la administración cierta seguridad sobre el cumplimiento de estos.

El control interno ha carecido durante muchos años de un marco referencial común, generando expectativas diferentes entre empresarios y profesionales. El control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y segura ya que ésta es un elemento fundamental en la marcha del negocio, pues con base en ella se toman las decisiones y formulan programas de acciones futuras en las actividades del mismo. Debe permitir también el manejo adecuado de los bienes, funciones e información de una empresa determinada, con el fin de generar una indicación confiable de su situación y sus operaciones en el mercado.

Es importante identificar los riesgos de control interno, y la forma en que afectan al mismo. El riesgo de auditoría puede ser considerado como una combinación entre la posibilidad de la existencia de errores significativos o irregularidades en los estados financieros y el hecho de que los mismos no sean descubiertos por medio de procedimientos de control del cliente o del trabajo de auditoría. El riesgo de auditoría está integrado así: a) riesgo inherente, b) riesgo de control y c) riesgo de detección.

La evaluación del control interno consiste en hacer una operación objetiva del mismo. Dicha evaluación se hace a través de la interpretación de los resultados de algunas pruebas efectuadas, las cuales tienen por finalidad establecer si se están realizando correctamente y aplicando los métodos, políticas y procedimientos establecidos por la dirección de la empresa.

## **CAPITULO I.**

### **LA AUDITORIA.**

#### **1.1 HISTORIA DE LA CONTABILIDAD.**

A manera de introducción a este capítulo, podemos decir que desde el principio de los tiempos, la humanidad ha tenido que mantener un orden en todos los aspectos, y aún más en materia económica, utilizando medios muy elementales al principio, para luego emplear medios y prácticas avanzadas para facilitar el intercambio y/o manejo de sus operaciones.

Podríamos decir que la contabilidad nace con la necesidad que tiene toda persona natural o jurídica que tiene como actividad el comercio, la industria, prestación de servicios, finanzas, entre otras, de poder generar información de los recursos que posee, y poder entender si llegó o no a los objetivos trazados.

- **EVOLUCIÓN.**

Para remontar a los orígenes de la contabilidad es necesario recordar que las más antiguas civilizaciones conocían operaciones aritméticas rudimentarias, llegando muchas de estas operaciones a crear elementos auxiliares para contar, sumar, restar, etc., tomando en cuenta unidades de tiempo como el año, mes y día.

De tal manera que se puede aseverar que los orígenes de la contabilidad son tan antiguos como el hombre, por lo tanto, haremos una breve cronología del desarrollo de nuestra carrera.

- **EDAD ANTIGUA.**

En el año 6000 A.C. existieron elementos necesarios para considerar la existencia de actividades contables, por un lado la escritura, por otro los números y desde luego elementos económicos indispensables, como el concepto de propiedad y la aceptación general de una unidad de medida de valor.

El antecedente más remoto de esta actividad, es una tablilla de barro, la cual se conserva en el Museo Semítico de Harvard, considerado como el testimonio contable más antiguo y que es originario de la Mesopotamia.

Entre los años 5400 a 3200 A.C. se originaron los primeros vestigios de organización bancaria, situada en el Templo Rojo de Babilonia donde se recibían depósitos y ofrendas que se presentaban con intereses.

En el año 5000 A.C. en Grecia, había leyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros con la finalidad de anotar las operaciones realizadas.

Hacia el año 3623 A.C. en Egipto, los faraones tenían escribanos que por órdenes superiores anotaban las entradas y los gastos del soberano debidamente ordenados.

Por el año 1760 A.C. Hammurabi quien reinaba Babilonia, realiza la celebre codificación que lleva su nombre y en ella se menciona la práctica contable, además es considerado como el primer código legal de la historia.

Por el año 594 A.C. la legislación de Salomón establece jurídicamente que el consejo nombrase por sorteo entre sus miembros, diez legistas, para construir el “Tribunal de Cuentas”, destinado a encomendar a funcionarios, diversos servicios administrativos que debían reunir cuentas anualmente.

Entre los años 356 al 323 A.C., periodo de apogeo del imperio de Alejandro Magno, el mercado de bienes creció de tal manera hasta cubrir la península Báltica, Egipto, y una gran parte del Asia Menor (India), originando ejercitar un adecuado control sobre las operaciones por medio de anotaciones.

En Roma, las personas dedicadas a la actividad contable dejaron testimonio escrito en los “Tesseræ Consulare”, que eran una tablillas de marfil o de otro hueso de animal de forma oblonga con inscripciones que muestren el nombre de algún esclavo o liberto, de su amo o patrón y la fecha, así como la anotación de “Spectavit”, es decir, “revisado por”. Como fehaciente testimonio, del año 85 A.C. se encontraron unas tablillas que textualmente una de ellas decía: “Revisado por Coecero, esclavo de Fafinio, el 5 de octubre, en el consulado de Lucio Cinna y Cneo Papiro”, con certeza se sabe que durante la república como del imperio la contabilidad fue llevada por plebeyos.

Los Romanos llevaron su contabilidad en dos libros llamados “Adversaria” y “Codex”; el adversaria estaba constituido por dos hojas anversas unidas por el centro, destinadas a efectuar registros referentes al arca, dividido en dos partes, el lado izquierdo denominado el acepta o acceptium destinado a registrar los ingresos y el lado derecho denominado el expensa o expensum destinado a registrar los gastos. Y el codex, constituido de la misma forma, estaba destinado a registrar el nombre de la persona, causa de la operación y monto de la misma, se encontraba dividido en dos partes, el lado izquierdo denominado “Accepti” destinado a registrar el ingreso o cargo a la cuenta y el lado derecho “Respondi” destinado al acreedor.

- **EDAD MEDIA.**

Entre los siglos VI y IX en Constantinopla, se emite el “Solidus” de oro, con peso de 4.5 gramos, que se constituyó en la moneda mas aceptada en todas las transacciones internacionales, permitiendo mediante esta medida homogénea el registro contable, razón



por la cual no es raro que ciudades italianas alcanzaran un alto conocimiento y desarrollo máximo de la contabilidad.

En 1157 Ansaldus Boilardus notario genovés, repartió beneficios que arrojó una asociación comercial, distribución basada en el saldo de la cuenta de ingresos y egresos, dividida en porción de sus inversiones.

Se conservan desde 1211 en Florencia, cuentas llevadas por un comerciante florentino anónimo con características distintas para llevar los libros, método peculiar que dio origen a la Escuela Florentina, donde Debe y Haber van arriba el uno al lado del otro en diferentes párrafos cada cual.

El celebre juego de libros utilizados por la Comuna de Génova se encuentran llevados haciendo uso los clásicos términos Debe y Haber utilizando asientos cruzados y llevando una cuenta de pérdidas y ganancias, la que resume el saldo de la operaciones suscitadas en la comuna.

Del año 1327 se tiene noticias del primer auditor, Maestri Razionali, cuya misión consistía en vigilar y cotejar el trabajo de los “Sasseri” y conservar un duplicado de dichos libros, uno de estos se denomina “Cartulari” el cual es el libro mayor.

Un nuevo avance contable se enmarca entre los años 1366 y 1400, donde los libros de Francesco Datini muestra la imagen de una contabilidad por partida doble, que involucra, por primera vez, cuentas patrimoniales propiamente dichas, conservándose tales antecedentes en Francia.

- **EDAD MODERNA.**

Se considera como pionero en el estudio de la partida doble a Benedetto Cotrugli Rangeo, autor de “Della Mercatura et del Mercante Perfetto”, obra que termino de escribir el 25 de agosto de 1458 y publicada en 1573. En dicho libro, el capitulo destinado a la contabilidad en forma explicita establece la identidad de la partida doble, además señala el uso de tres libros: “Cuaderno” que seria el libro mayor, “Giornale” que seria el libro diario y “Memoriale”, incluyendo un libro copiador de cartas y la imperiosa necesidad de enseñar contabilidad.

Summa de Arithmetica, Proportioni et Proportionalita, este es el titulo del libro que escribió Fray Luca Bartolomé Paccioli (1445-1517) en el año 1494; esta obra está dividida en cinco partes:

1. Primera parte: es la más extensa y trata de aritmética y álgebra, con numerosos algoritmos para la multiplicación, división y la extracción de raíces cuadradas.
2. Segunda parte: es sobre aritmética comercial, conocida y utilizada por los mercaderes venecianos de la época.

3. Tercera parte: trata de la teneduría de libros, es la que contiene “de computis et scripturis”, esto es “de las cuentas y de las escrituras”, es una de las pocas obras que ocupa un lugar destacado a la vez dentro de la historia de la economía y las matemáticas .
4. Cuarta parte: de los distintos sistemas monetarios, pesas y medidas que se usaban entonces en los distintos estados italianos.
5. Quinta parte: trata de geometría teórica y práctica.

Una sección del libro hizo a Pacioli famoso, la sección es “Particularis de Computis et Scripturis”, el cual es un tratado de contabilidad, en esta sección Pacioli describe por primera vez la partida doble contable, también conocida como método veneciano, aquí también encontramos la ecuación fundamental de Pacioli:  $\text{ACTIVO} - \text{PASIVO} = \text{CAPITAL}$ , además que lo hizo una celebridad y le aseguro un lugar en la historia como “el padre de la contabilidad”.

El legado del Fray Luca Pacioli es la contabilidad moderna que se establece con la partida doble, genial expresión de la matemática aplicada para servir al noble ejercicio del comercio. A partir de 1494, la necesidad de reflejar los ingresos y egresos pierde la frialdad y se explica como una condición causa y efecto.

Pacioli aseguro haber escrito su obra en lengua vulgar para que todos pudieran comprender y así nace la contabilidad moderna, sostenida por sólidos principios: el dueño de un negocio mercantil, antes de iniciar sus operaciones de compra venta de mercancías, debe preparar una lista de inventario de todas sus propiedades llamados activos y otra de sus compromisos con terceros llamados pasivos. Los activos se agrupan de acuerdo al principio de valor y movilidad, primero el dinero en efectivo y después los bienes; los pasivos se agrupan de acuerdo al vencimiento y exigibilidad del pago, a corto y largo plazo. Para sustentar la partida doble, comprobó y demostró que toda operación mercantil que se practicara tenía una causa, la cual tenía que producir necesariamente un efecto, por lo que existía una compensación numérica entre causa y efecto respectivamente.

Para el registro de las operaciones, Pacioli propuso cuatro libros básicos:

1. Inventario: Llamado hoy balance.
2. Giornale: Ahora libro diario.
3. Cuaderno: Es ahora el libro mayor.
4. Memoriale: Hoy en día ya no existe.

El libro de Fray Luca Pacioli establece la importancia de la contabilidad a través de las cuentas y demás conceptos contables, puesto que son la exposición de la situación que guardan los negocios, pero sobre todo conocerá el comerciante si su negocio va bien o no.

En conclusión podemos decir, que la regulación de una disciplina como aplicación de la matemática, su interés de enseñar, la visión de utilizar la moderna imprenta y de escribir un

tratado de especialidad para un mejor comercio, hacen de Fray Luca Pacioli el modelo del hombre del renacimiento y de su obra, nuestro legado.

El expansionismo mercantilista se encargó de exportar al nuevo continente la contabilidad por partida doble, sin embargo, en América precolombina, la contabilidad era una actividad usual entre los pobladores. Es a partir del siglo XVII que surgen los centros mercantiles, profesionales independientes, con funciones orientadas primordialmente a vigilar y revisar la veracidad de la información contable.

- **EDAD CONTEMPORÁNEA.**

A partir del siglo XIX, la contabilidad encara trascendentales modificaciones debido al nacimiento de especulaciones sobre la naturaleza de las cuentas, constituyendo de esta manera y dando lugar a crear escuelas, entre las que podemos mencionar, la personalista, del valor, la abstracta, la jurídica y la posita. Además, se inicia el estudio de principios de contabilidad, tendientes a solucionar problemas relacionados con precios y la unidad de mediada de valor, apareciendo conceptos.

## **1.2 HISTORIA DE LA AUDITORIA.**

Existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos, el de que los soberanos exigieran el mantenimiento de la cuentas de su residencia por dos escribanos independientes pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. A medida que se desarrollo el comercio, surgió la necesidad de las revisiones independientes para asegurarse de la adecuación y finalidad de los registros mantenidos en varias empresas comerciales.

La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862, y el reconocimiento general tuvo lugar durante el período de mandato de la ley la cual decía, “Un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude”, también reconocía, “Una aceptación general de la necesidad de efectuar una versión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas”.

Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoria creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo en los Estados Unidos de Norteamérica hacia el año 1900. En Inglaterra se siguió haciendo hincapié en cuanto a la detección de fraude como objeto primordial de la auditoría así como la detección y prevención de errores.

Sin embargo en los años siguientes hubo un cambio decisivo en la demanda y el servicio, y los propósitos cambiaron a, cerciorarse de la condición financiera actual y de las ganancias de una empresa y delegando en un segundo termino la detección y prevención del fraude.

Paralelamente al crecimiento de la auditoría independiente, se desarrollaba la auditoría interna y del gobierno, lo que entró a formar parte del campo de la auditoría. A medida que

los auditores independientes se apercibieron de la importancia de un buen sistema de control interno y su relación con el alcance de las pruebas a efectuar en una auditoría independiente, se mostraron partidarios del crecimiento de los departamentos de auditoría dentro de las organizaciones de los clientes, que se encargaría de del desarrollo y mantenimiento de unos buenos procedimientos de control interno, independientemente del departamento de contabilidad general.

Progresivamente las compañías adoptaron la expansión de las actividades del departamento de auditoría interna hacia áreas que están más allá del alcance de los sistemas contables. En nuestros días, los departamentos de auditoría interna son revisiones de todas las fases de las corporaciones, de las que las operaciones financieras forman parte.

### **1.3 AUDITORIA INTERNA.**

El Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos define la auditoría interna como: “Una actividad independiente que tiene lugar dentro de la empresa y que está encaminada a la revisión de operaciones contables y de otra naturaleza, con la finalidad de prestar un servicio a la dirección”.

Así que nosotros podemos definir a la Auditoría Interna como: “La función independiente que se encarga de evaluar y examinar las actividades, procesos, controles y políticas desde el interior de la organización con el fin de reducir errores”.

- **OBJETIVOS.**

El auditor interno es un profesional que trabaja en el ámbito interno de la empresa y entre los objetivos que persigue se encuentran el alcance del trabajo de la auditoría. El trabajo de auditoría comprende el examen y evaluación de la idoneidad y efectividad del sistema de control interno y de su eficacia para alcanzar los objetivos encomendados.

Entre los cuales podemos citar:

1. Fiabilidad e integridad de los informes.
2. Los auditores internos deben revisar la fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa, y los medios utilizados para verificar, medir, dosificar y divulgar dicha información.
3. Cumplimiento de políticas, planes, procediéndoo, normas y reglamentos; los auditores internos deben revisar los sistemas establecidos para verificar el cumplimiento de lo indicado y pueden tener un impacto significativo en las operaciones e informes y determinar si la organización los cumple.
4. Los auditores internos deben revisar los medios de salvaguarda de los activos y en caso necesario verificar la existencia de dichos activos.

5. Utilización económica y eficiente de los recursos, se trata de valorar la economía y la eficiencia con la que se emplean los recursos.
6. Cumplimiento de los objetivos y fines establecidos para las operaciones o programas. Los auditores internos deben revisar las operaciones o programas para determinar si los resultados están en consonancia con los objetivos y las operaciones o programas están llenado a efecto en la misma forma.

Las funciones de auditoría interna se integran dentro de las actuaciones o características que se asigna a todo departamento de auditoría interna de manera que:

1. Respecto del personal debe garantizarse la formación técnica y experiencia de los auditores internos.
2. El departamento de auditoria interna de asegurarse de que las auditorias estén debidamente supervisadas.

Para actuar en el departamento de auditoría interna, cualquier personal adscrito con carácter de auditor interno deberá tener en cuenta:

1. Cumplimiento de las normas profesionales de conducta.
2. Debe poseer los conocimientos técnicos y disciplinarios para la realización de las auditorias internas.
3. Los auditores internos están obligados a una formación permanente.
4. Los auditores internos deben poseer ciertas dosis de relaciones humanas y comunicación.
5. Los auditores internos deben actuar con el debido cuidado profesional.

#### **1.4 ESTRATEGIA DEL DEPARTAMENTO, OBJETIVOS Y RESPONSABILIDADES**

Los objetivos del departamento de auditoria interna comprenden lo que se nomina el alcance del trabajo de auditoria. Esto es, cual es el campo de trabajo del auditor interno. En este sentido, la norma 300 indica, que la auditoria interna debe comprender el examen y la evaluación de la idoneidad y la efectividad del sistema de control interno y de su eficacia para alcanzar los objetivos encomendados. En este sentido, los objetivos perseguidos por la auditoria interna están limitados a un marco de actuación propia. De esta manera tendremos que:

El objetivo de salvaguarda de activos, tiene como marco de actuación lo siguiente:

1. Se centra en la auditoría financiera contable.
2. Hace hincapié en métodos de protección y contabilización de activos.
3. Realiza una actuación de inspección y fiscalizadora.
4. Respecto del cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, normas y reglamentos, su marco de actuación comprende:
5. Verificar que efectivamente se cumplan.
6. Comprenden la revisión tanto de las normas y procedimientos de naturaleza contable como aquellos que afectan al funcionamiento administrativo de la organización.

El objetivo de la fiabilidad e integridad de la información tiene como marco de actuación:

1. Revisar la información que se procesa en la organización.
2. Comprobar la fiabilidad y veracidad de su contenido.
3. Analizar los sistemas manuales e informáticos, a partir de los cuales se obtiene la información de gestión.
4. Evalúan la idoneidad y utilización de la información.
5. Revisan los controles establecidos para asegurar que la información es exacta, íntegra y oportuna.
6. En relación con el punto de cumplimiento de objetivos, el marco de actuación de la auditoría comprende:
7. Aplicación de la auditoría operativa o de gestión.
8. La auditoría reduce su actividad en el área económica-financiera y se introduce en las distintas áreas de la organización.

El objetivo de control interno que persigue la utilización económica y eficiente de los recursos involucra a la auditoría interna en el siguiente marco de actuación:

1. Promover mejoras de procedimientos y prácticas de gestión.
2. Pone énfasis en los controles internos que permitan una mayor fiabilidad de la información como herramienta para gestionar de una manera más eficiente los recursos.

3. En relación con las responsabilidades que debe acometer la auditoria interna hemos de indicar lo siguiente.
4. El trabajo de auditoria interna debe incluir, la planificación de la auditoria, el examen y la evaluación de la información, la comunicación de los resultados, y el seguimiento.

En relación con estos términos hemos de indicar:

1. Los auditores internos deben planificar cada auditoria.
2. Los auditores internos son los encargados de: recoger, analizar, interpretar y documentar la información utilizada para justificar los resultados e la auditoria.
3. Los auditores internos siempre deben de informar sobre los resultados obtenidos en sus trabajos.
4. En relación con el seguimiento los auditores internos deben efectuar el seguimiento de la implantación de recomendaciones para determinar que se toman las acciones adecuadas con relación a los hechos auditados (implementación).

## **1.5 TIPOS DE AUDITORÍA INTERNA.**

La auditoria interna tiene los objetivos y funciones ya indicados en el apartado anterior, eso quiere decir que surge la necesidad de la especialización en la evaluación del control interno.

Se pueden diferenciar en este sentido, auditorias a garantizar objetivos racionales, esto es, los que miden la eficacia y eficiencia de la empresa, entre ellos encontramos:

- Auditoria de Gestión.
- Auditoria Administrativa.
- Auditoria Operacional.
- Auditoria integral.
- Auditoria Financiera.

La auditoría interna que está especializada en evaluar la obtención de la fiabilidad de los estados financieros puede considerarse como auditoría administrativa, la cual esta basada en revisar los sistemas de información recordando que un sistema de información no necesariamente debe de estar soportado informáticamente.

Existen auditorías que están dirigidas al cumplimiento de normas que la empresa está obligada a cumplir tanto en sentido específico como en sentido genérico; en sentido

específico podemos hablar de las auditorías de calidad destinadas a salvaguardar que se cumplan las normas ISO.

## **1.6 AUDITORÍA DE GESTIÓN.**

La Auditoría de Gestión es aquella que se realiza para evaluar el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos por la organización y con los que se han manejado los recursos.

La auditoría de gestión tiene como objetivos primordiales:

1. Evaluar los objetivos y planes organizacionales.
2. Vigilar la existencia de políticas adecuadas y su cumplimiento.
3. Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles.
4. Verificar la existencia de métodos adecuados de operación.
5. Comprobar la correcta utilización de los recursos.

En este tipo de auditoría, el desarrollo de un programa de trabajo depende de las circunstancias de cada empresa auditada.

## **1.7 AUDITORÍA ADMINISTRATIVA.**

La Auditoría Administrativa persigue controlar y comparar el estado actual de la empresa y que tan lejos está de lo que quiere ser, y que medidas adoptar para alcanzar sus metas o que cambios pertinentes deben hacerse para acceder a un mejor nivel de desempeño.

### **• ANTECEDENTES HISTÓRICOS.**

Hechos históricos de mayor relevancia para la Administración, en especial como precedentes para la formación de una rama especializada que se dedique al control y revisión periódica del desempeño organizacional:

En 1800, James Watt y Mathew Bolton desarrollaron una propuesta para estandarizar y medir procedimientos de operación.

Charles Babbage en 1832, Daniel C. McCallum en 1856 y Henry Metcalfe en 1886, realizaron valiosas aportaciones a la eficiencia operativa, al uso de organigramas y al estudio de la administración respectivamente.



En 1933, Lyndal F. Urwick sostiene la importancia de los controles para estimular la productividad de la empresa.

En 1935, James O. McKinsey propone la evaluación de todos los aspectos de una empresa, a la luz de su presente y futuro probable.

En 1945, El Instituto de Auditores Internos Norteamericanos menciona que la revisión de una empresa puede realizarse analizando sus funciones.

En 1949, Billy E. Goetz declara que la auditoría administrativa es la encargada de descubrir y corregir errores de administración.

En 1952, William S. Spriegel y Ernest Coulter contemplan una aplicación basada en conjuntos de preguntas para captar información en una empresa.

En 1953, George R. Terry menciona la necesidad de evaluar a una organización a través de una auditoría, utilizando cuatro procedimientos: apreciación de conjuntos, informal, por comparación e ideal.

En 1955, Harold Koontz y Ciryll O'Donnell proponen la auto-auditoría.

En 1962, William Leonard incorpora los conceptos fundamentales y programas para la ejecución de la auditoría administrativa.

En 1963, Stephen R. Michael aborda el tema de la medición del desempeño y evaluación de la eficiencia en una organización productiva.

En 1964, Dimitris N. Chorafas contempla la necesidad de que las empresas tomen en cuenta que sus elementos tienden al desarrollo como consecuencia de su evolución y transformación, lo que las obliga a tener un adecuado control de sus acciones.

En 1965, David Anderson y Leo Schmitdt relacionan la conformación idónea de una unidad de auditoría, específicamente en cuanto a sus funciones, personal y estructura.

En 1966, José Antonio Fernández desarrolla un marco comparativo entre diferentes enfoques de la auditoría administrativa.

En 1968, C. A. Clark visualiza la auditoría como un elemento de peso en la evaluación de la función y responsabilidad social de la empresa. John C. Burton destaca los aspectos fundamentales de la auditoría administrativa. Fernando Vilchis Plata explica cómo está integrado el informe de auditoría, cómo debe prepararse y que beneficios puede traer a una empresa su correcta observancia.

En 1971, Agustín Reyes Ponce ofrece una visión general de la Auditoría administrativa.

En 1972, el Centro Natural de Productividad elabora las Bases de Autodiagnóstico, obra que brinda una alternativa para que las empresas puedan determinar y jerarquizar los elementos que inciden en su operación a efectos de toma de decisiones.

En 1974, César González Alcántara retoma la importancia de la función del control como etapa final del proceso, además de definir el contenido estructural, funcional y humano de una contraloría.

En 1975, Roy A. Lindberg y Theodore Cohn desarrollan el marco metodológico para instrumentar una auditoría de las operaciones que realiza una empresa.

En 1977, Patricia Diez de Bonilla y Jorge Álvarez Anguiano proponen aplicaciones viables de llevar a la práctica y un marco metodológico que permite entender la esencia de la auditoría de manera más accesible, respectivamente.

En 1978, Ladislao Solares Vera difunde el trabajo cuya síntesis reúne normas de Auditoría, las características del servicio de un auditor interno e independiente el alcance de una empresa con base en la consideración de sus funciones y su aplicación en la empresa privada y sector público.

En 1983, Spencer Hyden analiza los procedimientos de trabajo de una empresa y propone una forma para evaluarlos.

En 1987, Gabriel Sánchez Curiel aborda el concepto de auditoría operacional, la metodología para utilizarla, la evaluación de sistemas, el informe y la implantación y seguimiento de sugerencias.

En 1989, Joaquín Rodríguez Valencia analiza los aspectos teóricos y prácticos de la auditoría administrativa, las diferencias con otra clase de auditorías, los enfoques más representativos, incluyendo su propuesta y el procedimiento para llevarla a cabo.

En 1994, J.C. Fleitman S. incorpora conceptos fundamentales de evaluación con un enfoque profundo; muestra las fases y metodología para su aplicación, la forma de diseñar y emplear cuestionarios y cédulas, y el uso de casos prácticos para ejemplificar una aplicación específica.

Los trabajos sobre auditoría en sus diferentes acepciones son tantos y tan variados que sólo hemos listado los más significativos y algunos de los más difundidos, para establecer un punto de partida. Es innegable la importancia del tema y la preocupación por abordarla con diferentes enfoques, por lo cual, podemos esperar que la generación de obras en torno a la auditoría continuará acrecentándose día con día y con nuevas propuestas y enfoques, según la evolución de la tecnología, de la mente humana y de la exigencia homologación que trae consigo la globalización.

- **DEFINICIONES DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA.**

Distintos autores y estudiosos de la auditoría han realizado su propia definición de Auditoría Administrativa, veamos algunas de éstas:

Norbeck: “La auditoría administrativa es una técnica de control relativamente nueva que proporciona a la gerencia un método para evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y los controles internos”.

William P. Leonard: “La auditoría administrativa puede definirse como un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad, y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales”.

Instituto Americano de la Administración: “Cualquier empresa, de cualquier índole, tiene áreas generales sujetas a investigación que permiten obtener una evaluación de la administración”.

Análisis de la Excelencia de la Revista Fortune: “Apreciación de los ocho atributos principales que permiten valorar la reputación de una empresa”.

Auditoría del Control de la Calidad Total: “Seguimiento del proceso de control de la calidad; con un diagnóstico que busca las fallas en la calidad y su corrección”.

Análisis Factorial del Banco de México: “Una investigación concisa de investigación industrial la enunciaría como un análisis de potencialidad de la productividad”.

José Antonio Fernández Arena: “La Auditoría administrativa es la revisión objetiva, metódica y completa de la satisfacción de los objetivos institucionales; con base en los niveles jerárquicos de la empresa; en cuanto a su estructura y la participación individual de los integrantes de la institución”.

E. Hefferon: “Es el arte de evaluar independientemente las políticas, planes, procedimientos, controles y prácticas de una entidad, con el objeto de localizar los campos que necesitan mejorarse y formular recomendaciones para el logro de esas mejoras”.

Chapman y Alonso: “Es una función técnica, realizada por un experto en la materia, que consiste en la aplicación de diversos procedimientos, encaminados a permitirle emitir un juicio técnico”.

Según Williams P. Leonard la Auditoría administrativa se define como: “Un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de la empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que de a sus recursos humanos y materiales”.

Mientras que Fernández Arena J.A sostiene que, “Es la revisión objetiva, metódica y completa, de la satisfacción de los objetivos institucionales, con base en los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a su estructura, y a la participación individual de los integrantes de la institución”.

El aspecto distintivo de estos diversos usos del término, es que cada caso de auditoría se lleva a cabo según el sentido que tiene esta auditoría para la dirección superior. Otras

definiciones de Auditoría administrativa se han formulado en un contexto independiente de la dirección superior, a beneficio de terceras partes.

- **OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA ADMINISTRATIVA.**

Entre los objetivos prioritarios para instrumentarla de manera consistente tenemos los siguientes:

**De control:** destinados a orientar los esfuerzos en su aplicación y poder evaluar el comportamiento organizacional en relación con estándares preestablecidos.

**De productividad:** encauzan las acciones para optimizar el aprovechamiento de los recursos de acuerdo con la dinámica administrativa instituida por la organización.

**De organización:** determinan que su curso apoye la definición de la estructura, competencia, funciones y procesos a través del manejo efectivo de la delegación de autoridad y el trabajo en equipo.

**De servicio:** representan la manera en que se puede constatar que la organización está inmersa en un proceso que la vincula cuantitativa y cualitativamente con las expectativas y satisfacción de sus clientes.

**De calidad:** disponen que tienda a elevar los niveles de actuación de la organización en todos sus contenidos y ámbitos, para que produzca bienes y servicios altamente competitivos.

**De cambio:** la transforman en un instrumento que hace más permeable y receptiva a la organización.

**De aprendizaje:** permiten que se transforme en un mecanismo de aprendizaje institucional para que la organización pueda asimilar sus experiencias y las capitalice para convertirlas en oportunidades de mejora.

**De toma de decisiones:** traducen su puesta en práctica y resultados en un sólido instrumento de soporte al proceso de gestión de la organización.

- **MARCO GENERAL Y PRINCIPIOS BÁSICOS DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA.**

Una Auditoría administrativa debe tomar en cuenta lo siguiente:

Se debe analizar el criterio a utilizar en la auditoría, tomando en consideración las siguientes premisas:

1. Debe ser objetiva.
2. Debe tener relación con el presente y el futuro.
3. El resultado de la auditoría debe ser fácil de entender y aplicar.

Se deben establecer normas de desempeño, expresadas en términos específicos, se deben crear medidas de control para la valoración de los sistemas y procedimientos, se deben elaborar informes de la auditoría, mediante un método diseñado con el propósito de que el auditor pueda dar a conocer los resultados de su trabajo mediante un informe elaborado de manera sistemática.

Para poder realizar una Auditoría administrativa se deben conocer sus principios básicos, los cuales son:

**Sentido de la evaluación:** La Auditoría administrativa se ocupa de evaluar la calidad tanto individual como colectiva de los administradores y ver si han tomado modelos adecuados que aseguren el buen control administrativo, es decir, se evalúa que el trabajo cumpla con requisitos preestablecidos, que se cumplan los objetivos y que se sigan los planes; la auditoría administrativa no evalúa la capacidad técnica de ingenieros, contadores, y demás personal de una organización.

**Proceso de Verificación:** La auditoría administrativa debe descubrir lo que realmente se está llevando a cabo a nivel directivo, administrativo y operativo, lo cual muchas veces resulta que no concuerda con lo que el responsable del área piensa que se está realizando.

**Pensar como el Administrador:** El auditor debe ponerse en el lugar del administrador a quién se está auditando y preguntarse: ¿Qué información necesitaría acerca del trabajo que se está llevando a cabo?, ¿Cómo planear y medir el desempeño alcanzado? ¿Cómo comprobar si el trabajo se realizó de manera precisa y oportuna?

## **1.8 AUDITORÍA OPERACIONAL.**

El desarrollo administrativo de las empresas se ha realizado atendiendo las operaciones productivas por sus dueños o por su dirección general, dejando otros aspectos de controles administrativos al contador; éste, por el incremento de las necesidades administrativas, fue desarrollando dichos controles y mejorándolos, en la medida en que las exigencias de competitividad y otras así lo implicaban. Así, los controles administrativos se fueron haciendo cada vez más importantes y la labor del contador fue ampliándose en ese mismo sentido.

Como una de las funciones primordiales del contador, y la primera que tuvo a su cargo, junto con la de cumplimiento de obligaciones fiscales y legales, es la de la información financiera, surgió la necesidad de revisarla desde afuera, por otro contador con la calidad de

independiente, con lo que se le daba más credibilidad porque dicha información era avalada por este último.

Tanto el contador interno como el independiente, por el conocimiento profundo que adquirirían del funcionamiento de la empresa, fueron adentrándose cada vez más en otros aspectos administrativos por los que tenía que ejercerse control. Así fue como surgió la contraloría dentro de las funciones internas del contador, y para el independiente se fueron haciendo más importantes las recomendaciones que proponía, dentro de su estudio del control interno de la empresa.

Al propio tiempo, la dirección de la empresa fue requiriendo cada vez más al contador interno para muchos otros controles administrativos no financieros y al independiente, como consultor administrativo.

Una de las funciones que el contador independiente ha llevado a cabo dentro de sus actividades de consultoría es la auditoría operacional, que consiste en la revisión de aspectos administrativos amplios que se equiparan a lo que otros profesionistas independientes realizan como auditoría administrativa.

La profesión organizada de la Contaduría Pública se ha distinguido por su grado de estructuración y por la normatividad que emite para cumplimiento por todos sus miembros; la institución que organiza todo esto es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos integrado por muchos colegios regionales.

Este Instituto, a través de diversas comisiones propone para su emisión, la normatividad para cada tipo de actividad, así una de dichas comisiones es la relativa a la Auditoría Operacional la cual ha emitido boletines con la normatividad correspondiente. En dichos boletines se marcan los lineamientos y requisitos mínimos de calidad que el contador interno o externo debe guardar para llevar a cabo la auditoría operacional.

Como se menciona en el primer boletín de la Comisión de Auditoría Operacional, la auditoría operacional es equivalente a la Auditoría Administrativa, solamente que para efectos de llevarla a cabo por un contador público convencionalmente se le da dicho nombre.

La Auditoría operacional se puede realizar para cualquiera de las operaciones que efectúa la empresa y generalmente se lleva a cabo para todas en su conjunto. Es conveniente sin embargo, considerar que la auditoría administrativa que se practique podría componerse de elementos de la auditoría operacional complementados con algunos de las otras escuelas de auditoría administrativa, conformando los cuestionarios y los planes o programas de cambios, con los aspectos de esas varias escuelas, de manera de enriquecer la información, según las condiciones específicas de la empresa de que se trate y las condiciones que sobre el desarrollo de la información se vayan presentando.

A continuación se indican los conceptos básicos de la auditoría operacional, de acuerdo a los dos primeros boletines de la Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y que son:

- **ESQUEMA BÁSICO DE LA AUDITORÍA OPERATIVA.**

Desde fines de los años sesenta, algunos contadores públicos han venido realizando trabajos de examen administrativo, cuyo propósito es promover la eficiencia de las entidades.

A este tipo de examen se le ha denominado Auditoría Operacional, la importancia de dictar normas sobre este tipo de trabajo fue reconocida por el contador público.

En diciembre de 1972, la Comisión de Auditoría Operacional emitió su primer boletín, con el propósito de identificar el trabajo de auditoría operacional realizada por contador público independiente o no, y con la intención de lograr unificar criterios sobre el tema. Desde entonces se reconoció que este tipo de trabajo, dada su naturaleza, que implica un alto contenido de creatividad, está sujeto a una dinámica que implica que su conceptualización y metodología fueren afinándose a partir de aproximaciones sucesivas; es este el origen de esta nueva versión del Boletín No. 1 de la Comisión de Auditoría Operacional.

- **CONCEPTO DE AUDITORÍA OPERACIONAL.**

Por Auditoría operacional debe entenderse: El servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad.

Como se menciona en el boletín No. 2, este trabajo frecuentemente requiere de un equipo multidisciplinario, cuando ello ocurra, el contador público que dirija o participe en dicho equipo, deberá cuidar que los conocimientos propios y los de los demás profesionistas garanticen un trabajo de calidad.

- **OBJETIVO DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL.**

El objetivo de la Auditoría Operacional se cumple al presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las entidades en que se practique.

Existen tres niveles en que el contador público puede participar en apoyo a las entidades, a saber:

1. Primero: en la emisión de opiniones sobre el estado actual de lo examinado, (diagnóstico de obstáculos).
2. Segundo: en la participación para la creación o diseño de sistemas, procedimientos, interviniendo en su formación.
3. Tercero: en la implantación de los cambios e innovaciones. (Implantación de sistemas, etc.).

La auditoría operacional persigue detectar problemas y proporcionar bases para las soluciones, prever obstáculos a la eficiencia, presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes y todas aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a la administración de las entidades, en la consecución de la óptima productividad. En la práctica de una auditoría operacional, el contador público se circunscribirá al primer nivel de apoyo, ya que su participación en los demás niveles queda fuera de la práctica de la auditoría operacional. Los niveles segundo y tercero quedan enmarcados dentro de lo que se conoce como trabajos de reorganización, desarrollo de sistemas y consultoría administrativa.

El auditor operacional, al revisar las funciones de una entidad investiga, analiza y evalúa los hechos, es decir, diagnostica obstáculos de la infraestructura administrativa que los respalda y presenta recomendaciones que tienden a eliminarlos. El auditor operacional hace las veces del médico general, que diagnostica las fallas (enfermedades) dando pie a la participación del especialista, que puede ser él mismo u otro contador público, el que promoverá las soluciones concretas, esto último corresponde a los niveles de apoyo segundo y tercero mencionados anteriormente.

- **APLICACIÓN DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL.**

Aunque no pueden establecerse reglas fijas que determinen cuándo debe practicarse la auditoría operacional, sí se pueden mencionar aquellas que habitualmente los administradores de entidades, los auditores internos y los consultores, han determinado como más frecuentes:

1. Para aportar recomendaciones que resuelvan un problema conocido.
2. Cuando se tienen indicadores de ineficiencia pero se desconocen las razones, y
3. Para contar con un respaldo para la prevención de ineficiencias o para el sano crecimiento de las entidades.

La Auditoría operacional puede realizarse en cualquier época y con cualquier frecuencia; lo recomendable es que se practique periódicamente, a fin de que rinda sus mejores frutos. Así, puede prepararse un programa cíclico de revisiones, en el cual un área sea revisada cuando menos cada dos años, manteniéndose un examen permanente de aquellas operaciones que requieren especial atención.

## **1.9 AUDITORÍA INTEGRAL.**

Este concepto de auditoría integral fue nacido en México, en el año de 1977, creado principalmente por una problemática en las empresas en nuestro país, esta problemática consistía en que a la hora auditarse por contador publico independiente se encontraba con



que no existían a nivel administrativo manuales de procedimientos, políticas y organigramas (Auditoría Administrativa); y a nivel operativo no se tenía la estructura operativa necesaria para revisar si los procedimientos empleados son los correctos o insuficientes para el desarrollo de la fase operativa (Auditoría Operativa); y por último, sus estados financieros no coincidían con los activos, pasivos y capital de la empresa, su información financiera estaba desactualizado (Auditoría Financiera). Con esta problemática se creó la Auditoría Integral, con el objetivo de realizar una revisión de los aspectos administrativos, operacionales y contable-financieros de la entidad sujeta a revisión en una misma asignación de Auditoría. La primera es fomentar y asegurar el pleno respeto, apego y adherencia a las políticas prescritas o establecidas por la administración de la entidad; la segunda es promover la eficiencia en la operación, medir el desempeño y calificar la eficiencia, eficacia y economía de los elementos indispensables para lograr la sinergia operacional y administrativa; y por último asegurar la razonabilidad, confiabilidad, oportunidad de la información financiera reflejada en los estados financieros de la entidad, esto fundamentalmente para la toma de decisiones que garanticen su bienestar futuro. El alcance de esta auditoría se determina a nivel financiero, cubrir la revisión de la veracidad, integridad utilidad y razonabilidad de la información financiera; administrativamente se evoca a revisar si la empresa tiene establecidos los sistemas necesarios para asegurar el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, ordenamientos legales; y por último el nivel operativo si la empresa cumple con sus programas establecidos para asegurar que sus resultados sean consistentes con los objetivos establecidos por la administración de la empresa.

### **1.10 AUDITORÍA FINANCIERA.**

Quien cuenta con información confiable, veraz, oportuna, completa, adquiere un 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 cual es la situación o lugar donde se encuentra y los elementos de que disponen 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 la Auditoría Financiera como elemento de la administración que ayuda y coadyuva en la obtención y proporcionamiento de información contable y financiera y su complementaria operacional y administrativa, base para conocer la marcha y evolución de la organización como punto de referencia para guiar su destino.

Estas tienen como objetivo por parte del auditor conocer con certeza cual es la situación financiera real de la empresa auditada. Para ello el auditor ejecuta un exhaustivo análisis sobre los estados financieros y las notas aclaratorias que los acompañan, preparados por la empresa a auditar en relación con las operaciones efectuadas durante un periodo determinado. Es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa, este proceso

solo es posible llevarlo a cabo a través de un elemento llamado evidencia de auditoria, ya que el auditor hace su trabajo posterior a las operaciones de la empresa. Revisión de los estados financieros con base en las normas de auditoria generalmente aceptadas (NAGAS), con objeto de emitir una opinión independiente sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en dichos estados financieros, complementando con un estudio y evaluación del control interno de las empresas.

En consecuencia, se entiende por auditoría financiera la que se hace con el fin de asegurar el adecuado registro de las transacciones, el cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados y los planes y regulaciones contables y financieros, que obligan a la organización.

- **OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA.**

Para que la información financiera goce de aceptación de terceras personas, es necesario que un Contador Público Independiente le imprima el sello de confiabilidad a los estados financieros a través de su opinión escrita en un documento llamado dictamen.

- **EL CONTADOR PÚBLICO – AUDITOR INTERNO EN SU FORMACIÓN PROFESIONAL EN LA ACTUALIDAD.**

La integridad de la profesión contable ha sido cuestionada debido a los escándalos financieros de Enron, WorldCom y Parmalat, así como por la debacle de la firma internacional de Auditores Arthur Andersen. Por ello, si la educación en contabilidad desea mantenerse como un actor principal en la formación de estudiantes, profesionales en la materia, debe moverse en forma rápida y positiva para cambiar el paradigma educativo contable utilizado en esta disciplina.

De acuerdo con algunos estudios que se han realizado sobre el estilo de aprendizaje de los estudiantes de contaduría en los estados unidos, los alumnos de los primeros dos años tienden a estar más interesados en las aplicaciones prácticas, orientados a las tareas, y con preferencia hacia los problemas estructurados, conforme avanzan en sus estudios, y se involucran con el ambiente laboral, se inclinan por ser más creativos, valorar más la teoría así como por ver las experiencias y los hechos desde diferentes perspectivas.

La creciente tendencia en la solicitud a los auditores internos y externos de servicios diferentes a la auditoría de estados financieros, continuara y se hará mas intensa a medida que transcurra el tiempo. Ejemplos de estos servicios diferentes a la Auditoría de estados financieros, además de los que se cometan en párrafos anteriores y que cada vez con mayor frecuencia se solicitan a los contadores públicos son, de manera enunciativa más no limitativa, los siguientes:

- La preparación de estados financieros con base en registros contables.

- La conversión de estados financieros preparados con base en principios de contabilidad generalmente aceptados, a principios generalmente aceptados en otro país.
- La preparación de análisis de rubros o cuentas que integran los estados financieros de una empresa.
- La verificación de datos que se presentan en un informe o reporte con los datos que se consignan los registros de contabilidad.
- La verificación de cálculos, conforme a formulas o procedimientos que se establecen en una ley, contrato o cualquier otro documento, basándose en datos que emanan de los registros de contabilidad.
- Boletín 4020. Dictamen de estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los PCGA.

Nuestro objetivo primordial es fomentar la investigación en esta la materia ya que hoy en día las sociedades para desarrollarse tecnológica, científica, económica y socialmente, dentro de un mundo cada vez mas globalizado e integrado, resulta casi imposible permitir el asilamiento y el retraso en la evolución de estos sectores, los cuales definen claramente el crecimiento de una nación.

Por lo tanto se puede decir que es suma importancia que el contador publico auditor debe asumir un papel de investigador, la investigación debe ser una actividad primordial en el desarrollo de su profesión, debe contemplarse dentro del gasto, presupuesto e integración del costo producto o servicio de una empresa; hasta el extremo de las incluirlas como un órgano de revisión en las actividades mas relevantes de un país.

- **EL AUDITOR INTERNO O EXTERNO, ES UN INVESTIGADOR.**

El investigador supone hábitos de trabajo y actitudes de estudio, mismos que exigen una ardua disciplina incluso sacrificio personal de gustos, comodidades y aficiones. Sin embargo, el sistema educativo mexicano no prepara al estudiante para un trabajo intelectual fuerte y constante.

Es una gran verdad, nadie ama lo que no conoce, desde una perspectiva empresarial se diría, nadie compra lo que no le genera mejores resultado en tiempo, en costos o en ventas. He aquí el motivo de nuestro comentario anterior el cual decía que debería incluso hasta integrar una parte del costo de un producto o un servicio como un valor agregado. El avance de la investigación en México es un proceso muy lento, se han mencionado muchas causas de este hecho se las cuales citamos algunas:

1. Escasez de profesionales con formación de investigadores en todas las disciplinas, muy pocos académicos tienen el grado de doctor y, menos aun, experiencia de investigación reciente.
2. Inexperiencia de la infraestructura adecuada para generar procesos de investigación; insuficientes bibliotecas, recursos tecnológicos escasos, centros de documentación limitados en algunas áreas del saber, así como ausencia de asistentes que apoyen el trabajo de investigación y, a su vez, se formen junto con los investigadores.
3. Multiplicidad de funciones o encargos de trabajo a los profesores con niveles altos de formación profesional; al intentar sacarles provecho en varios aspectos, su tiempo y energía se reparte en lugar de concentrarse en la excelencia de un solo proyecto a la vez.

Al respecto la visión de los empresarios es sumamente similar:

1. La empresa debe enfocarse en la práctica no en la teoría.
2. Los resultados de las investigaciones son a largo plazo y la empresa opera en el día a día, nadie asegura que el resultado del trabajo de investigación reditué utilidades.

Evidentemente tenemos que encontrar una formula en la cual el trabajo de investigación ofrezca beneficios para todos. No pretendemos, con lo expuesto aquí concluir el problema de la investigación, sino que intentamos señalar aquellos aspectos donde se requiere mayor atención para ir dando pasos a una solución viable:

1. Las instituciones deben promover el conocimiento académico y económico para incentivar a los profesionales de la disciplina de investigación a crear nuevas teorías de conocimiento.
2. Recordar que, como resultado de la globalización, se ha hecho necesario preparar información con bases contables de los países mas desarrollados económicamente, motivo por el cual, los profesionales de del área podrían dedicarse a estudiar las normas internacionales y considerar la importancia de aportar también nuevo conocimiento.
3. Para los investigadores, proporcionar teorías que fomenten y coordinen sistemáticamente los resultados de su investigación con las necesidades que el nivel superior y las empresas demandan.

Si analizamos bien esta propuesta, podemos percatarnos de que la solución al dilema se resuelve con la participación de cada una de las partes. En la medida en que los investigadores se acerquen a los empresarios y conjuntamente planteen la línea de investigación se llegara al objetivo, vinculación empresa-universidad, ambos intereses

estarán en armonía y así, las universidades podrán renovar sus planes de estudio conforme a las necesidades del mercado.

- **LA TOMA DE DECISIONES.**

No es tan fácil tomar decisiones, pues en la vida real es algo muy complejo, en especial cuando se rebasan los ambientes de rutina y se entra al campo de la certidumbre relacionada no solo con la esencia de la información, sino con dos importantes elementos:

1. No contar con toda la información deseable para la decisión que deberá tomarse.
2. La existencia de límites de tiempo para la decisión, pues la oportunidad es un factor decisivo en nuestras decisiones.

Pero con independencia de lo anterior, ante las mismas circunstancias, uno de los factores diferenciales de entre los individuos para la toma de una decisión es el proceso mental particular que se adopta, por lo tanto, que caracteriza este mecanismo en cada persona. Diversas investigaciones se han realizado durante más de 50 años en sujetos altamente exitosos y no exitosos. Estos trabajos han encontrado que en ocasiones, las personas se auto sabotean, al caer en trampas o dejarse envolver por mecanismos subyacentes al interior de sus mentes como tomadores de decisiones.

Con la perspectiva de conocimiento de diferentes rutinas inconscientes utilizadas por decidores y que coadyuvan a una saludable toma de decisiones, sino a su sabotaje, se enfatiza entre otras, las siguientes:

1. Dejarse influenciar por los rumores o noticias que circulan y que al ser conocidos en primera instancia parecen pesar en el análisis del decidor doblemente. Lo anterior, provoca un peso desproporcionado de información muchas veces no cierta y a veces exagerada, en una toma de decisiones que, finalmente, no es objetiva por estar desviada.
2. Tomar decisiones basadas con el deseo interno de justificar las anteriores. El fin es matizar las no afortunadas o erróneas tomadas con anterioridad. Esto conduce a nuevas disposiciones no objetivas y erróneas también.
3. Confiar en el mecanismo mental de pensar que las cosas, objeto de decisión están mas lejos en tiempo de lo que están en realidad. Esto provoca posponer la decisión o ignorarla con la consecuente falta de atención a los problemas o en inoportunidad en la acción que afectan imagen y resultados.
4. Con el deseo intrínseco de proteger el ego y las finanzas, muchas decisiones se basan no en el deseo de mejorar productos y servicios ni de ofrecer nuevas opciones

de productos, sino de no perjudicar el actual status-quo que se posee y que ejerce un magnetismo determinante en el decidor.

5. No recibir y tener información no soportada o que contraiga los informes y proyecciones actuales sobre algún proyecto y resultado del que el decidor aparece como responsable. El fin es proteger decisiones tomadas con posible proyección incierta, que se evita poner en relieve al marginar información que pudiera destacarla.

Las anteriores son interesantes reflexiones que podemos plantearnos para discernir si hemos recurrido a algunos de estos mecanismos y para valorar ex post los resultados obtenidos en el tiempo de dichas practicas.

En México contamos con profesionales preparados, los cuales, incluso, son codiciados por otros países mas desarrollados cuanto a investigación. El problema en México consiste en un importante rezago en la investigación, en lo general, lo que ha contribuido a la debilidad de nuestro crecimiento económico.

- **EXAMEN UNIFORME DE CERTIFICACIÓN.**

Certificación es la constancia de que un profesional cuenta con los conocimientos, habilidades y destrezas requeridos para el ejercicio de una profesión.

La certificación debe refrendarse cada cuatro años con la demostración de la actualización profesional; sus objetivos:

1. Mejorar la calidad profesional del contador público, lo cual beneficia tanto a los clientes y usuarios de sus servicios, como al profesional mismo.
2. Establecer las bases de reciprocidad para el ejercicio profesional de la contaduría publica, entre países firmantes de tratados comerciales internacionales con México.

Cuando el consejo técnico se certificación determino en 1998 que la Auditoría formaba parte de las áreas evaluadas en el EUC (Examen Uniforme de Certificación), se solicito, por su experiencia en la materia, la participación de la CONPA (Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría) para la elaboración del temario de esta área, temario que a su vez, se difundirá a través de la guía para la presentación del examen uniforme de certificación de la contaduría publica (GEUC).

El temario del área de Auditoría para el EUC es, actualmente el siguiente:

1. Fundamentos.
2. Control Interno.

3. Técnicas y procedimientos de Auditoría.
4. Dictámenes e informes.
5. Auditoría interna, administrativa, operacional y gubernamental o publica.
6. Normas relativas a servicios para atestiguar.
7. Tecnología de la información.

El contenido temático completo del área de Auditoría puede encontrarse en la página [www.impc.org.mx](http://www.impc.org.mx) en el apartado correspondiente a la certificación.

- **LAS FIRMAS DE AUDITORES.**

Una firma puede considerarse competitiva cuando posee la capacidad de satisfacer las expectativas de sus clientes de mejor manera que otros competidores. Para ello, se basa en investigación, desarrollo, calidad, diferenciación del servicio, valor agregado, precio, términos de pago, comercialización, entre otros elementos.

Se debe buscar mejoras; para lograrlas las organizaciones deben mantener estándares de calidad así como aplicar continuamente las investigaciones realizadas en el seno de la misma. El tema de Sarbanes Oxley; se han realizado estudios para determinar el avance y resultados de las compañías en México, derivado del cumplimiento de la sección de esta ley.

Los resultados de esta investigación, por ejemplo, observar inconsistencias que ponen en duda la oportunidad de su cumplimiento. La ley Sarbanes-Oxley y las normas de auditoría emitidas por la PCAOB son aplicables a las compañías públicas estadounidenses y de otros países que cotizan en los mercados de valores estadounidenses.

La ley Sox establece que el objetivo del auditor en una auditoría de control interno aplicable en la preparación de la información financiera, es expresar una opinión sobre:

1. Las aseveraciones que la administración de la compañía hace sobre la efectividad del control interno aplicable en la preparación de la información financiera a una fecha determinada.
2. Reportar que no existen debilidades materiales en el mencionando control interno a la fecha en que se la administración de la compañía hizo sus aseveraciones.
3. En su caso, reportar las deficiencias, deficiencias significativas y debilidades materiales.

Para que el auditor exprese su opinión requiere planear y ejecutar la Auditoría de tal manera que le permita asegurarse de una manera razonable que la compañía ha mantenido, en todos los aspectos importantes, un efectivo control interno aplicable en la preparación de la información financiera.

Una revisión general de los puntos principales de control interno puede ayudar a identificar las áreas que deban ser reforzadas y otras que requieran mayor atención cuando se concluya el flujo de la información.

Esta investigación resulta ser una herramienta de negocio que permite a las firmas y a las empresas progresar hacia sistemas de mejoramiento continuo en sus procesos productivos, además de ocuparse en originar el cambio y no ser simples seguidoras de la competencia, sino ser innovadores.

Un adecuado sistema de control interno, es un proceso representado por varias acciones combinadas que establece una entidad a través de su administración y diseñado para asegurar; entre otras cosas, confiabilidad en la información financiera. Sin embargo la efectividad de un sistema de control interno no responde a las acciones previstas en el proceso por sí mismas, sino que depende de las personas que ejecutan esas acciones, la aplicación de sus juicios personales y, a veces, las situaciones externas de la entidad.

Es decir, un sistema de control interno involucra a personas en diferentes niveles dentro de una organización, incluidos quienes tienen a su cargo los registros contables, aquellos que preparan y comunican las políticas, así como quienes supervisan los sistemas, además de las personas que cumplen con una variedad de tareas operativas, sin embargo, ninguna sistema opera por sí solo y sin la supervisión de quienes tienen la responsabilidad de los procesos de información.

Las entidades con un ambiente y sistema de control efectivos son aquellas que cuentan con personal competente en todas sus áreas y que promulgan la actitud de integridad y conciencia de control, a través de establecer apropiadas políticas y adecuados procedimientos, incluidos los códigos de conducta internos que persiguen altos valores en la obtención de los objetivos del negocio.



## **CAPITULO II.**

### **PLANEACION DE LA AUDITORIA.**

#### **2.1 DEFINICION.**

Se ocupa de recabar información cuya relevancia es tal que, es razonable esperar que no se invalide una auditoria a la siguiente. Desde luego, nada es realmente permanente en la vida económica, por lo que es de esperarse que en el transcurso de las auditorias subsecuentes, surjan adicciones y modificaciones a la información obtenida en la planeación de auditorias anteriores.

#### **2.2 COMPONENTES DE LA PLANEACION.**

En todo trabajo de auditoría, una fase vital lo constituye la planeación. Esta sirve en auditoría de la misma forma como la planeación que hace una persona para sus actividades tales como asistir a una universidad.

La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es llevado a cabo en forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos. El trabajo será planeado en forma cuidadosa y si hubiera ayudantes deberán ser debidamente supervisados.

Por la gran importancia que se le ha dado al planeamiento en los últimos años a nivel nacional e internacional, hoy se concibe al planeamiento estratégico como todo un proceso de trabajo al que se pone mucho énfasis, utilizando el enfoque de "arriba hacia abajo", es decir, no deberá iniciarse revisando transacciones y saldos individuales, sino tomando conocimiento y analizando las características del negocio, la organización, financiamiento, sistemas de producción, funciones de las áreas básicas y problemas importantes, cuyo efectos económicos podrían repercutir en forma importante sobre los estados financieros materia de nuestro examen. Lógicamente, que el planeamiento termina con la elaboración del programa de auditoría.

En el caso, de una comisión de auditoría la supervisión del trabajo debe efectuarse en forma oportuna a todas las fases del proceso, eso es a planeamiento, trabajo de campo y elaboración del informe, permitiendo garantizar su calidad profesional. En los papeles de trabajo, debe dejarse constancia de esta supervisión.

El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría, la experiencia del auditor con la entidad y su conocimiento del negocio.

Adquirir conocimiento del negocio es una parte importante de la planeación del trabajo. El conocimiento del negocio por el auditor ayuda en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros.

La planeación de la auditoría involucra el desarrollo de una estrategia general o plan de juego respecto a la conducta esperada y alcance de la auditoría. El auditor deberá planear la auditoría con una actitud de escepticismo en relación con los aspectos tales como la integridad de la administración, errores o irregularidades y actos ilegales.

- **LOS COMPONENTES DE LA PLANEACIÓN.**

1- Llegar a conocer la estructura de control interno.

2- Evaluar la importancia relativa.

3- Evaluar el riesgo de auditoría.

4- Identificar los objetivos de la auditoría.

5- Diseñar los programas de auditoría.

6- Programar el trabajo.

7- Asignar personal profesional al trabajo.

Los aspectos que debe comprender el auditor en la planeación de la auditoría son los siguientes:

- Principios y normas contables, normas técnicas de auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
- Identificación de transacciones o áreas significativas que requieren una atención especial.
- Grado de fiabilidad que se espera a atribuir a los sistemas contables y al control interno.
- Naturaleza de las pruebas de auditoría y sistemas de determinación y selección de muestras.
- Participación de otros auditores internos y su participación en la auditoría externa.

- Participación de expertos.

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicado 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.

### **2.3 ETAPAS DE LA AUDITORIA.**

Todas las etapas de la auditoría son muy importantes y por tal motivo no debemos escapar ninguna en el proceso de auditoría, las mismas se comprenden en cinco partes y son las siguientes:

- **EXPLORACIÓN.**

La exploración es la etapa en la cual se realiza el estudio o examen previo al inicio de la auditoría con el propósito de conocer en detalle las características de la entidad a auditar para tener los elementos necesarios que permitan un adecuado planeamiento del trabajo a realizar y dirigirlo hacia las cuestiones que resulten de mayor interés de acuerdo con los objetivos previstos.

Los resultados de la exploración permiten, además, hacer la selección y las adecuaciones a la metodología y programas a utilizar; así como determinar la importancia de las materias que se habrán de examinar.

También posibilita valorar el grado de fiabilidad del control interno (contable y administrativo) así como que en la etapa de planeamiento se elabore un plan de trabajo más eficiente y racional para cada auditor, lo que asegura que la Auditoría habrá de realizarse con la debida calidad, economía, eficiencia y eficacia; propiciando, en buena medida, el éxito de su ejecución.

En la entidad se deben efectuar entrevistas con los principales dirigentes con el propósito de explicarles el objetivo de la auditoría, y conocer o actualizar en detalle los datos en cuanto a estructura, cantidad de dependencia, desenvolvimiento de la actividad que desarrolla, flujo de la producción o de los servicios que presta y, otros antecedentes imprescindibles para un adecuado planeamiento del trabajo a ejecutar.

- **PLANEAMIENTO**

El trabajo fundamental en esta etapa es el definir la estrategia que se debe seguir en la Auditoría a acometer.

Lo anterior conlleva planear los temas que se deben ejecutar, de manera que aseguren la realización de una Auditoría de alta calidad y que se logre con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas.

Partiendo de los objetivos y alcance previstos para la auditoría y considerando toda la información obtenida y conocimientos adquiridos sobre la entidad en la etapa de exploración, el jefe de grupo procede a planear las tareas a desarrollar y comprobaciones necesarias para alcanzar los objetivos de la auditoría.

Igualmente, debe determinar la importancia relativa de los temas que se van a auditar y reevaluar la necesidad de personal de acuerdo con los elementos de que dispone.

Después de que se ha determinado el tiempo a emplear en la ejecución de cada comprobación o verificación, se procede a elaborar el plan global o general de la auditoría, el que se debe recoger en un documento que contenga como mínimo:

- Definición de los temas y las tareas a ejecutar.
- Nombre del o los especialistas que intervendrán en cada una de ellas.
- Fecha prevista de inicio y terminación de cada tarea. Se considera desde la exploración hasta la conclusión del trabajo.
- Igualmente se confecciona el plan de trabajo individual de cada especialista, considerando como mínimo:
  1. Nombre del especialista.
  2. Definición de los temas y cada una de las tareas a ejecutar.
  3. Fecha de inicio y terminación de cada tarea.

Cualquier ampliación del término previsto debe estar autorizada por el supervisor u otro nivel superior; dejando constancia en el expediente de Auditoría.

Según criterio del jefe de grupo, tanto el plan general de la Auditoría, como el individual de cada especialista, pueden incluirse en un solo documento en atención al número de tareas a ejecutar, cantidad de especialistas subordinados, etc.

- **SUPERVISIÓN.**

El propósito esencial de la supervisión es asegurar el cumplimiento de los objetivos de la Auditoría y la calidad razonable del trabajo. Una supervisión y un control adecuados de la Auditoría son necesarios en todos los casos y en todas las etapas del trabajo, desde la exploración hasta la emisión del informe y su análisis con los factores de la entidad auditada.

Asimismo, debe garantizar el cumplimiento de las Normas de Auditoría y que el informe final refleje correctamente los resultados de las comprobaciones, verificaciones e investigaciones realizadas.

Una supervisión adecuada debe asegurar que:

Todos los miembros del grupo de auditoría han comprendido, de forma clara y satisfactoria, el plan de Auditoría, y que no tienen impedimentos personales que limiten su participación en el trabajo.

La auditoría se ejecuta de acuerdo con las Normas de Auditoría y las prácticas generalmente aceptadas para esta actividad.

Se sigue el plan de auditoría elaborado al efecto y se aplican los procedimientos previstos, considerando las modificaciones autorizadas.

Los papeles de trabajo contengan evidencias que sustenten correctamente los señalamientos en el informe final.

En el informe final de la auditoría se expongan las conclusiones, detalles y recomendaciones que se consideren pertinentes de acuerdo con los resultados de las revisiones efectuadas.

La supervisión tiene normalmente dos niveles de ejecución: el que corresponde al que se realiza sistemáticamente por el jefe de grupo y el que acomete el funcionario del Ministerio designado como supervisor.

- **EJECUCIÓN.**

El propósito fundamental de esta etapa es recopilar las pruebas que sustenten las opiniones del auditor en cuanto al trabajo realizado, es la fase, por decir de alguna manera, del trabajo de campo, esta depende grandemente del grado de profundidad con que se hayan realizado las dos etapas anteriores, en esta se elaboran los Papeles de Trabajo y las hojas de nota, instrumentos que respaldan excepcionalmente la opinión del auditor actuante.

- **INFORME.**

En esta etapa el Auditor se dedica a formalizar en un documento los resultados a los cuales llegaron los auditores en la Auditoría ejecutada y demás verificaciones vinculadas con el trabajo realizado.

Comunicar los resultados al máximo nivel de dirección de la entidad auditada y otras instancias administrativas, así como a las autoridades que correspondan, cuando esto proceda.

El informe parte de los resúmenes de los temas y de las Actas de Notificación de los Resultados de Auditoría (parciales) que se vayan elaborando y analizando con los auditados, respectivamente, en el transcurso de la auditoría.

La elaboración del informe final de auditoría es una de las fases más importante y compleja de la Auditoría, por lo que requiere de extremo cuidado en su confección. El informe de auditoría debe tener un formato uniforme y estar dividido por secciones para facilitar al lector una rápida ubicación del contenido de cada una de ellas. El informe de Auditoría debe cumplir con los principios siguientes:

1. Que se emita por el jefe de grupo de los auditores actuantes.
2. Por escrito.
3. Oportuno.
4. Que sea completo, exacto, objetivo y convincente, así como claro, conciso y fácil de entender.
5. Que todo lo que se consigna esté reflejado en los papeles de trabajo y que respondan a hallazgos relevantes con evidencias suficientes y competentes.
6. Que refleje una actitud independiente.
7. Que muestre la calificación según la evaluación de los resultados de la Auditoría.
8. Distribución rápida y adecuada.

- **SEGUIMIENTO.**

En esta etapa se siguen, como dice la palabra, los resultados de una Auditoría, generalmente una Auditoría evaluada de Deficiente o mal, así que pasado un tiempo aproximado de seis meses o un año se vuelve a realizar otra Auditoría de tipo recurrente para comprobar el verdadero cumplimiento de las deficiencias detectadas en la Auditoría.

## **2.4 SUPERVISION DE AUDITORIA.**

- **DEFINICIÓN.**

La supervisión es un concepto antiguo que ha ido sufriendo diversos cambios y ha sido visto desde diferentes enfoques. Conocer estos antecedentes resulta indispensable para ubicar a una función tan importante como la que se trata en este curso, dentro del contexto de la auditoría.

La palabra supervisión se deriva de los vocablos latinos “súper” y “vicio”, que significa “ver sobre”, lo cual se traduce como mirar desde arriba una actividad. El término de supervisión se utiliza tradicionalmente para definir el acto de vigilancia que una persona ejerce sobre el trabajo que realiza el personal que está bajo su mando.

Ahora bien, para poder desarrollar una definición de supervisión del trabajo de auditoría, cabe recordar que dentro de los órganos internos de control existen diversos “niveles de supervisión”, que son determinados por el tamaño de la estructura orgánica del mismo. Según Cameron C. Smith, en su libro “Guías para Supervisores”, a estos niveles se les puede considerar como directivos, y sus responsabilidades consisten en planear, organizar, dirigir y controlar el trabajo de su unidad, así como coordinar los recursos, mejorar el trabajo de grupo e individual de sus subordinados; promover la comunicación para dar instrucciones, recibir información, transmitir resultados y tomar decisiones para hacer eficaz su labor.

Por lo anterior es de vital importancia que el supervisor tenga conocimiento de la forma en que se aplican las técnicas, procedimientos y la observancia a la normatividad en los trabajos de Auditoría, lo que le dará una visión mas amplia y le permitirá ejecutar un trabajo más profesional.

Con el transcurso del tiempo y debido al crecimiento acelerado y desorganizado de las empresas, así como a la necesidad de aumentar eficiencia y competitividad en las organizaciones, se desarrollaron técnicas, principios y teorías que transformaron la función de supervisión de una práctica empírica a una labor técnica y especializada. Implícito en esta evolución se halla el reconocimiento al recurso humano como el elemento más importante para el logro de los objetivos.

La supervisión es ahora una función que permite vigilar, inspeccionar, evaluar y conducir el trabajo de un equipo, así como promover que éste opere conforme a los criterios de economía, eficiencia, eficacia, efectividad, imparcialidad y honestidad.

Como se observa, la supervisión ha sido necesaria siempre que el trabajo ha implicado el esfuerzo conjunto de un equipo de personas.

Por ello, el supervisor es aquél que dentro de la organización conduce a un grupo de personas a él encomendado, hacia el cumplimiento de metas y objetivos, y es el directamente responsable de la coordinación, dirección, verificación, inspección y calidad en el trabajo.

La labor de Auditoría pública que se desarrolla en las dependencias y entidades, hace necesario el ejercicio de la supervisión para garantizar el logro de los objetivos que sustentan la existencia de los órganos internos de control.

- **ANTECEDENTES.**

La supervisión, al igual que la administración, tiene un mayor desarrollo a partir de la Revolución Industrial, en donde se producen cambios profundos que vienen a modificar completamente la estructura social, económica y política de esa época.

Entre los principales cambios que se generaron tuvo lugar la sustitución del trabajo manual por el mecanizado, mayor rapidez, cantidad y calidad de la producción y gran demanda de la fuerza de trabajo, lo que provocó la creación y multiplicación de las industrias fabriles. Para que lo anterior fuera posible, hubo necesidad de conformar de manera diferente la organización del trabajo, lo que originó la introducción de nuevos conceptos, entre los que se encontraban:

1. La división del trabajo y la especialización de las tareas;
2. La estandarización de las funciones;
3. La unidad de mando y centralización en la toma de decisiones; y
4. La formalización de las relaciones laborales.

La aplicación de dichos conceptos a la industria repercutió en que la supervisión de las tareas adoptara las siguientes características:

1. Vigilancia del trabajo que se realizaba con la finalidad de aumentar la producción y mejorar en calidad, al menor costo posible;
2. Énfasis en los resultados, sin tomar en cuenta al trabajador como individuo;
3. Vigilancia del estricto apego a las reglas.

Para llevar a cabo esta función se hizo indispensable la asignación de una persona capacitada técnicamente, a quien en ese entonces se le conoció como “capataz”.

Esta persona ejercía una autoridad completa sobre el personal que ejecutaba las tareas: reclutaba, disciplinaba y despedía; así mismo, seleccionaba materiales, hacía inventarios, organizaba el lugar de trabajo, etc.

- **IMPORTANCIA DE LA SUPERVISIÓN.**

El éxito de cada Auditoría depende en gran parte de la efectividad de la supervisión al personal de todos los niveles.

El tiempo empleado en dar una instrucción efectiva en el trabajo ahorra muchas veces la necesidad de aplicar medidas correctivas durante su desarrollo y evita que se dupliquen las actividades.

La supervisión es un elemento imprescindible para el adecuado desarrollo de la función de Auditoría, ya que permite controlar las actividades que se realizan en ella. Por esta razón se ha elevado a la categoría de norma, a efecto de que se incluya en forma obligatoria en las labores que se llevan a cabo en los órganos internos de control.



Los sistemas de control interno requieren supervisión, es decir, un proceso que comprueba que se mantiene el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continuada, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas cosas. La supervisión continuada se da en el transcurso de las operaciones. Incluye tanto las actividades normales de dirección y supervisión, como otras actividades llevadas a cabo por el personal en la realización de sus funciones. El alcance y la frecuencia de las evaluaciones periódicas dependerán esencialmente de una evaluación de los riesgos y de la eficacia de los procesos de supervisión continuada. Las deficiencias detectadas en el control interno deberán ser notificadas a niveles superiores, mientras que la alta dirección y el consejo de administración deberán ser informados de los aspectos significativos observados.

Estos componentes, vinculados entre sí, generan una sinergia y forman un sistema integrado que responde de una manera dinámica a las circunstancias cambiantes del entorno. El sistema de control interno está entrelazado con las actividades operativas de la entidad y existe por razones empresariales fundamentales. El sistema de control interno es más efectivo cuando los controles se incorporan en la infraestructura de la sociedad y forman parte de la esencia de la empresa. Mediante los controles incorporados, se fomenta la calidad y la iniciativas de la delegación de poderes, se evitan gastos innecesarios y se permite una respuesta rápida ante las circunstancias cambiantes.

- **OBJETIVOS DE LA SUPERVISIÓN.**

La supervisión persigue ciertos objetivos que posibiliten promover las acciones para ejercerla de la mejor forma y evaluar la efectividad de su aplicación. Dichos objetivos son, entre otros, los siguientes:

1. Incrementar la calidad de las Auditorías, a través de la revisión periódica del trabajo del auditor, en función de los objetivos planteados;
2. Lograr que las revisiones se desarrollen con la máxima economía, eficiencia, eficacia, efectividad, imparcialidad y honestidad y con apego a las Normas Generales de Auditoría Pública y demás normatividad aplicable;
3. Elaborar los papeles de trabajo de tal forma que éstos apoyen adecuadamente los objetivos fijados y proporcionen información objetiva; además, obtener evidencia suficiente, competente, relevante y pertinente en las auditorías;
4. Lograr que los auditores desarrollen la capacidad necesaria para la realización de la Auditoría pública;
5. Conocer de inmediato y en cualquier momento el avance de la Auditoría;
6. Determinar si se han aplicado íntegramente los procedimientos específicos de Auditoría;

7. Incrementar las relaciones humanas y de trabajo profesional en los grupos de Auditoría.

- **AUTORIDAD DEL SUPERVISOR.**

El supervisor, por la naturaleza de sus funciones, debe influir en la conducta del grupo de auditores a su cargo, a fin de que éstos cumplan con sus responsabilidades, y con ello, él pueda hacer lo mismo con las que le corresponden. Estas situaciones han provocado que la organización lo invista de autoridad; por lo que ésta se pueda definir como el derecho que tiene un individuo para influir en la conducta de otro.

En el caso mencionado, la autoridad que se confiere al supervisor viene a ser un instrumento de apoyo a sus funciones, que contribuye a orientar los intereses particulares de cada auditor, al interés de cumplir los objetivos que se persiguen en cada revisión que realiza el órgano interno de control.

Al derecho que otorga la organización a un individuo para que influya en la conducta de otros, se le conoce como **AUTORIDAD FORMAL**. Debe entenderse que esta concesión va de acuerdo al grado de responsabilidad del que la ejerce.

Ahora bien, existe otro tipo de autoridad que se origina por las habilidades, conocimientos o experiencia, entre otras características personales de un individuo, conocida como **AUTORIDAD INFORMAL**, la cual surge sin que medie ninguna disposición de la organización y se desarrolla por los canales informales de comunicación que necesariamente se presentan en cualquier grupo.

Un buen supervisor debe procurar basar su autoridad no sólo en el derecho que le otorga la organización, sino en el respeto que impongan sus conocimientos, habilidades e interés para enfrentarse a los problemas diarios de su trabajo. De esta manera, contará también con la concesión voluntaria de sus subalternos para ejercer dicha autoridad.

- **FUNCIONES DEL SUPERVISOR EN CADA ETAPA DE LA AUDITORÍA.**

La revisión que ejecuta el supervisor no tiene la misma sistematicidad que la del jefe de grupo, pero se desarrolla en todas las etapas de la Auditoría y son:

**De exploración.**

El supervisor debe comprobar en esta etapa si el grado de fiabilidad otorgado por el jefe de grupo sobre el control interno (contable y administrativo) se corresponde con los elementos que aportan las revisiones, comprobaciones y actualizaciones de datos, antecedentes y otras cuestiones, según lo dispuesto en el documento exploración de este capítulo.

Asimismo, debe evaluar las sugerencias del jefe de grupo referidas a la conveniencia o necesidad de variar el objetivo original o el alcance de la auditoría.

### **Del planeamiento.**

El supervisor verifica que el planeamiento de la auditoría responde a los objetivos generales fijados inicialmente o, a los que se añadieron o modificaron con posterioridad. Igualmente, si son consecuentes con los resultados de la exploración previa realizada; comprobando que dentro de dicho planeamiento se reflejen como mínimo:

1. El período auditable.
2. Que las áreas que serán auditadas constituyan las de mayor relevancia para alcanzar los objetivos de la auditoría.
3. El detalle de las principales comprobaciones a ejecutar, incluyendo las verificaciones a realizar dirigidas a constatar que se hayan erradicado las violaciones y deficiencias detectadas en auditorías anteriores.
4. Que existe una distribución racional de las tareas a realizar entre los auditores actuantes y los especialistas de otras esferas que participan, así como que los mismos disponen de su plan de trabajo individual.
5. Que el tiempo asignado a cada tarea sea el adecuado, teniendo en cuenta la complejidad de la misma y la experiencia del auditor responsable de su ejecución.

- **VERIFICADO LO ANTERIOR, PROCEDE A APROBAR EL PLANEAMIENTO.**

### **De ejecución.**

En esta etapa el supervisor debe visitar la unidad en la cual se está desarrollando el trabajo, comprobando, principalmente, mediante la revisión de los papeles de trabajo; que se están cumpliendo las Normas de Auditoría de acuerdo con la fase del trabajo que se esté ejecutando, entre ellas: que se haya o se esté realizando un estudio y evaluación consecuente del control interno (contable y administrativo), cuyos resultados fundamentarán el alcance y la extensión de las verificaciones y comprobaciones ejecutadas o a ejecutar en la Auditoría.

- **ADEMÁS, DEBE TENER EN CUENTA.**

1. El nivel de cumplimiento de los objetivos fijados y del planeamiento aprobado.

2. Que las comprobaciones realizadas tengan la profundidad adecuada y muestren correctamente los resultados, así como que las evidencias de los hallazgos cumplan con los requisitos de suficiencia, relevancia y competencia.
3. Que las técnicas de muestreo utilizadas, permitan, a partir de las comprobaciones y verificaciones efectuadas, inferir el estado de las operaciones en el período seleccionado como auditable.
4. La evidencia de que se han realizado las reuniones con los jefes de las áreas auditadas para informar los resultados de las comprobaciones y verificaciones efectuadas, así como, que se recogen en las actas de notificación de los resultados de auditoría (parciales) sus opiniones; quedando constancia de ello mediante firma del funcionario de la entidad y la del auditor actuante.
5. Que, de ser posible, la confección del informe final de la auditoría se esté elaborando paralelamente al desarrollo de la auditoría.
6. Que en la confección de los papeles de trabajo se cumple con lo establecido en el documento Conceptos, Propósitos y Requisitos (Cap. VIII).

- **DE CONFECCIÓN DEL INFORME FINAL.**

En esta etapa se le da forma definitiva al informe final de la auditoría y generalmente se termina al concluir ésta en el terreno; siendo la etapa en que el supervisor debe verificar que se han observado las Normas de Auditoría, en especial el Capítulo 5, referido a: Normas para la Presentación de Informes y lo consignado en el capítulo Informe de Auditoría, de este Manual; además, comprobar:

1. La adecuada preparación de los papeles de trabajo tal como se señala en la etapa de Ejecución.
2. Las referencias cruzadas entre los papeles de trabajo y el informe final.
3. Que la calificación otorgada al control interno (contable y administrativo) y otras evaluaciones que se dan de acuerdo con el tipo de Auditoría (Res. No. ONA 5-2000) sean razonables, adecuadas y estén acordes con los resultados de la Auditoría.
4. Que todo lo que se consigna en el informe final esté reflejado en los papeles de trabajo y que responde a hallazgos relevantes con evidencias suficientes y competentes.
5. Que los resultados de las comprobaciones en cada área se hayan analizado con un enfoque abarcador, de forma que sea posible concretar esos resultados en su íntima interrelación, y el impacto de conjunto en la gestión de la entidad.

6. Que el informe cumpla además, con lo establecido en el Capítulo Informe de Auditoría de este Manual.

En todas las etapas, el supervisor debe dejar constancia en los papeles de trabajo y documentos revisados, mediante firma o cuño personal y fecha en que se realizó la comprobación, así como las orientaciones impartidas, de ser necesario esto último.

• **OTRAS FUNCIONES DEL SUPERVISOR.**

Entre sus funciones, el supervisor debe exponer por escrito su valoración del desarrollo de la auditoría y sus resultados, en especial, en lo referido al cumplimiento de los objetivos previstos, así como las orientaciones impartidas al jefe de grupo y auditores actuantes.

Igualmente, debe informar al jefe de la unidad organizativa correspondiente del Ministerio los resultados de cada supervisión realizada y su valoración final del trabajo

Cuando el jefe de la unidad organizativa de auditoría del Ministerio lo determine, el supervisor debe participar en la reunión de análisis de los resultados de la auditoría con los factores de la entidad auditada. Debe tenerse en cuenta que la participación en esta reunión le permite valorar el desenvolvimiento del jefe de grupo en dicha reunión.

**2.5 MANEJO Y CONTROL DE TIEMPOS.**

La asignación de recursos para el trabajo de auditoría debe considerar las técnicas de administración de proyectos las cuales tienen los siguientes pasos básicos: Desarrollar un plan detallado: El plan debe precisar los pasos a seguir para cada tarea y estimar de manera realista, el tiempo teniendo en cuenta el personal disponible. Contrastar la actividad actual con la actividad planificada en el proyecto: debe existir algún mecanismo que permita comparar el progreso real con lo planificado. Generalmente se utilizan las hojas de control de tiempo. Ajustar el plan y tomar las acciones correctivas: si al comparar el avance con lo proyectado se determina avances o retrasos, se debe reasignar tareas. El control se puede llevar en un diagrama de Gantt.

Diagrama de Gantt.	Nro.	Fecha	Fecha	Real	Real	Sem1	Sem2	Sem3	Sem4
Auditoría 1	Pers.	Inicio	Termino	Inicio	Termino				
Actividad 1	X	dd/mm/aa	dd/mm/aa	dd/mm/aa	dd/mm/aa	■			
Actividad 2	Y	dd/mm/aa	dd/mm/aa	dd/mm/aa	dd/mm/aa		■		
Actividad 3	Z	dd/mm/aa	dd/mm/aa	dd/mm/aa	dd/mm/aa	■			
Actividad 4	Y	dd/mm/aa	dd/mm/aa	dd/mm/aa	dd/mm/aa			■	
Actividad 5	X	dd/mm/aa	dd/mm/aa	dd/mm/aa	dd/mm/aa				■

Así mismo las hojas de control de tiempo son generalmente como sigue:

**HOJA DE CONTROL DE TIEMPO - SEMANAL**

SEMANA DEL \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ AL \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_  
 NO M B R E : Auditor 1  
 R E G I S T R O : nnnnn

GENERAL	DETALLE	L dd	M dd	M dd	J dd	V dd	S dd	D Dd
Auditoría 1	Actividad 1							
Auditoría 1	Actividad 2							
Auditoría 1	Actividad 3							
Auditoría 2	Actividad 1							
Auditoría 2	Actividad 4							

Hecho por : Auditor 1  
 Revisado Por: Director de auditoría.

Los recursos deben comprender también las habilidades con las que cuenta el grupo de trabajo de auditoría y el entrenamiento y experiencia que estos tengan. Tener en cuenta la disponibilidad del personal para la realización del trabajo de auditoría, como los períodos de vacaciones que estos tengan, otros trabajos que estén realizando, etc.

**2.6 ELABORACION DE PROGRAMA DE AUDITORIA.**

Cada miembro del equipo de auditoría debe tener en sus manos el programa detallado de los objetivos y procedimientos de auditoría objeto de su examen.

Ejemplo: si un auditor va a examinar el efectivo y otro va a examinar las cuentas x cobrar, cada uno debe tener los objetivos que se persiguen con el examen y los procedimientos que se corresponden para el logro de esos objetivos planteados. Es decir, que debe haber un programa de auditoría para la auditoría del efectivo y un programa de auditoría para la auditoría de cuentas x cobrar, y así sucesivamente. De esto se deduce que un programa de auditoría debe contener dos aspectos fundamentales: Objetivos de la auditoría y Procedimientos a aplicar durante el examen de auditoría.

También se pueden elaborar programas de auditoría no por áreas específicas, sino por ciclos transaccionales.

**Ejecución:** en esta fase se realizan diferentes tipos de pruebas y análisis a los estados financieros para determinar su razonabilidad. Se detectan los errores, si los hay, se evalúan los resultados de las pruebas y se identifican los hallazgos. Se elaboran las conclusiones y recomendaciones y se las comunican a las autoridades de la entidad auditada.

Aunque las tres fases son importantes, esta fase viene a ser el centro de lo que es el trabajo de auditoría, donde se realizan todas las pruebas y se utilizan todas las técnicas o procedimientos para encontrar las evidencias de auditoría que sustentarán el informe de auditoría.

## **2.7 PAPELES DE TRABAJO.**

- **CONCEPTO.**

Documentos preparados por un auditor que le permiten tener informaciones y pruebas de la auditoría efectuada, así como las decisiones tomadas para formar su opinión. Su misión es ayudar en la planificación y realización de la auditoría y en la supervisión y revisión de la misma y suministrar evidencias del trabajo llevado a cabo para argumentar su opinión.

Han de ser completos y detallados para que un auditor normal experto y sin haber visto dicha auditoría, sea capaz de averiguar a través de ellos para soportar las conclusiones obtenidas. Deben estar redactados de forma que la información que contengan sea clara e inteligible. Deberán facilitar de un vistazo una rápida evaluación del trabajo realizado.

Es el registro material que conserva el auditor del trabajo realizado, incluyendo los procedimientos empleados, pruebas realizadas, información obtenida.

Debe realizarse en el momento de realizar el trabajo, son propiedad única del auditor que los tiene que custodiar y guardar su confidencialidad.

Cada sociedad de auditores tiene su forma igual de trabajar y de presentar los papeles, aunque no sea una forma estándar.

- **CONTENIDO MÍNIMO DE LOS PAPELES.**

1. Evidencia que los estados contables y demás información, sobre los que va a opinar el trabajador, están de acuerdo con los registros de la empresa.
2. Relación de los pasivos y activos, demostrando de cómo tiene el auditor evidencia de su existencia física y valoración.
3. Análisis de las cifras de ingresos y gastos que componen la cuenta de resultados.
4. Prueba de que el trabajo fue bien ejecutado, supervisado y revisado.
5. Forma el sistema de control interno que ha llevado el auditor y el grado de confianza de ese sistema y cuál es el alcance realizado para revisar las pruebas sustantivas.
6. Detalle de las definiciones o desviaciones en el sistema de control interno y conclusiones a las que llega.
7. Detalle de las contrariedades en el trabajo y soluciones a las mismas.

## **PROCEDIMIENTO PARA PREPARAR LOS PAPELES.**

1. Cliente y ejercicio a revisar.
2. Fecha.
3. Nombre y apellidos del sujeto.
4. Objeto de los mismos.
5. Cuando el auditor utilice marca o símbolo tiene que explicar su significado.

### **NO DEBEN CONTENER:**

1. No ser copia de la contabilidad de la empresa.
2. No ser copia de los estados financieros.
3. No ser copia de la auditoría del año pasado.

- **TIPOS DE PAPELES DE TRABAJO.**

En función de la fuente de la que procedan los papeles de trabajo, éstos se podrán clasificar en tres grupos:

1. Preparados por la entidad auditada. Se trata de toda aquella documentación que la empresa pone al servicio del auditor para que pueda llevar a cabo su trabajo: estados financieros, memoria, escritura, contratos, acuerdos
2. Confirmaciones de terceros. Una parte del trabajo de auditoría consiste en la verificación de los saldos que aparecen en el balance de situación a auditar.
3. Preparados por el auditor. Este último grupo estará formado por toda la documentación elaborada por el propio auditor a lo largo del trabajo a desarrollar: cuestionarios y programas, descripciones, detalles de los diferentes capítulos de los estados financieros, cuentas, transacciones.

- **ARCHIVOS DE AUDITORÍA.**

El auditor tiene la obligación de conservar la información de cada auditoría en dos grupos o archivos complementarios (nunca sustitutivos).

a) ARCHIVO PERMANENTE.- Es en donde se guardará la información.

b) ARCHIVO AUDITORÍA EN CURSO.- Para cada auditoría se abre uno, cuando acaba la auditoría se verán los aspectos que tienen permanente y se pasará a otra carpeta o archivo.



- **CONTENIDO ARCHIVO PERMANENTE.**

Facilita a los auditores información básica sobre clientes, para comprender con mayor facilidad su sistema y están en condiciones de hacer referencia a documentos relevantes, año a año.

Es conveniente que incluya:

1. Escritura de sociedad y estatuto.
2. Acuerdos del consejo importantes.
3. Detalle de las escrituras de titularidad.
4. Direcciones de la sede social, fabricas, filiales, etc.
5. Fax, teléfonos, etc.
6. Copia del organigrama de la empresa.
7. Explicación de los procedimientos contables de la escritura y formularios que utiliza.
8. Donde están los registros contables y persona responsable de los mismos.
9. Nombre y apellidos de las personas autorizadas para aprobar pagos, etc.
10. Firma con autoridad en los bancos.
11. Cuestión de control interno pasado a la empresa.
12. Deficiencias encontradas.
13. Entrevista con la empresa y pequeños detalles.

- **CONTENIDO ARCHIVOS EN CURSO.**

1. Deben ofrecer constancia del trabajo realizado.
2. Debe permitir a cualquier persona (auditor) que los revise, llegar al convencimiento de que se han hecho todas las pruebas necesarias para sustentar la opinión de esa auditoria.
3. Correspondencia y notas marginales que se mantienen con la dirección.
4. Certificados recibidos de verificaciones de archivos.

5. Calendario de trabajo maestro, cálculo, horario, etc.
6. Extracto de actas del consejo que hacen referencias a esa auditoria.
7. Pruebas de verificación de saldos de balances y cuentas anuales.
8. Asuntos que han quedado pendientes y por qué.

## **CAPITULO III.**

### **CONTROL.**

#### **3.1 GENERALIDADES DEL CONTROL.**

Hoy en día a medida de que las empresas van creciendo enfrentan muchos problemas de control interno, debido a las diferentes situaciones administrativas y operacionales que se van dando día a día. Debemos de recordar que el control es una de las funciones de mayor importancia dentro de la organización, y para que este funcione de una manera correcta deben contar con indicadores que den a conocer la eficiencia y eficacia en relación con su entorno y sus procesos internos.

#### **3.2 CONCEPTO DE CONTROL.**

El control ha sido definido bajo dos grandes perspectivas, una perspectiva limitada y una perspectiva amplia. Desde la perspectiva limitada, el control se concibe como la verificación de los resultados conseguidos en el seguimiento de los objetivos planteados y el control de gastos invertido en el proceso realizado por los niveles directivos donde la estandarización en términos cuantitativos, forma parte central de la acción de control.

Bajo la perspectiva amplia, el control es concebido como una actividad no sólo a nivel directivo, sino de todos los niveles y miembros de la entidad, orientando a la organización hacia el cumplimiento de los objetivos propuestos bajo mecanismos de medición cualitativos y cuantitativos.

Todo esto lleva a pensar que el control es un mecanismo que permite corregir desviaciones a través de indicadores cualitativos y cuantitativos dentro de un contexto social amplio, a fin de lograr el cumplimiento de los objetivos claves para el éxito organizacional, es decir, el control se entiende no como un proceso netamente técnico de seguimiento, sino también como un proceso informal donde se evalúan factores culturales, organizativos, humanos y grupales.

El termino control tiene una connotación negativa para la mayoría de la gente dentro y fuera de la organización, pues se le asocia con restricción, imposición, delimitación, vigilancia o manipulación. Pero lo que debemos de tener claro es que muy útil y necesario dentro de una organización.

El control es una etapa primordial en la administración, pues aunque una empresa cuente con magníficos planes, una estructura organizacional adecuada y una dirección eficiente, el ejecutivo no podrá verificar cuál es la situación real de la organización y no existe un mecanismo que cerciore e informe si los hechos van de acuerdo con los objetivos para llevar a la empresa por un camino de éxito.

El concepto de control es muy general y puede ser utilizado en el contexto organizacional para evaluar el desempeño general frente a un plan estratégico. A continuación mencionaremos algunos conceptos de varios autores estudiosos del tema:

**HENRY FAYOL.**

“El control consiste en verificar si todo ocurre de conformidad con el PANM adoptado, con las instrucciones emitidas y con los principios establecidos. Tiene como fin señalar las debilidades y errores a fin de rectificarlos e impedir que se produzcan nuevamente”.

**ROBERT B. BUCHELE.**

“El proceso de medir los actuales resultados en relación con los planes, diagnosticando la razón de las desviaciones y tomando las medidas correctivas necesarias”.

**GEORGE R. TERRY.**

“El proceso para determinar lo que se está llevando a cabo, valorización y, si es necesario, aplicando medidas correctivas, de manera que la ejecución se desarrolle de acuerdo con lo planeado”.

**BURÓ K. SCANLAN.**

“El control tiene como objetivo cerciorarse de que los hechos vayan de acuerdo con los planes establecidos”.

**ROBERT C. APPLEBY.**

“La medición y corrección de las realizaciones de los subordinados con el fin de asegurar que tanto los objetivos de la empresa como los planes para alcanzarlos se cumplan económica y eficazmente”.

**ROBERT ECKLES, RONALD CARMICHAEL Y BERNARD SARCHET.**

“Es la regulación de las actividades, de conformidad con un plan creado para alcanzar ciertos objetivos”.

**HAROLD KOONTZ Y CIRIL O´DONELL.**

“Implica la medición de lo logrado en relación con lo estándar y la corrección de las desviaciones, para asegurar la obtención de los objetivos de acuerdo con el plan”.

**ADALBERTO CHIAVENATO.**

“El control es una función administrativa: es la fase del proceso administrativo que mide y evalúa el desempeño y toma la acción correctiva cuando se necesita. De este modo, el control es un proceso esencialmente regulador”.

## **JAMES STONER.**

“Es el proceso por medio del cual los gerentes se aseguran que las actividades efectivas están de acuerdo con las que se han planeado”.

La palabra **control** tiene muchas connotaciones y su significado depende de la función o del área en que se aplique, de esta forma puede ser entendido de las siguientes formas:

- Como la función administrativa que hace parte del proceso administrativo junto con la planeación, organización y dirección y lo que la precede.
- Como los medios de regulación utilizados por un individuo o empresa, como determinadas tareas reguladoras que un controlador aplica en una empresa para acompañar y avalar su desempeño y orientar las decisiones. También hay casos en que la palabra control sirve para diseñar un sistema automático que mantenga un grado constante de flujo o de funcionamiento del sistema total; es el caso del proceso de control de las refinerías de petróleo o de industrias químicas de procesamiento continuo y automático: el mecanismo de control detecta cualquier desvío de los patrones normales, haciendo posible la debida regulación.
- Como la función restrictiva de un sistema para mantener a los participantes dentro de los patrones deseados y evitar cualquier desvío. Es el caso del control de frecuencia y expediente del personal para evitar posibles abusos. Hay una imagen popular según la cual la palabra control está asociada a un aspecto negativo, principalmente cuando en las organizaciones y en la sociedad es interpretada en el sentido de restricción, coerción, limitación, dirección, refuerzo, manipulación e inhibición.

También existen otras connotaciones para la palabra control:

- Comprobar o verificar.
- Regular.
- Comparar con un patrón.
- Ejercer autoridad sobre alguien (dirigir o mandar).
- Frenar o impedir.

Todas las definiciones representan concepciones incompletas del control, quizás definidas de un modo subjetivo y de aplicación, en definitiva, debe entenderse el control como:

“La función administrativa ya que forma parte del proceso de administración, que permite verificar, constatar, palpar y medir, si la actividad, proceso, unidad, elemento o sistema seleccionado está cumpliendo y/o alcanzando o no los resultados que se esperan”.

Una buena implementación del control nos lleva a tener una buena relación con lo planteado ya que esto siempre debe de existir para verificar el logro de los objetivos que se establecen en la planeación, también debe haber medición para controlar los resultados y

detectar posibles desviaciones que impidan ejecutar lo planeado y si no fuera así, se deben establecer medidas correctivas para alcanzar los objetivos.

Para tener un buen control se debe de reunir ciertos requisitos y estos pueden ser:

- Corrección de fallas y errores: el control debe detectar e indicar errores de planeación, organización o dirección.
- Previsión de fallas o errores futuros: el control, al detectar e indicar errores actuales, debe prevenir errores futuros ya sean planeación, organización o dirección.

### **3.3 IMPORTANCIA DEL CONTROL.**

Es muy difícil imaginar a una organización sin controles ya que estos son indispensables en toda empresa para lograr planes y objetivos.

Una de las razones más evidentes de la importancia del control es por que hasta el mejor de los planes se puede desviar. El control se emplea para:

- Crear mejor calidad: Las fallas del proceso se detectan y el proceso se corrige para eliminar errores.
- Enfrentar el cambio: Este forma parte ineludible del ambiente de cualquier organización. Los mercados cambian, la competencia en todo el mundo ofrece productos o servicios nuevos que captan la atención del público. Surgen materiales y tecnologías nuevas. Se aprueban o enmiendan reglamentos gubernamentales. La función del control sirve a los gerentes para responder a las amenazas o las oportunidades de todo ello, porque les ayuda a detectar los cambios que están afectando los productos y los servicios de sus organizaciones.
- Producir ciclos más rápidos: Una cosa es reconocer la demanda de los consumidores para un diseño, calidad, o tiempo de entregas mejorados, y otra muy distinta es acelerar los ciclos que implican el desarrollo y la entrega de esos productos y servicios nuevos a los clientes. Los clientes de la actualidad no solo esperan velocidad, sino también productos y servicios a su medida.
- Agregar valor: Los tiempos veloces de los ciclos son una manera de obtener ventajas competitivas. Otra forma, aplicada por el experto de la administración japonesa Kenichi Ohmae, es agregar valor. Tratar de igualar todos los movimientos de la competencia puede resultar muy costoso y contraproducente. Ohmae, advierte, en cambio, que el principal objetivo de una organización debería ser “agregar valor” a su producto o servicio, de tal manera que los clientes lo comprarán, prefiriéndolo sobre la oferta del consumidor. Con frecuencia, este valor agregado adopta la forma de una calidad por encima de la medida lograda aplicando procedimientos de control.

- Facilitar la delegación y el trabajo en equipo: La tendencia contemporánea hacia la administración participativa también aumenta la necesidad de delegar autoridad y de fomentar que los empleados trabajen juntos en equipo. Esto no disminuye la responsabilidad última de la gerencia. Por el contrario, cambia la índole del proceso de control. Por tanto, el proceso de control permite que el gerente controle el avance de los empleados, sin entorpecer su creatividad o participación en el trabajo.

Los sistemas de control, para lograr su uso óptimo deben de tener ciertas características que mencionaremos a continuación:

- **Oportunidad:** un control es oportuno cuando se dispone de él en el momento apropiado, la manera óptima de información para control debiera pronosticar desviaciones a las normas o bases antes que estas ocurran, es decir debe aplicarse antes de que se efectúe el error, de tal manera que sea posible tomar medidas correctivas con anticipación.
- **Equilibrio:** a cada grupo se le debe de proporcionar un grado de control correspondiente. De la misma manera la autoridad se delega y la responsabilidad se comparte, al delegar autoridad es necesario establecer los mecanismos suficientes para verificar que están cumpliendo con la responsabilidad conferida y que la autoridad delegada está siendo debidamente ejercida. Ningún control será válido si no se fundamenta en los objetivos, por tanto es imprescindible establecer medidas específicas de actuación o estándares que sirvan de patrón para la evaluación de lo establecido, mismas que se determinan con base en los objetivos. Los estándares permiten la ejecución de los planes dentro de ciertos límites, evitando errores y consecuentemente, pérdidas de tiempo y dinero.
- **De los objetivos:** se refiere a que el control existe en función de los objetivos, es decir, el control no es un fin, si no un medio para alcanzar los objetivos preestablecidos. Ningún control será válido si no se fundamenta en los objetivos y si a través de él, no se revisa el logro de los mismos.
- **De las desviaciones:** todas las variaciones o desviaciones que se presenten en relación con los planes deben ser analizadas detalladamente, de manera que sea posible conocer las causas que lo originaron, a fin de tomar medidas necesarias para evitarlas en un futuro. Es inútil detectar desviaciones si no se hace el análisis de las mismas y si no se establecen medidas preventivas y correctivas.
- **Un control debe de ser económico:** el establecimiento de un sistema de control debe justificar el costo que este represente en tiempo y dinero, en relación con las ventajas reales que éste reporte. Un control solo debe implantarse si su costo se justifica en los resultados que esperen de él: de nada servirá establecer un sistema de control si los beneficios financieros que reditúa resultan menores que el costo y el tiempo que implican su implantación.
- **De excepción:** el control debe aplicarse, preferentemente, a las actividades excepcionales o representativas, a fin de reducir costos y tiempo, delimitando

adecuadamente que funciones estratégicas requieren el control. Este principio se auxilia de métodos probabilísticos, estadísticos o aleatorios.

- **De la función controladora:** la función controladora por ningún motivo debe comprender a la función controladora, ya que pierde efectividad de control. Este principio es básico, ya que señala que la persona o la función que realiza el control no debe estar involucrado con la actividad a controlar.
- **Seguir una estructura orgánica:** la función de control no puede sustituir una estructura orgánica. Los buenos controles están bien relacionados con la estructura orgánica y muestran su eficiencia, así como, la de los procedimientos en cuanto a su diseño y función. El enviar información al gerente o jefe de área es una forma efectiva de hacer factible la práctica de control al más bajo nivel de la empresa.
- **Ubicación estratégica:** no es posible fijar controles para cada aspecto del organismo, aun cuando este sea de pequeña o mediana magnitud. Por tanto es necesario establecer controles en ciertas actividades de la operación siguiendo un criterio estratégico.

### 3.4 BASES DEL CONTROL

Para que exista una buena base en la organización podríamos decir que el control se basa en la consecución de las siguientes actividades:

- Planear y Organizar.
- Hacer.
- Evaluar.
- Mejorar.

El planear y organizar se basa en objetivos, estos objetivos son los programas que desea lograr la empresa, los que facilitarán alcanzar la meta de esta. Lo que hace necesaria la planificación y organización para fijar qué debe hacerse y cómo.

El hacer es poner en práctica el cómo se planificó y organizó la consecución de los objetivos. De éste hacer se desprende una información que proporciona detalles sobre lo que se está realizando, o sea, ella va a esclarecer cuáles son los hechos reales. Esta información debe ser clara, práctica y actualizada al evaluar.

El evaluar que no es más que la interpretación y comparación de la información obtenida con los objetivos trazados, se puedan tomar decisiones acerca de que medidas, deben ser necesarias tomar.



La mejora es la puesta en práctica de las medidas que resolverán las desviaciones que hacen perder el equilibrio al sistema.

### 3.5 ELEMENTOS DEL CONTROL.

El control es un proceso cíclico y repetitivo. Está compuesto de cuatro elementos que se suceden:

**1.- Establecimiento de estándares:** es la primera etapa del control, que establece los estándares o criterios de evaluación o comparación. Un estándar es una norma o un criterio que sirve de base para la evaluación o comparación de alguna cosa. Existen cuatro tipos de estándares; los cuales se presentan a continuación:

- Estándares de cantidad: como volumen de producción, cantidad de existencias, cantidad de materiales primas, números de horas, entre otros.
- Estándares de calidad: como control de materia prima recibida, control de calidad de producción, especificaciones del producto, entre otros.
- Estándares de tiempo: como tiempo estándar para producir un determinado producto, tiempo medio de existencias de un producto determinado, entre otros.
- Estándares de costos: como costos de producción, costos de administración, costos de ventas, entre otros.

**2.- Evaluación del desempeño:** es la segunda etapa del control, que tiene como fin evaluar lo que se está haciendo.

**3.- Comparación del desempeño con el estándar establecido:** es la tercera etapa del control, que compara el desempeño con lo que fue establecido como estándar, para verificar si hay desvío o variación, esto es, algún error o falla con relación al desempeño esperado.

**4.- Acción correctiva:** es la cuarta y última etapa del control que busca corregir el desempeño para adecuarlo al estándar esperado. La acción correctiva es siempre una medida de corrección y adecuación de algún desvío o variación con relación al estándar esperado.

### 3.6 AREAS DEL CONTROL.

El control actúa en todas las áreas y en todos los niveles de la empresa. Prácticamente todas las actividades de una empresa están bajo alguna forma de control o monitoreo.

Las principales áreas de control en la empresa son:

**1.- Áreas de producción:** si la empresa es industrial, el área de producción es aquella donde se fabrican los productos; si la empresa fuera prestadora de servicios, el área de producción es aquella donde se prestan los servicios; los principales controles existentes en el área de producción son los siguientes:

- **Control de producción:** el objetivo fundamental de este control es programar, coordinar e implantar todas las medidas tendientes a lograr un óptimo rendimiento en las unidades producidas, e indicar el modo, tiempo y lugar más idóneos para lograr las metas de producción, cumpliendo así con todas las necesidades del departamento de ventas.
- **Control de calidad:** corregir cualquier desvío de los estándares de calidad de los productos o servicios, en cada sección (control de rechazos, inspecciones, entre otros).
- **Control de costos:** verificar continuamente los costos de producción, ya sea de materia prima o de mano de obra.
- **Control de los tiempos de producción:** por operario o por maquinaria; para eliminar desperdicios de tiempo o esperas innecesarias aplicando los estudios de tiempos y movimientos.
- **Control de inventarios:** de materias primas, partes y herramientas, productos, tanto subensamblados como terminados, entre otros.
- **Control de operaciones Productivas:** fijación de rutas, programas y abastecimientos, entre otros.
- **Control de desperdicios:** se refiere a la fijación de sus mínimos tolerables y deseables.
- **Control de mantenimiento y conservación:** tiempos de máquinas paradas, costos, entre otros.

**2.- Área comercial:** es el área de la empresa que se encarga de vender o comercializar los productos o servicios producidos.

- **Control de ventas:** acompaña el volumen diario, semanal, mensual y anual de las ventas de la empresa por cliente, vendedor, región, producto o servicio, con el fin de señalar fallas o distorsiones en relación con las previsiones. Pueden mencionarse como principales controles de ventas: por volumen total de las mismas ventas, por tipos de artículos vendidos, por volumen de ventas estacionales, por el precio de artículos vendidos, por clientes, por territorios, por vendedores, por utilidades producidas, por costos de los diversos tipos de ventas.
- **Control de propaganda:** para acompañar la propaganda contratada por la empresa y verificar su resultado en las ventas.

- **Control de costos:** para verificar continuamente los costos de ventas, así como las comisiones de los vendedores, los costos de propaganda, entre otros.

**3.- Área financiera:** es el área de la empresa que se encarga de los recursos financieros, como el capital, la facturación, los pagos, el flujo de caja, entre otros. Los principales controles en el área financiera se presentan a continuación:

- **Control presupuestario:** es el control de las previsiones de los gastos financieros, por departamento, para verificar cualquier desvíos en los gastos.
- **Control de costos:** control global de los costos incurridos por la empresa, ya sean costos de producción, de ventas, administrativos (gastos administrativos entre los cuales están; salarios de la dirección y gerencia, alquiler de edificios, entre otros), financieros como los intereses y amortizaciones, préstamos o financiamientos externos entre otros.

**4.- Área de recursos humanos:** es el área que administra al personal, los principales controles que se aplican son los que siguen:

- **Controles de asistencia y retrasos:** es el control del reloj chequeador o del expediente que verifica los retrasos del personal, las faltas justificadas por motivos médicos, y las no justificadas.
- **Control de vacaciones:** es el control que señala cuando un funcionario debe entrar en vacaciones y por cuántos días.
- **Control de salarios:** verifica los salarios, sus reajustes o correcciones, despidos colectivos, entre otros.

### 3.7 TIPOS DE CONTROL.

Existen tres tipos básicos de control, en función de los recursos, de la actividad y de los resultados dentro de la organización, estos son: el control preliminar, concurrente y de retroalimentación.

El primero se enfoca en la prevención de las desviaciones en la calidad y en la cantidad de recursos utilizados en la organización. El segundo, vigilar las operaciones en funcionamiento para asegurarse que los objetivos se están alcanzando, los estándares que guían a la actividad en funcionamiento se derivan de las descripciones del trabajo y de las políticas que surgen de la función de la planificación. Y el último tipo de control se centra en los resultados finales, las medidas correctivas se orientan hacia la mejora del proceso para la adquisición de recursos o hacia las operaciones entre sí.

- **CONTROL PRELIMINAR.**

Los procedimientos del control preliminar incluyen todos los esfuerzos de la gerencia para aumentar la probabilidad de que los resultados actuales concuerden favorablemente con los resultados planificados. Desde esta perspectiva las políticas son medios importantes para poner en marcha el control preliminar debido a que son directrices para la acción futura. Por lo tanto es importante distinguir entre el establecimiento de las políticas y su realización. El establecimiento de las políticas forma parte de la función de la planificación, mientras que la realización corresponde a la función del control. Selección de recursos humanos y formación de equipos de trabajo. La función de organizar define los requerimientos del trabajo y predetermina los requerimientos de las habilidades de los empleados. Estos requerimientos varían en su grado de especificidad, dependiendo de la naturaleza de la tarea. En años recientes se han diseñado muchos métodos que utiliza el muestreo estadístico para controlar la cantidad de los materiales el cual consiste en la inspección de las muestras mas que de todo el lote, estos métodos son menos costosos en cuanto al tiempo de inspección, pero existe el riesgo de aceptar materiales defectuosos si la muestra no tiene ningún defecto.

- **CONTROL CONCURRENTE.**

Consiste en las actividades de los supervisores que dirigen el trabajo de sus subordinados; la dirección se refiere a las actividades del gerente cuando instruye a sus subordinados sobre los medios y procedimientos adecuados y cuando supervisa el trabajo de los subordinados para asegurarse de que se realiza adecuadamente. La dirección sigue la cadena de mando formal, pues la responsabilidad de cada superior es interpretar para sus subordinados las órdenes recibidas de niveles más altos. La relativa importancia de dirección depende casi por entero de la naturaleza de las actividades llevadas a cabo por los subordinados.

- **CONTROL DE RETROALIMENTACION.**

Este tipo de control se centra en el desempeño organizacional pasado. La característica definitiva de los métodos de control de retroalimentación consiste en que éstos destacan los resultados históricos como base para corregir las acciones futuras; por ejemplo, los estados financieros de una empresa se utilizan para evaluar la aceptabilidad de los resultados históricos y determinar cuales son los cambios que deberían hacerse en la adquisición de recursos futuros o actividades operativas.

### **3.8 EL PROCESO DE CONTROL.**

El control administrativo: Es un esfuerzo sistemático para establecer normas de desempeño con objetivos de planificación, para diseñar sistemas de reinformación, para comparar los resultados reales con las normas previamente establecidas, para determinar si existen desviaciones y para medir su importancia, así como para tomar aquellas medidas que se

necesiten para garantizar que todos los recursos de la empresa se usen de la manera más eficaz y eficiente posible para alcanzar los objetivos de la empresa.

Independientemente de la función que se controle a de la técnica empleada para controlar, el diseño del sistema obedece a una estructura interna del mismo, cuya dinámica es cíclica e incluye un elemento determinado en su actuación. Lo primero en realizar para integrar un sistema de control es suponer que la dirección superior y los responsables de área deben tomar en cuenta tanto la finalidad práctica que persigue al llevar a cabo la acción de controlar con los medios adecuados para alcanzarla. Por tanto, el proceso de control contiene un conjunto de etapas básicas por medio de las cuales se establece el mecanismo para la puesta en práctica de control.

El control es un proceso formado por cuatro etapas definidas. Sin importar la función o actividad, estas mismas etapas básicas se aplican y son:

1. Establecer normas.
2. Medir desempeño.
3. Comparar lo realizado con las normas.
4. Tomar medidas correctivas.

**1.- Establecer Normas:** el establecimiento de normas proporciona la base sobre la cual se mide el desempeño real o esperado. En una operación simple, un administrados podrá controlar mediante observación directa; sin embargo a medida que las operaciones se hacen mas complejas o se amplia la autoridad de un administrador, esta se hace impracticable. El administrador debe escoger puntos hará atención especial y vigilándolos, asegurarse de que la operación total esta procediendo como estaba planeado en principio.

**2.- Medir Desempeño:** el medir el desempeño se refiere solo a mostrar lo que se esta logrando, esto es importante por que proporciona la información objetiva que posteriormente se compara con la norma establecida. La administración podrá suponer que se esta cumpliendo con las normas o bien, podrá medir objetivamente el desempeño y compararlo con tales normas. Es evidente que este último método lleva a un control más efectivo.

**3.- Comparar lo realizado con las normas:** esta es una de las etapas más difíciles del proceso de control, una vez que se ha obtenido la información sobre el funcionamiento, el siguiente paso es comparar este funcionamiento con la norma o estándares, cuando existe alguna diferencia entre ambos suele requerir de criterio para establecer la importancia de la diferencia. El funcionamiento a cargo del control debe analizar, evaluar y juzgar los resultados como parte definida del proceso de control.

**4.- Tomar medidas correctivas:** consiste en tomar las medidas correctivas pertinentes, puede considerarse como el hecho de hacer cumplir o de ver que las operaciones sean ajustadas o se hagan esfuerzos para que los resultados vayan de acuerdo con lo esperado. Siempre que existen variaciones importantes, no solo se necesita una acción inmediata y

energética sino también su aplicación. La acción correctiva la ejercen quienes tienen la autoridad sobre el procedimiento actual.

El control efectivo no puede tolerar demoras innecesarias, excusas o ajustes interminables.

### 3.9 PRINCIPIOS DE CONTROL.

- **Equilibrio:** a cada grupo de delegación conferido debe proporcionarle el grado de control correspondiente. De la misma manera la autoridad se delega y la responsabilidad se comparte, al delegar autoridad es necesario establecer los mecanismos suficientes para verificar que se están cumpliendo con la responsabilidad conferida, y que la autoridad delegada está siendo debidamente ejercida. Ningún control será válido si no se fundamenta en los objetivos, por tanto es imprescindible establecer medidas específicas de actuación, o estándares, que sirvan de patrón para la evaluación de lo establecido mismas que se determinan con base en los objetivos. Los estándares permiten la ejecución de los planes dentro de ciertos límites, evitando errores y, consecuentemente, pérdidas de tiempo y de dinero.
- **De la oportunidad:** el control, necesita ser oportuno, es decir, debe aplicarse antes de que se efectúe el error, de tal manera que sea posible tomar medidas correctivas, con anticipación.
- **De los objetivos:** se refiere a que el control existe en función de los objetivos, es decir, el control no es un fin, sino un medio para alcanzar los objetivos preestablecidos. Ningún control será válido si no se fundamenta en los objetivos y si, a través de él, no se revisa el logro de los mismos.
- **De las desviaciones:** todas las variaciones o desviaciones que se presenten en relación con los planes deben ser analizadas detalladamente, de manera que sea posible conocer las causas que lo originaron, a fin de tomar medidas necesarias para evitarlas en futuro. Es inútil detectar desviaciones si no se hace el análisis de las mismas y si no se establecen medidas preventivas y correctivas.
- **De la costeabilidad:** el establecimiento de un sistema de control debe justificar el costo que este represente en tiempo y dinero, en relación con las ventajas reales que este reporte. Un control sólo deberá implantarse si su costo se justifica en los resultados que se esperen de él; de nada servirá establecer un sistema de control si los beneficios financieros que reditúa resultan menores que el costo y el tiempo que implican su implantación.
- **De excepción:** el control debe aplicarse, preferentemente, a las actividades excepcionales o representativas, a fin de reducir costos y tiempo, delimitando adecuadamente que funciones estratégicas requieren el control. Este principio se auxilia de métodos probabilísticos, estadísticos o aleatorios.

- **De la función controladora:** la función controladora por ningún motivo debe comprender a la función controladora, ya que pierde efectividad de control. Este principio es básico, ya que señala que la persona o la función que realiza el control no debe estar involucrada con la actividad a controlar.

### 3.10 REGLAS DEL PROCESO DE CONTROL.

Hay que distinguir, ante todo, los pasos o etapas de todo control:

1. Establecimiento de los medios de control.
2. Operaciones de recolección de datos.
3. Interpretación y valoración de los resultados.
4. Utilización de los mismos resultados.

La primera, y la última de estas etapas son esencialmente propias del administrador. La segunda, ciertamente es del técnico en el control de que se trate. La tercera, suele ser del administrador, con la ayuda del técnico.

Entre la innumerable variedad de medios de control posibles en cada grupo, hay que escoger los que puedan considerarse como estratégicos y hacerse las siguientes cuestiones:

- ¿Qué mostrará mejor lo que se ha perdido o no se ha obtenido?
- ¿Qué puede indicarnos lo que podría mejorarse?
- ¿Cómo medir más rápidamente cualquier desviación anormal?
- ¿Qué informará mejor “quién” es responsable de las fallas?
- ¿Qué controles son los más baratos y amplios a la vez?
- ¿Cuáles son los más fáciles y automáticos?

Los sistemas de control deben reflejar, en todo lo posible, la estructura de la organización:

1. La organización es la expresión de los planes, y a la vez un medio de control. Por eso, cuando el control “rompe” los canales de la organización sistemáticamente, distorsiona y trastorna ésta, los reportes que se obliga a los obreros, entre otros, que entreguen a contabilidad u otro departamento de control “directamente” tienden a distorsionar la organización.

2. Además, los mismos controles pierden eficacia muchas veces el dato escueto no sirve, pues necesita de la interpretación o adiciones que debe hacerles el jefe de cada departamento, que es quien tiene la visión general del mismo.

Al establecer los controles, hay que tener en cuenta su naturaleza y la de la función controladora, para aplicar el que sea más útil.

1. Para determinar la naturaleza de los controles, servirá la siguiente clasificación de los medios de control. Puramente personales, supervisión, revisión de operaciones, entre otros.
2. Para lo que se refiere a la “naturaleza de la función controladora”, ubique lo que se refiere a “los medios de control”.

Los controles deben ser flexibles. Cuando un control no es flexible, un problema que exija rebasar lo calculado en la previsión, hace que, o bien no pueda adecuadamente la función, o bien se tienda a abandonar el control como inservible. Muchos están en contra del empleo de controles, precisamente por su inflexibilidad.

Por ello es tan útil el empleo de los presupuestos flexibles. En ellos se registran en forma gráfica sobre el eje de las ordenadas, los gastos fijos, como rectas horizontales, y las variables proporcionales, como líneas oblicuas.

Los controles deben reportar rápidamente las desviaciones. El control de tipo “histórico”, mira hacia el pasado. De ahí que, muchas veces, cuando reporta una desviación o corrección, ésta es ya imposible de realizarse. Los controles, por el contrario, deben actualizarse lo más que se pueda.

Deben tener preferencia, por ello, los tipos de control que tienen “preestablecida” su norma o estándar, aunque éste sea aproximado, presupuestos, pronósticos, estimaciones, etcétera.

Los controles debe ser claros para todos cuantos de alguna manera han de usarlos. De ahí la necesidad de limitar “tecnicismos”. Su empleo exagerado suele ser la tendencia natural que se da en los “especialistas”, como un medio de “hacer valer su puesto”. Pero la verdadera manera de lograrlo, es obteniendo el máximo efecto del control, y éste no se dará, si todos los que han de emplearlo, no lo entienden perfectamente.

Por la misma razón, debe cuidarse de estar instruyendo permanentemente sobre la necesidad de los controles y sobre su táctica y terminología, a quienes han de intervenir en su operación.

Los controles deben llegar lo más concentrados que sea posible a los altos niveles administrativos, que los han de utilizar.

Por esta razón debe encarecerse siempre la utilización de gráficas para el control, ya sean simples líneas, gráficas de Gantt, de punto de equilibrio, etc. Nótese además el beneficio de poder aplicar las técnicas de la estadística.



Los controles deben conducir por sí mismos de alguna manera a la acción correctiva. No sólo deben decir “que algo está mal”, sino “dónde, por qué, quién es el responsable, etcétera”.

En la utilización de los datos deben seguirse un sistema. Sus pasos principales serán:

1. Análisis de los “hechos”.
2. Interpretación de los mismos.
3. Adopción de medidas aconsejables.
4. Su iniciación, y revisión estrecha.
5. Registro de los resultados obtenidos.

Es indispensable no confundir “los hechos”, con su interpretación valorativa.

El control puede servir para lo siguiente:

1. Seguridad en la acción seguida (como el director de una nave que, aunque no tenga que variar el rumbo, usa instrumentos para asegurarse de que el rumbo es el debido).
2. Corrección de los defectos.
3. Mejoramiento de lo obtenido.
4. Nueva planeación general.
5. Motivación personal.

### **3.11 FALLAS EN EL PROCESO DE CONTROL.**

Normalmente la no consecución de los objetivos fijados con anterioridad que han sido medidos y evaluados por un sistema de control deben expresarse con una explicación que se fundamenta en la búsqueda de respuestas.

El papel del analista debe ser objetivo y centrarse en las técnicas utilizadas y los criterios que le fundamentan, para no caer en los errores típicos de la supervisión como los siguientes:

- **Cacería de brujas:** el sistema se encamina a la búsqueda de síntomas y culpables en vez de causas y posibles soluciones. Es cierto que como decía WEINER “los sucesos imprevistos e inesperados provocan un mayor intento de explicación que el resto”, pero esto provoca que se trate de personificar el error en aras de encubrir otros que le dieron origen.

- **Esparcimiento de la responsabilidad:** el proceso de control puede no ser demasiado específico e involucrar al total del personal el cual al sentirse atacado, lejos de apoyar el restablecimiento del equilibrio, reacciona negativamente.
- **Obsesión:** el proceso de control se vuelve obsesivo, hay demasiadas inspecciones por lo que se vuelve costoso, creando, además, un clima de baja confianza ya que limita la libertad individual para actuar y auto controlarse.
- **Nostalgia:** el sistema pone demasiado énfasis en lo que pasó, se vuelve recursivo, lo que limita una efectiva toma de medidas correctivas.

### 3.12 TECNICAS PARA EL CONTROL.

Entre las diferentes técnicas de control se pueden mencionar las siguientes:

- Contabilidad.
- Auditoria.
- Presupuestos.
- Reportes, informes.
- Formas.
- Archivos (memorias de expedientes).
- Computarizados.
- Mecanizados.
- Gráficas y diagramas.
- Proceso, procedimientos, Gantt, etc.
- Procedimiento hombre maquina, mano izquierda, mano derecha etc.
- Estudio de métodos, tiempos y movimientos, etc.
- Métodos cuantitativos.
- Redes.
- Modelos matemáticos.
- Investigación de operaciones.
- Estadística.
- Cálculos probabilísticas.

A continuación describiremos algunas de ellas:

#### **Reportes e informes.**

Se clasifican en:

- Informes de control que se utilizan para el control directo de las operaciones.
- Reportes de información que presentan datos más extensos a fin de que la gerencia pueda formular planes.

Para diseñar un informe se considera:

Unidad del tema

- Concentración sobre las acepciones.
- Claridad y concisión.
- Complementarse con presentaciones gráficas, audiovisuales y verbales.
- Equilibrio entre la uniformada y la variedad.
- Frecuencia de los reportes.
- Evaluación de la información.
  
- **Administración por objetivos.**

Ha de resaltar que no constituye una técnica o sistema totalmente novedoso, sin embargo ha enfocado realidades muy antiguas y trascendentales.

La administración por objetivos coordina diversos aspectos ya conocidos, como por ejemplo el control presupuestal.

- **Principios generales de la administración por objetivos:** La administración por objetivos constituye una especial actitud, criterio o filosofía de la administración, que consiste en que los jefes superiores discuten en común con los jefes que dependen inmediatamente de ellos, la cuantificación de los objetivos y estándares que deben establecerse.

Una de las características fundamentales de la administración por objetivos, consiste en forzar a la mente para que procure convertir en mensurables y cuantitativos muchos objetivos que hasta hoy se dejaban establecidos en forma vaga, o eran puramente cualitativos.

La administración por objetivos se aplica a lo jefes o administradores de todos los niveles. Consiste realmente en un medio para medir su verdadera aportación.

- **Descripción general del sistema:**
  1. El requisito básico es que exista un pleno apoyo de la dirección o gerencia general.
  2. Ordinariamente deben operar por años.
  3. Se requiere como primer paso identificar las metas generales de la empresa en los términos más exactos que sea posible. Es necesario convertir los objetivos en estándares.
  4. Lo anterior implica hacer revisiones y ajustes en los planes generales, y sobre todo en la organización de la empresa.

5. Debe pedirse a cada jefe interior, que fije sus propios estándares u objetivos.
6. El jefe superior deberá ensayar la fijación de los estándares o metas, debidamente cuantificados, en cada uno de los campos que lo están haciendo también sus subordinados.
7. Debe discutirse en cada uno de éstos lo que por ello ha sido señalado. Cuando ambos jefes, superior o inferior coinciden en los estándares, no habrá problemas. De lo contrario deberá estudiar el caso y tratar de ponerse de acuerdo y fijar cada uno mejor sus metas o reorganizar las existentes.
8. Las decisiones adoptadas en estas juntas entre el jefe superior y sus jefes subordinados inmediatos, pueden crear la necesidad de modificar o ajustar los objetivos generales, lo que en realidad constituye una línea de retroalimentación.
9. Durante el desarrollo de los programas en el año, debe revisarse cada determinado tiempo lo que se ha podido obtener en los estándares prefijados y lo que se ha logrado. Deben pedirse y analizarse las razones por las que no se pudo obtener lo señalado.
10. Con los resultado de la revisión parcial antes mencionada, podrá ocurrir que algunas metas esperadas deban reducirse, o hasta desecharse, o bien, que se puedan aumentar otras o ampliarlas.

Finalmente la revisión permitirá preparar los nuevos estándares para el siguiente período.

### **Gráfica de Gantt.**

Uno de los elementos más importantes de controlar es el desarrollo de la realización de actividades tanto al tiempo que cada una de ellas implica, como en la relación que deben aguantar entre sí en cada momento, cuando todas ellas concurren al mismo fin.

Henry I. Gantt, inventó para este efecto las cartas o gráficas que toman su nombre y que consisten en representar cada actividad por una barra horizontal la que, por su cruce con niveles o líneas verticales, indica en meses, semanas, días, entre otros, el momento de su iniciación y terminación, y su simultaneidad con las otras actividades relacionadas con ella. Suelen indicarse también a veces la persona, sección, entre otros, encargada de cada una de dichas actividades.

### **Las técnicas de trayectoria crítica.**

Entre los mayores y más modernos avances en materia de técnicas de control planeación se encuentran, las llamadas Técnicas de Trayectoria Crítica. Aunque son métodos diversos, tienen elementos comunes que permiten agruparlos bajo una denominación común: Se ha puesto el término METRA (Método de Evaluación y Trayectorias en Redes de Actividades).

Estas técnicas constituyen un método para controlar programas, costos, tiempos, secuencias, relación de actividades, entre otros.

### **Técnica PERT.**

Recibe su nombre de las siglas Program Evaluation and Revió Technique, que traducido al español significa Técnica de Evaluación y Revisión de Programas. Consiste en un instrumento con bases en una red de actividades y eventos, y mediante la estimación en tres tiempos, se evalúa la probabilidad de terminar un proyecto para una fecha determinada.

Aunque inicialmente esta técnica fue creada para controlar y evaluar la duración de proyectos, por lo que se conoció como PERT/tiempo, posteriormente se ha introducido en ella los costos de las actividades, para efectos de control presupuestal, y aun para estudiar el tiempo mínimo compatible con el menor costo posible, dando lugar al sistema PERT/costo.

### **La técnica CPM.**

Simultáneamente con el estudio del método PERT, aunque de forma independiente, las compañías Dupont de Niemours, y Remington Rand, buscaban un procedimiento que les permitiera resolver problemas típicos de programación. Llegaron al resultado de redes de actividades, como en el caso del PERT, por lo que la primera fase del CPM (Critical Path Method: Método de la Ruta Crítica) es prácticamente igual al PERT, del cual difiere porque trabaja solamente con un tiempo probable de ejecución, basado en experiencias previamente registradas, pero a la vez introduce costos estimados de las actividades implicadas en el proyecto, buscando acortar el proyecto al condensar ciertos tiempos, para lograr un mínimo costo. Se podría definir como la técnica que estima un tiempo probable y determina el costo de cada actividad de una red, con el fin de fijar el tiempo más conveniente de comportamiento en la duración de un proyecto, para lograr el mínimo costo posible.

### **La técnica RAMPS.**

Es el más reciente entre los métodos de Ruta Crítica. Su nombre se forma también de las siglas Resource Allocation and Multi Project Schedulling: Programa de Proyectos Múltiples y Asignación de Recursos. Tiene por objeto programar la forma en que ciertos recursos limitados, deben ser distribuidos entre varios proyectos simultáneos, total o parcialmente, para obtener una máxima eficiencia. Además de las ideas e instrumentos comunes a PERT y PCM, introduce conceptos de competencia entre varias actividades, que utilizan los mismos recursos a la vez, y que permiten programar dichos recursos en conjunción al programa de actividades. Es posible comparar los costos de diversas alternativas en proyectos, identificar los recursos más efectivos, y es factible, a través del uso de una computadora electrónica, hacer evaluaciones del progreso y perspectiva de trabajo en un momento determinado según opinión de la oficina en México de la firma inventora.

### **Auditorias.**

El término auditoria va ligado a la detección de fraudes. Las auditorias tienen muchas aplicaciones importantes, desde validar la honradez y justicia de los estados financieros, hasta proporcionar una base crítica para decisiones gerenciales. Existen dos tipos de auditorias: las externas y las internas.

#### **Auditorias externas.**

Es un proceso de verificación que implica la evaluación independiente de las cuentas y los estados financieros de la organización. Se revisan los activos y los pasivos, así como también los informes financieros con el objetivo de verificar si están completos y exactos. La auditoria es realizada por personal contable empleado por un despacho externo de contadores o por contadores contratados al efecto. Su labor consiste en verificar si la empresa, al preparar sus estados financieros y evaluar sus activos y pasivos, se ha ajustado a los principios contables generalmente aceptados y si los ha aplicado debidamente. La auditoria externa se efectúa cuando el período de operaciones de la organización ha concluido y los estados financieros están terminados.

#### **Auditorias internas.**

Son realizadas por miembros de la organización. Su propósito es ofrecer garantía razonable de que los activos de la organización están debidamente protegidos y de que los registros financieros son llevados con la precisión y la confiabilidad suficiente para preparar los estados financieros. Además sirve a los directivos para evaluar la eficiencia de las operaciones de la organización y el desempeño de los sistemas de control. El alcance de las auditorias también puede variar, dependiendo del tamaño y las políticas de la empresa.

### **3.13 CONTROL Y AUDITORIA.**

Los controles proporcionan marcos de referencia sencillos pero efectivos para evaluar y medir el funcionamiento en áreas importantes del organismo social. Dichos controles son principalmente útiles en la administración de una empresa y suministrar comprobaciones para detectar rápidamente áreas de peligro y confirmar el logro de lo planeado.

El control aparece con mayor frecuencia de auditoria en sus diversos tipos, entendiéndose por auditoria la técnica que tiene como propósito la comprobación, verificación y evaluación de actividades, por medio de la técnica de investigación aplicadas a hechos y registros.

La revisión de un organismo en todos sus niveles es de gran importancia, sin importar su tamaño, sobretodo si se quiere evitar que se cometan errores costosos y que se repitan las equivocaciones ya que cometidas una vez, los esfuerzos para evaluar la administración de una empresa son saludables.

El fundamento para la evaluación, las normas y las dificultades presentan problemas y provocan diferencia de opinión. Pero uno de los pasos esenciales e iniciales hacia la mejoría es la medición de lo logrado actualmente. Procurar evaluar la actuación de la administración es muy recomendable, por que ayuda a detectar zonas en las que se pueden mejorar la administración o gestión.

Por tradición, la auditoria es una apreciación independiente de los registros financieros de la empresa, busca probar la confiabilidad y validez de los registros de las transacciones, determinando el grado de exactitud y la forma en que los estados financieros reflejan de un modo fiel lo que supuestamente representan.

Este concepto de auditoria, la verificación de los registros financieros de un organismo es limitado en cuanto a su alcance y es conocida como auditoria externa.

Cuando la auditoria se realiza por el personal especializado de la misma empresa, puede ser un medio efectivo de control así como un instrumento para la verificación de riesgos financieros y es conocida como auditoria interna. El término auditoria va ligado a la detección de fraudes.

Las auditorias tienen muchas aplicaciones importantes, desde validar la honradez y justicia de los estados financieros, hasta proporcionar una base crítica para decisiones gerenciales. Existen dos clases de auditoria: las externas y las internas.

- **Auditorias Externas:** es un proceso de verificación que implica la evaluación independiente de las cuentas y los estados financieros de la organización. Se revisan los activos y los pasivos, así como también los informes financieros con el objetivo de verificar si están completos y exactos. La auditoria también es realizada por personal contable empleado por un despacho externo de contadores o por contadores contratados al efecto. Su labor consiste en verificar si la empresa, al preparar sus estados financieros y evaluar sus activos y pasivos, se han ajustado a las normas de información financiera y si las ha aplicado correctamente. La auditoria externa se efectúa cuando el período de operaciones de la organización ha concluido y los estados financieros están terminados.
- **Auditoria Interna:** son realizadas por miembros de la organización. Su propósito es ofrecer garantía razonable de que los activos de la organización están debidamente protegidos y de que los registros financieros son llevados con la precisión y confiabilidad suficiente para preparar los estados financieros. Además sirve a los directivos para evaluar la eficiencia de las operaciones de la organización y el desempeño de los sistemas de control. El alcance de las auditorias también puede variar, dependiendo del tamaño y las políticas de la empresa.

## **CAPITULO IV.**

### **CONTROL INTERNO.**

#### **4.1 GENERALIDADES DEL CONTROL INTERNO.**

El control interno es de importancia para la estructura administrativa contable de una empresa. Esto asegura que tanto son confiables sus estados contables, frente a los fraudes y eficiencia y eficacia operativa.

#### **4.2 ANTECEDENTES DEL CONTROL INTERNO.**

En los pueblos de Egipto, Fenicia, Siria y otras más, encontramos contabilidad de partida simple, en la Edad Media aparecieron libros de contabilidad para controlar las operaciones de los negocios, en Venecia el gran imperio comercial ha hecho que en 1494 Fray Luca Paccioli escribiera un libro de contabilidad por partida doble. La Época contemporánea (1789 a nuestros días) es sin duda la que más interesa en cuanto se refiere a control interno en los negocios, pues la invención de maquinas automáticas permitió un desarrollo mas acelerado en las empresas imposibilitando su control por una sola persona; naciendo de esta manera la división de labores con la finalidad de obtener mayor dominio en las operaciones de los negocios. Pensando que el origen del control interno, surge de la partida doble, que es una de las principales medidas de control, pero fue probablemente hasta fines del siglo XIX y principios del siglo XX cuando los hombres de negocios se preocuparon por formar medidas y establecer sistemas adecuados para la protección de sus intereses. Así pues se puede decir de una manera general que el control interno ha nacido como una consecuencia del crecimiento económico de los negocios, lo cual implica una mayor complejidad en su organización y por tanto, en su administración.

El desarrollo económico de los pueblos derivado de las conquistas de la ciencia en el campo industrial, ha permitido el establecimiento de grandes empresas. Esto ha dado por resultado una gran complejidad en la organización y administración de esas instituciones. El comerciante antiguo no tenía problemas de esa especie. En muchos casos, atendía personalmente la compra, guarda y venta de la mercancía y si en ocasiones ocupaba algún ayudante que le hiciera menos pesada su labor, seguía invariablemente vigilando y atendiendo el negocio en la totalidad de sus operaciones. Como el periodo de crecimiento rápido de los negocios fue acompañado en gran parte por utilidades substanciosas, la administración enfocó sus energías a la producción y expansión, haciendo caso omiso de la eficiencia de sus operaciones internas. Sin embargo, la situación en los últimos años ha sido diferente, debido a la mayor estabilidad de los negocios y a la lucha por los mercados, la importancia y trascendencia de la organización y administración de las empresas están fuera de toda duda. El control interno está íntimamente relacionado con el estudio de la organización y administración de los negocios.



### **4.3 CONCEPTO DE CONTROL INTERNO.**

El concepto de control interno ha sufrido a través de los años diversas modificaciones. Hace 50 años el término utilizado era verificación interna, describía las prácticas seguidas por los departamentos de contabilidad y finanzas para realizar el doble objetivo: reducir al mínimo los errores en la rutina contable y proteger los objetivos, particularmente el efectivo, contra pérdida o robo. La expresión de control interno carece de una definición apropiada o universal, o que sea aceptada o aprobada por todos los que investigaron el tema. En los Estados Unidos de Norteamérica, no existe una completa unificación del significado exacto del término y se utilizan con frecuencia las palabras “internal check” e “internal control”. Mientras que en el idioma castellano se usan expresiones tales como: control interno, comprobación interior, comprobación interna y control.

Para poder apreciar las distintas definiciones que sobre el tema se conocen mencionaremos algunos conceptos de los autores e instituciones nacionales y extranjeras dedicados a esta materia, para poder hacer un análisis del concepto de control interno.

#### **Instituto Americano de Contadores Públicos Diplomados.**

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa, para salvaguardar de sus activos, controlar la exactitud y contabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y alentar la adhesión a las políticas gerenciales establecidas.

#### **George E. Bennett.**

Un sistema de control interno puede definirse como la coordinación del sistema de contabilidad y de los procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado llevando a cabo sus labores delineadas en una forma independiente, compruebe continuamente el trabajo de otro empleado, hasta determinado punto que pueda involucrar la posibilidad de un fraude.

#### **Víctor H. Stempf.**

El sistema interno de comprobación y control puede explicarse como la distribución apropiada de funciones del personal, de tal manera que al trabajo de cada empleado pueda coordinarse y comprobarse independientemente del trabajo de otros empleados.

#### **Robert H. Montgomery.**

El control interno implica que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización en general de un negocio, están establecidos de tal manera, que ninguna de las cuentas o procedimientos de encuentran bajo control independiente y absoluto de una persona; sino por el contrario, el trabajo de un empleado es complementario del hecho por otro y que hace una auditoria continua de los detalles del negocio.

### **Víctor Z. Brink.**

El control interno se refiere a los métodos y prácticas de cualquier clase, por medio de los cuales se coordinan y operan los registros y comprobantes de contabilidad y los procedimientos, que afectan al uso, de manera que la administración de un negocio obtiene de la función contable la utilidad máxima para sus objetivos de información, protección y control.

### **Luis V. Manrara Galán.**

El control consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, mediante el cual la contabilidad controlada, hasta donde sea posible, las operaciones principales del negocio y el trabajo de los empleados se completan de tal forma que ninguno tenga el control absoluto sobre alguna operación importante, de modo que no puedan existir fraudes ni errores a menos que se confabulen dos o mas empleados para realizarlo.

### **Joaquín Gómez Morfin.**

El control interno es un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener la información segura, proteger adecuadamente de los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa.

### **William L. Chapman.**

Por control interno se entiende: como el programa de organización y el conjunto de métodos y procedimientos coordinados y adoptados por una empresa para salvaguardar sus bienes, comprobar la eficacia de sus datos contables y el grado de confianza que suscitan a efectos de promover la eficiencia de la administración y lograr el cumplimiento de la política administrativa establecida por la dirección de la empresa.

### **Instituto Mexicano de Contadores Públicos.**

El control interno comprende: el plan de organización con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la salvaguarda de sus activos, verificar la confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Con las diferentes definiciones que se mencionan anteriormente podemos concluir que el control interno es un plan de organización y dirección para el correcto manejo de los procedimientos establecidos dentro de la empresa, involucrando lo administrativo y lo operacional.

#### **4.4 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO.**

Al estudiar los diferentes conceptos sobre control interno podemos concluir que es una herramienta dedicada a la prevención de fraudes, a descubrir errores y deficiencias; constituyendo una ayuda indispensable para una eficiente y eficaz administración.

A continuación estudiaremos los objetivos del control interno desde el punto de vista de varios autores:

##### **Joaquín Rodríguez Valencia.**

- Proteger sus recursos contra pérdidas, fraudes o ineficiencias.
- Promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables y administrativos.
- Apoyar y medir el cumplimiento de la organización.
- Juzgar la eficiencia de operaciones en todas las áreas funcionales de la organización.
- Cerciorarse si ha habido adhesión a las políticas generales de la organización.

##### **Abrahám Perdomo Moreno.**

- Prevenir fraudes.
- Descubrir robos y malversaciones.
- Obtener información administrativa, contable y financiera confiable y oportuna.
- Localizar errores administrativos, contables y financieros.
- Proteger y salvaguardar los bienes, valores, propiedades y además activos de la empresa en cuestión.

##### **Joaquín Gómez Mofín.**

- Comprobación de la veracidad de los informes y estados financieros, así como de cualquier otro dato que proceda de la contabilidad.
- Prevención de fraudes y en caso de que sucedan, posibilidad de descubrirlos y determinar su monto.
- Localización de errores y desperdicios innecesarios, promoviendo al mismo tiempo la uniformidad y la corrección al registrar las operaciones.
- Estimular la eficiencia del personal mediante la vigilancia de que se ejerce a través de los informes de contabilidad relativos.

- En general, para salvaguardar los bienes y obtener un control efectivo sobre todos los aspectos vitales de un negocio.

En base a lo anterior podemos tener en claro que el objetivo fundamental del control interno es establecer las acciones, las políticas, los métodos, procedimientos y mecanismos de prevención, control, evaluación y de mejoramiento continuo de la entidad que le permitan la autoprotección necesaria para garantizar una función administrativa transparente, eficaz y eficiente para cumplimiento de los objetivos de la organización.

#### **4.5 PRINCIPIOS DEL CONTROL INTERNO.**

La aplicación del control interno debe fundamentarse en principios, de acuerdo con Perdomo Moreno son los siguientes:

- Separación de funciones de operación, custodia y registro.
- Dualidad o pluralidad de personal en cada operación; es decir, en cada operación de la organización deben intervenir dos personas por lo menos.
- Ninguna persona debe tener acceso a los registros que controlan su actividad.
- El trabajo de subordinados será de complemento y no de revisión.
- La función de registro de operaciones será exclusivo del departamento de contabilidad.

Los procedimientos de comprobación y control interno varían en cada organización. A continuación se indican diversos principios básicos de control interno, adoptado de Holmes, incluye los siguientes:

- Debe fijarse la responsabilidad. Si no existe una delimitación exacta de esta, el control será ineficiente.
- El registro y las operaciones deben estar separados. Un empleado no puede ocupar un puesto que tenga funciones de registro, y al mismo tiempo funciones de control de las operaciones.
- Deben utilizarse pruebas para comprobar la exactitud, con el fin de asegurarse de que las operaciones y el registro se realizan en forma exacta.
- Ninguna persona individualmente debe tener totalmente a su cargo una transacción comercial.
- Se debe seleccionar y proporcionar capacitación al personal; una capacitación bien detectada ofrece como resultado un mejor rendimiento.

- Si es posible, debe haber rotación entre los empleados asignados a cada puesto, esta reduce las posibilidades de cometer un fraude e indica la adaptabilidad de un empleado.
- Las descripciones de funciones y procedimientos para cada puesto deben asignarse por escrito. Los manuales administrativos (de organización, procedimientos, políticas) promueven la eficiencia y evitan errores.
- Los empleados que manejan valores deben afianzarse. La fianza protege a la empresa y actúa como disuasivo psicológico en el empleado.
- No hay que exagerar las ventajas de un método de contabilidad, ya que este no sustituye al sistema de control interno.
- Debe hacer uso del equipo electrónico siempre que esto sea factible, pues facilita las operaciones fomenta la división de trabajo y puede reforzar el control interno.

#### **4.6 IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO.**

Como se ha dicho, la contabilidad y después el control interno son consecuencia del desarrollo económico de las empresas, en los tiempos actuales en donde los negocios han ido creciendo desde pequeños hasta alcanzar un volumen respetable, el dueño se da cuenta de que no es posible atender todas las actividades de su negocio, entonces piensa en la conveniencia de delegar sus atribuciones en manos de algunos ayudantes, para que la empresa pueda desenvolverse en forma satisfactoria. El director general o propietario, concreta sus esfuerzos a la coordinación del trabajo de los funcionarios especialistas, lo cual constituye un verdadero problema cuya solución se estima como la función más importante de la administración de una empresa. Para la autoridad central, el conocimiento y control completo de las actividades que se desarrollan es primordial para lograr el objetivo señalados, entre los cuales son comunes a todos los negocios al de procurar la integridad del capital invertido y hacer producir a dicho capital un rendimiento proporcionado al riesgo que lleve consigo y al esfuerzo que requiera. Todas las empresas públicas, privadas y mixtas, ya sean comerciales, industriales o financieras, deben contar con un instrumento de control administrativo, tales como un buen sistema de contabilidad, apoyada de un catalogo de cuantas eficientes y práctico; además, de un sistema de control interno, para poder confiar en los conceptos, cifras, informes y reportes de los estados financieros. Un buen sistema de control interno es importante desde el punto de vista de la integridad física y numérica de los bienes y activos de la empresa.

#### **4.7 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO.**

Un adecuado control interno debe extenderse más allá de las operaciones contables y financieras. El control interno es considerado un programa que incluye la estructura

organizacional, los sistemas de procedimientos administrativos, las políticas, así como, la utilización completa de los recursos organizacionales y demás medidas elegidas para su funcionamiento eficaz. El control interno debe ser adecuado al ambiente de autoridad de cada administrador, reflejando así la naturaleza de la actividad controlada. Los elementos considerados como principales en la estructura del sistema de control interno y su aplicación en todas sus funciones y operaciones de la organización son:

- Estructura Organizacional.
- Procedimientos.
- Personal.
- Vigilancia.

### **Estructura Organizacional.**

La organización es un proceso encaminado a lograr un objetivo, el cual debe haber sido previamente fijado en la fase de plantación. De este trabajo derivan las actividades y recursos necesarios para alcanzar los objetivos deseados. La organización reúne los recursos organizacionales en forma ordenada y da solución a los recursos humanos. La organización juega un papel decisivo en la administración de empresas, ya que coloca las funciones operacionales de la empresa de tal forma, que estas deben trabajar individualmente y al mismo tiempo con un ritmo general. El objetivo principal de la organización es hacer que cada uno de los miembros conozca las actividades que va a ejecutar. Cuando la asignación es definida, el logro de los objetivos puede concentrarse en el y el riesgo de sufrir malas interpretaciones o confusión es mínimo respecto de “quien es el que va hacer que”. Otros fines que persigue la organización, son los siguientes:

- Lograr un orden en los esfuerzos, diseñando la estructura adecuada y las actividades necesarias para alcanzar los objetivos para los que fue creada una empresa.
- El cumplimiento de lo planteado, que responde a los objetivos generales y particulares fijados, así como el acondicionamiento de las operaciones, su optimización y consecución del trabajo adecuado.
- La creación de operaciones nuevas, que sean útiles a la empresa y al mejoramiento de las estructuras, su adaptación a los cambios y proyectos, la modificación de maquinaria y equipo, así como grupos humanos para apoyar la consecución de lo planeado.
- Impulsar la satisfacción máxima posible del personal, haciendo compatibles los objetivos individuales de cada empleado con los de la empresa en todo lo que sea factible.
- Apoyar a la comunidad, creando y distribuyendo la mayor cantidad de riqueza.

- Reducir los costos y optimizar la calidad para competir adecuadamente con las demás empresas y obtener un mercado de consumo sólido y en constante expansión.

### **Procedimientos.**

Los procedimientos indican “como hacer el trabajo”, “que proceso utilizar” y la mayoría de la información general respecto del trabajo. El procedimiento esta orientado hacia las tareas; lo recomendable es que deben estar dispuestas por escrito en documentos formales segmentando las tareas que deben ser efectuadas, el propósito primario del procedimiento tiene naturaleza de instrucción. La definición de procedimientos esta determinada por un conjunto de operaciones ordenadas en secuencia cronológica, que precisan la forma sistemática de hacer determinado trabajo de rutina. Los procedimientos se diseñan para exponer los objetivos, una guía para la acción a seguir y la línea definida con todas las políticas establecidas. Las responsabilidades de diversas unidades orgánicas deberán estar comprendidas en el procedimiento.

Los procedimientos que se refieren a la actividad general dela empresa deben estar a cargo de la dirección superior que es la que esta en condiciones de conocer las necesidades totales, los procedimientos determinan la manera de trabajar de toda la empresa, deben ser detallados. Una empresa bien estructurada será aquella que tenga adecuadamente establecidos sus objetivos, procedimientos y políticas para alcanzarlos. Los objetivos son una razón de su existencia y los procedimientos un medio para alcanzarlos.

### **Personal.**

Es un elemento de control interno que tiene por objeto que todos los empleados lleguen a poseer preparación, conocimiento y experiencia para alcanzar las metas y objetivos de la empresa. El personal está compuesto por individuos y grupos de interacción. Esta formado por la conducta individual y la motivación, las relaciones de status y de rol, dinámica de grupos y sistemas de influencia; también es influenciado por los sentimientos, valores, actitudes, expectativas y aspiraciones de los miembros de la organización. Para que el funcionamiento de un sistema de control interno sea adecuado es recomendable además de una buena organización contar con una buena selección de personal con suficiente capacidad y experiencia para desarrollar y cumplir con los procedimientos establecidos. Los atributos que contribuyen en el logro de los objetivos del control interno son: entrenamiento, eficiencia, moralidad, retribución y disciplina. El diseño de la estructura organizacional presenta la oportunidad de colocar a cada individuo en el sitio en donde sus capacidades son de mayor utilidad. Los recursos humanos pueden ser calificados de la siguiente manera:

- **Obreros:** estos pueden ser calificados o no calificados, según lo requiera la particularidad de su oficio antes de ingresar a su puesto.
- **Empleados:** su trabajo requiere mayor esfuerzo intelectual y de servicio.
- **Supervisores:** su función es vigilar el cumplimiento exacto de los planes, órdenes e instrucciones.

- **Técnicos:** son aquellas personas que, con base en un conjunto de reglas o principios científicos, aplican su creatividad, por ejemplo, la creación de nuevos diseños de productos, nuevos sistemas y procedimientos, nuevos controles, etc.
- **Ejecutivos:** es todo aquel personal en quien predomina la función administrativa sobre la técnica.
- **Dirigentes:** son aquellas personas cuyas funciones principales son fijar objetivos, políticas y planes generales a seguir, también se encargan de revisar los resultados finales.

Los recursos humanos debidamente distribuidos, proveen de fuerza a la organización, el personal posee cualidades innatas que pueden desarrollarse adecuadamente en beneficio de el y de la empresa.

### **Vigilancia.**

Un tipo de retroalimentación en las organizaciones es la vigilancia. Es la recolección, análisis y evaluación de toda información relacionada con las actividades que se trata de administrar. El administrador recibe constantemente información que procede del interior y exterior de la unidad orgánica que este coordina y que le indica de que manera se esta comportando, debe ser capaz de evaluar la relevancia y el significado de esta información, por que no toda tiene igual importancia. Mencionaremos algunos componentes principales de la vigilancia:

- Los métodos por medio de los cuales comprueba, vigila y evalúa ese proceso.
- El criterio para evaluar el significado de lo que se observa.
- Una descripción de las medidas correctivas tomadas por el administrador, los canales por los cuales se desplaza y las técnicas que propone en juego para que el proceso de trabajo vuelva al estado de equilibrio.
- El criterio para identificar aquellas perturbaciones que tienden a repetirse y son de gran amplitud, que le restan recursos y reducen la efectividad del proceso.
- Métodos para hacer frente a esas perturbaciones: la introducción de cambios correctivos.

La comunicación en ambos sentidos entre el administrador y a quienes interesa el comportamiento de su departamento, es la base de la vigilancia.



#### **4.8 CLASIFICACIÓN DEL CONTROL INTERNO.**

En un sentido amplio el control interno tiene una división o clasificación del control interno según su uso o aplicación dentro de los diferentes campos de la organización. Definiremos cada una de las divisiones o clasificaciones utilizadas por los autores en forma frecuente.

Entonces decimos que el control interno se clasifica en:

- **Contable.**

Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos relacionados principal y directamente a la salvaguardia de los activos de la empresa y a la confiabilidad de los registros financieros. Generalmente incluyen controles tales como el sistema de autorizaciones y aprobaciones con registros y reportes contables de los deberes de operación y custodia de activos y auditoría interna. Su objetivo primordial es verificar la exactitud y confiabilidad de los datos y registros contables.

El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionen con la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros y por consiguiente se diseñan para prestar seguridad razonable de que:

- a) Las operaciones se ejecuten de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
- b) Se registren las operaciones como sean necesarias para 1) permitir la preparación de estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o con cualquier otro criterio aplicable a dichos estados, y 2) mantener la contabilidad de los activos.
- c) El acceso a los activos se permite solo de acuerdo con la autorización de la administración.
- d) Los activos registrados en la contabilidad se comparan a intervalos razonables con los activos existentes y se toma la acción adecuada respecto a cualquier diferencia.

- **Operativo.**

Es el control que se practica dentro de las distintas áreas, departamentos y sectores que componen la empresa, sin entrar a determinar si éstos son productivos, de servicio o de staff.

- **Preventivo.**

Se utiliza para realizar una protección razonable y adecuada del patrimonio de la organización.

- **De la Información.**

Es utilizado para la obtención de información confiable y eficiente, oportuna para la toma de decisiones.

- **Administrativo.**

Los controles administrativos comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos relacionados principalmente con eficiencia en operaciones y adhesión a las políticas de la empresa y por lo general solamente tienen relación indirecta con los registros financieros. Incluyen más que todo, controles, tales como análisis estadísticos, estudios de moción y tiempo, reportes de operaciones, programas de entrenamientos de personal y controles de calidad. En el control administrativo se involucran el plan de organización y los procedimientos y registros relativos a los procedimientos decisorios que orientan la autorización de transacciones por parte de la gerencia. Implica todas aquellas medidas relacionadas con la eficiencia operacional y la observación de políticas establecidas en todas las áreas de la organización.

- **Continuo.**

Se practica en todos los casos u operaciones, y tiene la característica de ser rutinario o sistemático.

- **Esporádico.**

Es un control selectivo, por excepción, que se practica irregularmente; es de carácter potencial ya que su aplicación esta latente.

- **Por Sistema.**

Es cuando el control esta incorporado al sistema en el que actúa, es un elemento sensor en cada caso o proceso estratégico.

- **Externo al Sistema.**

Es el que se realiza por la evaluación que practica un elemento extraño al proceso, comparando este con la realidad y aquello que debió haber sucedido.

- **Directo o Liberado.**

Es aquel control que se organiza con el propósito de llevar a cabo una revisión interna; confrontación de datos que forman parte de una información determinada con sus respectivos elementos de juicio.

- **Indirecto o Simultáneo.**

Es un procedimiento de revisión que acompaña a la ejecución misma de los actos administrativos o técnicos y se basa principalmente en la división de tareas, esencia de todo

control interno eficaz cuando la unidad de trabajo es compleja y este necesita ser realizado por varias personas o un número considerable de ellas.

- **Administrativo y Operativo.**

Busca promover la eficiencia operativa en las transacciones y la adhesión a las prácticas sanas emanadas de la dirección superior.

#### **4.9 DEFICIENCIAS EN EL DISEÑO DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.**

Diseño inadecuado de la estructura del control interno en general.

- Ausencia de una adecuada segregación de funciones, acorde con los objetivos de control establecidos.
- Falta de revisión y aprobación adecuada de las transacciones, pólizas contables o reportes emitidos.
- Procedimientos inadecuados para la evaluación y aplicación adecuada de principios de contabilidad.
- Medidas deficientes para la protección de los activos.
- Ausencia de técnicas de control adecuadas para el tipo de transacciones efectuadas.
- Fallas en el diseño del sistema para suministrar información completa y correcta, congruente con los objetivos y necesidades de la entidad.

#### **Deficiencia en la operación de la estructura del control interno.**

Deficiencias en los controles establecidos para la prevención y detección de omisiones en la información contable.

Fallas en el suministro de información completa y correcta de acuerdo con los objetivos de la entidad, como consecuencia de omisiones en la aplicación de los procedimientos de control.

- Violación intencional de los controles establecidos, por parte de personal de alto nivel jerárquico.
- Fallas en la protección de los activos, contra pérdidas, daños o uso indebido de los mismos.
- Fallas en la ejecución de funciones que son parte de la estructura del control interno, tales como preparación o revisión oportuna de conciliaciones.

- Aplicación indebida de principios de contabilidad con la intención de distorsionar la información financiera.
- Falta de adhesión a las políticas y procedimientos establecidos por la Administración.

#### **4.10 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO.**

La evaluación realizada al sistema de control interno de una empresa debe estar sustentada en las respuestas que arrojen los cuestionarios de control interno realizado en los programas y procedimientos que el auditor financiero tenga a bien ejecutar, en este caso en el manejo del disponible de la entidad.

- **OBJETIVOS DEL EXAMEN.**

##### **Objetivos generales:**

1. Verificar la correcta valoración de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y su adecuada presentación en los estados financieros.
2. Obtener seguridad razonable acerca de:
  - a) Todos los conceptos relacionados con el disponible han sido estimados adecuadamente.
  - b) Los valores correspondientes a las cuentas del componente estén debidamente clasificados y revelados de acuerdo a sus condiciones.

##### **Objetivos específicos:**

1. Verificar la existencia física de los recursos de liquidez inmediata con que cuenta la entidad.
2. Determinar si los fondos y depósitos que se presentan dentro de rubro de efectivo, caja y bancos cumplen las condiciones básicas de disponibilidad.
3. Comprobar si se presentan todos los fondos y depósitos existentes.
4. Determinar si los fondos de efectivo y de depósitos a la vista que se representan en los estados financieros son auténticos
5. Examinar el manejo adecuado de los procedimientos políticas y prácticas que se siguen en la administración de los recursos de liquidez.
6. Verificar la existencia de manuales de funciones y procedimientos del efectivo.

Precisamente el control es una herramienta de apoyo para la obtención de los objetivos empresariales.

- **EJEMPLO DE CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO**

Periodo evaluado: Enero 01-Diciembre 31/2008

Fecha de evaluación: Enero de 2008

Fecha de elaboración: Febrero de 2009

	<b>CRITERIOS DE EVALUACIÓN</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>N/A</b>	<b>OBSERVACIÓN</b>
1.	<b>CAJA</b>				
1.1	<b>PROTECCIÓN</b>				
1.1.1	La dependencia de caja es un área restringida.				
1.1.2	Existe caja fuerte para la custodia del efectivo y sus documentos.				
1.1.3	Es conocida la clave por personal deferente al cajero, tesorero y gerente.				
1.1.4	Se conservan en la caja fuerte los ingresos del día, hasta su depósito en bancos.				
1.1.5	Se encuentran con pólizas de manejo el tesorero y el cajero.				
1.1.6	Se ha responsabilizado a una sola persona el manejo de las cuentas con cheques, detallando claramente los nombres de los responsables.				
1.1.7	Se archivan en un lugar seguro y apropiado todos los comprobantes que soportan tanto ingresos como egresos.				
1.1.8	Son adecuados los custodios para salvaguardar físicamente el dinero en operación				

1.2	Recaudo				
1.2.1	Los valores recaudados diariamente son ingresados a caja.				
1.2.2	Son registrados en respectivo libro.				
1.2.3	Se expiden los respectivos recibos de caja.				
1.2.4	Están debidamente clasificados de acuerdo a su naturaleza los ingresos.				
1.2.5	Están debidamente registrados los recaudos en libro auxiliar.				
1.2.4	Se endosan o cruzan los cheques al momento de ser recibidos para evitar que se cobren en efectivo				
1.2.5	Son adecuados los controles para asegurar que se cubren las mercancías, servicios entregados o vendidos.				
1.2.6	Se depositan intactos los ingresos, es decir se cuida de no disponer de ingresos entrantes para efectuar gastos.				
1.2.7	Se listan los cheques y otros valores recibidos por correspondencia por una persona diferente al cajero antes de entregárselos a este.				
1.3	Recibos de caja				
1.3.1	Se expiden los recibos de caja al momento de efectuarse la recepción de valores.				
1.3.2	Existe numeración consecutiva y prenumerada.				
1.3.3	Los recibos anulados son				

	conservados en forma consecutiva.				
1.3.4	Los recibos en blanco son guardados en la caja fuerte.				
1.3.5	Se confrontan los valores estipulados en números y letras.				
1.3.6	Se confrontan los originales con las copias posteriormente.				
1.4	Caja menor				
1.4.1	Existe un fondo fijo para caja menor.				
1.4.2	Están separadas las funciones de custodia y manejo del fondo fijo de caja de las autorizaciones de pagos y registros contables.				
1.4.3	Los gastos respectivos son autorizados por funcionarios encargados para tal fin.				
1.4.4	En las entregas de efectivo, existe autorización previa del funcionario responsable, y una adecuada comprobación de las erogaciones correspondientes.				
1.4.5	Existen formatos específicos para relacionar los gastos de caja menor.				
1.4.6	Son archivados y sellados de manera adecuada los recibos de caja menor.				
1.4.7	Se codifican los comprobantes de egreso y se identifican con el nombre y firma del responsable que efectuó el gasto.				
1.4.8	Antes de pagar cualquier comprobante, se revisa el cumplimiento de políticas y				

	disposiciones administrativas para este tramite.				
1.4.9	Se cancelan los comprobantes con sello de pagado en el momento de ser cubiertos con recursos del fondo de caja menor.				
1.4.10	El procedimiento de reembolso de caja menor es suficientemente dinámico para evitar el exceso de fondos o la falta de efectivo.				
1.4.11	Esta prohibido que los fondos de caja menor sirvan, para cambiar cheques a empleados clientes o proveedores.				
1.4.12	Se expiden cheques de reembolso a favor de la persona encargada de la caja menor.				
1.4.13	Existen topes máximos para ser destinados por gastos de caja menor.				
1.4.14	Si se presentan anticipos para gastos que se cubran con los fondos de caja menor, se delimita claramente el tiempo en que se efectuara el gasto, se da seguimiento para que pasado ese tiempo se solicite la devolución del dinero o bien la comprobación del gasto.				
1.5	Arqueos				
1.5.1	Se realizan arqueos sorpresivos a los fondos recaudados.				
1.5.2	Existen formatos apropiados para realizar los arqueos.				
1.5.3	Existen medidas correctivas cuando se presentan inconsistencias.				



2	<b>BANCOS</b>				
2.1	Apertura de cuentas				
2.1.1	Son autorizadas por la junta directiva cada una de las cuentas corrientes.				
2.1.2	Están registradas a nombre de la entidad las cuentas de cheques que se manejan en ella.				
2.1.3	Son estudiados los servicios prestados por cada uno de los bancos, antes de la apertura de una cuenta corriente.				
2.1.4	Las firmas giradoras están debidamente autorizadas.				
2.1.5	Las cuentas corrientes tienen destinación específica, según la naturaleza del gasto.				
2.2	Protección				
2.2.1	Es verificado el número de cheques, al momento de entregadas cada una de las chequeras por parte del banco.				
2.2.2	Son guardadas en caja de seguridad las chequeras en blanco.				
2.2.3	Se encuentran debidamente protegidos los cheques girados y no cobrados.				
2.2.4	Se encuentran debidamente custodiados los diversos sellos restrictivos				
2.2.5	Se mantiene en lugar seguro copia de las tarjetas donde aparecen las firmas autorizadas para expedir cheques.				

2.2.6	Se mantienen permanentemente actualizado, en el banco y en las oficinas de la entidad, el registro y autorización para expedir cheques.				
2.2.7	Se encuentran archivados en orden secuencial los cheques anulados.				
2.3	Giro de cheques				
2.3.1	Están prenumerados todos los cheques.				
2.3.2	Se giran en orden secuencial				
2.3.3	Se giran para toda clase de pagos excepto los de caja menor.				
2.3.4	Se lleva su registro en libros auxiliares de bancos.				
2.3.5	Existe verificación de soportes antes del giro.				
2.3.6	Se realiza verificación de cifras y números antes de su firma.				
2.3.7	Se utiliza sello restrictivo para pago para el primer beneficiario.				
2.3.8	Existe más de una firma en el giro de pagos por cheque.				
2.3.9	Se expiden cheques con firmas mancomunadas				
2.3.10	Se realiza confirmación telefónica por parte del banco para pagos por sumas superiores a \$500.000.				
2.3.11	Se evita firmar cheques en blanco, al portador o a la vista.				
2.3.12	Son entregados los cheques previa presentación de la respectiva autorización del beneficiario.				

2.3.13	Existen horarios y días especiales para la entrega de cheques.				
2.3.14	Se utiliza sello protector de cheques.				
2.3.15	Existe alguna clase de política que contemple la posibilidad de cancelar en un tiempo determinado aquellos cheques en tránsito que no hayan sido cobrados.				
2.4	Conciliaciones				
2.4.1	Se realizan conciliaciones de manera periódica.				
2.4.2	Se descuentan oportunamente las notas débito.				
2.4.3	Son archivadas en orden secuencial las conciliaciones.				
2.4.4	El funcionario que realiza el pago y el que concilia son diferentes.				
2.4.5	Se realizan los ajustes necesarios luego de elaborar las conciliaciones.				
2.5	Boletines diarios				
2.5.1	Se elaboran diariamente los boletines de caja y bancos.				
2.5.2	Llevan una numeración estrictamente consecutiva.				
2.5.3	Se determinan claramente los conceptos por ingresos y por pagos.				
2.5.4	Existe soporte documental sobre todo ingreso o egreso para conocer su origen y autorización.				

2.5.6	Se elaboran informes y programas de flujo de efectivo para prever tanto la inversión de excedentes, como la obtención de créditos para cubrir necesidades.				
2.5.7	Se archivan con los documentos justificativos para informes o consultas posteriores.				
3	<b>GENERALES A CAJA Y BANCOS</b>				
3.1	Están separadas adecuadamente las actividades de ingresos y egresos.				
3.2	Se procura tener niveles adecuados a las circunstancias, en lo relacionado al dinero en operación.				
3.3	Las monedas extranjeras propiedad de la entidad, se valúan para efectos del balance general, a precios de cotización a la fecha del referido.				

Al final de este análisis se espera que el auditor o la persona que está realizando la evaluación empresarial de la gestión y el cumplimiento de los controles, pueda tener una clara visión de la entidad y su comportamiento frente al rubro del disponible.

La información que se recopile de éste examen es vital para la toma de decisiones del auditor y por ende de la gerencia.

El examen que el auditor realiza del disponible no debe estructurarse sobre un sistema de control débil o sobre procedimientos que afecten el óptimo funcionamiento de esta dependencia

El análisis del control interno en el área del efectivo, los bancos, las corporaciones y las cajas es fundamental para alcanzar el logro de los objetivos organizacionales de la empresa, por ello es importante ponerle atención a cada uno de los puntos que se presentó anteriormente, ya que cualquier desviación que se tenga de estos puede cambiar el rumbo que se tenía de la planificación financiera.

- **FORMA Y CONTENIDO DEL INFORME.**

El informe debe contener:

La indicación de que el propósito de la auditoría es el de emitir una opinión sobre los estados financieros y no el de proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno.

Los aspectos considerados como "situaciones a informar".

Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación.

Dado el riesgo de interpretaciones erróneas con respecto al grado limitado de seguridad, al afirmar que no se identificaron "Situaciones a Informar" durante la auditoría, el auditor deberá evaluar cuidadosamente esta situación antes de incluir tal aseveración en su informe.

El auditor deberá considerar si debe comunicar los asuntos importantes durante el curso de la auditoría o al concluirla, en función de la urgencia de una acción correctiva inmediata.

El contenido de este boletín no limita al auditor de la posibilidad de comunicar a su cliente situaciones y sugerencias con respecto a actividades que van más allá de los asuntos relacionados con la estructura del control interno.

#### **4.11 MEJORAS PRÁCTICAS EN LA AUDITORIA INTERNA.**

En un ambiente de evolución permanente, determinado por las actuales tendencias mundiales, las cuales se centran en el plano económico soportadas por la evolución tecnológica, surge la necesidad de, que la función de auditoría interna pretenda el mejoramiento de su gestión.

Los tópicos que se comentan a continuación se refieren a la práctica de nuevas técnicas para evaluar el control interno a través de las cuales, la función de auditoría interna pretende mejorar la efectividad de su función y con ello ofrecer servicios más eficientes y con un valor agregado.

En la evolución de la teoría del control interno se definió en principio a los controles como mecanismos o prácticas para prevenir o identificar actividades no autorizadas, más tarde se incluyó el concepto de lograr que las cosas se hagan; la corriente actual define al control como cualquier esfuerzo que se realice para aumentar las posibilidades de que se logren los objetivos de la organización.

En este proceso evolutivo se considera actualmente, y en muchas organizaciones, al Director de Finanzas, Contralor o al Director de Auditoría como los responsables principales del correcto diseño y adecuado funcionamiento de los controles internos.

A la auditoría externa también le corresponde evaluar el control interno contable de acuerdo a los parámetros establecidos en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptados.

- **MODELO COSO.**

La actual definición del control interno emitida por The Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway comisión de los estados Unidos de Norteamérica. A través del documento denominado “Control Interno-Marco Integrado” mejor conocido como el Modelo de Control COSO, amplía el concepto de la siguiente manera:

“Es un proceso efectuado por la Junta Directiva de la entidad, por la Administración y por otro personal, diseñado para proporcionar a la administración un aseguramiento razonable con respecto al logro de los objetivos”.

En este sentido se entiende que el control interno se encuentra sobre las personas y en consecuencia, en cualquier parte de los sistemas, procesos, funciones o actividades y no en forma separada como teóricamente se pudiera interpretar de los enunciados del proceso administrativo, que declara que la administración organiza, planea, dirige y controla.

### **ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.**

La estructura del control interno, propuesta por el modelo COSO, identifica cinco componentes interrelacionados:

1. **Ambiente de Control.** Es el elemento que proporciona disciplina y estructura. El ambiente de control determina en función de la integridad y competencia del personal de una organización; los valores éticos son un elemento esencial que afectan a otros componentes del control. Entre sus factores se incluye la filosofía de la administración, la atención y guía proporcionados por el consejo de administración, el estilo operativo, así como la manera en que la gerencia confiere autoridad y asigna responsabilidades, organiza y desarrolla a su personal.
2. **Evaluación de Riesgo.** Es la identificación y análisis de los riesgos que se relacionan con el logro de los objetivos; la administración debe cuantificar su magnitud, proyectar su probabilidad y posibles consecuencias. En la dinámica actual de los negocios se debe prestar especial atención a los avances tecnológicos, los cambios en los ambientes operativos, las nuevas líneas de negocios, la reestructuración corporativa, la expansión o adquisiciones extranjeras, el personal de nuevo ingreso y el rápido crecimiento. El enfoque no se determina en el uso de una metodología particular de evaluación de riesgos, sino en la realización de la evaluación de riesgos como una parte natural del proceso de planeación.
3. **Actividades de Control.** Las actividades de control ocurren a lo largo de la organización, en todos los niveles y todas las funciones, incluyendo los procesos de aprobación, autorización, conciliaciones, etc. Las actividades de control se clasifican en:

- Controles Preventivos.
- Controles Detectivos.
- Controles correctivos.
- Controles Manuales o de Usuario.
- Controles de Cómputo o de Tecnología de Información.
- Controles Administrativos.

Las actividades de control deben ser apropiadas para minimizar los riesgos; el personal realiza cada día una gran variedad de actividades específicas para asegurarse que la organización se adhiera a los planes de acción y al seguimiento de la consecución de objetivos.

4. **Información y Comunicación.** Se debe generar información relevante y comunicarla oportunamente, de tal manera que permita a las personas entenderla y cumplir con sus responsabilidades.
5. **Monitoreo.** Los controles internos deben ser “monitoreados” constantemente para asegurarse que el proceso se encuentra operando como se planeó y comprobar que son efectivos ante los cambios de las situaciones que les dieron origen. El alcance y la frecuencia del monitoreo dependen de los riesgos que se pretenden cubrir.

Las actividades de monitoreo constante pueden ser implantadas en los propios procesos del negocio o a través de evaluaciones separadas de la operación, es decir, mediante auditoría interna o externa.

Los controles internos se deben implementar en los procesos del negocio, sin inhibir el desarrollo del proceso operativo. Los controles que hacen que la ejecución sea lenta, son evitados, lo cual puede ser más dañino que no tener controles, debido al falso sentido de seguridad.

Los controles son efectivos cuando en los procedimientos no se les recuerda constantemente de su existencia.

### **OBJETIVOS.**

El logro de objetivos que persigue el modelo se refiere a:

1. Efectividad y eficiencia de las operaciones.
2. Confiabilidad de la información financiera.
3. Cumplimiento de las leyes y ordenamientos.

### **IMPORTANCIA.**

Para este modelo la importancia del control interno es:

1. El corazón de una organización.
2. La cultura, las normas sociales y ambientales que gobiernan.
3. Los procesos del negocio (Los mecanismos por medio de los cuales una organización proporciona bienes y/o servicios de valor agregado).
4. La infraestructura, la tecnología de la información, las actividades, las políticas y los procedimientos.

- **MODELO COCO.**

Dado a conocer por el Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA), a través de un consejo encargado de diseñar y emitir criterios o lineamientos generales sobre control. El consejo denominado The Criteria of Control Board emitió, el modelo comúnmente conocido como COCO.

### **PROPÓSITOS DEL MODELO.**

El modelo tiene como propósito proporcionar un entendimiento del control y dar respuesta a las tendencias que se observan en los desarrollos siguientes:

- En el impacto de la tecnología y el recorte a las estructuras organizacionales, que han propiciado un mayor énfasis sobre el control a través de medios informales, como la visión empresarial compartida, comunión de valores y una comunicación más abierta.
- En la creciente demanda de informar públicamente acerca de la efectividad del control, respecto de ciertos objetivos.
- En el énfasis de las autoridades para establecer controles, como una forma de proteger los intereses de los accionistas. Algunas autoridades financieras han establecido procedimientos y protocolos de información, aplicables a las instituciones bajo su jurisdicción.

El modelo pretende proporcionar bases consistentes para dichos requerimientos reguladores, de tal manera que permitan a las autoridades cumplir sus objetivos, sin que con ello se establezcan requerimientos excesivos que pudieran atentar contra la eficiencia de la gestión.

El propósito del modelo es desarrollar orientaciones o guías generales para el diseño, evaluación y reportes sobre los sistemas de control dentro de las organizaciones, incluyendo asuntos gubernamentales en el sector público y privado.

- **CRITERIOS.**

En la estructura del modelo, los criterios son elementos básicos para entender y, en su caso, aplicar el sistema de control que se comenta. Se requieren adecuados análisis y



comparaciones para interpretar los criterios en el contexto de una organización en particular, y para una evaluación efectiva de los controles implantados.

El modelo prevé 20 criterios agrupados en cuanto al:

- Propósito.
- Compromiso.
- Aptitud.
- Evaluación y Aprendizaje.

### **PROPÓSITO.**

1. Los objetivos deben ser comunicados.
2. Se deben identificar los riesgos internos y externos que afecten el logro de objetivos.
3. Las políticas para apoyar el logro de objetivos deben ser comunicadas y practicadas, para que el personal identifique el alcance de su libertad de actuación.
4. Se deben establecer planes para guiar los esfuerzos.
5. Los objetivos y planes deben incluir metas, parámetros e indicadores de medición del desempeño.

### **COMPROMISO.**

1. Se deben establecer y comunicar los valores éticos de la organización.
2. Las políticas y prácticas sobre recursos humanos deben ser consistentes con los valores éticos de la organización y con el logro de sus objetivos.
3. La autoridad y responsabilidad deben ser claramente definidos y consistentes con los objetivos de la organización, para que las decisiones se tomen por el personal apropiado.
4. Se debe fomentar una atmósfera de confianza para apoyar el flujo de la información.

### **APTITUD.**

1. El personal debe tener los conocimientos, habilidades y herramientas necesarias para el logro de los objetivos.
2. El proceso de comunicación debe apoyar los valores de la organización.

3. Se debe identificar y comunicar información suficiente y relevante para el logro de objetivos.
4. Las decisiones y acciones de las diferentes partes de una organización deben ser coordinadas.
5. Las actividades de control deben ser diseñadas como una parte integral de la organización.

### **EVALUACIÓN Y APRENDIZAJE.**

1. Se debe monitorear el ambiente interno y externo para identificar información que oriente hacia la reevaluación de objetivos.
2. El desempeño debe ser evaluado contra metas e indicadores.
3. Las premisas consideradas para el logro de objetivos deben ser revisadas periódicamente.
4. Los sistemas de información deben ser evaluados nuevamente en la medida en que cambien los objetivos y se precisen deficiencias en la información.
5. Debe comprobarse el cumplimiento de los procedimientos modificados.
6. Se debe evaluar periódicamente el sistema de control e informar de los resultados.

### **PARTICIPACIÓN DEL PERSONAL.**

Las guías sobre control establecen criterios para un efectivo control en una organización. Un control efectivo puede apoyar el éxito de una organización en diferentes formas:

- Al personal, al desarrollar sus funciones pueden ejercitar su juicio y creatividad, al tiempo que administra o controla los riesgos de que ocurran acciones indebidas.
- El personal tiene la flexibilidad de impulsar cambios en la organización o gestión, al tener un adecuado conocimiento de los riesgos.
- El personal posee información confiable y está en aptitud de usarla al momento oportuno y al más adecuado nivel en la organización.
- La organización puede lograr mejoras en la efectividad y eficiencia y obtener mayor confianza por parte de terceros interesados.

Las organizaciones que pretendan aplicar los lineamientos de COCO, deberán tener un claro conocimiento y consideración de los cinco componentes que conforman el Marco Integrado de control Interno publicado por COSO.

Estos factores son iguales al modelo americano COSO, pero con una propuesta diferente en la manera de la aplicación práctica.

Su parte de la idea de que la unidad mas pequeña en una organización es la persona, tomada individualmente. Una persona ejecuta una tarea guiada por el entendimiento de:

- Su **propósito** (objetivo).
- El apoyo en su capacidad o **aptitud** para alcanzarlo (información, herramientas y habilidades).
- El sentido de **compromiso** e **involucramiento** para realizar debida y oportunamente su tarea.
- Que la misma persona deba vigilar y **evaluar** su desempeño.

Finalmente, es importante reiterar que la misma persona deberá vigilar y evaluar su desempeño, al igual que su entorno, para aprender de la experiencia y poder ejecutar mejor su tarea, así como para introducir los cambios necesarios.

En este sentido, si se desea aplicar este modelo en una organización, la unidad a considerar puede ser toda la entidad, una agencia o dependencia de la misma, o subunidades como pueden ser divisiones o departamentos.

El control comprende los elementos de una organización que tomados en conjunto, apoyan al personal en el logro de sus objetivos organizacionales, los cuales se ubican en las categorías generales siguientes:

1. **Efectividad y eficiencia de las operaciones.** Incluye objetivos relacionados con metas de la organización, tales como:

- Servicios al cliente.
- Salvaguarda y uso eficiente de los recursos.
- Cumplimiento de obligaciones sociales.
- Protección de recursos contra pérdida o uso indebido.

2. **Confiability de los reportes internos y externos.**

- Adecuado mantenimiento de registros contables.
- Información confiable para uso de la organización y la publicada para información de terceros.
- Protección de los registros contra accesos indebidos.

### **3. Cumplimiento de leyes, disposiciones y políticas internas.**

En esta definición del control se entiende que el mismo conlleva la responsabilidad de identificar y reducir los riesgos, con mayor énfasis en aquellos que pudieran afectar la viabilidad y éxito de la organización, tales como:

- Deficiente capacidad para identificar y explotar oportunidades.
- Deficiente capacidad para responder a riesgos inesperados.
- Ausencia de información definitiva e indicadores confiables para toma de decisiones.

La estructura del modelo canadiense requiere de creatividad para su interpretación y aplicación y es adaptable a cualquier organización una vez que se adecua a las necesidades de sus propios intereses, o usarla de referencia para desarrollar un modelo propio.

- **MODELO DE EVALUACION DE RIESGOS.**

Todas las organizaciones enfrentan riesgos. Los riesgos afectan la posibilidad de la organización de competir para mantener su poder financiero y la calidad de sus productos o servicios.

Los riesgos de negocio determinados por la alta dirección incluyen aspectos tales como:

- Clima de ética y presión a la dirección para el logro de objetivos.
- Competencia, aptitud e integridad del personal.
- Tamaño del activo, liquidez o volumen de transacciones.
- Condiciones económicas del país.
- Complejidad y volatilidad de las transacciones.
- Impacto en reglamentos gubernamentales.
- Procesos y sistemas de información automatizados.
- Dispersión geográfica de las operaciones.
- Cambios organizacionales, operacionales, tecnológicos y económicos.

Los riesgos identificados por la alta dirección están directamente relacionados con los procesos críticos en los que se involucran a diversas áreas de la organización. La función de la auditoría interna es identificar los riesgos y asignar prioridades de revisión a las actividades con probabilidad de riesgo mayor.

**a. CONSIDERACIONES.**

Los aspectos a considerar en el establecimiento de prioridades en la planeación de auditoría, en adición a la identificación de riesgos, son los siguientes:

1. Fecha y resultados de la última auditoría.
2. Exposición financiera en términos de riesgo.
3. Riesgos y pérdidas potenciales.
4. Requerimientos de la gerencia.
5. Cambios importantes en operaciones, programas, sistemas y controles.
6. Oportunidades para lograr beneficios operativos.
7. Cambios en el equipo y capacidad del departamento de auditoría.

Para la aplicación de este modelo es necesario incursionar de manera detallada a los criterios seguidos en la ponderación de la importancia de las diversas operaciones de la Institución y a la eficacia de los controles relativos; para la consecución de este propósito es necesario guiarse por los elementos del control interno, para estos efectos se pueden adoptar los propuestos en el marco de control interno del Modelo COCO.

**b. APLICACIÓN EN EL MARCO INTEGRADO DEL CONTROL INTERNO.**

El modelo de evaluación de riesgos esta basado en el marco de control interno de COCO que considera cinco objetivos del control interno y cinco componentes:

**Objetivos.**

1. Eficiencia en el costo.
2. Eficacia de las operaciones
3. Confiabilidad de la información.
4. Cumplimiento con la normatividad.
5. Salvaguarda de activos.

**Componentes.**

1. Ambiente de control.
2. Evaluación del control
3. Actividades de control

4. Información y comunicación

5. Monitoreo o Supervisión.

Utilizando el modelo de evaluación de riesgos a nivel de subfunciones, es necesario determinar lo siguiente:

1° La importancia de cada subfunción de la organización, frente a los cinco objetivo del control.

2° Se asigna un valor matemático de 1 al menos importante y de 4 al más crítico. La asignación de estos valores es subjetiva.

3° Se estima la eficacia de los controles internos dentro de cada uno de los cinco componentes.

Los valores asignados se ponderan por cada uno de los componentes y representan el riesgo residual posterior a la operación de los controles. En este sentido un valor menor refleja más confianza en el funcionamiento efectivo del control.

#### • **AUTOEVALUACION DE CONTROLES BASADA EN LOS MODELOS.**

El concepto de Autoevaluación de Control se deriva y queda implícito en las teorías modernas de control. En la estructura de los modelos COSO y COCO se definen los componentes que estructuran el marco integrado de control, en ellos se involucra al personal en todos los niveles jerárquicos de la organización y a todas las actividades del negocio, desde las políticas y metas de la alta dirección, hasta los sistemas, procedimientos y actividades a establecer para evaluar los controles que apoyan el logro de los objetivos que les han sido encomendados.

Es importante señalar que la autoevaluación de controles puede revolucionar los servicios que la auditoría interna proporciona. Esta metodología aplicada en forma adecuada ofrece hacer más, con menos recursos y establece los mecanismos para la evaluación de los controles tanto informales como formales.

##### **a. EVALUACIÓN DE CONTROLES INFORMALES.**

Para desarrollar esta metodología es necesario identificar los controles informales que se ubican en el componente ambiente de control y los controles formales en los restantes cuatro componentes del marco integrado (evaluación de control, actividades de control, comunicación y monitoreo).

El método contempla la realización de talleres para obtener una amplia representación de las perspectivas que apoyan u obstaculizan el logro de objetivos.

Profesionales de la auditoría interna organizan los talleres con el personal operativo, sin la participación de la alta dirección.

Estos eventos pueden realizarse sobre unidades de trabajo o por funciones específicas. La gerencia responsable, objeto de análisis, debe definir los objetivos de trabajo más importantes, así como los controles que coadyuvan a su consecución.

Los participantes evalúan las fortalezas y debilidades de sus procesos de trabajo y comentan el impacto en la capacidad para alcanzar los objetivos propuestos.

Para estructurar las discusiones, se utilizan plantillas para evaluar el riesgo de auditoría y fijación de prioridades, prevista en el modelo COSO.

Este procedimiento una vez automatizado proporciona las plantillas, recoge los resultados de todos los votos de los participantes, captura los aspectos relevantes de la discusión y facilita en posterior análisis de los resultados.

En estos talleres se evalúan los controles formales e informales, utilizando el mismo criterio en cada taller para facilitar la acumulación y comparaciones en el ámbito de toda la organización.

Los participantes votan para definir la **importancia** de cada aspecto y para evaluar la **eficacia**.

#### **b. EVALUACIÓN DE CONTROLES FORMALES.**

Se refiere a las actividades de control relacionadas con objetivos específicos de trabajo.

La definición de los controles específicos se realiza mediante una reunión y se identifican y agrupan bajo cuatro componentes de control:

- Evaluación de Riesgos.
- Actividades de Control.
- Información y Comunicación.
- Monitoreo o Supervisión.

En esta misma reunión se obtiene el consenso de la gerencia respecto a la importancia y eficacia de los controles propuestos en apoyo del logro de los objetivos y con la información obtenida se elaboran plantillas para discusión y votación.

La discusión se realiza en cuanto a las actividades de control dentro de los componentes y la votación se realiza para definir la importancia y eficacia de dichas actividades.

#### **c. INFORME DE RESULTADOS.**

La gerencia recibe el reporte de calificaciones y evaluaciones, el cual constituye la base para el intercambio de ideas entre la gerencia y el departamento de auditoría interna, que incluye cualquier asunto de interés precisado para su posterior negociación sobre las acciones a tomar para su atención.

La gerencia del departamento evaluado recibe un informe consolidado de la Autoevaluación de Control que proporciona una visión general de los controles formales e informales y también recibe un reporte del Perfil de Confianza, que compara la evaluación de los controles de cada componente contra el nivel general de toda la organización.

Con la participación del departamento de auditoría interna en el proceso de Autoevaluación de Control se obtiene información valiosa respecto a controles potenciales, por la especialización que tiene en esta materia.

La auditoría adquiere un conocimiento integral de las operaciones y para efectos de revisiones subsecuentes, ayuda a identificar las prioridades en el proceso de planeación de sus actividades.



## **CAPITULO V.**

### **METODOS PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO.**

#### **5.1 GENERALIDADES DEL CONTROL INTERNO.**

Si partimos de la idea de que ninguna estructura de control interno puede garantizar una gestión eficiente y registros e información financiera exacta y confiable ni puede estar libre de errores; comprenderemos de manera más amplia la importancia de que las entidades cuenten con controles internos que ayuden a mejorar sus operaciones, así como sean parte importante para alcanzar las metas y objetivos de las mismas.

La importancia del control interno de una entidad radica, en que estos son la base donde descansan las actividades y operaciones de una empresa, es decir, las actividades de producción, distribución, financiamiento y administración. Pero, ¿Por qué es tan importante la aplicación de controles internos en una Entidad?, derivado del notable aumento de la producción bienes y servicios de un ente, los propietarios de los negocios se han visto imposibilitados de continuar atendiendo personalmente los problemas productivos, comerciales y administrativos, viéndose forzados a delegar funciones dentro de la organización conjuntamente con la creación de sistemas y procedimientos que previeran o disminuyeran fraudes o errores; debido a esto comenzó a hacerse sentir la necesidad de llevar cabo un control sobre la gestión de los negocios.

Y aunque los sistemas de control interno tienen como finalidad, la de mejorar las operaciones de una entidad, surgirá la incógnita sobre cuál es el mejor sistema de control interno; y aunque no se tiene la certeza de cuál es el mejor sistema, si se puede mencionar que es aquel que no daña las relaciones de empresa a clientes y mantiene en un nivel de alta dignidad humana las relaciones de patrón a empleado.

Por otra parte, cabe destacar los vínculos que mantienen los controles internos con los objetivos que persigue cada entidad, es decir si el ente cuenta con controles internos establecidos para realizar sus operaciones, el auditor tendrá un panorama más amplio para conocer los resultados que se pretenden alcanzar, así como, la identificación de los riesgos inherentes de las operaciones que realiza cada ente; con la finalidad de minimizar su impacto de forma negativa en el logro de los resultados deseados.

El objeto de este capítulo, persigue identificar cuales son los métodos y técnicas que utilizara un auditor para *determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría*. Por lo tanto es fundamental para el desarrollo de este tema conocer el significado de las palabras método, técnica y riesgo.

*Método: procedimiento para alcanzar un determinado fin. En pedagogía, sist. que se adopta para enseñar o educar . Fil. Procedimiento que se sigue en las ciencias para hallar la verdad y enseñarla.*

*Aunque los ant. ya trataron cuestiones metodológicas, la preocupación por el método surgió en la Edad. Moderna. Se creyó a partir de entonces que podía existir dentro de la lógica una ciencia especial, la metodología, encargada de dilucidar los problemas del método científico. En la actualidad no se considera que la metodología pueda ser una ciencia independiente y mucho menos que pueda reducirse al ámbito de la lógica.*

*Técnico, perteneciente o relativo a las aplicaciones y resultados prácticos de las ciencias y las artes. Dícese de las palabras o expresiones empleadas exclusivamente, y con sentido distinto del vulgar, en un arte, ciencia, oficio, etc. Persona que posee conocimientos especiales en una ciencia o arte. Conjunto de procedimientos de que se sirve una ciencia o arte. f. Conjunto de procedimientos de que se sirve una ciencia o arte. Pericia o habilidad para aplicar esos procedimientos..*

*Riesgo: m. Contingencia o posibilidad de que suceda un daño, desgracia o contratiempo. Cada una de las contingencias que pueden ser objeto de un contrato de seguro.*

Una vez conocidos los principales conceptos identificaremos con claridad que la evaluación del sistema de control interno define las fortalezas y debilidades de la organización empresarial mediante una cuantificación de todos sus recursos.

A través del examen al control interno y a los objetivos del mismo, registros y evaluación de los estados financieros se crea la confianza que la entidad debe presentar frente a la sociedad. La evaluación del sistema de control interno basado en principios, reglas, normas, procedimientos y sistemas de reconocido valor técnico son el fundamento de la realización de una buena auditoría financiera.

A continuación se mencionan las técnicas de evaluación aplicadas por el contador público para la evaluación al control interno.

## **5.2 MÉTODOS DE EVALUACIÓN.**

- **MUESTREO ESTADÍSTICO.**

En el proceso de evaluación del control interno un auditor debe revisar altos volúmenes de documentos, es por esto que el auditor se ve obligado a programar pruebas de carácter selectivo para hacer inferencias sobre la confiabilidad de sus operaciones.

Para dar certeza sobre la objetividad de una prueba selectiva y sobre su representatividad, el auditor tiene el recurso del muestreo estadístico, para lo cual se deben tener en cuenta los siguientes aspectos primordiales:

La muestra debe ser representativa.

El tamaño de la muestra varía de manera inversa respecto a la calidad del control interno.

El examen de los documentos incluidos debe ser exhaustivo para poder hacer una inferencia adecuada.

Siempre habrá un riesgo de que la muestra no sea representativa y por lo tanto que la conclusión no sea adecuada.

- **MÉTODO DE CUESTIONARIO.**

Consiste en la evaluación con base en preguntas, las cuales deben ser contestadas por parte de los responsables de las distintas áreas bajo examen.

Por medio de las respuestas dadas, el auditor obtendrá evidencia que deberá constatar con procedimientos alternativos los cuales ayudarán a determinar si los controles operan tal como fueron diseñados.

La aplicación de cuestionarios ayudará a determinar las áreas críticas de una manera uniforme y confiable.

- **MÉTODO NARRATIVO.**

Consiste en la descripción detallada de los procedimientos más importantes y las características del sistema de control interno para las distintas áreas, mencionando los registros y formularios que intervienen en el sistema.

- **MÉTODO GRÁFICO.**

También llamado de flujogramas, consiste en revelar o describir la estructura orgánica las áreas en examen y de los procedimientos utilizando símbolos convencionales y explicaciones que dan una idea completa de los procedimientos de la entidad.

Tiene como ventajas que:

Identifica la ausencia de controles financieros y operativos.

Permite una visión panorámica de las operaciones o de la entidad.

Identifica desviaciones de procedimientos.

Identifica procedimientos que sobran o que faltan.

Facilita el entendimiento de las recomendaciones del auditor a la gerencia sobre asuntos contables o financieros.

La evaluación debe asegurar la integridad y exactitud de las operaciones realizadas por el ente económico.

### **5.3 TÉCNICAS DE EVALUACIÓN.**

- Técnicas de verificación ocular.

Entre estas se encuentran:

Comparación.

Observación.

Revisión selectiva.

Rastreo.

- Técnicas de verificación verbal.

Indagación.

- Técnicas de verificación escrita.

Análisis.

Conciliación.

Confirmación.

- Técnicas de verificación documental.

Comprobación.

Computación.

- Técnicas de verificación física.

Inspección.

### **5.4 BOLETIN 3050 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

- **GENERALIDADES**

El auditor con objeto de cumplir con la norma de ejecución de trabajo, efectúa un estudio y evaluación al Control Interno de cada Entidad, *que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.*

Los resultados que obtenga el auditor del análisis a los controles internos, permitirán al auditor identificar si los controles internos con que cuenta el ente se encuentran operando de manera eficiente, además de la relación *específica entre la calidad del control interno de*

*la entidad y l naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría. Por otra parte, el auditor deberá comunicar las debilidades o desviaciones al control interno del cliente que son definidas en este boletín como situaciones a informar.*

- **ALCANCE Y LIMITACIONES.**

El Boletín 3050 se refiere al estudio y evaluación que deberá practicar el auditor, al efectuar una revisión a los estados financieros conforme a la Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

- **OBJETIVO.**

*El objetivo de este Boletín es definir los elementos de la estructura del control interno y establecer los pronunciamientos normativos aplicables a su estudio y evaluación, como un aspecto fundamental al diseñar la estrategia de auditoría, así como señalar los lineamientos que deben seguirse al informar sobre debilidades o desviaciones al control interno.*

- **DEFINICIÓN Y ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.**

El control interno dentro de una entidad es la base donde descansan las actividades y operaciones de una empresa y consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dicha estructura consiste en los siguientes elementos:

1. **El ambiente de control.**
2. **La evaluación de riesgos.**
3. **Los sistemas de información y comunicación.**
4. **Los procedimientos de control.**
5. **La vigilancia.**

Esta división del control interno que se presenta en el boletín 3050 proporciona al auditor una estructura útil para evaluar el grado de impacto de los controles internos en el cumplimiento de metas y objetivos con que cuenta la Entidad y como afectan estos controles en los estados financieros.

1. **Ambiente de Control.**

El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Estos factores son los siguientes:

- a) Actitud de la Administración hacia los controles internos establecidos:

Los controles internos de cada entidad son llevados y puestos en marcha por cada uno de los integrantes de la administración, por lo tanto el hecho de que una entidad cuente con un ambiente de control satisfactorio depende en gran medida de las acciones que tome esta. Recordemos que el factor humano es el elemento más importante y el elemento motor que administrara y vigilara el cumplimiento de estos controles, así que es de vital importancia concientizar al personal, del compromiso que tiene con la administración en el cumplimiento de objetivos.

La filosofía y estilo de operación de la administración incluyen una amplia gama de características, entre otras, las siguientes: enfoque para asumir y vigilar los riesgos de negocios, actitudes y acciones con respecto a la información financiera, incluyendo el énfasis en el cumplimiento de presupuestos, logro de utilidades y otros aspectos financieros y operativos.

Estas características influyen substancialmente en el ambiente de control, sobre todo cuando unas cuantas personas dominan la administración, independientemente de las consideraciones que se den a otros factores del propio ambiente de control. La integridad y la conducta ética son un elemento esencial del ambiente de control ya que afectan el diseño, la administración y la vigilancia del mismo control interno. Para mantener integridad y un comportamiento ético en la entidad se deben establecer normas de conducta y tener planes bien definidos sobre cómo se van a comunicar dichas normas y la manera en que éstas van a ser reforzadas en la práctica. Estos planes deben incluir acciones de la administración para eliminar o reducir tentaciones o incentivos que puedan llevar al personal a cometer actos ilegales, deshonestos o faltos de ética. La comunicación de los valores de la entidad y las normas de conducta deben ser comunicadas a través de políticas, códigos de conducta y el ejemplo.

b) Estructura de organización de la entidad:

La estructura organizacional de una entidad, proporciona el marco legal para planear, dirigir y controlar las operaciones. Una estructura adecuada incluye la forma y naturaleza de las áreas de la entidad, incluyendo el procesamiento de datos y las relaciones jerárquicas. Además, en la estructura se identificara de manera clara la responsabilidad y la autoridad que ejerza cada área.

Muchas veces al evaluar el control interno de una entidad el auditor podrá identificar que la estructura de organización con la que se encuentra operando, no es apropiada para las actividades de esta, asimismo se tendrá un conocimiento sobre si las personas que ocupan puestos claves en la operación de la empresa no cuentan con el perfil ni con la experiencia que requiere el puesto, por lo tanto existe un mayor riesgo en el debilitamiento de los controles.

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

de la administración para el establecimiento de niveles de competencia para cada puesto, las cuales deben contener las capacidades y el conocimiento que debe tener la persona que lo ocupará.

c) Funcionamiento del consejo de administración y sus comités:

*Las actividades del consejo de administración y otros comités pueden ser importantes para fortalecer los controles, siempre y cuando éstos sean participativos y sean independientes de la Dirección.*

El ambiente de control de una entidad es fuertemente influenciado por el consejo de administración y el comité de auditoría. Algunos aspectos que deben evaluarse de estos organismos son: Independencia de éstos con respecto a la administración de la entidad y la experiencia, el involucramiento y la forma de actuar de sus miembros.

Los comités de auditoría son nombrados por el consejo de administración y tienen un papel preponderante para vigilar el cumplimiento de las políticas y prácticas contables y de información financiera de la entidad. El comité debe apoyar al consejo de administración en sus responsabilidades y ayudar a mantener una comunicación directa entre el consejo y los auditores externos.

c) Métodos para asignar autoridad y responsabilidad:

*Es importante que la asignación de autoridad y responsabilidad esté acorde con los objetivos y metas organizacionales, y que éstos se hagan a un nivel adecuado, sobre todo las autorizaciones para cambios en políticas o prácticas.*

Como se ha mencionado anteriormente, los controles internos son puestos en marcha por el factor humano, de lo anterior, radica la importancia de una adecuada asignación de autoridad y responsabilidad sobre los resultados que se obtengan, por cada uno de los participantes en los distintos procesos que se siguen para cumplir con las metas y objetivos que persigue cada entidad.

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

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

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

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

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

*e) Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas Y procedimientos, Incluyendo la función de auditoría interna:*

*El grado de supervisión continua sobre la operación que lleva a cabo la Administración, da una evidencia importante de si el sistema de control Interno está funcionando adecuadamente y de si las medidas correctivas se realizan en forma oportuna.*

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

Establecimiento de sistemas de planeación y reportes de información, que marquen los objetivos de la Administración y los resultados del desempeño real. Tales sistemas podrán incluir planeación estratégica, presupuestos, pronósticos, planeación de utilidades y contabilidad por áreas de responsabilidad.

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

Utilización de métodos apropiados para investigar desviaciones respecto a los resultados esperados y tomar acciones correctivas oportunas y adecuadas.

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

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

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

f) Políticas y prácticas de personal:

Las medidas que deberá tomar en cuenta la administración, para fortalecer el ambiente de control con que cuenta la entidad, deberán ser la creación de políticas y procedimientos que sirvan para la contratación, capacitación, entrenamiento, promoción y compensación a los empleados, así como la creación y puesta en marcha de los códigos de conducta o algún tipo de reglamento que regule el comportamiento de los empleados.

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

g) Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad.



*La existencia de canales de comunicación con clientes, proveedores y otros entes externos que permitan informar o recibir información sobre las normas éticas de la entidad o sobre cualquier cambio en las necesidades de la misma, así como el seguimiento a dichas comunicaciones, fortalecen los controles de una entidad.*

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

Están representadas por factores ajenos a la entidad que afectan las operaciones y prácticas de la misma. Incluyen los requisitos de vigilancia y cumplimiento establecidos por organismos reguladores y la evaluación efectuada por terceros de las acciones de la entidad.

Aunque las influencias externas suelen estar fuera de control de la entidad, podrán aumentar la conciencia y actitud de la Administración hacia la conducción e información de las operaciones y hacer que se establezcan procedimientos o políticas específicas de control interno al respecto.

## **2. Evaluación de riesgos.**

La evaluación de riesgos en una entidad se refiere a la identificación, análisis y administración de riesgos relevantes en la preparación de estados financieros que pudieran evitar que estos se presenten de forma razonable de acuerdo a las Normas de Información Financiera. *Por ejemplo, la evaluación de riesgos puede contemplar cómo la entidad considera la posibilidad de transacciones no registradas cómo identifica y analiza estimaciones o provisiones límites en los estados financieros. Los riesgos relevantes a emisión de reportes financieros confiables, también se refieren a eventos o transacciones específicas.*

Riesgos relevantes a la información financiera incluyen eventos o circunstancias externas e internas que pueden ocurrir y afectar la habilidad de la entidad en el registro, procesamiento, agrupación o reporte de información, consistente con las aseveraciones de la Administración en los estados financieros. Estos riesgos podrán surgir o cambiar, derivado de circunstancias como las que se mencionan a continuación:

- Cambios en el ambiente operativo: cambios en reglas o en la forma de realizar las operaciones pueden resultar en diferentes presiones competitivas y, por lo tanto, en riesgos diferentes.
- Nuevo personal: el nuevo personal puede tener un enfoque diferente con relación al control interno.
- Sistemas de información nuevos o rediseñados: cambios significativos y rápidos en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relativo al control interno.
- Crecimientos acelerados: un crecimiento acelerado en las operaciones puede forzar demasiado los controles y crear el riesgo de que éstos no se lleven a cabo o se ignoren.

- Nuevas tecnologías: la Incorporación de nuevas tecnologías dentro de los procesos productivos o los sistemas de información pueden cambiar los riesgos asociados con el control interno.
- Nuevas líneas, productos o actividades: el Incorporarse en negocios o transacciones en donde la entidad tiene poca experiencia, puede crear nuevos riesgos asociados con el control Interno.
- Reestructuraciones corporativas: las reestructuraciones pueden estar acompañadas de reducción de personal y cambios en la supervisión y segregación de funciones, que pueden traer cambios en los riesgos asociados con el control interno.
- Cambios en procedimientos contables: la adopción de un nuevo pronunciamiento contable o un cambio en los ya existentes, puede afectar los riesgos relacionados con la preparación de los estados financieros.
- Personal con mucha antigüedad en el puesto: una persona con mucha antigüedad en el puesto puede ignorar los controles por exceso de confianza, inercias o vicios adquiridos.
- Operaciones en el extranjero: la expansión o adquisición de operaciones en el extranjero, crean nuevos riesgos que pueden impactar el control interno, por ejemplo, cambio en los riesgos considerados en las operaciones en moneda extranjera.

Mediante la evaluación al control interno de la entidad, el auditor deberá obtener toda la información que le ayudara a identificar cuáles son los riesgos que la administración ha identificado, y los cuales afectan en el cumplimiento de las metas y objetivos. Además, de identificar como es que la administración administra estos, como mide la probabilidad de ocurrencia, y como se relacionan con los estados financieros.

En muchos de los casos la administración iniciara programas, planes o acciones, que apoyen en la sensibilización de los empleados (los cuales son los que ponen en práctica los controles internos de cada ente), para mitigar o administrar los riesgos que afectan a la operación de la Entidad. En el entendido de que la administración de riesgos, se refiere a evitar la materialización de estos, mediante distintos controles internos que adopte la entidad.

*La evaluación de riesgos de la entidad difiere de la consideración de riesgos de auditoría que realiza el auditor en una auditoría de estados financieros. El propósito de la evaluación de riesgos de la entidad es el de identificar, analizar y administrar riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad, en cambio en una auditoría de estados financieros, el auditor identifica los riesgos y califica los riesgos inherentes y de control para evaluar la probabilidad de que un error significativo pueda existir en los estados financieros (ver Boletín 3030, Importancia relativa y riesgo de auditoría).*

### **3. Los sistemas de información y comunicación.**

*Los sistemas de información relevantes a los objetivos de los reportes financieros, los cuales incluyen el sistema contable, consisten en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica. La calidad de los sistemas generadores de información afecta la habilidad de la gerencia en tomar las decisiones apropiadas para controlar las actividades de la entidad y preparar reportes financieros confiables y oportunos.*

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

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

Un elemento muy importante dentro de la estructura del control interno son los sistemas de comunicación, estos incluyen, la forma en que se dan a conocer las funciones y responsabilidades del personal, relativas al control interno de los informes financieros; por lo que el auditor debe obtener un entendimiento de las formas y los medios que utiliza la entidad para informar a sus empleados, sobre las funciones, responsabilidades y cualquier aspecto importante con relación a la información financiera.

El auditor deberá ser capaz de identificar si la entidad cuenta con un manual de organización, donde se mencionen las funciones y las responsabilidades que tengan algún vínculo con el control interno de los estados financieros.

### **4. Los procedimientos de control.**

Según el boletín 3050 de las NAGAS establece que los procedimientos de control son aquellos que establece la administración y que proporcionan una seguridad razonable de que se van a lograr en forma eficaz y eficientemente los objetivos específicos de la entidad. El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. Así que el auditor deberá evaluar la forma en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación, qué persona las ha llevado a cabo y, finalmente, basado en dicha evaluación, concluir si éstas están de acuerdo a la operación de la empresa y si están operando de forma veraz y significativa para administrar los riesgos inherentes a la operación de cada ente.

Estos procedimientos de control adoptan diferentes objetivos de acuerdo al personal que los está llevando a cabo, además de que estos son puestos en marcha en los distintos niveles de la organización y del procesamiento de las transacciones. *También pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control, de la evaluación de riesgos y de los sistemas de Información y comunicación. Atendiendo a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.*

*Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.*

*Los procedimientos de control de carácter detectivo tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.*

*Los procedimientos de control están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos:*

- a) Debida autorización de transacciones así como de actividades.*
- b) Adecuada segregación de funciones y, a la par, de responsabilidades.*
- c) Diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones.*
- d) Establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan los activos.*
- e) Verificaciones independientes de la actualización de otros y adecuada valuación de las operaciones registrada a cabo en los distintos niveles de las operaciones registradas.*

## **5. La vigilancia.**

*Una responsabilidad de la administración de cada ente, es tener conocimiento de cuáles son los controles internos que se están llevando a cabo, en caso de no existir, será responsabilidad de esta el establecimiento de los controles, así como vigilar si se encuentran operando de forma efectiva o si deben ser modificados en caso de que hayan existido cambio en la forma de operar de cada ente.*

Según boletín 3050 mencionan a la vigilancia como:

*Un proceso que asegura la eficiencia del control interno a través del tiempo, e incluye la evaluación del diseño y operación de procedimientos de control en forma oportuna, así como el aplicar medidas correctivas cuando sea necesario. Este proceso se lleva a cabo a través de actividades en marcha (en el momento que se llevan a cabo las operaciones normales), evaluaciones separadas o por la combinación de ambas.*

*La existencia de un departamento de auditoría Interna o de una persona que realice funciones similares, contribuye en forma significativa en el proceso de vigilancia. Este proceso debe incluir el uso de información o comunicaciones pertenecientes a entidades externas como pueden ser cartas donde los clientes se quejan o un registro de comentarios,*

*los cuales pueden indicar problemas o subrayar áreas donde se necesita mejorar. También la Administración, podrá considerar comunicaciones de los auditores externos relativas al control interno dentro de las actividades de vigilancia.*

Es deber del auditor, el de identificar cuáles son las actividades que lleva a cabo la administración, para verificar la adecuada implementación de los controles internos, incluyendo todas aquellas acciones que se realizan para corregir las desviaciones que se presenten durante la aplicación de los controles.

- **CONSIDERACIONES GENERALES.**

Es importante mencionar, que al momento en que el auditor evalúe el control interno de un ente, se deben considerar los siguientes aspectos:

Tamaño de la entidad.

Características de la actividad económica en la que opera.

Organización de la entidad.

Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidas.

Problemas específicos del negocio.

Requisitos legales aplicables.

El que una entidad implemente una estructura de control interno, representa responsabilidad de la administración con el cumplimiento de metas y objetivos que se haya establecido la empresa al momento de iniciar con sus operaciones, cabe señalar que es la misma administración, la responsable de la vigilancia y el cumplimiento de los controles internos; además de los cambios, modificaciones y actualizaciones, que puedan sufrir con motivo de cambios en las condiciones existentes de cada ente.

Una consideración importante que menciona el boletín 3050, es el concepto de seguridad razonable el cual reconoce que el costo de la estructura de control interno de una entidad no deberá exceder los beneficios esperados establecerla. Es decir, los controles internos no deberán ser una carga para el personal de la entidad que los lleva a cabo ni un problema para el cliente, debido a la adopción de trámites engorrosos que dificulten la operación.

La efectividad de los controles internos, está sujeta a los problemas inherentes del negocio, aunado a que estos controles son puestos en marcha por un elemento muy importante dentro de la entidad, el factor humano. Por lo tanto los malos entendidos de instrucciones, errores de juicio, distracciones o fatiga personales, conclusión entre personas dentro y fuera de la entidad y omisiones de la gerencia a ciertas políticas y procedimientos afectarán de manera directa en la efectividad de los controles internos.

Para que el auditor pueda realizar una evaluación de calidad al control interno con que cuenta la entidad deberá, comprender las políticas y procedimientos, así como la estructura de control interno de acuerdo a experiencias pasadas, averiguaciones con el personal apropiado, inspección de documentos y registros y observación de las actividades y operaciones.

- **EVALUACIÓN PRELIMINAR.**

En esta etapa el auditor debe evaluar el riesgo que trae consigo en el trabajo que va a realizar, con objeto de considerarlo en el diseño de sus programas de trabajo de auditoría y para identificar gradualmente las actividades y características específicas de la entidad. Aun cuando en esta etapa no se han probado los controles internos por lo tanto, el auditor deberá principalmente:

- a) Comprender el ambiente de control establecido por la Administración para detectar errores potenciales.
- b) Describir y verificar su comprensión de los procedimientos de control de la administración, incluyendo aquellos relativos a la evaluación de riesgos.
- c) Conocer los procesos de mayor riesgo de la entidad y evaluar su importancia.
- d) Evaluar el diseño de los sistemas de control en los procesos de mayor riesgo, para determinar si es probable que sean eficaces para prevenir o detectar y corregir los errores potenciales Identificados.
- e) Formarse un juicio sobre la confianza que podrá depositarse en el control que será evaluado.

Una vez que el auditor ha adquirido un conocimiento general de la estructura de control interno, estará capacitado para decidir el grado de confianza que depositará en los controles existentes, para la prevención y detección de errores potenciales Importantes, o bien, definir si directamente los objetivos de auditoría se pueden alcanzar de manera más eficiente y efectiva a través de la aplicación de pruebas sustantivas.

La evaluación final de los procedimientos de control seleccionados, se hará después de llevar a cabo las pruebas de cumplimiento de dichos controles.

- **EL PROCESAMIENTO ELECTRÓNICO DE DATOS (PED) AL EVALUAR LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.**

Actualmente el PED ha adquirido una importancia significativa en la información contable debido al volumen de operaciones procesadas en ellos, así como por la pérdida de huellas visibles y concentración de funciones contables que frecuentemente se dan en un ambiente de este tipo, el auditor debe conocer, evaluar y, en su caso, probar el sistema de PED como parte fundamental del estudio y evaluación del control interno y documentar

adecuadamente sus conclusiones sobre su efecto en la información financiera y el grado de confianza que depositará en los controles.

- **PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO Y EVALUACIÓN FINAL.**

La finalidad de las pruebas de cumplimiento, es reunir evidencia suficiente para concluir si los sistemas de control establecidos por la administración, prevendrán y corregirán errores potenciales que pudieran tener un efecto importante en los estados financieros.

Esta conclusión permite confiar en el control como fuente de seguridad general de auditoría y disminuir el alcance de las pruebas sustantivas.

Estas pruebas de cumplimiento están diseñadas para servir como un apoyo en la aparente confiabilidad de procedimientos específicos de control. Estas pruebas pueden implicar el examen de documentación de transacciones paraa buscar la presencia o ausencia de atributos específicos (controles defectivos).

Al efectuar una prueba de cumplimiento en una muestra de transacciones seleccionadas, se puede determinar una tasa máxima estimada de desviaciones y así llegar a una conclusión sobre la eficacia de los procedimientos de control durante el periodo examinando.

Además de las pruebas que se describen, es necesario establecer por indagación y observación e inspección de documentación, la forma en que la Administración se ha asegurado que el sistema de control continúa operando efectivamente, a pesar de posibles cambios en el medio ambiente.

Los procedimientos de auditoría podrán variar si como resultado de las pruebas de cumplimiento presentan debilidades o desviaciones a los procedimientos de control.

La evaluación se hará determinando si los procedimientos de control están funcionando según se diseñaron, durante todo el periodo. Al termino de la evaluación del control interno el auditor, como parte de su trabajo sugerencias que permitan mejorar la estructura del control interno existente.

- **COMUNICACIÓN DE SITUACIONES A INFORMAR.**

Durante el curso de la auditoría, el auditor deberá estar al tanto de los asuntos relacionados con el control interno que puedan ser de interés para el cliente y las cuales son identificadas por el boletín 3050 como “situaciones a informar”. Estas situaciones son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión deben comunicarse al cliente, ya que representan deficiencias importantes en el diseño u operación de la estructura del control interno, que podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la Administración en los estados financieros.

Tales deficiencias pueden incluir diferentes aspectos del control interno.

Estas situaciones a informar, se deben comunicar a personas con un alto nivel de autoridad dentro de la administración, con el dueño del negocio o con la persona que haya contratado al auditor; de preferencia estas situaciones a informar se deberán preparar en papel con su respectiva documentación soporte, para que no existan dudas acerca del trabajo realizado por el auditor y a la persona a la que le son comunicadas estas, pueda observar un grado alto de confiabilidad en los documentos presentados por el auditor.

Cuando un auditor realiza una auditoría a los estados financieros de un ente, persigue como objetivo el de emitir una opinión sobre los estados financieros. Sin embargo en la actualidad, las empresas buscan auditores que tomen en cuenta la estructura de control interno que se está implementando en su entidad y que sean capaces de emitir una opinión acerca de su funcionamiento y si es el más apropiado para el tamaño del ente entre otros aspectos a considerar.

La existencia de "situaciones a informar", con relación al diseño y operación de la estructura del control interno, representa una decisión consciente de la gerencia, en donde ésta deberá comparar el grado de riesgo que implica dicha debilidad contra los costos a incurrir necesarios para implementar las medidas correctivas y, por lo tanto, es responsabilidad de la gerencia tomar las decisiones con respecto a los costos a ser incurridos y los beneficios relacionados. Para que la Administración tenga conocimiento de tales deficiencias y de sus posibles riesgos, el auditor debe decidir cuándo es necesario reportar un asunto periódicamente o, en su caso, deberá evaluar si a causa de cambios en la gerencia o simplemente por el paso del tiempo, es apropiado y oportuno reportar tales asuntos nuevamente.

El boletín 3050 menciona los siguientes ejemplos de situaciones a informar:

Deficiencias en el diseño de la estructura del control Interno.

Diseño inadecuado de la estructura del control interno en general.

Ausencia de una adecuada segregación de funciones, acorde con los objetivos de control establecidos.

Falta de revisión y aprobación adecuada de las transacciones, pólizas contables o reportes emitidos.

Procedimientos inadecuados para la evaluación y aplicación adecuada de principios de contabilidad. Medidas deficientes para la protección de activos.

Ausencia de técnicas de control adecuadas para el tipo de transacciones efectuadas.

Fallas en el diseño del sistema para suministrar información completa, correcta, congruente y oportuna con los objetivos y necesidades de la entidad.

Deficiencias en la operación de la estructura del control Interno.



Deficiencias en los controles establecidos para la prevención y detección de omisiones en la información contable.

Fallas en el suministro oportuno de Información completa, correcta de acuerdo con los objetivos de la entidad, como consecuencia de omisiones en la aplicación de los procedimientos de control.

Violación intencional de los controles establecidos, por parte de personal de alto nivel jerárquico, en detrimento de los objetivos de control.

Fallas en la protección de los activos, contra pérdidas, daños o uso indebido de los mismos.

Fallas en la ejecución de funciones que son parte de la estructura del control interno tales como preparación o revisión oportuna de conciliaciones.

Aplicación indebida de principios de contabilidad con la intención de distorsionar la información financiera.

Falta de adhesión a las políticas Y procedimientos establecidos por la Administración.

Falta de capacidad y entrenamiento de los empleados o funcionarios para el adecuado desarrollo de sus actividades.

Otras.

Fallas en el seguimiento y corrección de deficiencias de control interno previamente reportadas.

Transacciones importantes con partes relacionadas no reveladas.

Falta de objetividad de los responsables en la toma de decisiones contables y de información financiera.

Declaraciones incorrectas por parte del personal del cliente hacia el auditor.

- **FORMA Y CONTENIDO DEL INFORME.**

De acuerdo al boletín 3050 e Informe debe contener:

La Indicación de que el propósito de la auditoria es el de emitir una opinión sobre los estados financieros y no el de proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control Interno.

Los aspectos considerados como "situaciones a informar".

Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación.

Dado el riesgo de interpretaciones erróneas con respecto al grado limitado de seguridad, al afirmar que no se Identificaron "situaciones a informar" durante la auditoria, el auditor

deberá evaluar cuidadosamente esta situación antes de incluir tal aseveración en su Informe.

El auditor deberá considerar si debe comunicar los asuntos importantes durante el curso de la auditoria o al concluirla, en función de la urgencia de una acción correctiva inmediata.

El contenido de este boletín no limita al auditor de la posibilidad de comunicar a su cliente situaciones y sugerencias con respecto a actividades que van más allá de los asuntos relacionados con la estructura del control interno.

Ejemplo de una carta introductoria al informe sobre asuntos relacionados con la estructura del control interno.

### **Al Consejo de Administración de La más grande, S.A. de C.V.**

#### **Presente.**

En relación con nuestro examen de los estados financieros de La más grande por el año terminado al 31 de diciembre de 2008, hemos evaluado la estructura del control interno de la Compañía, únicamente hasta el grado que consideramos necesario para tener una base sobre la cual determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las, pruebas de auditoría, aplicadas en nuestro examen de los estados financieros. Nuestra evaluación de la estructura del control interno no comprendió un estudio y evaluación detallada de ninguno de sus elementos, y no fue ejecutada con el propósito de desarrollar recomendaciones detalladas o evaluar la eficacia, con la cual la estructura del control interno de la Compañía permite prevenir o detectar todos los errores e irregularidades que pudieran ocurrir. Los asuntos tratados aquí fueron considerados durante nuestro examen y no modifican nuestra opinión fechada el 12 de marzo de 2009 sobre dichos estados financieros. El informe adjunto también incluye comentarios y sugerencias con respecto a otros asuntos financieros y administrativos, los cuales notamos durante el curso de nuestro examen de los estados financieros.

Todos estos comentarios se presentan como sugerencias constructivas para la consideración de la Administración, como parte del proceso continuo de modificación y mejoramiento de la estructura del control interno existente y de otras prácticas y procedimientos administrativos y financieros.

Este informe es para uso exclusivo de la Administración de la Compañía y no debe ser utilizado con ningún otro fin.

Deseamos expresar nuestro agradecimiento por la cortesía y cooperación extendida a nuestros representantes durante el curso de su trabajo. Nos agradecería discutir estas recomendaciones en mayor detalle, de ser necesario y, asimismo, proporcionar la ayuda necesaria para su implantación.

**Muy atentamente.**

Nota: Si este informe se emite antes de que la auditoría se complete, el final del primer párrafo debe modificarse, indicando:

"... Los asuntos tratados aquí serán considerados por nosotros durante el resto de nuestro examen".

- **CONCLUSIONES.**

Con base en el estudio al boletín 3050, se puede mencionar que la evaluación al control interno que realiza el auditor es un elemento muy importante dentro de la planeación de la auditoría. A lo largo de esta evaluación, el auditor deberá hacerse llegar de todos los elementos que le sean de ayuda para determinar el grado de confiabilidad que depositará en estos, así como deberá realizar las pruebas de cumplimiento respectivas para verificar que los controles internos se están implementando de la mejor manera y apoyan en el cumplimiento de metas y objetivos de la entidad.

Por otra parte, un elemento muy importante dentro de la evaluación al control interno es el factor humano, ya que muchas veces nos encontramos con controles internos que la administración elaboró y que en papel se encuentran elaborados de manera correcta, sin embargo al verificar su aplicación, se identifica que estos no se toman en cuenta para llevar a cabo las distintas actividades de cada área.

Si el personal esta consiente del trabajo que realiza y adopta estos controles de la mejor manera, la efectividad de estos se incrementa y se puede cumplir con las metas y objetivos que persiga el ente.

## **5.5 BOLETÍN 5030 METODOLOGÍA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.**

- **GENERALIDADES.**

*El estudio y evaluación del control interno debe realizarse para cumplir con la norma de ejecución del trabajo que establece: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente".*

- **OBJETIVO.**

El objetivo de este boletín es dar a conocer los procedimientos de auditoría recomendados para llevar a cabo y documentar el estudio y evaluación del control interno durante el proceso de planeación de una auditoría de estados financieros.

- **ALCANCE Y LIMITACIONES.**

Los procedimientos que menciona este boletín, se aplican cuando el auditor realiza una auditoría de estados financieros y en la cual es necesario estudiar y evaluar la estructura del control interno.

- **PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS PARA EL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO.**

Como ya hemos visto, en el boletín 3050 se definen los “elementos de la estructura del control interno” y se establecen los procedimientos normativos aplicables a su estudio y evaluación como uno de los elementos fundamentales al establecer cuál es la estrategia que implementará el auditor para llevar a cabo la auditoría.

En el boletín 3050 se establecen los siguientes elementos de la estructura de control interno:

1. El ambiente de control.
2. La evaluación de riesgos.
3. Los sistemas de información y comunicación.
4. Los procedimientos de control.
5. La vigilancia.

Estos elementos fueron analizados en el boletín 3050, por lo tanto durante el desarrollo de este tema no serán tratados.

- **MÉTODOS DE CONTROL ADMINISTRATIVO.**

El auditor deberá evaluar los métodos de control empleados por la administración ejecutiva para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de los objetivos del negocio, incluyendo la función de auditoría interna. El boletín 5030 menciona los siguientes aspectos a considerar al evaluar estos métodos:

- a. La existencia de un proceso formal de planeación y presupuesto como herramienta para vigilar los resultados y objetivos del negocio. Si el presupuesto está bien preparado; si se prepara por personal de nivel adecuado que conozca todas las áreas del negocio y si realmente la administración lo utiliza, analizando las variaciones importantes, obteniendo las explicaciones satisfactorias de éstas e implementando las medidas correctivas necesarias, el resultado es un método de control efectivo, en lugar de un elemento de presión anormal dentro de la organización para, por ejemplo, la obtención de utilidades, lo que aumentaría el riesgo de errores en los estados financieros.
- b. La existencia de un departamento de auditoría interna. Si lo hay, se deberá considerar si éste realiza actividades que pueden atenuar situaciones de riesgo en el ambiente de control (por ejemplo, pruebas de controles); si este departamento tiene una actitud objetiva en la realización de sus funciones y si reporta al nivel adecuado (por ejemplo, al consejo de administración).

También se deberá documentar la evaluación de la competencia y entrenamiento del personal del departamento de auditoría interna; si ese personal documenta la planeación y desarrollo de su trabajo en programas de auditoría y papeles de trabajo y si la administración toma medidas adecuadas para corregir las situaciones de las que le informa ese departamento.

- **POLÍTICAS Y PRÁCTICAS DEL PERSONAL.**

Es importante que la entidad cuente con políticas y manuales de procedimientos claros que incluyan reclutamiento, contratación, inducción, evaluación, capacitación, promoción, compensación, así como razones para la separación del personal, afectan la información financiera y minimizan el riesgo de fraude en ella. El establecimiento de un código de conducta que se divulgue y vigile su cumplimiento debe también formar parte de las políticas de prácticas del personal.

Como ya se ha mencionado, el factor humano toma un lugar muy importante al momento de evaluar el control interno del ente, por lo tanto, al momento de establecer sistemas de control interno se debe poner especial atención al área de recursos humanos o personal, ya que ningún control que se establezca será efectivo si el personal que lo opera, no cuenta con un nivel de alta moralidad y no se encuentra apropiadamente compensado. Dado que los sistemas los operan personas, éstas pueden con relativa facilidad vulnerar cualquier punto de control e incluso modificar los procedimientos programados y provocar errores e irregularidades en el registro y control de los activos y operaciones de una entidad.

La entidad debe:

- a. Contar con procedimientos y políticas por escrito para reclutar, contratar, capacitar, evaluar, promover, compensar y proporcionar al personal los recursos necesarios para que pueda cumplir con sus responsabilidades asignadas.

- b. Contar con descripciones de trabajo adecuadas para cada puesto.
- c. Contar con canales adecuados de comunicación hacia todos los niveles de personal que proporcionen un flujo oportuno y eficiente de información de carácter general, de negocios, técnica, etcétera.
- d. Mantener un programa periódico (por ejemplo, anual) de revisión de los conceptos señalados en el inciso a) anterior. Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad

- **INFLUENCIAS EXTERNAS QUE AFECTEN LAS OPERACIONES Y PRÁCTICAS DE LA ENTIDAD.**

La entidad debe contar con canales de comunicación con sus clientes, proveedores, acreedores financieros, etc., que le permitan recibir información relativa a las transacciones realizadas con ellos. Asimismo, deben tenerse establecidos procedimientos para asegurar que el personal independiente al área afectada (por ejemplo, personal de auditoría interna) dé un adecuado seguimiento a las comunicaciones recibidas, para determinar en su caso, las correcciones y/o acciones necesarias.

Las influencias externas suelen ser ajenas a la entidad, sin embargo, el mantener abiertos canales de comunicación con terceros, tales como: un departamento de atención a clientes o quejas y programas para medir el nivel de satisfacción de clientes, pueden ayudar a la administración a identificar deficiencias de control.

Como parte de las influencias externas deben considerarse reglamentaciones específicas de la industria, eventos económicos externos, el desarrollo tecnológico, etc., que pueden requerir el establecimiento de controles internos para asegurar la protección de los activos o bien, el cumplimiento con las leyes y reglamentos a que está sujeta la entidad.

- **EVALUACIÓN DE RIESGOS.**

Al evaluar los riesgos el auditor deberá verificar los procedimientos que ayudan a la entidad para identificar, analizar y administrar los riesgos, y como mide la administración su impacto en la información financiera. Un ejemplo de un riesgo se da al momento de ampliar las líneas de crédito para obtener más clientes, puede ser un problema potencial de cuentas incobrables, que debe ser neutralizado a través de procedimientos de control más riguroso, por ejemplo, mediante análisis de crédito más estrictos.

- **LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN.**

El auditor deberá obtener un conocimiento general del sistema contable y de los medios y formas que utiliza la administración para comunicar a las distintas áreas de la organización las funciones y responsabilidades de cada una de ellas, relacionadas con la operación del sistema de control Interno. Ese conocimiento le permitirá al auditor identificar los riesgos específicos asociados con el control interno y desarrollar un plan de auditoría adecuado. El auditor también deberá obtener un adecuado conocimiento de los registros y procedimientos establecidos en la entidad para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar, procesar, resumir e Informar las transacciones importantes y distinguir entre éstas y aquellas que se procesan sistemáticamente y las que no.

La información necesaria puede obtenerse, como parte del proceso de planeación, de pláticas con las gerencias de finanzas y de procesamiento de datos, con la asesoría de un especialista en computación, cuando así se requiera.

El uso de computadoras es un elemento importante en el proceso de la información contable, independientemente del tamaño de la entidad. Para determinar la naturaleza y el grado de conocimientos que se requiere sobre el uso de computadoras, y la necesidad de ayuda de un especialista, el auditor deberá determinar el grado de utilización que hace el cliente de esos equipos y documentar sus conclusiones sobre el efecto del PED en sus pruebas de auditoría.

Para evaluar el uso de las computadoras por la entidad el auditor debe obtener conocimiento sobre:

- a. El grado en que se utilizan.
- b. La complejidad del entorno, considerando el grado de transformación de la información y el volumen de operaciones que se procesan en el PED.

El punto de partida para conocer el sistema contable, es el mayor general y las principales aplicaciones (subsistemas que son procesados tanto en computadora como manualmente) que lo alimentan y tienen un efecto importante en él.

Estas aplicaciones incluirán típicamente lo siguiente:

Órdenes de compra y recepción.

Contabilización de inventarios y costos.

Cuentas por pagar y pagos de éstas.

Pedidos, embarque y facturación.

Cuentas por cobrar y cobros de éstas.

Contabilización de gastos.

Contabilización de activos fijos y depreciación.

Nóminas.

El auditor deberá preparar una lista de las aplicaciones contables más importantes (por ejemplo, ventas/cuentas por cobrar, inventarios/costo de ventas, etc.) y de las cuentas de los estados financieros con las que se relacionan; posteriormente, por cada aplicación deberá:

- a. Elaborar una breve descripción general que incluya el propósito de la aplicación (incluyendo su importancia relativa en las operaciones del negocio); el enfoque para el control del sistema (controles del usuario y programados); función en el inicio de las transacciones, control de movimientos e historia de los errores de proceso.
- b. Describir el perfil de la aplicación mediante la determinación de los volúmenes aproximados de las transacciones; señalar si el programa de cómputo es de desarrollo interno o comprado y en qué lenguaje se formuló; indicar la naturaleza del procesamiento (en línea o por lote) y describir el nivel de complejidad del procesamiento.
- c. Definir las funciones clave del procesamiento del sistema y la frecuencia de su uso (por ejemplo, diariamente, semanalmente, mensualmente, etc.). Tales funciones pueden ser:

Preparación de facturas, órdenes de compra, etcétera.

Actualización de archivos maestros.

Emisión de informes para la administración.

- d. Identificar y documentar el flujo de las operaciones a través del sistema que incluya lo siguiente:

Entradas clave (fuentes de entrada).

Salidas clave (reportes, archivos y los usos de cada uno). Bases de datos y archivos maestros importantes.

Conexiones con otros sistemas.

- e. Verificar la historia del sistema, señalando las fechas o periodos en que se adquirió la instalación y en las que se hicieron, en su caso, modificaciones importantes al mismo.

Cuando existe un entorno dominante de computadoras o se trata de una entidad con múltiples ambientes de procesamiento, se deberá efectuar un análisis más profundo, a efecto de evaluar mejor su impacto en el proceso contable.

Al evaluar cada sistema, se deben considerar típicamente aspectos tales como:

- a. La importancia de las transacciones procesadas y los saldos de las cuentas relacionadas.



b. La posibilidad de un aumento en el riesgo de errores, por ejemplo:

Si el sistema procesa transacciones complejas o controla el movimiento de activos.

Cambios significativos en el sistema o en el personal clave que lo opera.

Historia de errores observados en el proceso, especialmente aquellos que originan cifras monetarias.

Si el sistema inicia y ejecuta transacciones (por ejemplo, prepara cheques o hace transferencias electrónicas de fondos) o solamente realiza funciones simples de acumulación o suma.

Adicionalmente a los sistemas de información el auditor debe evaluar los sistemas de comunicación que la entidad tiene establecidos. No es útil que se establezcan controles y procedimientos si éstos no son comunicados en forma clara y oportuna al personal correspondiente. Como parte de su evaluación el auditor debe verificar la forma en la que los asuntos relevantes son comunicados (memorandos, manuales, etc.), la frecuencia y los canales de comunicación implementados juntas periódicas, pizarrones, boletines, etcétera).

- **PROCEDIMIENTOS DE CONTROL.**

Los procedimientos de control son aquellos que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad; sin embargo, el hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que estén funcionando de forma efectiva, por lo cual el auditor deberá confirmar este hecho, cerciorándose del apego a estos procedimientos y qué personas los llevan a cabo.

*Puesto que algunos procedimientos de control están incluidos dentro del ambiente de control y de los sistemas de información y comunicación, una vez que el auditor obtiene un adecuado conocimiento de estos elementos, es muy probable que también esté familiarizado con algunos procedimientos de control. El auditor deberá evaluar el grado de conocimiento que ha obtenido antes de decidir si es necesario dedicar más tiempo a entender otros procedimientos. Normalmente, la planeación de una auditoría o requiere entender en su totalidad los procedimientos de control para cada cuenta o tipo de transacción.*

- **LA VIGILANCIA.**

Dentro de los aspectos a evaluar la estructura de control interno de una entidad, se encuentra la forma en la que ésta se cerciora que los procedimientos de control establecidos se están llevando a cabo.

La forma en que la entidad supervisa el buen funcionamiento del sistema de control interno se lleva a cabo en tres formas; a) al momento de efectuar las operaciones. b) con supervisiones independientes o c) la combinación de ambas, como sigue:

a. Antes de efectuar una transacción, los funcionarios que llevan a cabo estos procedimientos se cercioran que los puntos de control interno establecidos se hayan completado; sólo si esto se confirme, se procede a llevar a cabo la transacción. Por ejemplo, un director de ventas autoriza que se entreguen artículos a los clientes, sólo hasta que verifica que todos los requisitos de control establecidos han sido cumplidos. Estos requisitos se deberán mencionar en su manual de procedimientos.

b. La participación de otros funcionarios independientes en la vigilancia de las operaciones, asegura que sólo se efectúen transacciones que cumplen con los requisitos de control establecidos. Por ejemplo, la preparación de los cheques de pago a proveedores y la autorización de los mismos se efectúa por el departamento de pagos a proveedores; sin embargo, las firmas de los cheques corresponden a funcionarios de otras áreas. Otro ejemplo de vigilancia independiente lo constituyen los departamentos de auditoría interna.

c. Una adecuada combinación de las formas de vigilancia arriba mencionadas, es Indicio de una adecuada estructura de control interno.

Normalmente la evaluación de la vigilancia de las operaciones es documentada junto con la evaluación de los controles internos clave de la entidad. Es importante que al documentar la vigilancia del cumplimiento con los controles, se determinen quiénes y en qué momento la realizan. Lo anterior permitirá al auditor determinar la oportunidad de aplicación de los procedimientos de auditoría requeridos para verificar la razonabilidad de las cifras. Por ejemplo, si los sistemas de la entidad emiten un listado de saldos contrarios de proveedores, y éstos son revisados por auditoría interna dentro de los dos meses siguientes, es probable que el auditor tenga que aplicar pruebas de auditoría para cerciorarse que los saldos contrarios importantes determinados al cierre del ejercicio, han sido analizados y en su caso, se han registrado las correcciones relativas dentro del ejercicio.

- **DOCUMENTACIÓN.**

La documentación que se genera dependerá del grado de profundidad que se pretenda alcanzar, tomando en consideración el tamaño y complejidad de la entidad, la naturaleza de la estructura de su control interno y de la organización de cada entidad en particular, como a continuación se menciona en cada uno de sus elementos:

La documentación del sistema contable y de las aplicaciones seleccionadas, también puede hacerse utilizando cuestionarios específicos, memorandos descriptivos que detallen los sistemas y mediante diagramas que muestren el flujo de las principales transacciones; esta documentación puede archivarse en el archivo permanente de auditoría. El memorando de planeación de la auditoría deberá incluir una descripción de aquellas aplicaciones importantes del sistema contable de la entidad que afecten la estrategia de la auditoría.

Dicha documentación se puede lograr a través de cuestionarios diseñados para el caso específico, o bien por medio de un memorando descriptivo de las indagaciones que se efectúen. Gran parte de las preguntas que el auditor debe contestar para evaluar adecuadamente el ambiente de control, ya las resolvió durante la definición de los riesgos de auditoría, al investigar al posible cliente, o bien cuando éste es recurrente, en la etapa de planeación. En otros casos, la documentación quedará plasmada al efectuar la diagramación de los flujos de las operaciones y la definición de los controles existentes. En estos casos se sugiere relacionarlos con los cuestionarios o memorandos descriptivos correspondientes.

- **PROCESOS DE EVALUACIÓN DE RIESGOS DEL AUDITOR.**

En este boletín se describen únicamente los procedimientos recomendados para llevar a cabo y documentar la evaluación de riesgos por el auditor durante el proceso de planeación de una auditoría de estados financieros.

La evaluación de riesgos permite al auditor formarse un juicio profesional acerca de la posibilidad de que existan revelaciones incorrectas en los estados financieros.

*Para ello, una vez que el auditor haya adquirido y documentado apropiadamente en sus papeles de trabajo un adecuado entendimiento de los cinco elementos de la estructura del control interno de la entidad, estará en condiciones de definir la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría que aplicará.*

Una de las etapas claves dentro del trabajo de auditoría es la evaluación del control interno, en la cual el juicio del auditor juega un papel relevante, al decidir si su entendimiento del ambiente de control, del sistema contable, de los sistemas de comunicación, y de aquellos procedimientos de control identificados como fundamentales para el logro total o parcial de los objetivos de control, le permiten prevenir o descubrir errores o irregularidades importantes que pueden afectar los estados financieros de la entidad. Asimismo, el auditor debe de tomar en cuenta los riesgos que pudieran surgir derivados de cambios en las circunstancias de la entidad y que afectan la habilidad de la misma para procesarlos adecuadamente.

Si él auditor llega a la conclusión de que se están logrando los objetivos del negocio, existe la certeza de que mediante los procedimientos de control establecidos pueden prevenirse o detectarse errores o irregularidades importantes.

Por otra parte si a la conclusión que llegará el auditor, es que no se logran los objetivo de control o que éstos sólo se logran parcialmente, en este ente podrían ocurrir errores o irregularidades. Por ejemplo, un archivo maestro puede estar deficientemente controlado, lo que podría posibilitar la emisión de facturas a precios no autorizados que distorsionarían tanto las ventas como los saldos de las cuentas por cobrar. En este caso, el auditor debe concentrar su atención en el resultado del riesgo: el efecto de la deficiencia en los estados financieros.

*El grado en que se logra un objetivo de control en particular, depende de las respuestas a la siguiente serie de preguntas básicas: ¿Qué podría salir mal? ¿Evitaría los procedimientos de control existentes que esto sucediera? Si sucediera, ¿se descubriría en la ejecución normal de las actividades? si así fuera ¿cuándo? Si no se descubriera el error o la irregularidad en forma oportuna, ¿qué efecto tendría esto en los saldos que aparecen en los estados financieros de la entidad? Si al contestar las preguntas anteriores se llega a la conclusión de que podrían ocurrir errores o irregularidades que puedan afectar en forma importante los saldos de los estados financieros de la entidad, será necesario contestar una pregunta más: ¿Qué pruebas sustantivas específicas deben diseñarse para determinar el efecto de los errores o irregularidades, si los hubiere, sobre los estados financieros, y en su caso, registrar la corrección correspondiente?*

Estas cuestiones que se mencionan en el boletín 5030, constituyen una parte importante para que el auditor determine cuales serán las pruebas que realizará para evaluar el control interno del negocio.

El auditor tiene la posibilidad, de realizar gráficas de flujo de transacciones, memorandos descriptivos y cuestionarios los cuales deben diseñarse de tal forma que puedan hacerse referencias cruzadas con los elementos de control, identificados en los mismos con los pasos del programa de auditoría. Estas referencias ayudarán al auditor a identificar la calidad de los controles internos que se están poniendo en marcha dentro de la entidad y determinar el alcance de las pruebas de auditoría.

- **DISEÑO DE PRUEBAS DE AUDITORIA.**

Cuando el auditor haya evaluado el control interno, se podrán diseñar las pruebas sustantivas y de cumplimiento. Que permitan emitir una opinión sobre los estados financieros de la entidad.

El auditor puede llegar a la conclusión, de no confiar en los controles que esté llevando a cabo la entidad y por lo tanto se reservará el hecho de probar su cumplimiento. Cuando ocurran estos casos, se deberán identificar cuáles son las deficiencias que se generan de la incorrecta aplicación de controles internos. Por otra parte, la revisión del control interno Indicará aquellas áreas en las cuales el auditor puede confiar en los controles internos de la entidad.

- **PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.**

*Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que uno o más procedimientos de control interno estuvieron operando con efectividad durante el periodo auditado.*

Estas pruebas de cumplimiento no se deberán realizar todos los procedimientos con los que cuente el ente, sin embargo si se deben realizar se a los procedimientos que se identifiquen como fundamentales dentro de las operaciones. El alcance de estas pruebas, dependerá de factores tales como:

- a. La importancia del área en relación con los saldos de las cuentas que se presentan en los estados financieros.*
- b. La importancia de los objetivos de control dentro del sistema contable.*
- c. La importancia para calcular el logro de un objetivo de control.*
- d. El grado de confianza que proporciona el resultado de la aplicación de otros procedimientos de auditoría.*

La naturaleza y la oportunidad de aplicación de las pruebas de cumplimiento están relacionadas entre si. Existen procedimientos de control interno que producen evidencia documental, la cual puede examinarse en cualquier momento. En cambio, otros procedimientos (por ejemplo, la supervisión estrecha del personal) no dejan evidencia documental; en estos casos, el cumplimiento sólo puede probarse mediante observación visual directa en el momento en que esos procedimientos son ejecutados por el personal de la entidad.

El examen de transacciones para determinar si fueron procesadas correctamente no es el mejor tipo de prueba de que los controles están operando. Esa prueba puede respaldar una conclusión de que los controles no están funcionando mal, pero el procesamiento exacto no es necesariamente un indicativo de que los controles estuvieron operando. Debido a lo anterior, es mejor verificar los resultados mismos de procedimientos de control, en lugar de verificar los resultados de procesamiento. Por ejemplo, la mejor evidencia de que una entidad está comparando los totales de control de lotes con los informes de validación de lotes, puede ser la existencia de un registro cronológico manual con el que se efectúa esta comparación, adicionando esto con la observación directa al empleado de control cuando hace las anotaciones en el registro.

En muchos casos los sistemas de información de una entidad dependen del PED, en estos casos el auditor deberá evaluar la necesidad y la conveniencia de involucrar en la evaluación a un especialista, para identificar si este tipo de controles internos se están aplicando de la mejor manera, a través de pruebas en el computador.

Una regla general de las pruebas de cumplimientos, es que estas deben de concluirse antes de iniciar las pruebas sustantivas. Lo anterior permite ajustar eficientemente el alcance de las pruebas sustantivas.

- **PRUEBAS SUSTANTIVAS.**

La característica esencial de una prueba sustantiva es que está diseñada para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles Internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo de esa cuenta.

Las pruebas sustantivas incluyen técnicas tales como: confirmaciones, observación física, cálculo, inspección, investigación, etc. Es importante señalar que una prueba sustantiva no es necesariamente una verificación detallada o al 100% del saldo de una cuenta.

- **PROGRAMA DE AUDITORIA.**

Las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas que se diseñen como resultado de la evaluación del control interno, deben consignarse en el programa de auditoría.

El programa de auditoría es la culminación del proceso de planeación y refleja, por tanto, los juicios hechos por el auditor. El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Para el auditor responsable de la auditoría, representa la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente; para quien supervisa el trabajo, sirve como base para la planeación y la supervisión y para el ayudante de auditoría es una guía para la ejecución del trabajo.

## **5.6 EVALUACIÓN DE RIESGOS.**

- **INTRODUCCIÓN.**

El proceso de globalización de las economías, producto de la apertura comercial de los países, ha llevado a cambios profundos en los mercados financieros. Se han desarrollado nuevos mercados, nuevos instrumentos, así como avances tecnológicos impactantes, especialmente en las telecomunicaciones y en el procesamiento electrónico de datos que, aplicados a los sistemas de información y operación de los intermediarios financieros, han incrementado la dinámica de los flujos de recursos entre los países, y se ha favorecido una mayor actividad comercial que ha propiciado que las instituciones tengan mayores oportunidades de desarrollo, pero al mismo tiempo, su exposición al riesgo ha sido mayor.

Los capitales se mueven de un país a otro no sólo tratando de obtener mejores rendimientos, sino también en busca de mayor seguridad. Estamos viviendo situaciones que anteriormente no ocurrían; ejemplo claro de ello, son los impactos en los mercados financieros de varios países, ante movimientos adversos en algunos de ellos. En tales condiciones, los temas como administración y evaluación de riesgos, han cobrado gran importancia.

Visto desde un contexto global, toda actividad empresarial, sin importar su tipo, se propone alcanzar uno o varios objetivos y/o fines, aunque todas enfrentan también el riesgo de no

lograrlos o no alcanzarlos en la medida esperada. Ese riesgo general involucra riesgos de diferentes tipos a los que están expuestos, a través de las operaciones que realiza cualquier entidad, los recursos que se invierten para llevarlas a cabo.

Es responsabilidad de los directivos que tienen a su cargo la administración y operación de la empresa o entidad, el identificar los riesgos y establecer los controles internos necesarios para prevenirlos, detectarlos y corregirlos. La función de auditoría interna constituye una actividad de control que establece la administración de una entidad con el objeto de verificar que los demás controles internos establecidos por la misma, funcionen correcta y oportunamente.

- **CONCEPTO DE RIESGO, CAUSAS Y CONTROLES.**

El término "riesgo" es un concepto cuyo significado es del dominio común; sin embargo, para mejor precisión, se expone una definición:

De acuerdo al diccionario de la Real Academia Española, "riesgo" significa "contingencia o proximidad de un daño".

Riesgo es el potencial de resultados negativos

La generalidad de las empresas puede verse expuestas a diversos tipos de riesgos que pueden resumirse en los siguientes:

- Contabilidad errónea o inapropiada.
- Pérdida o destrucción de activos fijos o recursos financieros.
- Costos excesivos/Ingresos deficientes.
- Sanciones legales.
- Fraude o robo.
- Decisiones erróneas de la gerencia.
- Interrupción del negocio. Deficiencias en el logro de objetivos y metas.
- Desventaja ante la competencia. Desprestigio de imagen.

De acuerdo con la lista anterior, se puede decir que los riesgos son fácilmente identificables; sin embargo, las causas que propician su aparición, pueden ser múltiples y de índole muy diversa. Una misma causa puede generar más de un tipo de riesgo.

Los riesgos no se originan por la falta de controles, estos existen por sí mismos y se presentan cuando son causados. Los controles se establecen para reducir o evitar las causas.

Como en todo tema objeto de estudio, los autores aplican nueva o diferente terminología para la identificación o clasificación de algunos conceptos. El tema de "Riesgos" no es la excepción; es por ello, que actualmente nos encontramos con diversas denominaciones, tales como: Riesgo de Mercado, Riesgo de Liquidez, Riesgo de Operación, Riesgo Legal, etc.; sin embargo, si en cada uno de ellos, analizamos su contenido y sus efectos, encontraremos que están comprendidos en los anteriormente señalados.

- **ADMINISTRACIÓN Y EVALUACIÓN DE RIESGOS.**

- 1. ADMINISTRACIÓN DE RIESGOS.**

La administración de riesgos es el proceso mediante el cual una entidad, identifica, cuantifica y controla los riesgos a los cuales la exponen sus actividades.

El objetivo de la administración de riesgos es asegurarse que las operaciones, que se realiza el ente no expongan a perdidas que puedan amenazar el patrimonio de las mismas; la creciente complejidad que han alcanzado dichos mercados, y la cada vez mayor diversificación de los instrumentos que se operan, han hecho que la administración de riesgos sea cada vez más difícil de evaluar; es por eso que, en la actualidad, es indispensable que los negocios, cuenten con una plan de administración de riesgos.

- 2. EVALUACIÓN DE RIESGOS.**

El concepto de riesgo es un tema que está estrechamente relacionado con la función del auditor; sin embargo, cuando se hace referencia a su desempeño, se asocia a éste más con la evaluación de controles que con la evaluación de riesgos, lo cual no es exacto, ya que en estricto sentido, los controles se establecen para prevenir o reducir riesgos; por lo tanto, para poder evaluar objetivamente la eficacia de los controles, primero debemos identificar los riesgos que deben prevenir, detectar o corregir.

- 3. CONSIDERACIONES PARA LA PRÁCTICA DE AUDITORÍA EN BASE A RIESGOS.**

De acuerdo con las interpretaciones o guías para la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas, contenidas en las declaraciones a que se hizo referencia en el apartado anterior, podemos observar que los procesos de evaluación de riesgos, tanto en la planeación, como en la ejecución del trabajo de auditoría, no requieren de un manejo especializado de software, ni de elevados conceptos matemáticos, sino del conocimiento, entendimiento y análisis de diversos aspectos que proporcionan al auditor los elementos de juicio objetivos para direccionar su trabajo hacia las áreas y operaciones críticas y de mayor importancia.



Entre los aspectos que deben analizarse se cuentan:

- Objetivos de la empresa, organización, estructura, políticas, normas, legislación aplicable, etc.
- Operaciones y procesos que se llevan a cabo para la consecución de los fines.
- Identificación de la importancia relativa de las diversas operaciones, así como de los procedimientos y grado de automatización para llevarlas a cabo.

Un auditor interno, tiene la ventaja de contar con el conocimiento, tanto de los objetivos de la entidad a la cual pertenece, como de las actividades que ésta realiza para lograrlos; asimismo, se tiene a su alcance los medios, información, documentación, experiencia de revisiones anteriores, etc., que constituyen los elementos necesarios que le permitirán al auditor realizar dos importantes decisiones:

1. Establecer a qué área y operaciones se dirigirán los esfuerzos y recursos de auditoría (programa anual).
2. Dentro de cada auditoría que se programe, determinar qué aspectos clave serán evaluados (programa detallado de auditoría).

Sin embargo, para poder llegar a estas decisiones, el auditor debe ordenar, integrar, relacionar y analizar la serie de elementos e información recopilada con el fin de establecer y sustentar, objetiva y de manera convincente, su plan anual y sus programas detallados de auditoría.

Los aspectos que se considera deben cubrirse para ello, son los siguientes:

*Determinación del marco de responsabilidad (universo de auditoría).*- Lo componen todas las áreas que conforman la entidad, así como las actividades u operaciones que realizan o en las que participan cada una de ellas.

*Agrupación de operaciones homogéneas.*- Para darle orden y coherencia al cúmulo de información que conforma el universo de auditoría y contar con una integración, por operación, de las áreas participantes, suboperaciones, cuentas y subcuentas que las registran.

*Determinación de la importancia relativa.*- Para conocer el volumen de recursos financieros que se manejan y/o se generan, así como el tamaño de las áreas participantes (unidades administrativas, recursos humanos, recursos materiales, entre otros).

*Determinación de factores de riesgo.*- Está en relación con la naturaleza, tamaño y complejidad de las actividades, recursos que se manejan por cada operación; los procedimientos y grado de automatización con que se llevan a cabo. "Factores de riesgo son el criterio usado para identificar el significado relativo de, y probabilidad que, condiciones y/o eventos puedan ocurrir que puedan afectar adversamente a la organización", y señala que en éstos se pueden incluir:

- a. Clima de ética y presión a la gerencia para el logro de objetivos.
- b. Competencia, aptitud e integridad del personal.
- c. Tamaño del activo, liquidez o volumen de transacciones.
- d. Condiciones financieras y económicas.
- e. Condiciones competitivas.
- f. Complejidad y volatilidad de las actividades.
- g. Impacto en clientes, proveedores y reglamentos gubernamentales.
- h. Nivel de sistemas computarizados de información.
- i. Dispersión geográfica de las operaciones.
- j. Oportunidad y efectividad de los sistemas de control interno.
- k. Cambios organizacionales, operacionales, tecnológicos y económicos.
- l. Juicios gerenciales y estimaciones contables.
- m. Aceptación de hallazgos de auditoría y acciones correctivas tomadas.
- n. Fecha y resultados de auditorías previas.

*Valuación de los riesgos.*- Mediante la asignación de valores a los controles establecidos para prevenir, detectar y corregir factores de riesgo inherentes a cada actividad, proceso u operación. El uso de matrices de riesgo y controles aplicables, constituye una herramienta muy útil para este propósito.

## **CAPITULO VI.**

### **HERRAMIENTAS DE GESTIÓN.**

Se entiende que las herramientas de gestión son todos los sistemas, aplicaciones, controles, soluciones de cálculo, metodología, etcétera, que ayudan a la gestión de una empresa en los siguientes aspectos generales:

- Herramientas para el registro de datos en cualquier departamento empresarial
- Herramientas para el control y mejora de los procesos empresariales
- Herramientas para la consolidación de datos y toma de decisiones

El uso de herramientas de gestión, Ya sea en forma individual, en equipo o en los círculos de calidad se deberá hacer uso de las herramientas de gestión aplicada en materia de calidad y productividad. Nos referimos tanto a las siete herramientas clásicas, como a las nuevas herramientas y otras que pueda idear el personal de auditoría en el ejercicio de sus tareas.

Así, entenderemos que si segmentamos la empresa en sus diferentes departamentos genéricos, tendremos herramientas que nos ayudarán a gestionar, organizar, dirigir, planificar, controlar, conocer, etcétera, cada uno de los departamentos y las relaciones entre ellos y el mundo exterior.

Hoy en día, las tecnologías se desarrollan a tal velocidad que se nos hace muy arduo conocer y seleccionar las herramientas de gestión más adecuadas. Una constante lucha contra los costes empresariales, una necesidad imperiosa de vender cada vez más, un conocimiento de las costumbres del comprador y una lucha por poner el producto que él quiera, como quiera y cuando quiera, han hecho que este campo de las herramientas de gestión haya experimentado un enorme desarrollo durante la última década.

#### **6.1 DIAGRAMA DE PARETO.**

En honor a Vilfredo Federico Dámaso Pareto quien nació el 15 de julio de 1848, en París y muere el 19 de agosto de 1923, en Ginebra. Fue un sociólogo, economista y filósofo italiano. Pareto realizó importantes contribuciones al estudio de la economía y de la sociología, especialmente en el campo de la distribución de la riqueza y el análisis de las elecciones individuales. Fue el creador del concepto eficiencia de Pareto, y contribuyó, con ideas como la de la curva de indiferencia, al desarrollo de la microeconomía; enunció el principio basándose en el denominado conocimiento empírico. Observó que la gente en su sociedad se dividía naturalmente entre los «pocos de mucho» y los «muchos de poco»; se establecían así dos grupos de proporciones 80-20 tales que el grupo minoritario, formado por un 20% de población, ostentaba el 80% de algo y el grupo mayoritario, formado por un 80% de población, el 20% de ese mismo algo.

El diagrama de Pareto, también llamado Curva 80-20 o Distribución A-B-C, es una gráfica para organizar datos de forma que estos queden en orden descendente, de izquierda a derecha y separados por barras. Permite entre otras funciones importantes la priorización de controles en función de la preponderancia que los diferentes factores tienen, como también la utilización de la misma para descubrir la causa de problemas, o dar solución a las mismas.

El diagrama permite mostrar gráficamente el Principio de Pareto, es decir, que hay muchos problemas sin importancia frente a unos pocos graves. Mediante la gráfica colocamos los "pocos vitales" a la izquierda y los "muchos triviales" a la derecha.

El diagrama facilita el estudio comparativo de numerosos procesos dentro de las industrias o empresas comerciales, así como fenómenos sociales o naturales.

Hay que tener en cuenta que tanto la distribución de los efectos como sus posibles causas no es un proceso lineal sino que el 20% de las causas totales hace que sean originados el 80% de los efectos.

Estas cifras son arbitrarias; no son exactas y pueden variar. Su aplicación reside en la descripción de un fenómeno y, como tal, es aproximada y adaptable a cada caso particular.

El principio de Pareto se ha aplicado con éxito a los ámbitos de la política y la Economía. Se describió cómo una población en la que aproximadamente el 20% ostentaba el 80% del poder político y la abundancia económica, mientras que el otro 80% de población, lo que Pareto denominó «las masas», se repartía el 20% restante de la riqueza y tenía poca influencia política. Así sucede, en líneas generales, con el reparto de los bienes naturales y la riqueza mundial.

- **APLICACIONES.**

Después de que Pareto enunciara el principio, se ha constatado que es aplicable a muchas y diversas situaciones. El principio dice que el 20% de una acción producirá el 80% de los efectos, mientras que el 80% restante sólo origina el 20% de los efectos. Para un reparto equitativo hay que conseguir minimizar el principio de Pareto, de forma que el reparto esté lo más alejado posible de una distribución de proporciones 80-20.

- **EN EL COMERCIO.**

Una de las aplicaciones más conocidas es su uso para análisis de ventas o comercial. Las compañías que realizan un análisis de facturación respecto al número de clientes constatan que, aproximadamente, el 80% de la facturación depende del 20% de los clientes. Casi nunca se observa una relación 80-20 exacta, pero la desproporción entre ventas y número

de clientes suele ser cierta. Con esta información se puede decidir qué clientes son estratégicos (hay que cuidar) y cuáles tienen menor importancia.

El principio de Pareto también se utiliza para analizar el surtido o gama de productos que vende una empresa comercial. El 80% de la facturación proviene del 20% del catálogo de productos. En general, el principio de Pareto permite analizar una situación y facilitar la toma de decisiones estratégicas trabajando con datos reales.

- **EN LA LOGÍSTICA.**

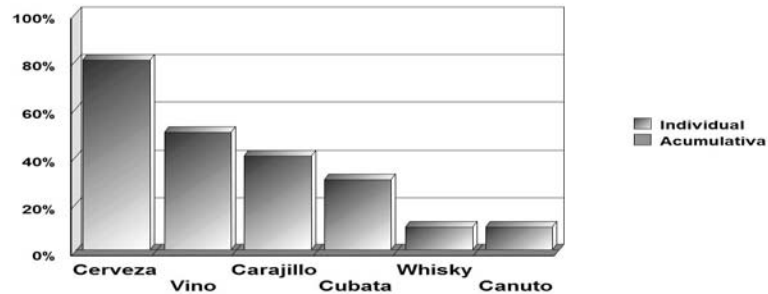
Este concepto 80-20 es de gran utilidad en la planificación de la distribución cuando los productos se agrupan o clasifican por su nivel de ventas, también conocido como «Distribución A-B-C». El primer veinte por ciento se denominan productos A, el treinta por ciento siguiente se denominan productos B y el resto, productos C. Cada categoría puede distribuirse o almacenarse de forma diferente. Por ejemplo, los productos A se distribuyen por toda la geografía en muchos almacenes y con niveles altos de producto almacenado, mientras que los productos C se pueden distribuir desde un único almacén central con un nivel de existencias muchos más bajo que el de los productos A. Los productos B tendrían una estrategia de distribución intermedia con unos cuantos almacenes regionales.

Cuando un almacén tiene un inventario grande, para concentrar los esfuerzos de control en los artículos o mercancías más significativos se suele utilizar el principio de Pareto. Así, controlando el 20% de los productos almacenados puede controlarse aproximadamente el 80% del valor de los artículos del almacén. La clasificación ABC de los productos también se utiliza para agrupar los artículos dentro del almacén en un número limitado de categorías, cuando se controlan según su nivel de disponibilidad. Los productos A, 20% de los artículos que generan el 80% de los movimientos del almacén, se colocarán cerca de los lugares donde se preparan los pedidos, para que se pierda el menor tiempo posible en mover mercancías dentro de un almacén.

- **EN EL CONTROL DE CALIDAD.**

No obstante, el principio de Pareto permite utilizar herramientas de gestión, como el diagrama de Pareto, que se usa ampliamente en temas de control de calidad (el 80% de los defectos radican en el 20% de los procesos). Así, de forma relativamente sencilla, aparecen los distintos elementos que participan en un fallo y se pueden identificar los problemas realmente relevantes, que acarrearán el mayor porcentaje de errores.

## Diagrama de Pareto



Ejemplo: de un **diagrama de Pareto** usando datos hipotéticos. Se muestran las frecuencias relativas en un diagrama de barras.

### 6.2 DIAGRAMA DE DISPERSIÓN.

El diagrama de dispersión también es conocido en estadística como: la **regresión lineal** o **ajuste lineal** es un método matemático que modela la relación entre una variable dependiente  $Y$ , las variables independientes  $X_i$  y un término aleatorio  $\varepsilon$ . Permite poner a prueba la interrelación entre diferentes factores, como podría ser cantidad de comprobantes recepcionados por caja con las diferencias de caja.

Este modelo puede ser expresado como:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_p X_p + \varepsilon$$

donde  $\beta_0$  es la intersección o término "constante", las  $\beta_i$  son los parámetros respectivos a cada variable independiente, y  $p$  es el número de parámetros independientes a tener en cuenta en la regresión. La regresión lineal puede ser contrastada con la regresión no lineal.

- **EL MODELO DE REGRESIÓN LINEAL.**

El modelo lineal relaciona la variable dependiente  $Y$  con  $K$  variables explicativas  $X_k$  ( $k = 1, \dots, K$ ), o cualquier transformación de éstas, que generan un hiperplano de parámetros  $\beta_k$  desconocidos:

$$Y = \sum \beta_k X_k + \varepsilon$$

Donde  $\varepsilon$  es la perturbación aleatoria que recoge todos aquellos factores de la realidad no controlables u observables y que por tanto se asocian con el azar, y es la que confiere al modelo su carácter estocástico. En el caso más sencillo de dos variables explicativas, el hiperplano es una recta:

$$Y = \beta_1 + \beta_2 X_2 + \varepsilon$$

El problema de la regresión consiste en elegir unos valores determinados para los parámetros desconocidos  $\beta_k$ , de modo que la ecuación quede completamente especificada. Para ello se necesita un conjunto de observaciones. En una observación cualquiera  $i$ -ésima ( $i = 1, \dots, I$ ) se registra el comportamiento simultáneo de la variable dependiente y las variables explicativas (las perturbaciones aleatorias se suponen no observables).

$$Y_i = \sum \beta_k X_{ki} + \varepsilon_i$$

Los valores escogidos como estimadores de los parámetros,  $\hat{\beta}_k$ , son los coeficientes de regresión, sin que se pueda garantizar que coinciden con parámetros reales del proceso generador. Por tanto, en

$$Y_i = \sum \hat{\beta}_k X_{ki} + \hat{\varepsilon}_i$$

Los valores  $\hat{\varepsilon}_i$  son por su parte estimaciones de la perturbación aleatoria o errores.

- **SUPUESTOS DEL MODELO DE REGRESIÓN LINEAL.**

Para poder crear un modelo de regresión lineal, es necesario que se cumpla con los siguientes supuestos:

1. La relación entre las variables es lineal.
2. Los errores son independientes.
3. Los errores tienen varianzas constantes.
4. Los errores tienen una esperanza matemática igual a cero.
5. El error total es la suma de todos los errores.

- **TIPOS DE MODELOS DE REGRESIÓN LINEAL.**

Existen diferentes tipos de regresión lineal que se clasifican de acuerdo a sus parámetros:

- **REGRESIÓN LINEAL SIMPLE.**

Sólo se maneja una variable independiente, por lo que sólo cuenta con dos parámetros. Son de la forma:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + \varepsilon_i$$

donde  $\varepsilon_i$  es el error asociado a la medición del valor  $X_i$  y siguen los supuestos de modo que  $\varepsilon_i \sim N(0, \sigma^2)$  (media cero, varianza constante e igual a un  $\sigma$  y  $\varepsilon_i \perp \varepsilon_j$  con  $i \neq j$ ).

Dado el modelo de regresión simple, si se calcula la esperanza (valor esperado) del valor  $Y$ , se obtiene:

$$\begin{aligned} E(y_i) &= \hat{y}_i = E(\beta_0) + E(\beta_1 x_i) + E(\varepsilon_i) \\ &= \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 x_i \end{aligned}$$

Calculando  $\hat{\beta}_0$  y  $\hat{\beta}_1$ . Para esto se buscan dichos parámetros que minimicen  $\sum (y_i - \hat{y}_i)^2 = \sum \hat{\varepsilon}_i^2$

Derivando respecto a  $\hat{\beta}_0$  y  $\hat{\beta}_1$  e igualando a cero, se obtiene:

$$\frac{\partial \sum (y_i - \hat{y}_i)^2}{\partial \hat{\beta}_0} = 0$$

$$\frac{\partial \sum (y_i - \hat{y}_i)^2}{\partial \hat{\beta}_1} = 0$$

Obteniendo dos ecuaciones denominadas ecuaciones normales que generan la siguiente solución para ambos parámetros:

$$\hat{\beta}_1 = \frac{\sum x \sum y - n \sum xy}{(\sum x)^2 - n \sum x^2} = \frac{\sum (x - \bar{x})(y - \bar{y})}{\sum (x - \bar{x})^2}$$

$$\hat{\beta}_0 = \frac{\sum y - \hat{\beta}_1 \sum x}{n} = \bar{y} - \hat{\beta}_1 \bar{x}$$

- **REGRESIÓN LINEAL MÚLTIPLE.**

Maneja varias variables independientes. Cuenta con varios parámetros. Se expresan de la forma:

$$Y_i = \beta_0 + \sum \beta_i X_{ip} + \varepsilon_i$$



donde  $\varepsilon_i$  es el error asociado a la medición  $i$  del valor  $X_{ip}$  y siguen los supuestos de modo que  $\varepsilon_i \sim N(0, \sigma^2)$  (media cero, varianza constante e igual a un  $\sigma$  y  $\varepsilon_i \perp \varepsilon_j$  con  $i \neq j$ ).

- **RECTAS DE REGRESIÓN.**

Las rectas de regresión son las rectas que mejor se ajustan a la nube de puntos (o también llamado diagrama de dispersión) generada por una distribución binominal. Matemáticamente, son posibles dos rectas de máximo ajuste:

- La recta de regresión de Y sobre X:

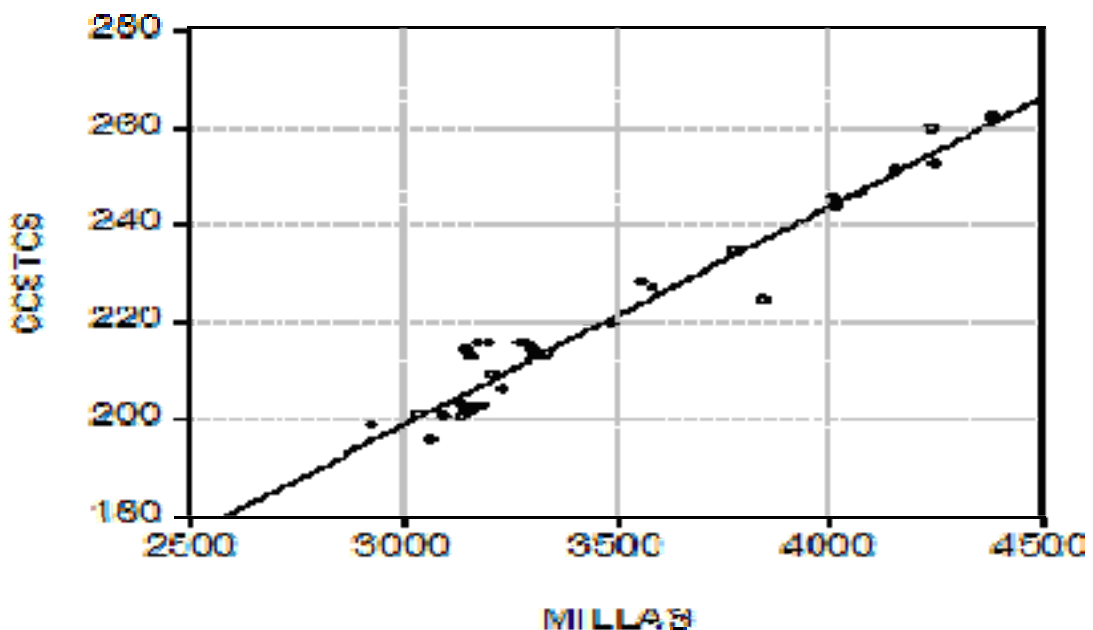
$$y = \bar{y} + \frac{\sigma_{xy}}{\sigma_x^2}(x - \bar{x})$$

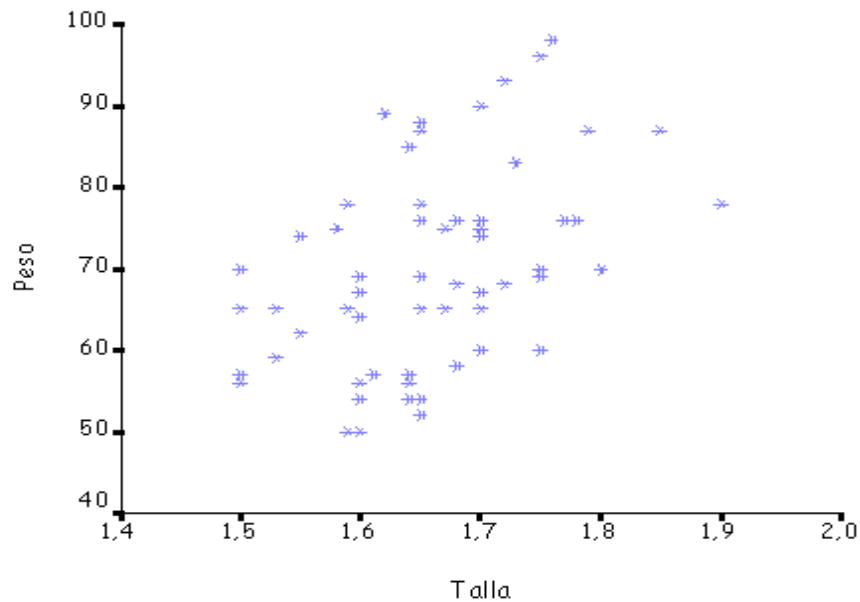
- La recta de regresión de X sobre Y:

$$x = \bar{x} + \frac{\sigma_{xy}}{\sigma_y^2}(y - \bar{y})$$

La correlación ("r") de las rectas determinará la calidad del ajuste. Si r es cercano o igual a 1, el ajuste será bueno; si r es cercano o igual a 0, se tratará de un ajuste malo. Ambas rectas de regresión se intersecan en un punto llamado centro de gravedad de la distribución.

Ejemplos del diagrama de dispersión:





### 6.3 MATRIZ DE ISHIKAWA.

El Diagrama de Ishikawa, también llamado diagrama de causa-efecto, la cual puede ser utilizada para analizar carencias, detectar causas de errores o ilícitos, búsqueda de soluciones o mejoras del control interno; es una de las diversas herramientas surgidas a lo largo del siglo XX en ámbitos de la industria y posteriormente en el de los servicios, para facilitar el análisis de problemas y sus soluciones en esferas como es la calidad de los procesos, los productos y servicios. Fue concebido por el ingeniero japonés Dr. Kaoru Ishikawa en el año 1953. Se trata de un diagrama que por su estructura ha venido a llamarse también: diagrama de espina de pescado, que consiste en una representación gráfica sencilla en la que puede verse de manera relacional una especie de espina central, que es una línea en el plano horizontal, representando el problema a analizar; es una forma de organizar y representar las diferentes teorías propuestas sobre las causas de un problema. Nos permite, por tanto, lograr un conocimiento común de un problema complejo, sin ser nunca sustitutivo de los datos.

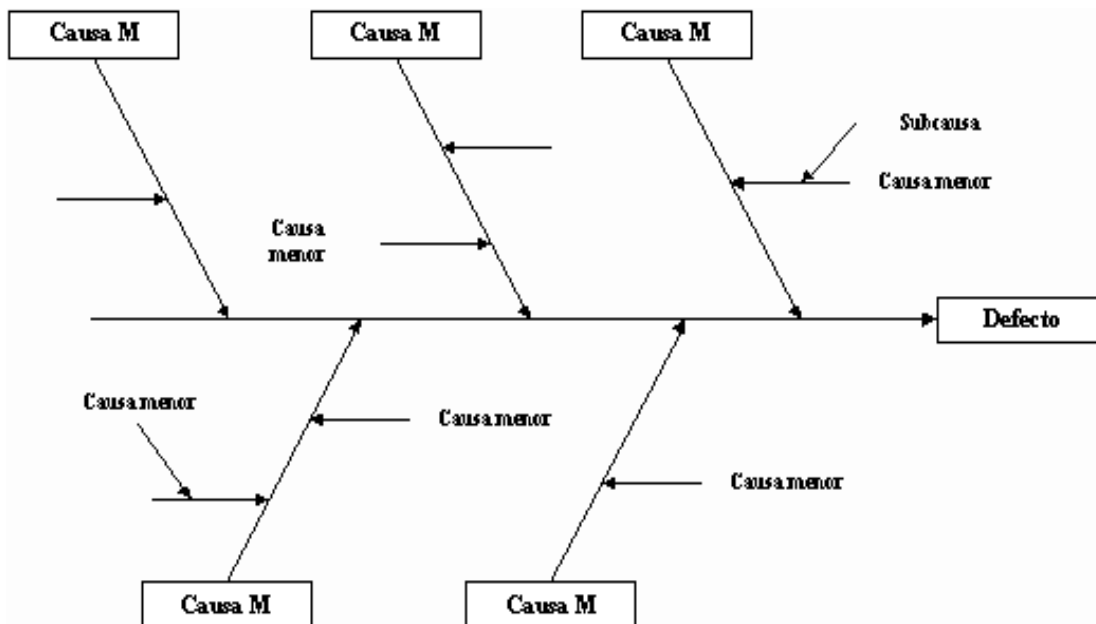
El problema analizado puede provenir de diversos ámbitos como calidad de productos y servicios, fenómenos sociales, organización, etcétera. A este eje horizontal van llegando líneas oblicuas -como las espinas de un pez- que representan las causas valoradas como tales por las personas participantes en el análisis del problema. A su vez, cada una de estas líneas que representa una posible causa, recibe otras líneas perpendiculares que representan las causas secundarias. Cada grupo formado por una posible causa primaria y las causas secundarias que se le relacionan forman un grupo de causas con naturaleza común. Este tipo de herramienta permite un análisis participativo mediante grupos de mejora o grupos de análisis, que mediante técnicas como por ejemplo la lluvia de ideas, sesiones de creatividad, y otras, facilita un resultado óptimo en el entendimiento de las causas que originan un problema, con lo que puede ser posible la solución del mismo.

La primera parte de este Diagrama muestra todos aquellos posibles factores que puedan estar originando alguno de los problemas que tenemos, la segunda fase luego de la tormenta de ideas es la ponderación o valoración de estos factores a fin de centralizarse específicamente sobre los problemas principales, esta ponderación puede realizarse ya sea por la experiencia de quienes participan o por investigaciones que sustenten el valor asignado.

- **¿COMO HACERLO?**

Para empezar, decide cual característica de calidad, salida o efecto quieres examinar y continúa con los siguientes pasos:

1. Dibuja un diagrama en blanco.
2. Escribe de forma breve el problema o efecto.
3. Escribe las categorías que consideres apropiadas a tu problema: maquina, mano de obra, materiales, métodos, son los más comunes y aplican en muchos procesos.
4. Realiza una lluvia de ideas de posibles causas y relaciónalas a cada categoría.
5. Pregúntale ¿por que? a cada causa, no más de dos o tres veces.
6. Empieza por enfocar tus variaciones en las causas seleccionadas para implementar estas si así se requiriera.



Los Errores comunes son construir el diagrama antes de analizar globalmente los síntomas, limitar las teorías propuestas enmascarando involuntariamente la causa raíz, o cometer

errores tanto en la relación causal como en el orden de las teorías, suponiendo un gasto de tiempo importante.

Los elementos y las causas que intervienen en el desarrollo de un proceso y, que pueden en un momento dado, ocasionar que no se cumplan los objetivos o fallas del mismo, son diversos y en ocasiones difíciles de identificar. Por ello, se identificará la problemática, dado que es necesario tener un conocimiento pleno, para un óptimo análisis.

#### **6.4 EL CONTROL ESTADÍSTICO DE PROCESOS (CEP).**

Control Estadístico de Proceso (Statistical Process Control o SPC) es un método efectivo para monitorizar un proceso a través del uso de gráficos de control.

Posibilita determinar la capacidad del proceso para engendrar productos y servicios externos e internos que satisfagan los niveles requeridos. Así las diferencias contables, o de inventario o la falta de cumplimentación correcta en las carpetas crediticias en el caso de las instituciones bancarias se deben a diferentes causas, el Control Estadístico de Proceso permite conocer si la cantidad de faltantes esta dentro de lo que es natural al sistema o si sus causas son especiales, adoptando según el caso las respectivas medidas de análisis y corrección.

Los gráficos de control, basándose en técnicas estadísticas, permiten usar criterios objetivos para distinguir variaciones de fondo de eventos de importancia. Casi toda su potencia está en la capacidad de monitorizar el centro del proceso y su variación alrededor del centro. Recopilando datos de mediciones en diferentes sitios en el proceso, se pueden detectar y corregir variaciones en el proceso que puedan afectar a la calidad del producto o servicio final, reduciendo desechos y evitando que los problemas lleguen al cliente final. Con su énfasis en la detección precoz y prevención de problemas, el control estadístico de proceso tiene una clara ventaja frente a los métodos de calidad como inspección, que aplican recursos para detectar y corregir problemas al final del producto o servicio, cuando ya es demasiado tarde.

Además de reducir desechos, el control estadístico de proceso puede tener como consecuencia una reducción del tiempo necesario para producir el producto o servicio. Esto es debido parcialmente a que la probabilidad de que el producto final se tenga que realizar nuevamente es menor, pero también puede ocurrir que al usar el control estadístico de proceso, identifiquemos los cuellos de botella, paradas y otros tipos de esperas dentro del proceso. Reducciones del tiempo de ciclo del proceso relacionado con mejoras de rentabilidad han hecho de él control estadístico de proceso una herramienta valiosa desde el punto de vista de la reducción de costes y de la satisfacción del cliente final.

Shewart creó la base para el gráfico de control y el concepto del control estadístico durante experimentos diseñados cuidadosamente. Mientras Dr. Shewhart se inspiraba en teorías matemáticas y estadísticas puras, descubrió que datos derivados de procesos físicos raramente producen una "curva de distribución normal" (una distribución gaussiana,

también llamada "curva en campana"). Descubrió que las variaciones en los datos de producción no se comportan siempre de la misma manera que en la naturaleza (Movimiento browniano de partículas). El Dr. Shewhart concluyó que mientras cada proceso muestra una variación, algunos procesos muestran variaciones controladas naturales dentro del proceso (causas comunes de variación), mientras otros muestran variaciones descontroladas que no están siempre presentes en el proceso causal (causas especiales de variación).

La siguiente descripción se refiere más al sector industrial que al sector de servicios, aunque el control estadístico de proceso se puede aplicar a los dos sectores.

Tradicionalmente, en procesos de producción en masa, se controlaba la calidad de la pieza acabada mediante inspecciones del producto al final del proceso; aceptando o rechazando cada pieza (o muestras de producción) basándose en los criterios de especificaciones. La diferencia del Control del Proceso estadístico es que usa herramientas estadísticas para observar el rendimiento del proceso de producción para prever desviaciones importantes que pueda resultar en el producto rechazado.

Existen dos tipos de variaciones en todos los procesos industriales y ambas variaciones causan variaciones posteriores en el producto final. Las primeras son variaciones de causa natural o común y pueden ser variaciones en temperatura, especificaciones en materias primas o electricidad etc. Estas variaciones son pequeñas y normalmente están cerca del valor medio. El modelo de variación sería similar a los modelos encontrados en la naturaleza y la distribución forma la curva de distribución normal (forma de campana). Las segundas son conocidas como causas especiales y suceden con menos frecuencia que las primeras.

Dentro de las herramientas comunes del Control Estadístico de Procesos tenemos:

- **ORGANIGRAMA.**

Es la representación gráfica de la estructura organizativa de una empresa u organización. Representa las estructuras departamentales y, en algunos casos, las personas que las dirigen, hacen un esquema sobre las relaciones jerárquicas y competenciales de vigor en la organización.

El organigrama es un modelo abstracto y sistemático, que permite obtener una idea uniforme acerca de la estructura formal de una organización.

Tiene una doble finalidad:

- Desempeña un papel informativo, al permitir que los integrantes de la organización y de las personas vinculadas a ellas que conozcan, a nivel global, sus características generales.

- Es un instrumento para realizar análisis estructurales al poner de relieve, con la eficacia propia de las representaciones gráficas, las particularidades esenciales de la organización representada.

En el organigrama no se tiene que encontrar toda la información, para conocer como es la estructura total de la empresa.

Todo organigrama tiene que cumplir los siguientes requisitos:

- Obtener todos los elementos de autoridad, los diferentes niveles de jerarquía, y la relación entre ellos.
- Tiene que ser fácil de entender y sencillo de utilizar.
- Debe contener únicamente los elementos indispensables.
- **CLASIFICACIÓN DE LOS ORGANIGRAMAS.**

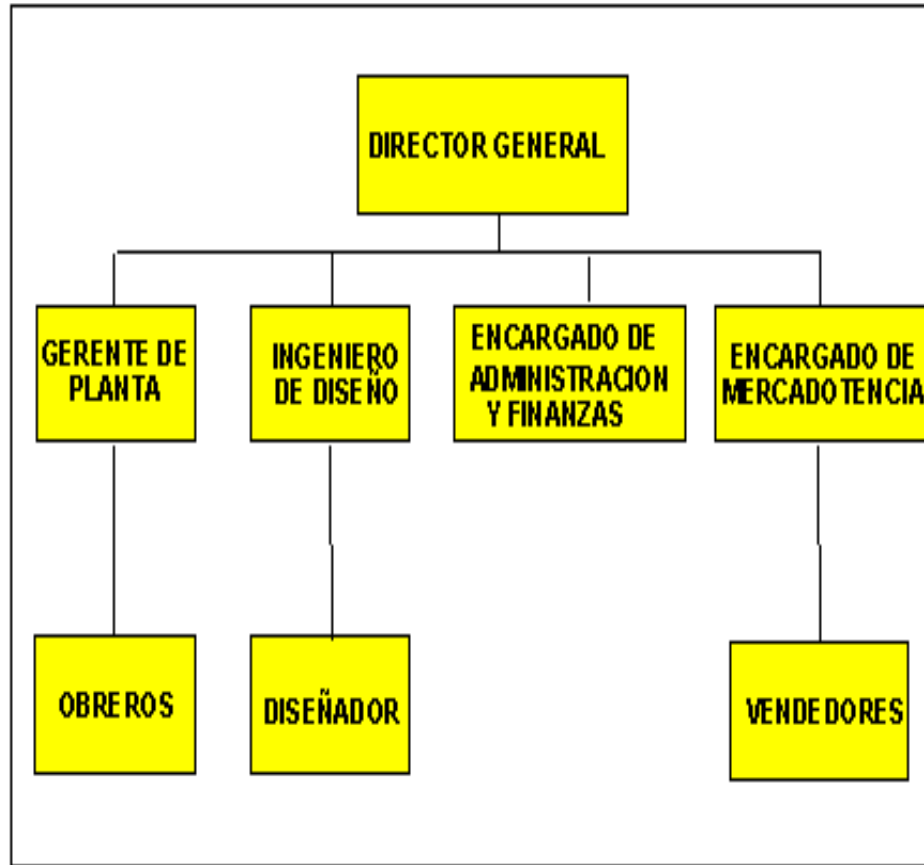
Según su contenido se pueden diferenciar tres clases de organigrama:

- **Analíticos:** Son específicos, su información es completa y detallada.
- **Generales:** Muestra visión muy simple de la organización. También en el está la información de mayor importancia.
- **Suplementario:** Son complemento de lo analítico.

Pero de acuerdo a su forma también se pueden considerar otros cuatro tipos:

1. Vertical.
2. Horizontal.
3. Circular.
4. Semicircular.

Ejemplo de un organigrama:



- **CURVA EN CAMPANA Ò LA FUNCIÓN GAUSSIANA.**

En honor a Carl Friedrich Gauss, es una función definida por la expresión:

$$f(x) = ae^{-(x-b)^2/2c^2}$$

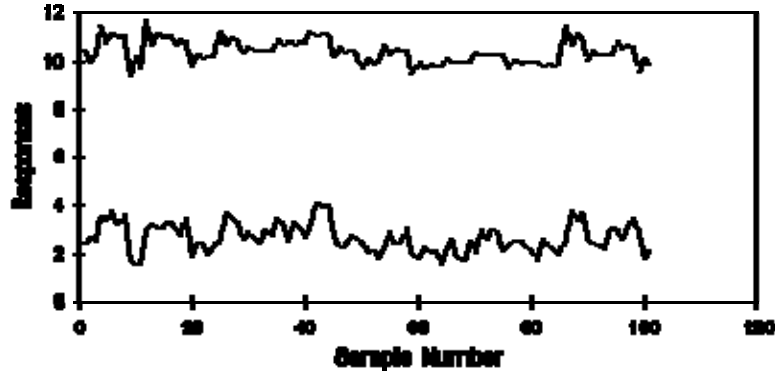
donde a, b y c son constantes reales ( $a > 0$ ).

La grafica de la función es simétrica con forma de campana, conocida como **campana de Gauss**. El parámetro a es la altura de la campana centrada en el punto b, determinando c el ancho de la misma.

- **GRAFICAS DE FUNCIONAMIENTO.**

Las gráficas de funcionamiento son simplemente diagramas de características de proceso contra tiempo o en secuencia cronológica. No tienen base estadística, sino son útiles en revelar

- tendencias
- relaciones entre las variables



Las gráficas de funcionamiento se pueden utilizar para estudiar relaciones entre las variables

- **HISTOGRAMA DE LA FRECUENCIA.**

Es una representación gráfica de una variable en forma de barras, donde la superficie de cada barra es proporcional a la frecuencia de los valores representados. En el eje vertical se representan las frecuencias, y en el eje horizontal los valores de las variables, normalmente señalando las marcas de clase, es decir, la mitad del intervalo en el que están agrupados los datos.

Se utiliza cuando se estudia una variable continua, como franjas de edades o altura de la muestra, y, por comodidad, sus valores se agrupan en clases, es decir, valores continuos. En los casos en los que los datos son cualitativos (no-numéricos), como sexto grado de acuerdo o nivel de estudios, es preferible un diagrama de sectores.

Los histogramas permiten la comparación de los resultados de un proceso.

- **TIPOS DE HISTOGRAMA.**

Los fluxograma o histograma son un elemento fundamental no sólo para evaluar el sistema de control interno, sino además para evaluar la eficiencia de las actividades o procesos; permite analizar la distribución de los errores o carencias detectadas; este punto queda explicado más claramente con el tema del método gráfico ya que en ese punto se hace referencia a este tema.

- 1. Diagramas de barras simples.**

Representa la frecuencia simple (absoluta o relativa) mediante la altura de la barra la cual es proporcional a la frecuencia simple de la categoría que representa.



## **2. Diagramas de barras compuestas.**

Se usa para representar la información de una tabla de doble entrada o sea a partir de dos variables, las cuales se representan así; la altura de la barra representa la frecuencia simple de las modalidades o categorías de la variable y esta altura es proporcional a la frecuencia simple de cada modalidad.

## **3. Diagramas de barras agrupadas.**

Se usa para representar la información de una tabla de doble entrada o sea a partir de dos variables, el cual es representado mediante un conjunto de barras como se clasifican respecto a las diferentes modalidades.

## **4. Polígono de frecuencias.**

Es un gráfico de líneas que se usa para presentar las frecuencias absolutas de los valores de una distribución en el cual la altura del punto asociado a un valor de las variables es proporcional a la frecuencia de dicho valor.

## **5. Ojiva porcentual.**

Es un gráfico acumulativo, el cual es muy útil cuando se quiere representar el rango porcentual de cada valor en una distribución de frecuencias.

## **• CONSTRUCCIÓN DE UN HISTOGRAMA.**

### **Paso 1.**

Determinar el rango de los datos. Rango es igual al dato mayor menos el dato menor.

### **Paso 2.**

Obtener el número de clases, existen varios criterios para determinar el número de clases (o barras). Sin embargo ninguno de ellos es exacto. Algunos autores recomiendan de cinco a quince clases, dependiendo de cómo estén los datos y cuántos sean. Un criterio usado frecuentemente es que el número de clases debe ser aproximadamente a la raíz cuadrada del número de datos. Por ejemplo, la raíz cuadrada de 30 (número de artículos) es mayor que cinco, por lo que se seleccionan seis clases.

### **Paso 3.**

Establecer la longitud de clase: es igual al rango entre el número de clases.

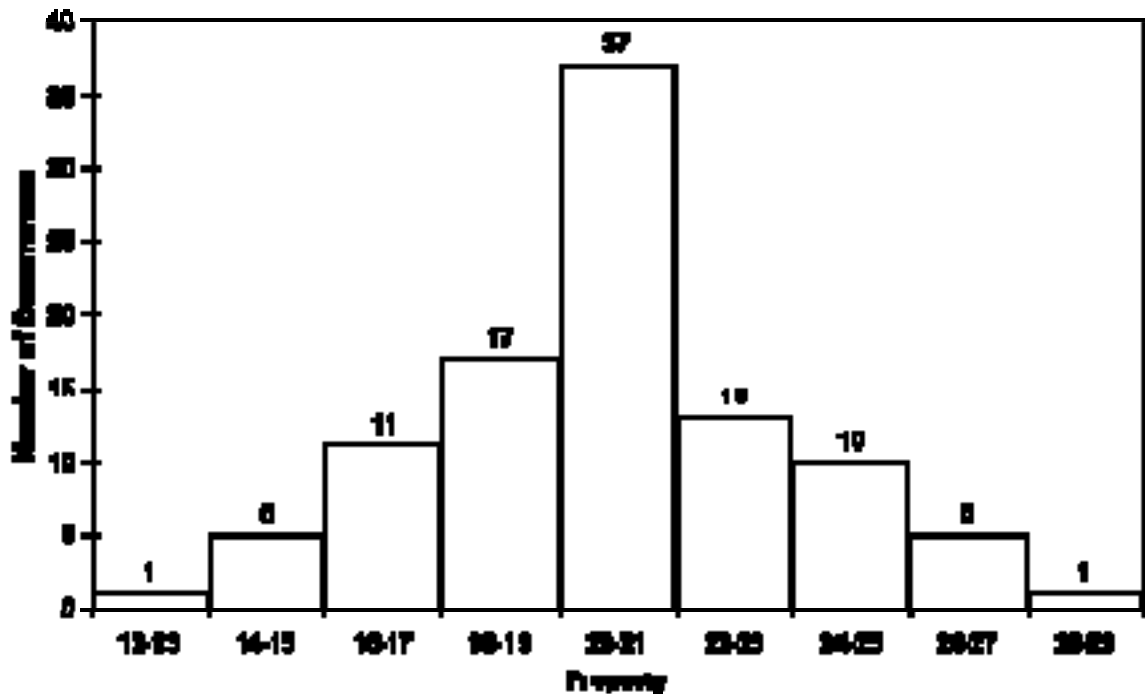
#### Paso 4.

Construir los intervalos de clases: Los intervalos resultan de dividir el rango de los datos en relación al resultado del PASO 2 en intervalos iguales.

#### Paso 5.

Graficar el histograma: En caso de que las clases sean todas de la misma amplitud, se hace un gráfico de barras, las bases de las barras son los intervalos de clases y altura son la frecuencia de las clases. Si se unen los puntos medios de la base superior de los rectángulos se obtiene el polígono de frecuencias.

Ejemplo de un histograma:



### 6.5 LA ESTRATIFICACIÓN.

Permite mejorar los niveles de cumplimentación y detectar razones de irregularidades. Si al controlar atrasos crediticios en un Banco se tienen mayores niveles en una línea crediticia ello puede deberse al sector al cual está destinado o a falencias en la concesión de los mismos, y si los niveles están concentrados en determinadas sucursales bancarias ello puede deberse a falta de capacitación del personal crediticio o problemas propios de determinadas zonas económicas.

Se utiliza para clasificar datos e identificar su estructura; se estratifica por medio de la mano de obra, la maquinaria o equipo, el método que se utilice, la materia prima y el medio ambiente.

Esta herramienta de gestión de estratificar se utiliza para:

- Identificar las causas que tienen mayor influencia en la variación
- Estructura detallada de un grupo de datos, que permiten identificar las causas del problema y llevar a cabo las acciones correctivas
- Examinar la diferencia en los valores promedio y la variación entre diferentes estratos, y tomar medidas contra diferencias que puedan existir.

Permite mejorar los niveles de complementación y detectar razones de irregularidades. Si al controlar atrasos crediticios en un Banco se tienen mayores niveles en una línea crediticia ello puede deberse al sector al cual está destinado o a carencias en la concesión de los mismos, y si los niveles están concentrados en determinadas sucursales bancarias ello puede deberse a falta de capacitación del personal crediticio o problemas propios de determinadas zonas económicas

## **6.6 ANÁLISIS PREVENTIVOS.**

Consistentes en utilizar la lluvia de ideas por parte de los auditores internos a los efectos de detectar para cada proceso, servicio, producto o actividad donde o qué problemas pueden surgir, analizando como evitar de que se produzcan y fijando sistemas para su detección.

## **6.7 MÉTODO DE LAS SEIS PREGUNTAS.**

Permite mediante preguntas sucesivas llegar a la causa fundamental de los problemas evitando quedar en los rasgos más superficiales, están conformadas por: Qué? Cómo? Quién? Dónde? Cuándo? y el Porqué? para cada una de las respuestas anteriores permite mejorar el control interno, detectar irregularidades y mejorar la eficiencia de los procesos y actividades. Así pueden descubrirse que se están realizando tareas actualmente innecesarias, o que quién lo ejecuta es un personal demasiado costoso para la ejecución de la misma, o que el lugar donde se realiza es poco apropiado por razones de seguridad (lugar de la Tesorería), o el como se realiza resulta costoso o inseguro.

El control interno se puede definir como el plan organizativo y el conjunto de métodos y procedimientos adoptados por la dirección para asegurar, en la medida de lo posible, el adecuado y eficaz desarrollo de su actividad, incluido el cumplimiento de las políticas gerenciales, la custodia de los activos, la prevención y la detección de fraudes y errores, la precisión e integridad de los registros contables y la oportuna preparación.

La importancia de este control interno está en el hecho de que el auditor, en las empresas de gran tamaño, no puede llevar a cabo una verificación completa y exhaustiva de todos los documentos y operaciones que se han obtenido a través de fórmulas de muestreo y estadística, que le permitan formarse un juicio.

La credibilidad que puede dar un buen sistema de control interno sobre las operaciones y su correspondiente forma de anotación contable puede ser para él una garantía en el desarrollo de su función, contribuyendo a simplificarla.

- **VENTAJAS.**

Entre las más relevantes podemos citar:

- a) Ser una ayuda primordial a la dirección al evaluar de forma relativamente independiente los sistemas de organización y de administración.
- b) Facilitar una evaluación global y objetiva de los problemas de la empresa, que generalmente suelen ser interpretados de una manera parcial por los departamentos afectados.
- c) Poner a disposición de la dirección un profundo conocimiento de las operaciones de la empresa, proporcionado por el trabajo de verificación de los datos contables y financieros.
- d) Contribuye eficazmente a evitar las actividades rutinarias y la inercia burocrática que generalmente se desarrollan en las grandes empresas.
- e) Favorece la protección de los intereses y bienes de la empresa frente a terceros.

Precisado lo anterior, no podemos olvidar que la autoridad interna es una función de staff, el auditor interno no ejerce autoridad directa sobre otras personas de la organización y debe tener libertades para revisar y evaluar métodos, planes y procedimientos. Esta es responsable ante cualquier individuo en la organización de asegurar la consideración y actuación adecuada atendiendo a las conclusiones o recomendaciones presentadas.

- **REQUISITOS.**

Dentro de la diversidad en cuanto a los requisitos del trabajo de auditoría, hacemos un esfuerzo de simplificación y presentamos aquellos que son más significativos:

- a) Las revisiones han de ser efectuadas por personas que posean conocimientos técnicos adecuados y capacitación como auditores.
- b) El auditor debe mantener una actitud mental independiente.
- c) Tanto en la realización del examen como en la preparación del informe debe mantenerse el debido rigor profesional.

d) El trabajo debe planificarse adecuadamente ejerciéndose la debida supervisión por parte del auditor de mayor experiencia.

e) Debe obtenerse suficiente información (mediante inspección, observación, investigación y confirmaciones) como fundamento del trabajo.

- **EL CONTROL DE GESTIÓN.**

Es una de las formas de poner en funcionamiento un sistema de control interno, por lo que comprende cuatro aspectos distintos, pero al mismo tiempo se encuentran vinculados y son:

a) Función de programación: establece los objetivos fundamentales a largo, medio y corto plazo de la actividad empresarial, y constituye por tanto, el punto de partida del control de gestión.

b) Función de previsión: encaminada a modificar la situación empresarial y, donde sea posible, también la de mercado, para la consecución de los objetivos fijados en las previsiones.

c) Función de control: se ejecuta mediante instrumentos para la determinación de los resultados, la creación de estados comparativos y la redacción de informes operativos.

d) Función de coordinación: ejercida directamente por la misma dirección o por la unidad funcional expresamente designada. Se hace necesaria por el derecho de que las funciones de prevención y control no son tareas individuales, sino que dan origen a una labor de equipo, que debe ser necesariamente coordinada y dirigida hacia los objetivos prefijados en la programación empresarial.

El control de gestión tiene por finalidad comprobar periódica y sistemáticamente si la realización está de acuerdo con lo programado, solo así podemos confiar en alcanzar las metas propuestas.

El control de gestión permite detectar las causas de las desviaciones, identificar los responsables y, en consecuencia, tomar las medidas oportunas para corregir las actuaciones deficientes y poder así proseguir el camino previamente trazado que nos conducirá al objetivo deseado.

- **CLASIFICACION DE INSTRUMENTOS DE GESTION.**

a) Instrumentos de control de gestión a largo plazo:

- La planificación comercial y, dentro de ella, el estudio de los productos.
- La planificación de las inversiones.

- La previsión financiera.
- La planificación de la organización.

b) Instrumentos de control de gestión a corto plazo:

- Los presupuestos.
- La contabilidad analítica o de costes.
- La contabilidad general.
- Los análisis estadísticos.
- Informes operativos.

La información de gestión; el flujo de informaciones que alimenta el control de gestión, una vez sintetizadas y presentadas de manera conveniente, constituyen los llamados cuadros de mando o cuadros estadísticos de mando. Estos contendrán la información necesaria para la toma de decisiones.

En general, deben reunir los siguientes requisitos:

a) Poner en evidencia, de forma sintética, solamente las informaciones precisas para la acción decisoria.

b) Destacar las informaciones relevantes, ya sea mediante gráficos, o bien subrayando en los cuadros las desviaciones excepcionales.

c) Normalizar su presentación, especialmente en lo que respecta a:

- El soporte externo o carpeta que los contiene.
- Las dimensiones de los cuadros y gráficos.
- La forma de presentación de los gráficos.
- La disposición tabular de las cifras.

En la medida en que se aumenta la claridad de los cuadros de mando, se facilita su análisis y permite establecer adecuadas comparaciones y tendencias.

El cuadro de mando es, por tanto, una síntesis permanente del flujo de información de la empresa que permite a los directivos apreciar a simple vista la realización de los objetivos programados.

En cuanto a conocimientos y aptitudes como es obvio de lo expresado con anterioridad, es necesario que los auditores posean conocimientos a materia de herramientas de gestión, estadística, control estadístico de procesos, resolución de problemas, benchmarking, trabajo en equipo, círculos de calidad, tormenta de ideas, pensamiento sistémico, relevamiento y evaluación del control interno, planificación, administración, finanzas, a parte de las normativas legales, contables y conocimientos en sistemas de información.

En cuanto a aptitudes el auditor interno deberá tener:

1. Interés y aptitud por la investigación.
2. Capacidad de análisis estadístico.
3. Conocimientos específicos (técnicos) en materia de auditoría interna, control interno y en lo concerniente al sector.
4. Comportamiento organizacional y programación neuro-lingüística.
5. Capacidad de análisis.
6. Aptitud para trabajar en equipo.
7. Actitud proactiva.
8. Alto nivel ético.

Con respecto en la mejora continua en la auditoria, el sector de auditoría no puede escapar a las consignas del momento que son lograr cada día mejores niveles tanto en calidad, como en costos, productividad y plazos.

Por ello el realizar las auditorías con el mejor uso de los recursos (sobre todo teniendo en cuenta que las actividades de auditoría interna no poseen valor agregado para el cliente externo), el mayor nivel de calidad y en plazos perentorios resulta fundamental. Para ello deben concentrarse la utilización de los recursos de la forma más eficiente posible, mejorando de manera continua los niveles de performance. Los controles deben centrarse en cuestiones o elementos significativos y con un creciente impacto en la organización.

Y con respecto al Benchmarking es una técnica utilizada para medir el rendimiento de un sistema o componente de un sistema, frecuentemente en comparación con el cual se refiere específicamente a la acción de ejecutar un benchmarking. La palabra benchmarking es un anglicismo traducible al castellano como comparativa. Si bien también puede encontrarse esta palabra haciendo referencia al significado original en la lengua anglosajona, es en el campo informático donde su uso está más ampliamente extendido. Más formalmente puede entenderse que un benchmarking es el resultado de la ejecución de un programa informático o un conjunto de programas en una máquina, con el objetivo de estimar el rendimiento de un elemento concreto o la totalidad de la misma, y poder comparar los resultados con máquinas similares; y como metodología que tiene por objetivo detectar las mejores prácticas y procedimientos a los efectos de su análisis y posterior implementación

es muy interesante a los efectos de adaptar métodos o procedimientos aplicados por otras auditorías. La realización del benchmarking se ve facilitada por la existencia de las Asociaciones de Auditores Internos a nivel general como por sectores.

- **EL BENCHMARKING.**

Es también un proceso continuo de medir productos, servicios y prácticas contra competidores más duros o aquellas compañías reconocidas como líderes en la industria.

Las cualidades de los benchmarking tienen las siguientes funcionalidades:

1. Comprobar si las especificaciones de los componentes están dentro del margen propio del mismo
2. Maximizar el rendimiento con un presupuesto dado
3. Minimizar costes manteniendo un nivel mínimo de rendimiento
4. Obtener la mejor relación costo/beneficio (con un presupuesto o unas exigencias dadas)
5. Coadyuva a lograr una posición más competitiva

- **EL VALOR DEL BENCHMARKING.**

La importancia del benchmarking no se encuentra en la detallada mecánica de la comparación, sino en el impacto que pueden tener estas comparaciones sobre los comportamientos. Se puede considerar como un proceso útil de cara a lograr el impulso necesario para realizar mejoras y cambios; además que es de uso muy importante para la planeación estratégica.

Otro aspecto importante para la empresa en el momento de implementar el sistema de control interno es el de elaborar un manual de procedimientos, en el cual debe incluir todas las actividades y establecer responsabilidades de los funcionarios, para el cumplimiento de los objetivos organizacionales

## **6.8 MANUAL DE PROCEDIMIENTOS.**

Es el documento que contiene la descripción de actividades que deben seguirse en la realización de las funciones de una unidad administrativa, o de dos ò más de ellas. El manual incluye además los puestos o unidades administrativas que intervienen precisando su responsabilidad y participación. Suelen contener información y ejemplos de formularios, autorizaciones o documentos necesarios, máquinas o equipo de oficina a



utilizar y cualquier otro dato que pueda auxiliar al correcto desarrollo de las actividades dentro de la empresa. En el se encuentra registrada y transmitida sin distorsión la información básica referente al funcionamiento de todas las unidades administrativas, facilita las labores de auditoria, la evaluación y control interno y su vigilancia, la conciencia en los empleados y en sus jefes de que el trabajo se está realizando o no adecuadamente.

La utilidad de este manual permite conocer el funcionamiento interno por lo que respecta a descripción de tareas, ubicación, requerimientos y a los puestos responsables de su ejecución. Auxilian en la inducción del puesto y al adiestramiento y capacitación del personal ya que describen en forma detallada las actividades de cada puesto; sirve para el análisis o revisión de los procedimientos de un sistema.

Facilita las labores de auditoria, evaluación del control interno y su evaluación. Aumenta la eficiencia de los empleados, indicándoles lo que deben hacer y cómo deben hacerlo. Ayuda a la coordinación de actividades y evitar duplicidades; construye una base para el análisis posterior del trabajo y el mejoramiento de los sistemas, procedimientos y métodos.

El manual de procedimientos es un componente del sistema de control interno, el cual se crea para obtener una información detallada, ordenada, sistemática e integral que contiene todas las instrucciones, responsabilidades e información sobre políticas, funciones, sistemas y procedimientos de las distintas operaciones o actividades que se realizan en una organización.

Las empresas en todo el proceso de diseñar e implementar el sistema de control interno, tiene que preparar los procedimientos integrales de procedimientos, los cuales son los que forman el pilar para poder desarrollar adecuadamente sus actividades, estableciendo responsabilidades a los encargados de las todas las áreas, generando información útil y necesaria, estableciendo medidas de seguridad, control y autocontrol y objetivos que participen en el cumplimiento con la función empresarial.

El sistema de control interno aparte de ser una política de gerencia, se constituye como una herramienta de apoyo para las directivas de cualquier empresa para modernizarse, cambiar y producir los mejores resultados, con calidad y eficiencia.

El mejoramiento continuo es la evaluación del sistema de control interno por medio de los manuales de procedimientos afianza las fortalezas de la empresa frente a la gestión; en razón de esta importancia que adquiere el sistema de control interno para cualquier entidad, se hace necesario hacer el levantamiento de procedimientos actuales, los cuales son el punto de partida y el principal soporte para llevar a cabo los cambios que con tanta urgencia se requieren para alcanzar y ratificar la eficiencia, efectividad, eficacia y economía en todos los procesos.

- **CONFORMACIÓN DEL MANUAL.**

### **1.- IDENTIFICACIÓN.**

Este documento debe incorporar la siguiente información:

- Logotipo de la empresa.
- Nombre oficial de la empresa.
- Denominación y extensión. De corresponder a una unidad en particular debe anotarse el nombre de la misma.
- Lugar y fecha de elaboración.
- Número de revisión (en su caso).
- Unidades responsables de su elaboración, revisión y/o autorización.
- Clave de la forma. En primer término, las siglas de la organización, en segundo lugar las siglas de la unidad administrativa donde se utiliza la forma y, por último, el número de la forma. Entre las siglas y el número debe colocarse un guión o diagonal.

### **2.- ÍNDICE O CONTENIDO.**

Relación de los capítulos y páginas correspondientes que forman parte del documento.

### **3.- PRÒLOGO Y/O INTRODUCCIÓN.**

Exposición sobre el documento, su contenido, objeto, áreas de aplicación e importancia de su revisión y actualización. Puede incluir un mensaje de la máxima autoridad de las áreas comprendidas en el manual.

### **4.- OBJETIVOS DE LOS PROCEDIMIENTOS.**

Explicación del propósito que se pretende cumplir con los procedimientos; los objetivos son uniformar y controlar el cumplimiento de las rutinas de trabajo y evitar su alteración arbitraria; simplificar la responsabilidad por fallas o errores; facilitar las labores de auditoria; facilitar las labores de auditoria, la evaluación del control interno y su vigilancia; que tanto los empleados como sus jefes conozcan si el trabajo se está realizando adecuadamente; reducir los costos al aumentar la eficiencia general, además de otras ventajas adicionales; un ejemplo de esto seria:

1. El desarrollo y mantenimiento de una línea de autoridad para complementar los controles de organización.
2. Una definición clara de las funciones y las responsabilidades de cada departamento, así como la actividad de la organización, esclareciendo todas las posibles lagunas o áreas de responsabilidad indefinida.
3. Un sistema contable que suministre una oportuna, completa y exacta información de los resultados operativos y de organización en el conjunto.

4. Un sistema de información para la dirección y para los diversos niveles ejecutivos basados en datos de registro y documentos contables y diseñados para presentar un cuadro lo suficientemente informativo de las operaciones, así como para exponer con claridad, cada uno de los procedimientos.

Todos los procedimientos que se encuentran dentro del manual deben ser objetiva y técnicamente identificados, dándole la importancia que cada uno merece dentro del proceso productivo u operacional

5. La existencia de un mecanismo dentro de la estructura de la empresa, conocido como la evaluación y autocontrol que asegure un análisis efectivo y de máxima protección posible contra errores, fraude y corrupción.

6. La existencia del sistema presupuestario que establezca un procedimiento de control de las operaciones futuras, asegurando, de este modo, la gestión proyectada y los objetivos futuros.

7. La correcta disposición de los controles validos, de tal forma que se estimulen la responsabilidad y desarrollo de las cualidades de los empleados y el pleno reconocimiento de su ejercicio evitando la necesidad de controles superfluos así como la extensión de los necesarios.

#### **5.- AREAS DE APLICACIÓN Y/O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS.**

Esfera de acción que cubren los procedimientos, los cuales han sido clasificados, atendiendo al ámbito de aplicación y sus alcances, en: procedimientos administrativos o sectoriales.

#### **6.- RESPONSABLES.**

Unidades administrativas y/o puestos que intervienen en los procedimientos en cualquiera de sus fases

#### **7.- POLITICAS O NORMAS DE OPERACIÓN.**

En esta sección se incluyen los criterios o lineamientos generales de acción que se determinan en forma explícita para facilitar la cobertura de responsabilidad de las distintas instancias que participaban en los procedimientos. Además deberán contemplarse todas las normas de operación que precisan las situaciones alterativas que pudiesen presentarse en la operación de los procedimientos. A continuación se mencionan algunos lineamientos que deben considerarse en su planteamiento:

- Se definirán perfectamente las políticas y/o normas que circunscriben el marco general de actuación del personal, a efecto de que esté no incurra en fallas.

- Los lineamientos se elaboran clara y concisamente, a fin de que sean comprendidos incluso por personas no familiarizadas con los aspectos administrativos o con el procedimiento mismo.
- Deberán ser lo suficientemente explícitas para evitar la continua consulta a los niveles jerárquicos superiores.

## **8.- CONCEPTO (S).**

Palabras o términos de carácter técnico que se emplean en el procedimiento, las cuales, por su significado o grado de especialización requieren de mayor información o ampliación de su significado, para hacer más accesible al usuario la consulta del manual.

## **9.- PROCEDIMIENTO (DESCRIPCION DE LAS OPERACIONES).**

Presentación por escrito, en forma narrativa y secuencial, de cada una de las operaciones que se realizan en un procedimiento, explicando en qué consisten, cuándo, cómo, dónde, con qué, y cuánto tiempo se hacen, señalando los responsables de llevarlas a cabo. Cuando la descripción del procedimiento es general, y por lo mismo comprende varias áreas, debe anotarse la unidad administrativa que tiene a su cargo cada operación. Si se trata de una descripción detallada dentro de una unidad administrativa, tiene que indicarse el puesto responsable de cada operación. Es conveniente codificar las operaciones para simplificar su comprensión e identificación, aun en los casos de varias opciones en una misma operación.

## **10.- FORMULARIO DE IMPRESOS.**

Formas impresas que se utilizan en un procedimiento, las cuales se intercalan dentro del mismo o se adjuntan como apéndices. En la descripción de las operaciones que impliquen su uso, debe hacerse referencia específica de éstas, empleando para ello números indicadores que permitan asociarlas en forma concreta. También se pueden adicionar instructivos para su llenado.

## **11.- GLOSARIO DE TÉRMINOS.**

Lista de conceptos de carácter técnico relacionados con el contenido y técnicas de elaboración de los manuales de procedimientos, que sirven de apoyo para su uso o consulta. Procedimiento general para la elaboración de manuales administrativos

Cabe mencionar que el manual de cada empresa es variado de acuerdo a las necesidades que esta tenga y los objetivos que se pretendan cubrir, así como otros aspectos importantes en donde sea necesario el implemento de un manual.

El control interno y los resultados económicos se ven reflejados en muchas empresas con un más que óptimo resultado en materia productiva y comercial ven reducir sus utilidades y hasta en algunos casos se llegan a los números en rojo producto de negligencias, fraudes, robos y hurtos. Entre las negligencias podemos mencionar la falta de seguros ya sea por incendios o accidentes entre otros, también la falta de controles adecuados al momento de

calificar a un cliente para el otorgamiento de crédito. No menos costosos son las pérdidas por errores de cálculo o falta de cumplimientos formales en materia impositiva. Estos son sólo unos ejemplos de los hechos que más comúnmente se dan en las organizaciones. De igual forma es necesario evitar los fraudes, robos y hurtos, como así también acciones destructivas que puedan afectar el patrimonio de la empresa. Sólo un buen control interno, el cual debe ser relevado y evaluado convenientemente por los auditores de la compañía puede evitar la disminución de las utilidades o su conversión en pérdidas.

No menor efecto tienen en los resultados de la empresa, tanto en su cálculo, como en la calidad de la información manejada para la adopción de decisiones, un control interno que asegure información correcta, precisa y a tiempo.

Como ejemplo podría mencionarse el caso de una Institución Bancaria que por calcular erróneamente sus Niveles de Efectivo Mínimo Diarios, tomaba fondos interbancarios para cubrirlos con el alto costo que ello implicaba, cuando en realidad su situación real le permitía el otorgamiento de fondos a otras instituciones bancarias con la consiguiente obtención de jugosos beneficios.

Otro ejemplo de graves resultados es la información incorrecta en materia de Deudores por Ventas. Reclamar a alguien que ha pagado puede hacer perder el cliente, y no hacerlo a alguien que no está al día con sus pagos implica también pérdida de liquidez y de resultados.

Tener información confiable en materia de inventarios es muy importante, máxime aún en una época de altos costos financieros y ante la necesidad de aplicar metodologías como el Just in Time.

Podemos apreciar con esta pequeña cantidad de ejemplos las graves consecuencias que una falta de control interno eficaz puede traer aparejada para la empresa en materia de resultados.

Con respecto al método justo a tiempo (traducción del Inglés Just in Time) es un sistema de organización de la producción para las fabricas, de origen japonés.

La década de los 80 será testigo de cambios sin precedentes en materia industrial por parte de los países occidentales. En una importante cantidad de industrias los empresarios y directivos tomaron nota de su incapacidad para equiparar en calidad, costos y servicios a los nuevos competidores de “categoría mundial”.

El director ejecutivo de Motorola, William Weisz, definió a estos nuevos competidores “como aquellos que luchan activamente por la calidad perfecta, la tecnología de vanguardia, la fabricación justo a tiempo y el servicio competitivo en costo”.

El enfoque utilizado por éstos nuevos competidores globales estriba en encarar a un mismo tiempo la producción “justo a tiempo” (Just in time), la gestión total de calidad y el involucramiento total del personal (política participativa), lo cual se da en llamar “la triple ofensiva”.

Los fabricantes de productos finales que han encarado ésta triple ofensiva se ven necesitados, a los efectos de capturar los beneficios, de tener proveedores que sean de categoría mundial. Pues los fabricantes de productos finales no pueden estar por encima de los niveles de calidad, costo y respuesta eficaz de sus proveedores de partes, componentes, insumos y servicios.

De tal forma la necesidad de convertirse en una empresa que tenga por estrategia la búsqueda de la excelencia se ha extendido y se sigue extendiendo ante la alta competitividad de los mercados.

Con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial las empresas estadounidenses estaban ganando abrumadoramente el juego en los mercados. Por un lado una demanda reprimida por el conflicto bélico, y por otro, ser el único país que habiendo participado en la contienda no sufrió daños en su estructura productiva, le confería el privilegio de satisfacer gran parte de esa demanda interna y externa.

Los sistemas productivos de Europa y Japón se estaban reconstruyendo de lo acontecido un tiempo atrás. A ello debía sumarse en el caso de Japón, que sus productos contaban con una muy mala reputación en materia de calidad, a lo cual se debe agregar el hecho de que sus empresarios desconocían completamente las características del mercado norteamericano.

Empresas como General Motors, Ford, General Electric y otros tenían acceso a mano de obra, materiales y recursos financieros en abundancia y calidad. En ese momento no había quién detuviera el desarrollo de las empresas estadounidenses.

Pero a mediados de los 60 el entorno global empezaría a vislumbrar los primeros cambios al extenderse el juego más allá de las fronteras nacionales. A fines de la década de los 50 la firma automotriz alemana Volkswagen se hizo presente en los Estados Unidos con un ataque sobre el segmento de los autos económicos. Toyota trató de imitar la estrategia pero fracasó como producto de la baja calidad y diseño de sus unidades.

Pero transcurridos unos años y luego de las enseñanzas acumuladas, Toyota hizo un segundo intento a mediados de los 60 en compañía de Nissan, pero esta vez con óptimos resultados.

Las empresas automotrices de Detroit respondieron con vehículos que eran comparativamente más grandes y costosos que los alemanes y japoneses.

Las firmas japonesas comenzaron a insertarse silenciosamente en varios mercados de los Estados Unidos durante esos años. Lo hicieron en el mercado de copadoras, y más específicamente en el segmento de clientes que requerían de copadoras de bajo volumen. Así empresas como Canon, Minolta y Sharp penetraron en el segmento de máquinas de alta calidad y bajo costos. Si bien Xerox tomó nota de tal situación, no consideró que las empresas japonesas fueran una amenaza. Considerando que el mercado de bajo volumen tenía escaso potencial, Xerox concentró su lucha con empresas como IBM y Kodak, por el mercado de alto volumen.

En el mercado de las motocicletas Honda entró en 1960 en los Estados Unidos con vehículos pequeños y livianos. Harley-Davidson disfrutando de un dominio casi homogéneo no vio en las unidades un peligro a su posicionamiento en el mercado.

A Honda se sumaron luego Suzuki, Yamaha y Kawasaki, haciendo retroceder fuertemente a Harley-Davidson en su posición de mercado, aún en las motos de alta cilindrada.

A medida que los japoneses recortaban una parte del mercado de los Estados Unidos, las corporaciones estadounidenses se preocupaban por los clientes mayores y más lucrativos y por sus principales competidores de los Estados Unidos.

Desde mediados de los años 70 y con epicentro en los mediados de los 80, las corporaciones norteamericanas, como así también las europeas empezaron a sentir el impacto de la competencia nipona. Competencia que no sólo se daba en materia de precios, sino también de calidad y servicios. Marcas como Sony y Panasonic se convirtieron, en materia de electrodomésticos, en sinónimos de calidad y confiabilidad, generando las bases para imponer precios superiores.

Sumándose a los japoneses, se hicieron presente también productores muy esmerados de Corea del Sur, Taiwán, Singapur y Hong Kong; con lo cual los productores de electrónicos tales como Sylvania, Warwik, Admiral, Motorola y Philco, o bien fueron desplazados, o bien se quedaron a la vera del camino. En los años 80 las firmas japonesas pasaron a dominar el mercado de la TV en colores dejando a un lado a un peso fuerte y arrinconando a General Electric y Zenith.

La industria automovilística norteamericana, pero también la europea, han sido las principales víctimas del incalificable avance de las empresas japonesas y su nueva forma de gestionar la producción.

Distintos países occidentales sufrieron su desdén por el cambio y la innovación, tanto de los productos como de los procesos industriales. Sólo basta mencionar como ejemplo a la industria relojera suiza, la industria de máquinas fotográficas de Alemania, y las máquinas herramientas estadounidenses.

Tiene que tenerse muy en cuenta que los principales expertos mundiales en calidad, Joseph Juran y Deming, empezaron a trabajar con los industriales japoneses al no encontrar interés por parte de los ejecutivos norteamericanos en mejorar los niveles de calidad.

Debe resaltarse que los costos más bajos de los productos japoneses, más allá del tipo de cambio, no dependen de los salarios bajos, se originan y tienen lugar como resultado de una utilización más eficaz de los recursos productivos, tales como la mano de obra, las materias primas y el dinero. La escasez de estos recursos ha generado en los japoneses una clara conciencia del despilfarro, concentrándose por la razón en su eliminación sistemática. De tal forma incrementan constantemente sus niveles de productividad al centrar los procesos y la tecnología en la máxima producción con el mínimo de insumos.

Siguiendo los patrones establecidos por los japoneses, hoy día empresas de Malasia, Tailandia, Indonesia, China Continental y la India se esfuerzan en generar el próximo gran salto. China Continental no sólo está creciendo, sino que lo hace preocupándose para generar y desarrollar procesos de alta calidad a los efectos de incrementar el valor agregado de sus productos. Para ello están contratando a los mejores consultores en materia de calidad del Japón y de los Estados Unidos.

## **6.9 LA POTENCIA DEL “JUST IN TIME”.**

El Just in time implica una forma de pensar y razonar los negocios como los procesos productivos. Pensar en términos de Just in time significa concentrarse en la detección y eliminación sistemática de desperdicios. De allí la potencia del Just in time como sistema que lleva a las empresas a lograr resultados sorprendentes. Basta con decir que las empresas que aplican el sistema en cuestión han logrado niveles anuales en la rotación de inventario de dos dígitos llegando en algunos casos a superar las treinta rotaciones, cuando las empresas tradicionales de occidente oscilaban entre las 2,5 y las 5 rotaciones anuales. Ello se logró reduciendo a su mínima expresión el nivel de inventarios, gracias a reducir los tiempos de preparación y cambio de herramientas, reducir a niveles de partes por millón las fallas en los productos, eliminar las averías, y mejorar la planta productiva.

Esos notables incrementos en los niveles de rotación redujeron sus necesidades financieras, incrementando al mismo tiempo su rentabilidad.

El sistema que comenzó gestándose en la empresa automotriz Toyota gracias a la visión de Toyoda y Taiichi Ohno, se propago luego a las demás empresas japonesas. A las ideas de Ohno se sumaron los aportes de otros imponentes gestores y consultores de la calidad y la productividad del Japón, como lo son Imai, Ishikawa, Karatsu, Mizuno, y los revolucionarios Taguchi y Shigeo Shingo.

El sistema fue puesto a prueba en cuanto a su capacidad de reacción durante la crisis de 1973-1974, época en la cual la mayoría de las empresas y sobretodo las automovilísticas tenían ingentes problemas, provocados ellos por el gran incremento en el precio del petróleo posterior a la Guerra de Iom Kipur. Fue en esa época cuando las demás empresas japonesas tomaron conciencia de la capacidad de lo que dio en llamarse Sistema de Producción Toyota.

- **LA FILOSOFÍA DE LAS OPERACIONES JUST IN TIME.**

El Just in Time es una filosofía empresarial que se concentra en eliminar el despilfarro en todas las actividades internas de la organización y en todas las actividades de intercambio externas. Esta definición establece la idea clave del Just in time –eliminación del despilfarro-, lo cual exige eliminar todos los insumos de recursos que no añaden valor al producto o servicio.



El objetivo es proporcionar satisfacción al cliente al tiempo que se minimiza el coste total. Ésta es la esencia del proceso Just in time, que integra el compromiso total de calidad.

La filosofía Just in time se ha de filtrar desde la cúspide hacia abajo porque suele exigir un cambio completo en la cultura de la empresa. Para poner en práctica con éxito un sistema Just in time, la compañía necesita un medio en que los empleados estén íntima y continuamente comprometidos a poner en ejecución la estrategia del juego y los detalles del plan de juego. Para señalar el camino, la alta administración debe comprender los fundamentos del proceso Just in time, del control total de calidad y del involucramiento total de las personas.

El aspecto más decisivo del involucramiento total de las personas es permitir que todos los empleados trabajen a su pleno potencial. Dando incentivos para soluciones innovadoras, la administración puede ayudarles a los empleados a encontrar maneras creativas de hacer su trabajo. Las personas realmente importantes en este proceso son los empleados de primera línea.

La educación Just in time / control total de calidad (JIT / CTC) desarrolla las habilidades de estas personas y fomenta su creatividad. Además de capacitar y educar a los empleados, la alta gerencia debe reformar la cultura de la empresa. La meta es derribar los obstáculos que estorban la comunicación y les impiden a los trabajadores cooperar y confiar entre sí y confiar en sus clientes y proveedores.

- **DISEÑO DEL PRODUCTO O SERVICIO.**

La actividad que ofrece más oportunidades para eliminar desperdicios y despilfarros es el diseño del producto o servicio. Los productos o servicios tienen mucho despilfarro cuando son diseñados por el departamento de Investigación y Desarrollo para que cumplan lo que el departamento de Ingeniería cree que son requisitos del cliente, y luego se entregan al departamento de manufactura para que los fabrique.

En el proceso de diseño a lo cual las empresas tradicionales suelen le conceden un 5% del presupuesto, se determinan un 70% de los costos del producto. Por lo tanto aumentar al doble los recursos a la labor de diseño puede generar importantísimos ahorros en los costos, tanto en lo que respecta a materiales, como a procesamiento.

Simplificar el producto o servicio permite a su vez hacer más simples los procesos para su elaboración. Mayor simplicidad implica también reducir el número de partes, con lo cual se reduce el costo de inventarios, de adquisición y de gestión.

- **PREPARAR EL CENTRO DE TRABAJO.**

En el centro de trabajo sólo deben tener cabida aquellos elementos necesarios para efectuar las tareas y actividades con eficiencia y eficacia, lo cual implica deshacerse de aquellos elementos innecesarios. En primer lugar debe hacerse la pregunta ¿Por qué está esto aquí?, para luego cuestionar ¿Esto le agrega valor al producto? Si el elemento en cuestión no

agrega valor, no debe estar en el centro de trabajo, y si no puede agregar valor en otro lugar, hay de deshacerse del mismo.

Luego de identificar los aquellos elementos considerados esenciales, los mismos deben se asignados a lugares específicos. Ello implica un análisis a los efectos de determinar dónde pueden proporcionar el máximo valor al mínimo coste. De tal forma, una vez que se le asignan un determinado lugar o espacio, deben permanecer en la misma hasta tanto se identifique un lugar más conveniente.

Al planificar el centro de trabajo, éste debe ser sencillo, eliminando todos aquellos elementos innecesarios, al mismo tiempo que situando convenientemente los que se requieran para el mejor desarrollo de las actividades. Además de desperdiciar espacio, las zonas de trabajo mal dispuestas obstaculizan el flujo eficiente de los materiales, lo cual genera un despilfarro de tiempo porque los trabajadores tienen que buscar los materiales, las herramientas y los equipos cuando lo necesitan.

La calidad del lugar de trabajo es una base fundamental para un proceso productivo de calidad. Un medio de trabajo de calidad les da a todos los materiales y procesos una alta visibilidad y proporciona distancias más cortas para los desplazamientos de materiales, trabajadores, además de un flujo más homogéneo de los materiales e insumos durante el proceso. No menos importante resulta todo lo comentado a la hora de reducir riesgos de accidentes o problemas de seguridad.

El equipo de trabajo tiene responsabilidad directa en la conveniente preparación y buen estado del centro de trabajo, reflejándose en ello la actitud en cuanto a la calidad de los miembros del equipo; esa actitud y el buen mantenimiento del espacio son decisivos para la calidad del Just in time.

- **MANTENIMIENTO DE LOS EQUIPOS E INSTALACIONES.**

En el caso del mantenimiento de los equipos se persigue a un mismo tiempo las metas de prolongar su vida útil y garantizar la calidad de los productos que procesan. En tanto que el mantenimiento de las instalaciones permite no sólo prolongar su vida útil, sino también mejorar la seguridad, algo extensible también al mantenimiento de los equipos.

El sistema Just in time no acepta bajo ningún punto de vista la generación de productos defectuosos, lo cual significa que el mantenimiento preventivo de los equipos de procesamiento, los accesorios y los instrumentos utilizados para las mediciones y comprobaciones resultan críticos.

El mantenimiento preventivo debe realizarla, salvo las reparaciones mayores, los operadores de línea que utilizan los equipos. Esto contribuye a la eliminación de desperdicios. Los operadores de línea responsables del mantenimiento de su equipo y de la calidad de los bienes que éste produce, tratan las máquinas con un cuidado especial, contribuyendo ello a disminuir las necesidades de mantenimiento. También están disponibles cuando se requieren, lo cual elimina el retardo ocasionado por esperar a un

especialista de mantenimiento (tiempos de espera). Esta labor de mantenimiento por parte de los propios operadores contribuye a aumentar su estima y motivación.

- **ORGANIZACIÓN DE LA PLANTA.**

La fábrica tradicional está distribuida por departamentos especializados en diferentes tipos de actividades como lo son: estampado, troquelado, corte de metales, fresado, etcétera. En la búsqueda de menores y en función de los paradigmas taylorianos, se producen en lotes de tamaño óptimos que justifiquen los trabajos de puesta a punto de las máquinas, además de los costes de almacenaje. A pesar de ello dicho enfoque genera enormes desperdicios, pues los materiales y los trabajos en proceso deben ser transportados y manipulados con frecuencia. Las materias primas y en proceso recorren grandes distancias para ir de un departamento a otro. Las cantidades movidas son considerables requiriendo para ello de equipos especiales. Se requieren espacios importantes para el almacenaje, transporte y movimiento del material, todo lo cual no es generador de valor agregado y sólo consume recursos.

Cada departamento también mantiene un inventario de reserva, precisamente para el caso de que una interrupción del proceso que precede o una llegada de materiales defectuosos interrumpa la cadena de suministros. Como este inventario de trabajo en proceso ocupa demasiado lugar, las unidades de procesamiento quedan demasiado separadas entre sí, lo cual dificulta la detección de fallas o falencias durante el proceso productivo.

Por otra parte debe consignarse la falta de flexibilidad del sistema, por cuanto los equipos se preparan para procesar grandes lotes, encontrándose los operarios capacitados para realizar actividades u operaciones muy específicas.

Como alternativa al sistema antes descrito, y en función de las ideas y filosofía del Just in time, se han adoptado enfoques celulares denominados “tecnólogos de grupo”.

La disposición celular o por células agrupa los equipos de producción por familias; todos los equipos que se necesitan para fabricar determinada parte o pieza para montaje se reúnen, por lo general, en forma de “U”. Los materiales pasan de una estación a otra alrededor de la U, y se efectúa en cada estación una operación específica. Este enfoque es especialmente útil cuando las partes o los montajes son pequeños y se pueden pasar a mano de una estación a otra. Las máquinas están colocadas lo suficientemente cerca unas de otras para el traslado a mano. Cada célula de fabricación viene a ser una minifábrica, concentrándose la misma en la producción de familias de productos (partes, piezas o productos finales) que comparten configuraciones, materiales, tecnologías o requisitos de habilidades.

Este enfoque celular genera la disminución de inventarios de trabajos en proceso, reduce tanto el transporte como el manejo de materiales y así mismo el tiempo de almacenamiento. A ello se debe agregar el incremento de la flexibilidad en el procesamiento y la mejora en la calidad.

Gracias al enfoque celular, las estaciones de trabajo están cerca unas de otras, con lo cual se elimina espacio de inventarios de reserva y se minimiza la distancia que han de recorrer los materiales, el trabajo en proceso y el personal. El enfoque aconsejado es el de un proceso continuo, en el cual cada estación procesa una sola unidad y la pasa a la estación siguiente, con lo cual se elimina la necesidad de constituir un inventario en proceso. Si las unidades terminadas son componentes o piezas para montaje, los trabajadores las transportan en lotes muy pequeños a la célula siguiente para el procesamiento final o la preparación para despacho.

El enfoque reduce el transporte y la manipulación al localizar los materiales de producción y las herramientas cerca de la célula. Entregando los proveedores los materiales directamente en el punto de su utilización, se elimina la trayectoria en circuito desde el depósito de materiales hasta el departamento de proceso. El flujo directo de materiales a la célula y a través de ella, minimiza la distancia de recorrido y la repetida manipulación durante el proceso de fabricación.

Un objetivo de importancia es eliminar todo tiempo durante el cual no se le agregue valor al producto. La recepción de material en el momento exacto que se necesita es un gran paso hacia esta meta. Agregarle valor al producto sin interrupción también es una meta del enfoque celular, debido a que con este método, los materiales no se detienen entre operaciones, y las unidades terminadas van rápidamente hacia los clientes externos o internos.

Gracias al enfoque celular tanto los equipos como el personal logran flexibilidad. Para mantener dicha condición, cada célula debe ser autónoma. Sus equipos deben ser sencillos, estándares, fáciles de poner en marcha, tener un ciclo de tiempo breve, y no deben estar limitados por un sistema complejo de alimentación. En lo relativo al personal, todos sus miembros deben saber ejecutar todas las tareas de la célula. Para permitir dicho aprendizaje el número de integrantes de la célula debe mantenerse en una cantidad razonablemente pequeño. La empresa puede ajustar la producción de la célula sumando o restando integrantes a la misma.

Como consecuencia natural de la disposición de la célula, se logra una mejora continua en la calidad de las partes o productos generados en la misma. Al ser limitada la existencia de reservas, y debido a que las unidades son procesadas íntegramente, los problemas de calidad se ponen de manifiesto inmediatamente. Al inspeccionar todos los miembros del equipo su propia producción, el enfoque celular reduce el número de unidades defectuosas.

De detectarse un problema o inconveniente, se procede a detener el procesamiento por parte de la célula, procediendo sus integrantes a buscar y detectar la causa raíz del inconveniente a los efectos de su solución. De tal forma el tamaño de las partidas defectuosas se reduce a una unidad y no a cien o mil, que es lo que los sistemas convencionales suelen producir. De tal forma se evita muchos trabajos de reprocesamiento como así también desechos. Alcanzar este ideal implica la recepción de insumos y partes en óptimas condiciones de calidad y cantidad.

Los problemas de calidad se detectan rápidamente al no poder ocultarse estos en grandes lotes de materiales recibidos, ni en excesos de trabajos en proceso.

- **VARIACIÓN DE MODELOS.**

Tener líneas de producción por productos específicos resulta demasiado costoso, en tanto y en cuanto no exista una producción continua de cada bien. Debido a ello las fábricas tradicionales producen en lotes “económicos” a los efectos de superar los elevados costos generados por los prolongados períodos de detención de las máquinas debidos a los tiempos de preparación.

Hoy el mercado exige variedad de productos, tanto en diseño como en tamaño. Ya no es factible aplicar la famosa y célebre frase de Henry Ford “pueden pedirme autos de cualquier color siempre que sean negros”.

Superar estos inconvenientes llevó a la empresa automotriz Toyota a aplicar el sistema hoy conocido mundialmente como Smed. El precursor de esta metodología destinada a la reducción de los tiempos de preparación de las herramientas es el célebre Shigeo Shingo. Así es como entre 1972 y 1973, se redujo de dos horas a menos de diez minutos un tiempo de preparación de trabajo con herramientas; y en 1975 lo redujo todavía a menos de un minuto, lo cual constituye una reducción de más de 100:1, permitiéndole a Toyota manejar diferentes productos con el equipo existente.

Los esfuerzos creativos de Shingo en reducción del tiempo de preparación destruyeron muchos paradigmas industriales largamente sostenidos. Hacer factible tales reducciones implica el cumplimiento de una serie de pautas:

- Los trabajadores deben estar convencidos de que son posibles las reducciones espectaculares.
- Comprometer en el proceso a los operarios de las máquinas, valiéndose de sus ideas. Capacitarlos y hacer que el personal sea parte del proceso de preparación.
- Hacer que las partes encajen al contacto, sin que haya que adaptarlas.
- Los cambios de preparación deben generar productos libres de fallas desde la primera unidad.

Para llevar a cabo la reducción de tiempos deben seguirse según Shingo cinco pasos:

1. Separar las actividades internas de preparación, las cuales exigen inactividad de las máquinas, de las tareas externas de preparación.
2. Pasar tantas actividades internas como sea posible a actividades de carácter externo.
3. Minimizar el tiempo necesario para hacer la preparación interna.

4. Minimizar el tiempo necesario para hacer la preparación externa.
5. Repetir los primeros cuatro pasos para asegurar el mejoramiento continuo.

La utilización de estas técnicas permite a empresas tanto estadounidenses como europeas lograr resultados parecidos a los obtenidos por Toyota y las demás empresas niponas.

Un buen ejemplo es el de la firma norteamericana Omark Corporation, la cual redujo el tiempo de preparación de los troqueles de prensas de seis horas y media a tan sólo cuarenta segundos.

- **CRONOGRAMAS ESTABLES.**

Es fundamental un programa de producción estable a los efectos de hacer factible el sistema Just in Time.

Como el sistema Just in time se amolda a la demanda final, es esencial una previsión sólida de ella. Las empresas deben darles a sus proveedores programas fijos y avisarles con una anticipación igual al tiempo del proceso de fabricación de los proveedores. De haber una diferencia considerable entre el tiempo del programa fijado y el tiempo de proceso de producción del proveedor, será menester concentrar el esfuerzo en su reducción.

Es de fundamental importancia por lo tanto:

1. Mejorar el sistema de programación.
2. Reducir incertidumbres en el transporte.
3. Desarrollar pronósticos más confiables.
4. Reducir la incertidumbre en la fabricación.
5. Reducir las demoras en la comunicación entre las plantas y los proveedores.
6. Mejorar la coordinación de las modificaciones de ingeniería.
7. Reducir la complejidad del producto.

## **6.10 CTC – CONTROL TOTAL DE CALIDAD.**

No se puede separar en realidad la calidad del proceso Just in time, pues ambos son interdependientes. Ello se debe a que los procesos Just in time requieren insumos de calidad y persiguen la generación de productos y servicios libres de fallos.

Cada proceso Just in time, como lo son el diseño del producto, la preparación del centro de trabajo, el mantenimiento de los equipos e instalaciones, la organización de la planta, los cambios y preparación rápidos de herramientas y, la programación de la demanda.

La implantación del Control Estadístico de Procesos, los Círculos de Control de Calidad, el control y análisis de los Costes de Calidad y Mala Calidad, el Despliegue de la Función de Calidad (DFC), la utilización de las siete herramientas clásicas para la gestión de calidad y

de las nuevas herramientas de gestión, hacen factible en las empresas japonesas y occidentales la producción esbelta, pues sólo con un óptimo nivel de calidad es posible eliminar la necesidad de inventarios. Cuando los inventarios se van reduciendo quedan a la vista los inconvenientes generados por la falta de inventarios de apoyo y seguridad. Ello suele ejemplificarse como un lago que al reducir el nivel de agua (inventarios) entorpece y dificulta la normal navegación (procesos fabriles) de las embarcaciones. La única forma de eliminar estas dificultades es eliminando dichas rocas (fallas de calidad, como así también elevados tiempos de preparación, averías de máquinas, mala distribución de máquinas y sectores, problemas con proveedores, entre otras).

Hoy hablar de calidad implica hablar de un nivel de calidad de seis niveles, o sea llegar a un nivel de 3,4 defectos por millón de oportunidades. Este es el nuevo nivel que se han impuesto las empresas de categoría mundial, tales como General Electric, Xerox, Motorola, lo cual no se trata de otra cosa que la de igualar los niveles ya alcanzados por empresas como Toyota, Nissan, Honda, y Casio entre muchísimas otras empresas japonesas.

La tecnología en cuanto a desarrollo forma parte de un proceso mundial, donde las diversas empresas, industrias, centros de investigación y países interaccionan entre sí para dar forma y contenido a nuevos y continuos avances. De tal forma lo que comenzó siendo un desarrollo occidental como en una carrera de estafetas fue tomado por las empresas japonesas, para ser nuevamente retomadas por las empresas más avanzadas de los Estados Unidos y Europa. El Just in time se está desplegando en otras latitudes donde toma un impulso especial a partir de las actuales necesidades competitivas. Así empresas tanto latinoamericanas como del sudeste asiático se están empeñando en mejorar día a día su performance en la búsqueda de mejores niveles en relación a los costos, la calidad, la productividad y los tiempos de los ciclos productivos.

En un marco signado por la competencia a nivel mundial ninguna empresa queda al margen de su obligación de competir, la cuestión es si la misma está en reales condiciones para hacerlo, sobretodo en un marco competitivo donde las exigencias mínimas son cada vez mayores. Menores costos y tiempos de respuestas, menores niveles de defectos por millón de oportunidades, mayores niveles de productividad, son algunas de las medidas que las empresas deben cubrir para poder hacerse acreedoras a una cuota de mercado.

Competir con posibilidades implica eliminar los desperdicios, dejar todo aquello innecesario y buscar la generación de un auténtico valor agregado para los clientes y consumidores. La búsqueda de organizaciones implica eliminar los procesos y actividades innecesarias, fortaleciendo al mismo tiempo todas aquellas que constituyen su razón de ser.

## **CAPITULO VII.**

### **CASO PRÁCTICO.**

En el siguiente caso práctico desarrollaremos elementos importantes del control interno que se mencionaron anteriormente, con la finalidad de lograr el óptimo resultado dentro de una estructura organizacional.

#### **GALEN S.A. DE C.V.**

Es la compañía fundada por Enrique Molina Reyes en el año 1992. Esta empresa se encarga de la fabricación y venta al mayoreo de bicicletas de montaña de tres tamaños (Rin 20, 24 y 26). Para 1994 la empresa logró situarse entre una de las mejores del ramo, con una producción anual de 30,000 unidades y con unas ventas que superaban los 35 millones de Pesos. Cinco años más tarde, el Sr. Enrique Molina Reyes, quien para ese año era el presidente de la compañía, fallece quedando ésta en manos de sus dos hijos quienes en el año 2006 decidieron venderla a una firma estadounidense llamada Morris Material Handling INC. Estos nuevos dueños deciden rediseñar todo el organigrama funcional, para igualarlo a sus otras sucursales existentes en el mundo. Estos cambios trajeron consecuencias en todos los niveles de la organización y bajos niveles de venta.

A continuación mencionaremos cada una de las deficiencias por departamentos y mostraremos las alternativas, ventajas, desventajas y la decisión más adecuada que se puede tomar de cada uno de ellos.

#### **DEPARTAMENTO DE DISEÑO.**

##### **Deficiencia.**

Los cuadros de las bicicletas diseñadas por expertos en la materia, se construyeron con un material muy pesado. El gerente de ventas recibió varias quejas sobre el peso de las bicicletas, notando así que esta era la causa por la cual las estas habían disminuido.

##### **Variable.**

Las ventas han disminuido como consecuencia de utilizar un material muy pesado en el cuadro de las bicicletas.

##### **Alternativa No 1:**

Diseñar un cuadro con otro material (aluminio) que sea más liviano y que permita mayor velocidad y comodidad a sus conductores.

##### **Ventajas.**

- El aluminio además de proporcionar menos peso, es un material económico para la empresa.



- Con este nuevo diseño quedarían satisfechas las necesidades de los consumidores, entre ellos los deportistas.
- Se introducen innovaciones que colocarían a la empresa por encima de sus competidores.

#### **Desventajas.**

- Medida a largo plazo, ya que se deben realizar varias pruebas de rendimiento del nuevo producto.
- Incremento en el costo del producto, ya que además del cuadro se deben cambiar también los frenos, porque estos están diseñados para el peso de la bicicleta vieja.

#### **Alternativa No. 2**

Rediseñar completamente la bicicleta con un diseño más innovador que posea igualmente menos peso pero que tenga mayor comodidad, agregando suspensión en los cauchos, mejores asientos, colores atractivos, etc. Todo esto con la finalidad de hacer el producto más llamativo al público.

#### **Ventajas.**

- Mayor variabilidad en los modelos para satisfacer los gustos de los consumidores.
- Establece un nivel competitivo con otros fabricantes del área.
- Este nuevo diseño generaría un aumento en las ventas.

#### **Desventajas.**

- Es una alternativa a largo plazo, porque se necesitan realizar pruebas para verificar su aceptación en el mercado.
- Produce un incremento en el costo del producto por los accesorios adicionales.
- Produce cambios en la línea de ensamblaje.

#### **Alternativa No. 3**

Comprar a otra compañía los cuadros ya contruidos, de esta manera la compañía se encargaría sólo del ensamblaje de la bicicleta.

#### **Ventajas.**

- Se ahorraría tiempo y trabajo en la fabricación de una bicicleta.

- Se puede escoger de la variedad de cuadros que nos ofrece la compañía a la cual vamos a comprar, los que más se adecuen a las necesidades de empresa.

### **Desventajas.**

- Se generarían más gastos de producción.
- La empresa se convertiría en una empresa dependiente, perdiendo así credibilidad ante sus clientes.
- Se incrementaría el costo del producto, lo que podría reducir las ventas.

### **DECISION A TOMAR.**

La opción más ventajosa para la empresa es la alternativa No. 2, debido a que se está introduciendo un nuevo modelo de bicicleta, lo que da varias opciones a los consumidores a la hora de realizar su compra. Aunque se incrementa el costo del producto, las ganancias futuras aumentarían y nos colocaría en una buena posición dentro del mercado.

### **DEPARTAMENTO DE PRODUCCIÓN.**

#### **Deficiencia.**

Erróneamente se le están colocando a las bicicletas Rin 26 los tacos de frenos de las bicicletas Rin 20. El Gerente de Ventas recibió quejas de que las bicicletas tienen baja efectividad en la frenada y han producido accidentes a las personas que las conducen.

#### **Variable.**

Se ha producido una reducción en las ventas por insatisfacción de los clientes en cuanto a la efectividad de la frenada, causado por un error en ensamblaje.

#### **Alternativa No. 1**

Cambiar los tacos que se le están colocando, de forma equivocada, por unos más grandes que estén acorde al tamaño de la bicicleta

#### **Ventajas.**

- Se lograría una mayor efectividad en la frenada.
- Se evitarían accidentes y quejas por parte de los usuarios.
- Existiría mayor confiabilidad en la calidad del producto por parte de los clientes.

#### **Desventajas.**

- Incremento en el costo de las bicicletas, por las mejoras al producto.

- Atraso en la producción por el cambio de los tacos.

### **Alternativa No. 2**

Cambiar por completo el sistema de tacos de goma por un sistema de discos de freno, que vaya acorde con el tamaño de las bicicletas.

#### **Ventajas.**

- Mejor diseño de la bicicleta.
- Se atraerían nuevos clientes por este cambio en el sistema de frenos.
- Mayor confiabilidad en la frenada.
- Se evitarían accidentes, porque este sistema proporciona mayor seguridad que los tacos de goma.
- Para los deportistas extremos, este sistema le ofrece mayor confianza, lo que permitirá un aumento en las ventas.
- Los frenos de disco tienen mayor durabilidad que los tacos de gomas.

#### **Desventajas.**

- Se incrementaría el costo de producción.
- Los repuestos, para este sistema de frenos, son más costosos.
- Hay que rediseñar el marco, en el lugar donde va colocado este sistema de freno.

### **Alternativa No. 3**

Crear unos nuevos tacos de gomas universales, es decir, que funcione para los tres tipos de rin que utilizan las bicicletas que ofrece la compañía

#### **Ventajas.**

- Se utilizaría un solo modelo de tacos para los tres tipos de rin que maneja la compañía.
- Proporcionaría mayor confiabilidad y seguridad en la frenada.

#### **Desventajas.**

- Se incrementarían los gastos de producción, ya que se necesita otro material más resistente para la creación de nuevos tacos.

- Este cambio en las bicicletas no las haría más llamativa a los consumidores.

### **DECISIÓN A TOMAR.**

La alternativa No. 2 es la más acorde a las necesidades de la empresa, porque se están introduciendo cambios significativos que mejoran la calidad de nuestras bicicletas, las hacen más llamativas a los compradores y se logran un mayor aumento en las ventas, colocándonos por encima de nuestros competidores.

### **DEPARTAMENTO DE FINANZAS**

#### **Deficiencia.**

Motivado por los cambios en el diseño y en la producción de las bicicletas, se han producido una serie de gastos que han sido difíciles de cubrir por la empresa, debido a la disminución en las ventas. El gerente de finanzas determina el problema y lo comunica a la gerencia general.

#### **Variable.**

Por las pocas ventas registradas, no se han podido cubrir los gastos generados en los departamentos de producción y diseño, lo que ocasiona que la producción se paralice por falta de presupuesto.

#### **Alternativa No. 1**

Solicitar un préstamo a una institución financiera para cubrir los gastos.

#### **Ventajas.**

- Se podrían cubrir los gastos producidos por los cambios hechos en las bicicletas.
- Aumento de la producción.
- Aunque esta solución nos traería deudas futura, estas podrían ser cubiertas con el aumento en las ventas que se desea conseguir.

#### **Desventajas.**

- Esta alternativa traería más deudas a la empresa.
- Un aumento en las tasas de interés, producirá un alza en la cantidad a pagar y si no se alcanza el nivel de ventas deseado, puede traer consecuencias negativas a los objetivos de la empresa.

### **Alternativa No. 2**

Se pueden vender acciones de la compañía, para financiar los gastos y diversificar el capital.

#### **Ventajas.**

- Se conseguiría el dinero necesario para cubrir los gastos.
- Los nuevos socios pueden aportar ideas para el beneficio de la organización.
- Las obligaciones estarían divididas entre los socios.

#### **Desventajas.**

- La empresa dejaría de tener un único dueño y pasaría a ser de varias personas.
- Las ganancias obtenidas en un periodo, estarían divididas entre cada uno de los socios.

### **Alternativa No. 3**

Para cubrir los gastos se podría recurrir a la opción de reducir personal.

#### **Ventajas.**

- Ayudaría a cubrir los gastos de producción y la empresa, de esta manera, podrá continuar su actividad.

#### **Desventajas.**

- Esta reducción de personal acarrearía gastos en el pago de liquidaciones.
- Se produciría una reducción en la mano de obra, haciendo más lenta la producción.
- 

### **DECISIÓN A TOMAR.**

La alternativa No. 1 es la más favorable para la organización, debido a que se está consiguiendo el dinero para cubrir los gastos de producción y diseño a través de un préstamo. La empresa sigue en manos de los mismos dueños y con un aumento en las ventas se lograra pagar la deuda y conseguir las ganancias.

## **DEPARTAMENTO DE MERCADEO.**

### **Deficiencia.**

La empresa contrató a una compañía de publicidad para promocionar su nuevo modelo de bicicletas con cambios innovadores. El gerente de mercadeo determinó que la publicidad estaba mal dirigida y que el sector que se quería ganar con la propaganda no fue favorablemente atraído, ocasionando una disminución en las ventas.

### **Variable.**

Las ventas han descendido como consecuencia de utilizar una publicidad mal diseñada.

### **Alternativa No. 1**

Diseñar una nueva publicidad dirigida a los compradores idóneos (deportistas, niños, entre otros).

### **Ventajas.**

- Se produce una mayor exhibición del producto.
- Se conseguiría un aumento en las ventas.
- Se ganaría, con esta nueva publicidad, el sector que se quiere atraer (entre ellos a los deportistas).

### **Desventajas.**

- Se produciría un aumento en los gastos de publicidad.

### **Alternativa No. 2**

Realizar eventos deportivos que permitan la promoción activa del producto, como por ejemplo, una competencia de ciclismo en la que se promocióne el nuevo modelo de la bicicleta.

### **Ventajas.**

- Aumentaría la atracción de los consumidores por el producto.
- Se lograría una disminución en los gastos de publicidad, debido a que se pueden conseguir patrocinadores que colaboren con los gastos.
- Se podría realizar en varias ciudades del país.
- Los clientes o compradores se familiarizarían con el producto y con la empresa.

- Se conseguiría ganar el sector que se quiere atraer.

#### **Desventajas.**

- La falta de patrocinadores puede hacer que el evento no se realice, porque acarrearía muchos gastos para la empresa.

#### **Alternativa No. 3**

Se podría firmar un acuerdo con una compañía de bebidas hidratantes y energéticas, que promocionen nuestras bicicletas a través de concursos, dando como premio una de ellas.

#### **Ventajas.**

- Se estaría logrando la publicidad de la bicicleta.
- Esta promoción estaría bien dirigida, debido a que la bicicleta estaría asociada a bebidas energéticas, las cuales son consumidas por los deportistas.

#### **Desventajas.**

- El tiempo de duración de la publicidad estaría limitado, promocionándose la bicicleta hasta el momento en el cual se entregue el premio.
- No se podría llevar a cabo esta alternativa si no se consigue el acuerdo con la empresa de bebidas.
- Podría únicamente llamar la atención de los deportistas, sin interesar a los otros sectores que se quieren ganar.

#### **DECISIÓN A TOMAR.**

La alternativa No. 2 permite un mayor contacto con los consumidores, debido a que se está realizando la publicidad a través de eventos que permiten la participación de los clientes y posibles compradores. De esta forma aumentarían las ventas y se atraería al sector que se quería ganar.

#### **DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN.**

##### **Deficiencia.**

Debido a los cambios en el sistema de frenos de la bicicleta, se realizó un pedido de discos a una empresa japonesa. Esta empresa informó que el pedido llegaría con una semana de

retraso. El gerente de producción notificó al administrador que la producción de bicicletas con frenos de discos se paralizó por falta de material.

**Variable.**

La producción se suspendió por retraso en el pedido de discos.

**Alternativa No. 1**

Hacer un pedido de discos a una empresa nacional para solucionar el problema en el menor tiempo posible para continuar con la producción y disminuir los gastos de importación.

**Ventajas.**

- Se solucionaría de forma inmediata el problema, reanudando así la producción.
- No generaría pérdidas en las ventas.
- Se disminuirían los gastos de importación.

**Desventajas.**

- Aumentarían los gastos de producción.
- Correríamos el riesgo de perder credibilidad con nuestros clientes debido a que se estarían utilizando repuestos nacionales y disminuiría la calidad del producto.

**Alternativa No. 2**

Llamar a una de las sucursales de la empresa en el extranjero y hacerle un pedido de bicicletas ya ensambladas, para cubrir con los pedidos de los clientes.

**Ventajas.**

- Se cumpliría con los pedidos de los clientes.
- No se reduciría la calidad de las bicicletas.

**Desventajas.**

- Se pagarían gastos de transporte por el traslado de la mercancía.
- Aumentaría el precio del producto.

**Alternativa No. 3**

Fabricar únicamente las bicicletas con el sistema de tacos por el tiempo que tarde en llegar el pedido de discos de frenos.



**Ventajas.**

- Se entregaría a tiempo el pedido de bicicletas con frenos de tacos.
- Esta alternativa no genera gastos adicionales a la compañía, como lo harían comprar los discos o pedir bicicletas al exterior.

**Desventajas.**

- Los clientes acostumbrados a comprar las bicicletas con frenos de discos no quedarían satisfechos, pues sólo se están produciendo las que poseen frenos de tacos.
- Se perderían varios clientes por incumplimiento del pedido de bicicletas de frenos de discos.

**DECISIÓN A TOMAR.**

La alternativa No. 2 es la más acorde a las necesidades de la empresa, debido a que el producto no experimenta variaciones en su calidad. Además, no se pierde credibilidad ni confianza ante los clientes acostumbrados a comprar las bicicletas de frenos de discos. Aunque se generan gastos de transporte, y aumenta un poco el valor del precio, la empresa no pierde su posición en el mercado y satisface a los compradores.

## CONCLUSIONES

Pudimos observar la importancia y el amplio desarrollo que ha tenido la profesión contable a lo largo de la historia de la humanidad, desde tiempos muy remotos el ser humano tuvo la necesidad de controlar sus actividades, cualquiera que esta fueran, y así nació también la auditoria, cuando las mismas personas se empezaron a dar cuenta que era tanto lo que tenían que controlar, que comenzaron a necesitar quien revisara que los controles que aplicaban fueran adecuados y les permitiera llegar a los resultados que pretendían alcanzar. Estos controles que permiten el logro de los objetivos de cualquier sociedad es el control interno que todas las empresas tienen y necesitan; de acuerdo al grado de complejidad del negocio, igual es de complejo el control interno, y de ahí también la necesidad de diversificar las funciones y los tipos de auditoría que actualmente existen así como las funciones de los contadores dentro de las organizaciones, pero diversificación de nuestra carrera no es limitativa, ya que con el paso del tiempo la tecnología avanza, la globalización gana más terreno y los conocimientos empiezan a ser obsoletos, por tal motivo la preparación del contador público debe estar siempre en constante avance.

Ya hablando más en forma de la auditoria, es muy importante que se lleve a cabo un estudio y evaluación del control interno antes de que se prepare o planee el programa de auditoría, esto con la finalidad de adquirir un conocimiento general de la estructura del control interno y saber si se debe o no aplicar pruebas de auditor.

Si una empresa tiene un buen control interno en las áreas de su contabilidad y se están llevando a cabo en forma eficaz podemos concluir que se puede tener confianza en el control interno de la empresa, pero esto debe ser verificado por el auditor revisando que las políticas y los procedimientos se hayan aplicado uniformemente. También es necesario que la gerencia tenga una actitud positiva en los controles internos, verificando que estén llevando en forma adecuada las políticas y los procedimientos de la entidad con la finalidad de ver si se opera eficientemente o si deben cambiar las políticas o los procedimientos existentes, pero en general podemos decir que el mejor sistema de control interno, es aquel que no daña las relaciones de empresa a clientes y mantiene en un nivel de alta dignidad humana las relaciones de patrón a empleado.

## BIBLIOGRAFIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. *Guías de Auditoria para Empresas Comerciales e Industriales*. Ed. Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente.. México, D. F. 1998

Lindberg, Roy A. y Cohn, Theodore. *Auditoria de Operaciones*. Ed. Técnica S. A. México, D. F. 1975

Mancilla Pérez, Eduardo. *La auditoria administrativa un enfoque científico*, Editorial Trillas

Mendivil Escalante, Víctor Manuel. *Elementos de auditoría*. Ed. ECAFSA. México, D. F. 1985

Norbeck, Edward. *Auditoria Administrativa*. Ed. Técnica S. A. México, D. F. 1978

Osorio Sánchez Israel. *Auditoria IV; Auditoria 1; Fundamentos de Auditoria*. Ed. THOMSON. México, D. F. 2007

Santillana González, Juan Ramón. *Auditoria IV; Auditoria Interna: Administrativa, Operacional y Financiera*. Ed. ECAFSA. México, D. F. 1996

Santillana González, Juan Ramón. *Auditoria IV; Auditoria Interna Integral: Administrativa, Operacional y Financiera*. Ed. THOMSON. México, D. F. 2002

Sydney, Davidson & Weil, Roman, L., *Biblioteca mcgraw-hill de contabilidad*. Tomo I; Edición 3, Editorial McGraw-Hill

Tapia Ayala, Francisco, *Auditoria operacional*, Editorial Ecasa.

Terán Gandarillas, Gonzalo J., *Temas de contabilidad básica e intermedia*, 4ta Edición, Editorial Educación y Cultura.

[www.monografias.com](http://www.monografias.com)

[www.tuobra.unam.mx](http://www.tuobra.unam.mx)

[www.gestiopolis.com](http://www.gestiopolis.com)

[www.elprisma.com](http://www.elprisma.com)

[www.castillomiranda.com.mx](http://www.castillomiranda.com.mx)

[www.olisticas.com](http://www.olisticas.com)

[www.emagister.com](http://www.emagister.com)

[www.audinet.org](http://www.audinet.org)

[www.promonegocios.net](http://www.promonegocios.net)

<http://tertuliavillera.blogspot.com>

<http://es.wikipedia.org>