

CAPITULO I

LA CONTADURIA PUBLICA Y LA AUDITORIA

A. LA PROFESION DEL CONTADOR PUBLICO

La profesión contable es una de las más nuevas reconocidas como tal . La rápida expansión de la industria, la tecnología, los servicios y el cumplimiento de las obligaciones fiscales. ha creado esa necesidad de contadores, ya que a través de la contabilidad, las operaciones además de registrar su historial, son aclaradas y clasificadas en un plano de términos financieros comprensibles. Por tanto la profesión contable hoy cumple un papel esencial en cualquier economía.

El trabajo contable puede llevarse a cabo, tanto en organizaciones privadas como gubernamentales, ya sea por empleados o en firmas contables independientes, por los socios o empleados. No obstante la práctica pública es la única fase de contabilidad que posee todas las características completas de la profesión.

Estas características que son comunes a todas las profesiones son las siguientes:

- I. Educación Continua y conocimientos especializados
- II. Un propósito de servicio al público
- III. Normas de requisitos profesionales que rigen la admisión de la profesión
- IV. Una asociación profesional que la autorice
- V. Responsabilidad legal
- VI. Reglas de conducta profesional
- VII. Estar públicamente reconocidos

A continuación se describen aspectos importantes a considerar en la profesión del contador público.

1. Educación continua y conocimientos especializados

La profesión del Contador Público requiere de un compendio total de conocimientos adquiridos a través de un periodo de tiempo relativamente largo, es la médula de toda profesión. Requiere de un conocimiento completo de los principios de contabilidad, así como conocimiento amplio en los negocios y experiencia acumulada la cual es de gran valía.

Los conocimientos que requiere un contador público preparado aumentan constantemente, ya que el contador público trabaja con una gran variedad de compañías y diferentes industrias, debiendo tener por tanto además de los conocimientos contables, conocimientos de las técnicas, procesos y sistemas peculiares de cada industria.

Frecuentemente el contador público es requerido por sus clientes para dar su opinión sobre presupuestos, instalación de sistemas, acuerdos financieros y planeación de impuestos, razón por la cual se justifica el deber de tener conocimientos amplios y actualizados de las actividades generales de los negocios y que son esenciales para el ejercicio de la contaduría pública.

2. Ética profesional del contador público

Todas las profesiones adoptan reglas de ética profesional que se hacen cumplir a los miembros de la profesión. Las reglas de ética tratan de la moral y deberes profesionales de los miembros de una profesión tanto entre ellos mismos como hacia el público.

En todo el mundo, los principios fundamentales de la Ética Profesional se encuentran contenidos y de forma explícita en los códigos de los colegios e institutos que rigen la profesión; por ejemplo en Estados Unidos, México y Nicaragua cuentan con sus respectivos Código de Ética Profesional emitido por estas instituciones.

3. Permiso profesional

El permiso para ejercer como contador público independiente es controlado por la mayoría de los países, a través de diferentes instituciones de gobierno y gremios profesionales. De este modo, únicamente aquellos individuos que posean los requisitos establecidos, estarán autorizados a ejercer como contadores públicos independientes.

En diferentes países los requisitos para designar a una persona como contador público independiente incluyen periodos de educación formal, de experiencia y preparación continua.

La educación formal incluye desde la preparatoria hasta estudios a título universitario, la experiencia y preparación continua son cubiertas por actividades curriculares tanto en trabajos realizados, cursos y diplomados tomados o dictado, investigaciones o clases dictadas etc..

4. Responsabilidad legal del contador publico

La responsabilidad legal, como consecuencia de sus servicios, es de mucho significado para el profesional. La ausencia de dicha responsabilidad podría implicar la condición de empleado en vez de un profesional independiente.

Los contadores públicos están sometidos a todas las leyes que ordinariamente gobiernan la conducta. Además de esto, los auditores deben asumir una responsabilidad legal por los dictámenes e informes que presentan. Como resultado de su desempeño profesional el contador público podría incurrir en responsabilidad penal.

Cualquiera que se proyecte como profesional independiente, deberá aceptar la obligación de ser competente y cuidadoso.

Así, el contador público independiente, cuando un cliente confía en su opinión en cuanto a los estados financieros se refieren, éstos tienen el derecho de suponer que el auditor es competente y que ha realizado la auditoría cuidadosamente. Si el cliente o un tercero sufriera perjuicios por culpa de la confianza depositada en la opinión del auditor y que más tarde se viera que fue errónea, el auditor será responsable en caso de resultar incompetente o negligente en el desempeño de su trabajo. Sin dicha responsabilidad la función del contador público independiente sería inútil.

La naturaleza de la responsabilidad del contador público, varía entre clientes, terceras personas, ante la ley común y aún más, es procedente un seguro de daños como protección contra reclamaciones por daños, basándose en cargos por negligencia en los que se inculpe al contador público.

5. Responsabilidad profesional del contador publico

El contador público está en la obligación, ante sus clientes y ante el público, de prestar el mejor servicio posible, competentemente, con integridad y objetividad. La responsabilidad de un auditor está determinada por las reglas voluntariamente observadas por la profesión como un todo y por las normas sociales impuestas a la profesión a través de requisitos legales.

La auto reglamentación profesional está dirigida a dos áreas:

- Normas técnicas
- Normas de relación

Las normas técnicas son aquellas que gobiernan el trabajo de los auditores.

Las normas de relación comprenden las reglas de interacción de un auditor profesional con los clientes, el público y sus colegas.

Estas normas profesionales están contenidas en las normas de auditoría generalmente aceptadas, que garantizan un nivel aceptable de calidad en la actividad profesional del contador público independiente y en el código de ética profesional, concebidas para preservar el respeto hacia la profesión, orientar a sus miembros en sus relaciones con los demás y garantizar a la sociedad que la profesión mantendrá un elevado nivel de desempeño; La ética se deriva de valores fundamentales, muchos de los cuales son comunes a todas las profesiones.

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional. Estas normas son las siguientes.

Entrenamientos técnico y capacidad profesional. el trabajo de auditoría cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personal que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

Cuidado y diligencia profesionales. El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

Independencia. el auditor esta obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a sus trabajo profesional.

6. Contribución del contador publico independiente en la información de carácter financiero.

En la compleja economía, nacional y mundial, la información financiera y económica es vital. ¿Cómo pues podemos asegurarnos de que la información ha sido adecuadamente evaluada y razonablemente presentada? En su mayor parte, la respuesta a esta pregunta recae en las auditorías practicadas por contadores públicos.

Los estados financieros dictaminados constituyen un instrumento por medio del cual las empresas proporcionan información a sus accionistas, bancos, acreedores y al gobierno mismo.

Tanto la operación cotidiana de la economía mundial así como su desarrollo, dependen en alto grado de la información financiera.

B. NATURALEZA DE LA AUDITORIA

1. Antecedentes de Auditoría

En un principio un auditor era aquella persona a quien se leían los recibos y pagos de un establecimiento (el verbo audire significa oír), se sabe que esta práctica existía ya en civilizaciones tan antiguas como la egipcia.

La complejidad cada vez mayor del comercio moderno exige un alto grado de conocimiento práctico y de criterios, y ha contribuido a aumentar el campo de operaciones del auditor, pero la necesidad básica de examinar las transacciones ya finalizadas aún persiste.

Aún cuando los objetivos y los conceptos que guían a la auditoría de estados financieros en la actualidad, eran prácticamente desconocidos hace sesenta años, auditorías de uno u otro tipo han sido practicadas en el transcurso de la historia del comercio la industria y los servicios así como en las finanzas gubernamentales.

A partir de la edad media, y a través de la revolución industrial, las auditorías fueron practicadas con el objeto de determinar si las personas que se encontraban en posiciones de responsabilidad fiscal en el gobierno y el comercio, estaban actuando y proporcionando informes honestamente.

Durante la revolución industrial, y a medida que las industria crecían, sus propietarios empezaron a contratar altos funcionarios para ocupar puestos de responsabilidad.

Con esta separación de los grupos de propietarios y administradores, aquéllos fueron acudiendo con frecuencia cada vez más a los auditores para protegerse del peligro de fraude por funcionarios o empleados.

Antes de 1900 el principal objetivo de la auditoría era el descubrimiento de fraudes.

En Gran Bretaña, país que es frecuentemente considerado como la cuna de la auditoría, el crecimiento de las empresas durante la revolución industrial y después de ella, estaba acompañado por una avance en los sistemas de contabilidad.

Cuando las sociedades anónimas se convirtieron en la forma predominante de organización, los administradores profesionales sustituyeron a los propietarios individuales, y los sistemas de contabilidad fueron mejorados y estandarizados, fue reconocida la necesidad de un sistema de información contable razonablemente completo, como una medida para la prevención de fraudes y la obtención de información financiera digna de confianza.

Los accionistas, en este proceso de expansión, se esforzaron por verificar los informes y registros de sus respectivas compañías, por lo que la necesidad de contadores públicos profesionalmente preparados se hizo cada vez mas evidente.

La conducción eficiente de la auditoría de una empresa de grandes proporciones, estaba claramente fuera del alcance de un aprendiz.

La auditoría, constituye el principal instrumento con que cuenta el contador público para cumplir los fines de comprobación y verificación en sus diversos trabajos para poder emitir una opinión imparcial.

La auditoría no implica el uso de técnicas que permitan resultados de carácter indudable, sino que su ejercicio requiere de un juicio sólido y maduro para juzgar que procedimientos han de aplicarse en cada caso para estimar correctamente los resultados obtenidos y para mantener una actitud de independencia mental acerca de la opinión o informe que deba formular.

2. Conceptos de Auditoría

Existen muchas definiciones de auditoría las cuales, aún cuando corresponden a diferentes autores, presentan ideas comunes especialmente en lo que se refiere a sus objetivos, éstas se describen a continuación:

Definiciones varias de Auditoría

Para Mancera Hermanos, C.P.T., según su obra "Terminología del Contador", la auditoría es : " el examen de los libros de contabilidad, de los registros; documentación y comprobación correspondiente, de una persona, de un fiduciario, de una sociedad, de una corporación, de una empresa, de una institución, de una asociación, de una oficina pública, de una copropiedad o de un negocio especial cualquiera y llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellas ".

Auditoria Práctica de Luis Ruiz de Velazco y Alejandro Prieto, la auditoría se define como "una técnica especial desarrollada por el contador público, basada en un sólido conocimiento de la contabilidad, en una serie de procedimientos sujetos a ciertas reglas y en la realización de ciertas pruebas, para llenar sus fines de comprobación y fiscalización de las operaciones registradas y para, en su caso, emitir la opinión imparcial que de él se espera.

Arthur W. Holmes, en su libro Auditoria, Principios y Procedimientos, define la auditoría como: "la comprobación científica y sistemática de los libros, de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones, y certificar los estados e informes que se rindan."

Rafael Macías, en su Terminología Contable , la define simplemente como: " Revisión de libros".

William P. Leonard, en su obra "La Auditoría Administrativa", "La Auditoría Administrativa es un examen completo y constructivo de la estructura de organización de una compañía, institución o rama del gobierno, o de cualquiera de sus componentes, tales como una división o departamento, y de sus planes y objetivos, sus métodos de control, sus medios de operaciones y su empleo de recursos humanos y físicos".

Considerando los elementos proporcionados por las definiciones antes citadas podemos establecer el siguiente concepto:

"La Auditoría es el examen sistemático de los libros, registros, documentos, procedimientos, métodos de operación y de control así como de la estructura de la organización de una empresa física o moral, llevado a cabo con el fin de comprobar su corrección exactitud y eficiencia, informando y dictaminando acerca de ellos"

3. Clasificación de Auditoría

Considerando que el vocablo "Auditoría", es una expresión muy general, se ha hecho necesario definir términos más descriptivos de los distintos tipos de revisiones que practica en su revisión el contador público. Así tenemos que las auditorías se clasifican de la siguiente forma:

a. Auditoría con el propósito de expresar una opinión profesional acerca de los estados financieros de una empresa, para fines administrativos, fiscales, crediticios, etc.

En este primer grupo se encuentran las siguientes clases de auditorías:

1) Auditoría de balance. Consiste en la verificación a una fecha determinada del activo, del pasivo, del capital, del superávit y de las cuentas de reservas, incluyendo incidentalmente un examen de las operaciones, el cual es más o menos extenso, según sea necesario, para poder certificar la situación financiera que muestre el balance general.

Este tipo de auditoría no incluye la comprobación detallada de todos los ingresos y egresos de caja, ni de todos los productos y gastos.

2) Auditoría completa. Consiste en la revisión detallada de toda la contabilidad incluyendo la exactitud numérica de las operaciones, la comprobación de los asientos en libros y registros auxiliares y el examen de los principios y sistemas de contabilidad establecidos.

3) Auditoría detallada. Este tipo de auditoría es muy parecido al anterior pero con la diferencia de que, ciertas verificaciones y comprobaciones sólo se llevan a cabo por medio de pruebas selectivas, especialmente en la parte que se refiere a la estimación de las cuentas de resultados. Se dice que una auditoría puede ser detallada y a la vez limitada, como por ejemplo : la auditoría de caja.

b. Auditoría con propósitos diversos, de los cuales no se espera que el auditor exprese su opinión profesional acerca de los estados financieros.

En este grupo se clasifican las siguientes auditorías:

1) Auditoría especial. Es aquella que se practica con una finalidad distinta a la de certificar los estados financieros de fin de ejercicio. En este tipo de auditorías, puede ser necesario comprobar detalladamente las operaciones o bien puede ser suficiente llevar a cabo pruebas selectivas de ciertas partes de la contabilidad. Generalmente estas auditorías implican el examen y comprobación particular de alguna cuenta, procedimientos o actividad de una empresa.

2) Auditoría continua. Es aquella en que la revisión se practica de modo continuo a medida que se llevan a cabo las operaciones o a intervalos cortos y regulares, poco tiempo después de efectuadas, al terminar el periodo de concentración (generalmente cada semana o cada mes), que es cuando pueden evidenciarse las operaciones. Este tipo de auditoría tiene por objeto facilitar la auditoría de balance a la terminación del ejercicio, y puede ser innecesario rendir informes sobre el trabajo efectuado salvo el caso en que se encuentren irregularidades en las cuentas, de que sea necesario ajustarlas inmediatamente, de que vengan a luz ciertas cuestiones sobre las cuales sea conveniente llamar desde luego la atención o cuando no se refieran propiamente al desarrollo de las labores del auditor, sino a las operaciones efectuadas, a comparaciones de su volumen o importe con las de periodos anteriores.

Esta auditoría no es "completa" necesariamente, sino que puede ser "limitada" de acuerdo a los convenios que se hagan sobre el particular, para conseguir las finalidades que se persigan.

3) Auditoría esporádica. La auditoría especial que se practica en cualquier tiempo, ya sea detalladamente o mediante pruebas selectivas, sin ostensible enlace con auditorías anteriores ni posteriores y que generalmente se lleva a cabo para examinar aisladamente alguno o algunos aspectos particulares de la contabilidad de un negocio.

4) Auditoría limitada o parcial. Consiste en la revisión especial de cierta parte de una contabilidad, o bien de un juego de libros sobre un periodo o ejercicio incompleto de acuerdo a instrucciones especiales.

5) Auditoría periódica. La que se practica cada cierto tiempo dentro de un mismo ejercicio, ya sea en detalle o por medio de pruebas selectivas. Estas auditorías ocasionan normalmente informes parciales al dictamen sobre el balance al finalizar el ejercicio.

6) Auditoría de caja. Consiste en una verificación completa de todas las transacciones de efectivo. Una auditoría de caja es detallada, pero estrictamente limitada. Deben inspeccionarse completamente todos los libros, registros, comprobantes y cuentas relacionadas, con el movimiento de efectivo, más la referencia a transacciones y registros que no sean de caja se hacen en la medida necesaria para verificar dicho movimiento. Las auditorías de caja se realizan con frecuencia cuando hay sospechas de desfalco; en pequeñas empresas que operan estrictamente al contado y cuando se desea descargar de responsabilidad a una persona.

Un estado de las entradas y salidas de caja es de ordinario lo predominante en un informe de auditoría de caja.

c. De acuerdo a quien practica las auditorías estas se clasifican en :

1. Auditoría externa. Es la que lleva a cabo generalmente un contador público que no tiene injerencia en la administración del negocio cuyas cuentas examina, ni es funcionario o empleado de ella, por lo que no tiene dependencia económica ni de dirección.

2. Auditoría interna. Es la que se practica por los propios empleados o funcionarios de una empresa, con la finalidad de proporcionar a la administración un servicio de carácter proteccionista y constructivo.

No obstante la clasificación que existe de las auditorías, el auditor debe ejercitar todas sus facultades sin respetar líneas rígidas de demarcación entre cada tipo de auditoría, para asegurarse que cumple con los objetivos de su revisión.

Cada auditoría puede diferir de otras en su finalidad fundamental. Los procedimientos que se sigan en una pueden diferir de los de cualquier otra, por que cada auditoría debe ser dirigida de la manera que resulte más ventajosa para el caso particular en cuestión.

En muchas ocasiones se presentan situaciones imprevistas que obligan al auditor a separarse de la rutina proyectada.

C. COMPARACION DEL TRABAJO DE CONTADURIA Y AUDITORIA

Hasta ahora se ha dado por hecho que las cuentas y el balance general se le presentan al auditor, pero en la práctica, frecuentemente, es el propio auditor quien prepara las cuentas y el balance general.

No obstante, hay que distinguir claramente entre la labor de un auditor como tal y la que él realiza como contador, ya que la labor del auditor es "intervenir" el trabajo finalizado, y aunque al preparar las cuentas realice cierto trabajo de auditoría, este trabajo preparatorio es producto de su capacidad como contador.

A menudo, en el transcurso de su trabajo, el auditor se percibe de la debilidad e ineficacia de la marcha del sistema, en cuyo caso puede hacer partícipe de tales problemas a su cliente o su personal. Con su habilidad y experiencia, el auditor será muy útil a aquéllos que le han contratado, pero cualquier trabajo de contaduría que realice deberá ser considerado siempre como algo aparte del trabajo de intervención.

Esta distinción es importante, pues hay diversas responsabilidades y obligaciones que son inherentes a su trabajo, y éstas en algunas circunstancias, podrían ser puestas en cuestión, con consecuencias imprevisibles.

CAPITULO II

AUDITORIA INTERNA

A. DEFINICION DE AUDITORIA INTERNA

La mas ampliamente aceptada definición de la función de auditoría interna es la utilizada por el Instituto de Auditores Internos en su "Exposición de las Responsabilidades del Auditor Interno".

La auditoría interna es una actividad de evaluación independiente en una organización destinada a la revisión de operaciones contables, financieras y de otro tipo, con la finalidad de prestar servicios a la administración. Es un control administrativo que mide y evalúa la efectividad de otros controles.

La mencionada exposición de responsabilidades establece, además, que la auditoría interna abarca actividades tales como las siguientes:

- Revisar y evaluar la validez, lo adecuado y la aplicación de los controles contables, financieros y de operación.
- Cerciorarse del grado de cumplimiento con las políticas, planes y procedimientos establecidos.
- Cerciorarse del grado en el que los activos de la empresa se encuentren controlados y salvaguardados contra toda clase de pérdidas.
- Cerciorarse de la confiabilidad de la información contable y de otro tipo, producida en la organización.
- Evaluar la calidad de la ejecución en las funciones asignadas.

B. LA EVOLUCION DE LA AUDITORIA INTERNA

Todo gobierno, desde el inicio de la civilización, ha establecido la necesidad de los servicios de auditores para si el ingreso proveniente de los impuestos y los correspondientes desembolsos o egresos han sido adecuadamente manejados por aquellos a quienes se encomienda su protección. Asimismo desde los albores de la actividad comercial, el deseo de los propietarios de empresas de asegurarse del adecuado cumplimiento y honorabilidad de sus asistentes, ha conducido a la deliberada revisión de los registros y al control de los activos encomendados al cuidado de los asistentes. Estas funciones fueron y son auditoría interna, y aunque este término es de origen reciente, todo pequeño empresario que observa a su empleado al registrar éste la venta en la máquina registradora y al depositar el efectivo en su interior, está llevando a cabo una de las funciones protectoras de la auditoría interna. En años recientes la función constructiva ha sido reconocida de igual si no de mayor importancia.

El desarrollo de las grandes empresas -particularmente las grandes compañías condujo al reconocimiento de la necesidad de una función de auditoría regularmente efectuada por empleados entrenados, para asegurar la precisión de las cuentas y prevenir fraudes. El voluminoso detalle en los registros contables, necesario para llevar a cabo las dispersas operaciones, y la descentralización de las actividades contables en las sucursales, localizadas a considerables distancias de la compañía matriz, condujo a una función de auditoría encaminada primordialmente a la revisión de las operaciones contables.

Antes de la moderna era del equipo de proceso de información, la enorme posibilidad del error humano en la función contable llevó a que muchos ejecutivos reconocieran la necesidad de la verificación independiente de los registros detallados de las operaciones. Consecuentemente, durante muchos años los auditores internos, muchos de ellos "auditores viajeros", se ocupaban primordialmente de la verificación detallada de los registros contables, la protección de los activos y el descubrimiento y prevención del fraude.

En algunas compañías estos objetivos se han expandido hasta incluir la determinación del grado en que los empleados de las sucursales han seguido las políticas y procedimientos de la compañía tanto en relación con asuntos contables como financieros.

Muchos departamentos de auditoría interna establecidos o ampliados durante ese periodo, han sido encabezados por personas entrenadas en el campo de la contaduría pública, y es muy natural que los conceptos básicos de la auditoría externa hayan sido llevados a la auditoría interna. Sus programas de auditoría son muy similares a los de los auditores externos y, en muchos casos, fueron fundamentalmente asesorados por contadores públicos independientes contratados por la compañía.

Los auditores internos preparan papeles de trabajo para ser utilizados por los auditores independientes y les proporcionan asistencia en muchos sentidos.

En resumen, el nuevo concepto de la auditoría interna surgido en la segunda etapa de su evolución, a causa del rápido crecimiento y aceptación de la misma como función necesaria de control contable y financiero, representa a esta como una oficina muy bien organizada con definidos programas para efectuar auditorías tanto en la oficina matriz o principales como en las sucursales, sobre la base de una periodicidad regular.

Auditores internos, comenzaron a ampliar sus actividades a campos de mayor alcance que abarcan la evaluación de los controles administrativos. Este desarrollo abarcó distintos aspectos en las diferentes compañías, de acuerdo con las necesidades de sus respectivas administraciones. En muchos casos surgió en respuesta a peticiones de asistencia en relación con un problema particular de la administración ajeno a la organización contable; en otros casos fue la natural transición de la auditoría financieras a los controles de operación de producción de ingresos o requerimiento de los gastos.

El concepto relativo al alcance del campo del auditor para incluir otras áreas de control administrativo, principió a difundirse lentamente al principio, pero cobró un gran ímpetu durante la Segunda Guerra Mundial cuando, en las principales industrias de defensa los auditores internos principiaron a proponerse, deliberadamente, la revisión de las funciones no financieras. Estos nuevos proyectos frecuentemente estaban relacionados con la exactitud y la confiabilidad de los informes de operación, utilizados para permitir a la administración mantenerse al corriente acerca de las condiciones de operación de la compañía.

Esta tendencia se basaba en el reconocimiento del hecho de que los informes de operación son, en ocasiones, más importantes para la administración que las subsecuentes declaraciones financieras. Los informes de operación con frecuencia no contienen un solo signo de pesos; es más probable que se expresen en términos de factores de operación (existencia de accesorios en corta cantidad, adhesión a los programas, calidad del producto, etc.).

El trabajo de auditoría interna dedicado a asegurar la confiabilidad de estos informes de operación, puede ser tiempo mejor invertido que el esfuerzo dedicado a estados financieros ulteriores que muestren utilidades reducidas, resultado de informes de operación inadecuados que se utilizaron como base para la forma de decisiones.

A medida que los auditores de las diferentes compañías se reunieron e intercambiaron experiencias, surgió un nuevo concepto que es, en la actualidad, el básico en auditoría interna: **la responsabilidad del auditor debe extenderse a todas las áreas de la administración - tanto de operación como financieras- para proporcionar servicios constructivos y de protección.**

C. LA AUDITORIA INTERNA EN LA EMPRESA PEQUEÑA

La necesidad de una continua revisión, evaluación y mejora del control interno existe tanto en la empresa pequeña como en la grande; sin embargo, frecuentemente sólo es necesario asignarle una parte del tiempo de una persona en lugar de todo el tiempo de un departamento. En empresas muy pequeñas, lógicamente, esta función es desempeñada por el propietario o el gerente general; en empresas de medianas dimensiones, a veces se combina con el trabajo sobre sistemas y procedimientos o se asigna a un asistente que puede efectuar simultáneamente otras funciones tales como la responsabilidad de los impuestos, seguros y procedimientos contables.

Las normas establecidas, que requieren independencia y libertad para las responsabilidades de operación, son usualmente, cumplidas en las más grandes empresas.

Como resultado de lo anterior, en empresas pequeñas se pone énfasis en la revisión de los registros contables para estudiar si son adecuados y precisos, y en las funciones protectoras relacionadas con los arqueos de caja, las conciliaciones bancarias, los arqueos de valores, la verificación de inventarios y las pruebas relativas a la preparación y distribución de las nóminas. Estas revisiones no deben confundirse con la revisión de transacciones, como es el caso de la aprobación de facturas para su pago, la cual se considera como una parte integrante de la operación y, en consecuencia, no se trata de auditoría interna.

En ocasiones se da el título de "auditor interno" a un ejecutivo que supervisa las funciones contables sin contar con verdadera responsabilidad relacionada con auditoría. Sin embargo, en muchas empresas pequeñas esta función es adecuadamente reconocida, y muchos valiosos trabajos se llevan a cabo por auditores internos que trabajan solos con uno o dos asistentes.

También el auditor interno en la pequeña empresa contribuye y es profesionalmente responsable de asesorar en la implementación del control interno

D. LA AUDITORIA INTERNA EN LAS GRANDES ORGANIZACIONES

A diferencia de las pequeñas empresas en las cuales los gerentes pueden familiarizarse con el detalle de las operaciones en toda la empresa, el alto ejecutivo de las grandes empresas se encuentra muy lejos del detalle. El vasto número de empleados, los sucesivos niveles de supervisión, la variedad y alcance de las operaciones y el número y complejidad técnica de los productos elaborados, hacen evidente el hecho de que el control y supervisión de las actividades de la empresa sólo puede lograrse mediante el establecimiento de amplias políticas. Estas políticas deberán ser transmitidas por medio de los diferentes niveles de supervisión al personal de operación, por instrucciones escritas, manuales y descripción de métodos y procedimientos.

La autoridad delegada por la administración abarca un número tan grande de supervisores que es enorme la distancia que separa a los altos ejecutivos de las operaciones que ellos dirigen. En estas circunstancias, la alta gerencia deberá confiar en los informes contables y estadísticos que describen el avance en las operaciones y la situación de los diferentes departamentos, secciones y grupos que integran la organización correspondiente.

La administración requiere saber si los informes que recibe son precisos y adecuados, y si las políticas que ha formulado están siendo efectivamente traducidas a los hechos en todas las secciones de la empresa. La administración debe ser informada en cuanto a si los empleados están siendo debidamente entrenados y comprenden las normas y procedimientos que se supone deben seguir, si los registros y procedimientos se mantienen al corriente y se van adaptando a las cambiantes condiciones de las operaciones. En pocas palabras, la administración necesita de un grupo de investigadores y analistas exclusivamente dedicados a informar acerca del funcionamiento de todos los tipos de actividad de la empresa. Estos individuos deberán estar cabalmente familiarizados con las políticas y planes de organización, sus métodos y procedimientos, su personal y sus instalaciones. El valor de este equipo de investigadores, obviamente, crecerá con los años que han pasado en la organización. Estas personas reconocerán solamente una responsabilidad, la de rendir el máximo servicio a la gerencia en su esfuerzo por lograr una eficiente administración de la empresa.

Aun en las más grandes empresas existen diferentes actitudes hacia la auditoría; ellas dependen, por ejemplo, del hecho de si las actividades están centralizadas o si se llevan a cabo en numerosos sitios dispersos.

En las empresas con varios establecimientos surgen problemas debido a la dificultad de lograr una actuación uniforme en las localidades muy apartadas, y diferentes niveles de competencia del trabajo de oficina en cada área, particularmente si algunas de las sucursales se encuentran en países extranjeros.

En este caso la función del auditor interno deberá hacer hincapié en la interpretación de las políticas de la oficina matriz, y ocasionalmente de las instrucciones de la gerencia local, en cuanto a los métodos aprobados para desempeñar las diferentes funciones. La necesidad de mutua comunicación respecto a los problemas de operación, entre los ejecutivos en áreas distantes, y la oficina matriz, puede ser desempeñada, hasta cierto grado, por el auditor interno siempre de común acuerdo y con el consentimiento con la superioridad.

Otro factor que afecta el tipo de actividad de auditoría interna, radica en la medida que la gerencia haya adoptado el amplio alcance de la auditoría de operaciones. En algunas compañías los auditores internos están reducidos primordialmente a la auditoría de las actividades financieras y contables.

Esta restricción de alcance puede reflejar la limitada jerarquía del funcionario ante el cual la función de auditoría presenta sus informes; la falta de confianza en la competencia del personal de auditoría; o la incapacidad del personal de auditoría para entrenarse en los nuevos métodos y procedimientos propios de la auditoría de operaciones. Solamente cuando haya conseguido la completa conformidad de la gerencia el personal de auditoría podrá extender sus actividades hasta abarcar todas las fases del negocio.

En ocasiones los requerimientos especiales de empresas en particular afectan las funciones de auditoría. Un ejemplo de esto lo encontramos en las compañías aseguradoras, las cuales sostienen departamentos de auditoría dedicados a verificar los informes de nóminas presentadas como base para el cálculo de primas de compensación o contingencia. Asimismo, en las industrias de defensa se utilizan departamentos de auditoría exclusivamente dedicados a examinar los registros de costos de proveedores y subcontratistas para la determinación de los precios correspondientes. En estricto sentido, éstas no son verdaderas funciones de auditoría interna aun cuando frecuentemente se encuentran señaladas como de la responsabilidad del gerente de auditoría interna.

A medida que las posibilidades de la auditoría interna han ganado más amplio reconocimiento, la diferencia entre este tipo de trabajo y el del contador público se ha hecho más evidente. Aun cuando el contador público es contratado por la gerencia y frecuentemente es consejero de ésta en problemas financieros y contables, su responsabilidad ante terceras partes ha crecido en forma simultánea con la tendencia a las empresas en gran escala y la correspondiente mayor difusión de la propiedad de las acciones.

En grado siempre creciente las agencias gubernamentales, accionistas, acreedores, empleados y público en general, deben confiar en el trabajo de investigación del contador público independiente para asegurarse de que sus respectivos intereses en las grandes empresas están protegidos. En cumplimiento de los arduos requerimientos de su profesión, el auditor independiente se ve automáticamente impedido para llevar a cabo una continua investigación de las operaciones detalladas de una sola empresa; lo cual es necesario para que la administración opere con el máximo de eficiencia.

El auditor interno se enfrenta, asimismo, a la más desafiante función, si está llamado a proveer a la gerencia de la información necesaria para un efectivo control de las operaciones. En ninguna forma el auditor interno desplaza o substituye los servicios prestados por el contador público, ni este último podrá efectuar las funciones del auditor interno sin abandonar los objetivos y características de su profesión.

E. AUDITORIA INTERNA Y LA AUDITORIA EXTERNA

1. La Auditoría Interna en contraste con las auditorías practicadas por contadores públicos

El trabajo de auditoría efectuado por auditores internos difiere del llevado a cabo por contadores públicos independientes en varios aspectos importantes. El primero de ellos se relaciona con el problema de la responsabilidad. El contador público independiente se dirige hacia diferentes sectores de la sociedad: accionistas, acreedores, agencias gubernamentales fisco y, en ocasiones, los empleados, sus sindicatos y el público en general.

El auditor interno, por otra parte, es responsable sólo ante la administración de la empresa a la cual presta sus servicios. Con frecuencia es directamente responsable ante uno o más de los altos funcionarios de la empresa. Su preocupación es fundamentalmente ayudar a la administración a lograr el mejor desempeño posible en el manejo de los asuntos de la empresa, al proporcionarle la seguridad de que los diferentes mecanismos de control con los cuales confía son adecuados y están trabajando de acuerdo con lo planeado.

Una segunda diferencia entre el trabajo del auditor interno y el del contador público independiente se encuentran en la diferente orientación de sus exámenes. El contador independiente se ocupa de la verificación de los estados que muestran la situación financiera de la empresa a una fecha determinada y los resultados de operación de un periodo específico. El auditor interno se interesa más en el problema de si existe o no un adecuado sistema de contabilidad que provea información precisa sobre bases continuas en lugar de sobre una fecha determinada; asimismo, en el hecho de si los métodos de acopio de información de los diferentes informes regulares aseguran que la administración contará con información confiable básica para la toma de decisiones.

Por ejemplo, en el examen de las cuentas por cobrar, el auditor independiente se interesa fundamentalmente en determinar si esas cuentas por cobrar reflejan razonablemente la cantidad que se recuperará por medio de las cobranzas.

El auditor interno se interesa en estudiar el sistema de facturación para cerciorarse del acervo de la información necesaria, y de que se están facturando en forma adecuada los bienes o servicios recibidos por el cliente, de tal manera que las cobranzas se efectúen tan pronto como sea posible.

Está también interesado en ver que el sistema de crédito opere en forma tal que no se permitan cargos en exceso al límite de crédito, y que el sistema de cobranzas logre que el capital invertido en cuentas por cobrar se traduzca en efectivo con mayor brevedad posible; se interesa, asimismo en si las políticas de crédito proporcionan salvaguardias adecuadas sin ser demasiado restrictivas.

Un tercer factor que distingue el trabajo de auditor interno del efectuado por el contador público independiente, radica en sus diferentes intereses en el control interno de la empresa. La definición del control interno de acuerdo con el AICPA identifica dos tipos de control interno: financiero y administrativo.

Como quedó establecido, el contador público independiente se ocupa del sistema de controles financieros y debe ser un experto en este campo.

El auditor interno, aunque se interesa por los controles financieros, debe ser un experto en los diferentes tipos de controles administrativos en vista de que su responsabilidad alcanza no sólo aspectos contables y financieros, sino llega a todas las áreas de la administración.

Su función primordial es la de ofrecer la seguridad necesaria a la administración de la empresa en el sentido de que todo el sistema de control interno, tanto financiero como administrativo, es razonable y está operando en todos sus aspectos de acuerdo con lo planeado.

Consecuentemente, deberá familiarizarse con los controles relativos a la organización, los objetivos establecidos, las políticas e instrucciones generales, procedimientos para las operaciones, normas de ejecución, instrumentos para la medición de los resultados actuales en comparación con los presupuestos, y todos los demás medios de control que integran el sistema de control administrativo en todas las áreas de operación. En este sentido el trabajo del auditor interno cubrirá un campo más amplio que el del auditor independiente.

2. Dependencia de la auditoría interna

La principal dependencia de la auditoría interna con respecto a la auditoría externa radica precisamente en la dependencia económica y de dirección del auditor interno. Es conveniente hacer notar que por la frecuencia y cantidad de revisiones que se efectúan muchas empresas se ven precisadas a utilizar empleados que no tienen la preparación adecuada para la práctica de la auditoría. Estas situaciones propias de la auditoría interna, resultan incongruentes con las normas relativas a la personalidad profesional del auditor referentes a la "independencia mental" y al "adiestramiento y capacidad profesional".

No hay que olvidar que la auditoría interna es un servicio realmente gerencial, por lo que sus objetivos deben ir aparejados a los objetivos de la gerencia, mismos que se pueden resumir en:

- Reducción de costos innecesarios
- Incremento de la eficiencia de operación
- Eliminación del mal uso de los activos de la empresa
- Obtención de mayores utilidades

Este último aspecto es otra de las características de la auditoría interna, o sea su enfoque económico en función de las utilidades de la empresas.

El auditor interno ha de manejar las diferentes situaciones a las que se enfrenta con verdadero sentido profesional y la aplicación de su criterio deberá apoyarse en la obtención de los suficientes elementos de juicio, especialmente en aquellos casos en que detecta fraudes o malos manejos, en los que estará tratando a personas con las que ha mantenido tal vez relaciones de amistad o compañerismo.

F. RELACION DEL PERFIL DEL AUDITOR INTERNO CON LA FUNCION DEL RECLUTAMIENTO DE PERSONAL.

Originalmente, los departamentos de auditoría interna reclutaron la mayor parte de su personal de las firmas de contadores públicos. En años recientes, sin embargo, debido a diferente filosofía y orientación, la tendencia ha sido que las compañías recluten y entrenen personal específicamente para auditoría interna, tomándolo ya sea de instituciones educacionales o de las unidades contables de la propia empresa.

Con el creciente reconocimiento del valor de la función de auditoría interna como medio para proveer a la administración de la seguridad de que sus políticas y programas están siendo llevados a la práctica en una forma efectiva y para proporcionarle información acerca de áreas con problemas potenciales, los funcionarios de muchas compañías han mostrado una creciente disposición a pagar sueldos tan altos como sea necesario con el objeto de atraer personal capaz para sus departamentos de auditoría interna. En muchas grandes empresas, el jefe del departamento de auditoría interna ha sido reconocido como un importante consultor cuyos servicios se compensen sobre bases equivalentes a las de muchos ejecutivos de operación. Como resultado de las crecientes compensaciones y el prestigio propios de los puestos de auditoría, muchas personas competentes han encontrado que la auditoría interna les ofrece una muy satisfactoria carrera.

Los auditores internos tienen oportunidad de ampliar su experiencia administrativa por medio de análisis de problemas en muchas diferentes fases del negocio y, consecuentemente, aumentan sus posibilidades para ser seleccionados para puestos de gerencia en diferentes campos. Algunas empresas consideran, en la actualidad, que el departamento de auditoría interna es un excelente campo de entrenamiento para futuros ejecutivos, y periódicamente asignan a tal departamento a jóvenes prometedores.

Aun cuando esto no se efectúe sobre bases planeadas, frecuentemente miembros del personal de auditoría destacan ante los ejecutivos por su buen desempeño en funciones de auditoría, ofreciéndoseles oportunidades de ser promovidos a puestos de supervisión en organizaciones auditadas.

La función de Selección y Reclutamiento de personal incluye las políticas y prácticas que permitan la contratación de personal competente y de acuerdo al perfil requerido.

El perfil del auditor interno debe de cumplir con las siguientes características:

PRIMERO : Conocimientos experiencia y disciplina. El auditor interno deberá poseer los conocimientos , experiencia y disciplinas esenciales para realizar sus auditorías. Las profesiones vinculadas al auditor interno son las de Contador Público, Administrador de Empresas, Ingeniero en Computacion.

SEGUNDO : Cumplimiento con las normas de conducta. Los auditores Internos deberán cumplir con las normas profesionales de conducta.

TERCERO : Relaciones humanas y comunicación. Los auditores internos deberán tener la habilidad para comunicarse efectivamente y para un trato adecuado con las personas.

CUARTO : Desarrollo profesional continuo. El auditor interno mantendrá su competencia técnica a través de la educacion continua

QUINTO : Debido cuidado profesional. Los auditores internos deberán ejercer el debido cuidado profesional al realizar sus auditorías.

CAPITULO III

LA ENTIDAD Y EL CONTROL INTERNO COMO BASE DE EVALUACION PARA LA AUDITORIA INTERNA Y EXTERNA

A. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EFECTUADA POR EL AUDITOR

1. Importancia del control interno

La práctica de la auditoría en los últimos años ha dado creciente importancia a la revisión del sistema de control interno como un medio para determinar el alcance e intensidad del trabajo de auditoría necesario para apoyar la expresión de una opinión profesional por parte del auditor. No es posible que el auditor verifique todas, ni siquiera la mayor parte, de las transacciones comprendidas en un año de operaciones de una gran empresa.

Con el objeto de que el contador público lleve a cabo una investigación en la forma más efectiva y profunda posible, dentro de límites de tiempo razonables, deberá determinar si el control interno en vigor es tal, que asegure la integridad de las cuentas. Las decisiones basadas en un análisis de los controles internos determinarán la extensión de las pruebas selectivas y las áreas que requieran un examen más intenso, o lo que en la práctica se llama ampliar el alcance de las pruebas efectuadas.

Si el sistema de control interno parece adecuado, la orientación del auditor con respecto a la verificación de las partidas contenidas en los estados financieros se encaminará hacia el muestreo y las pruebas selectivas. Esta técnica, que predomina en la auditoría moderna, está basada en la suposición de que el examen de una porción de los asientos contables, o la información relativa, revelará las mismas características que revelaría el examen de todas las partidas. Cada categoría de operaciones o cuentas podría ser considerada como un universo independiente del cual se examinará un número representativo de partidas. en consecuencia, el auditor examinará una muestra de los ingresos, cuentas por cobrar, de operaciones de compra y venta, de asientos de diario y de muchas otras fases de los registros y procedimientos contables.

El número y naturaleza de los errores descubiertos en estas muestras indicará la efectividad con la que están funcionando los controles internos y, asimismo, si es necesario una investigación más extensa.

B. CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

Un sistema de control interno consiste en todas las medidas empleadas por una empresa con la finalidad de:

- 1) Proteger sus recursos contra pérdidas, fraude o ineficiencia;
- 2) Promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables y de operación;
- 3) Apoyar y medir el cumplimiento de la empresa
- 4) Juzgar la eficiencia de operación.

El conocimiento y evaluación del control interno, deben permitir al auditor establecer una relación específica entre la calidad del control interno de la entidad y el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría.

C. ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

La estructura del control interno consiste en los siguientes elementos:

1. El ambiente de control
2. El sistema contable
3. los procedimientos 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:

- Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos
- Estructura de organización de la entidad
- Funcionamiento del consejo de administración y sus comités
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna
- Políticas y prácticas de personal
- Influencias externas que afecten las operación y prácticas de la 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.

Sistema contable: El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

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

- Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.
- Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
- Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- Registren las transacción en el período correspondiente.
- Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

Procedimientos de control: Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control.

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de organización y procesamiento de las transacciones.

Los procedimientos de control pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable, en los cuales atendiendo su naturaleza estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

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

- Debida autorización de transacciones y actividades
- Adecuada segregación de funciones y responsabilidades
- Diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones
- Establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan los activos
- Verificaciones independientes de la actuación de otros y adecuada evaluación de las operaciones registradas

Los factores específicos del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control de una entidad, deben considerar los siguientes aspectos:

- Tamaño de la entidad
- Características de la industria en la que opera
- Organización de la entidad
- Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidos
- Problemas específicos del negocio
- Requisitos legales aplicables

El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno, representa una importante responsabilidad de la administración, para proporcionar una seguridad razonable de que se logran los objetivos de una entidad.

Para tener una mejor comprensión de las políticas y procedimientos, el auditor deberá obtener conocimientos suficientes sobre cada uno de los elementos de la estructura de control interno, a través de experiencias anteriores con la entidad y de averiguación con el personal apropiado, inspección de documentos y registros y observación de las actividades y operaciones.

La naturaleza y alcance de los procedimientos, suele variar de una entidad a otra y se ven afectados por el tamaño y complejidad de la misma, experiencias anteriores, naturaleza de la política o procedimientos en particular y la documentación existente.

El auditor deberá documentar su conocimiento y comprensión de la estructura de control interno, como parte del proceso de planeación de la auditoría. La forma y alcance de esta documentación se verán influidos por el tamaño y complejidad de la entidad y la naturaleza de la estructura de control interno.

D. LOS MEDIOS PARA LOGRAR EL CONTROL INTERNO

En vista de que cada empresa opera en condiciones peculiares de acuerdo con su ramo, magnitud y localización, no es posible prefabricar sistemas estándar de control interno que llenen las necesidades de todas ellas; sin embargo, existen ciertos factores que pueden ser considerados como esenciales para lograr un control interno satisfactorio en la mayoría de las organizaciones de gran tamaño. Estos son:

- Un plan lógico de organización que establezca claramente las líneas de autoridad y responsabilidad y separe las funciones de operación, registro y custodia.
- Una adecuada estructura contable, incluyendo técnicas presupuestales y de costos, un catálogo e instructivo de cuentas, manuales de procedimiento y gráficas descriptivas del flujo de las transacciones.
- Un departamento de auditoría interna supeditado a un ejecutivo de alto nivel, que sea responsable de una continua revisión, evaluación y mejora de los controles internos.
- La supervisión ; por sólida que sea una entidad así como los procedimientos implantados, el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo.

los elementos del area de personal que intervienen como medio para lograr el control interno son:

Entrenamiento. Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio

Eficiencia. Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado en cada actividad. el interés del negocio por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante elemento de control interno.

Moralidad. Es obvio que la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de de los directivos por el comportamiento del personal son, en efecto, ayudas importantes al control. Las vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal deben ser obligatorios hasta donde lo permitan las necesidades del negocio.

Retribución. Es indudable que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia que en hacer planes para desfalcarse al negocio.

- **Supervisión.** no es únicamente necesario el diseño de una buena organización como medio para lograr el control, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados en forma directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.-

1. El plan de organización

Uno de los principios del control interno menciona que ninguna persona debe manejar todas las fases de una operación desde su inicio hasta su término. Cuando este principio se aplica al nivel de alta gerencia de una compañía, implica la necesidad de establecer departamentos separados e independientes para funciones tales como compras, almacén, producción, ventas, contabilidad y finanzas. El gerente de cada departamento es responsable de la ejecución eficiente de su fase de actividades en la empresa.

La autoridad deberá ser claramente definida exponiéndole por escrito la política de la empresa, y con gráficas de organización, y deberá ser congruente con la responsabilidad asignada.

La organización de las operaciones de manera que se requiera que dos o más personas o departamentos participen en una misma operación, permite que el trabajo de un empleado sirva como prueba de la exactitud del trabajo de otro. El control interno observa una segregación de las responsabilidades y una división de las labores, la cual no sólo incrementará la eficiencia en las operaciones sino que, además, en forma rápida y automática, producirá una señal de advertencia cuando incurre un error, ya sea accidental o intencional, en las operaciones o procesos contables.

2. La estructura contable

Para que el sistema de contabilidad produzca un control interno firme, deberá incluir:

- Un catálogo de cuentas clasificado de acuerdo con las responsabilidades de supervisores individuales y empleados clave.
- Un manual de políticas y procedimientos contables.
- Un presupuesto o plan maestro de operaciones, consistente en un pronóstico detallado de las operaciones y un reporte oportuno para el análisis de las variaciones entre los resultados actuales y los presupuestos.
- Un sistema de contabilidad de costos en caso de ser apropiado para la empresa.
- Documentos y formas bien diseñados y controlados a través de la prenumeración.

3.- la auditoría interna

La auditoría interna es una herramienta importante para la administración de, virtualmente, toda empresa de consideración. La función de la auditoría interna se puede considerar como parte del sistema de control interno y también como medio para mantener y fortalecer tal sistema.

E. LOS CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS COMPARADOS CON LOS CONTROLES INTERNOS FINANCIEROS

Algunos controles internos no están relacionados con los estados financieros y, consecuentemente, no son del interés directo del contador público independiente. La administración está interesada en mantener fuertes controles internos sobre sus operaciones de producción y actividades de venta, así como sobre sus funciones contables y financieras. El auditor está interesado en los controles internos de naturaleza financiera -aquellos que tienen consecuencias directas sobre el grado de confianza que se pueda depositar en los registros contables y en los estados financieros.

A manera de ejemplo se puede decir que un control interno financiero es el relativo a las conciliaciones bancaria o conciliaciones de saldos de cuentas contables, un control administrativo puede ser el relacionado con los procedimientos de selección de proveedores, o el de un sistema de cotizaciones u ordenes de compras.

CAPITULO IV

MARCO REGULATORIO ETICO Y DE CONTROL DE LA PROFESION DEL CONTADOR PUBLICO Y EL AUDITOR INTERNO EN NICARAGUA Y MEXICO

A. LEYES Y NORMATIVIDAD RELACIONADAS CON LA PROFESION DEL CONTADOR PUBLICO

1. INTRODUCCIÓN

Como ha quedado establecido en los capítulos precedentes, la profesión del Contador Público, en su ejercicio independiente toma la función y el nombre de Auditor Independiente o Auditor Externo, considerándose entonces el Auditor Interno una derivación de la acción profesional del Contador Público.

Por tanto, la profesión del Contador Público y el ejercicio de la Auditoría ya sea interna o externa, tiene parámetros, derechos y deberes, que están regidos por las mismas normas, leyes, normatividades y disposiciones contenidas en las leyes, decretos o reglamentos según el país.

Sin embargo considero conveniente resaltar el hecho de que la auditoría interna tiende a una ejecución multidisciplinaria ya que involucra a informáticos, administradores, u otros profesionistas en la labor de la auditoría interna, razón por lo cual se puede plantear la disyuntiva de: bajo que códigos, normativas o leyes se regirán aquellos profesionistas que no sean contadores públicos, será necesario la modificación de las normatividades de control y de ética profesional relacionadas con la actividad de la auditoría interna ampliando su marco de acción hacia esas otras profesiones que intervienen.?

Generalmente las leyes afines a la profesión del contador público y la auditoría interna incluyen los siguientes aspectos:

2. REPUBLICA DE NICARAGUA. COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA

a. LEY PARA EL EJERCICIO DE CONTADOR PUBLICO

1) De la profesión de Contador Público

a) Del ejercicio profesional

Art. 1o. El ejercicio de la profesión de Contador Público queda sujeto a las prescripciones de la presente ley y a las disposiciones reglamentarias correspondientes.

El ejercicio privado de la Contabilidad seguirá realizándose en la forma y los alcances hasta ahora establecidos, tanto en lo que se refiere a las disposiciones legales vigentes, como en lo que respecta a los usos y costumbres comerciales.

Art. 2o. Se entiende que una persona se dedica al ejercicio de Contaduría Pública cuando ofrece sus servicios al público para ejecutar como Contador y mediante remuneración, servicios que implican la auditoría o verificación de libros, cuentas o registros mercantiles, o transacciones financieras, o la preparación o certificación de estados contables o financieros destinados a la publicidad para fines tributarios o de crédito.

Art. 3o. Para ejercer la profesión de Contador Público se requiere la autorización del Ministerio de Educación Pública, previo el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Ser mayor de edad y estar en pleno goce de los derechos civiles
- b) Ser de reconocida solvencia moral
- c) Poseer el título de Contador Público
- d) Ser miembro del Colegio de Contadores Públicos
- e) Rendir garantía mínima de C\$ 5,000.00 mediante Póliza de Fidelidad extendida por una Compañía de Seguros, a favor de la Fiscalía General de Hacienda de la República. Para poder certificar con fines tributarios, la garantía ha de ser de C\$15,000.00.

Al firmar toda certificación, el Contador hará constar que su Póliza está en pleno vigor. Esta declaración tendrá el valor y alcance de una Confesión Judicial.

Las Pólizas deberán permanecer en custodia del Colegio de Contadores Públicos, el que estará obligado a hacer del conocimiento general el nombre del asegurado que al vencimiento de la Póliza no la hubiere renovado.

- f) Tener cuando menos dos años de práctica como Auditor y Contador en las condiciones que determine el Reglamento respectivo.

La Junta Directiva del Colegio de Contadores calificará, en cada caso, la práctica indicada, y levantará la información de vida y costumbres, para los fines establecidos en este artículo.

Art. 4o. La profesión de Contador Público sólo podrá ser ejercida por los Contadores Públicos autorizados, en el pleno goce de sus derechos. Queda prohibido a quienes no lo sean, anunciarse como tales o usar esas denominaciones o las iniciales correspondientes, bajo pena de ser sancionados en la forma que determina la ley.

Art. 5o. La calidad de Contador Pública autorizado se perderá al fallar cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 3o. de esta ley.

Art. 6. Las Sociedades o Asociaciones de Contadores Públicos podrán ofrecer sus servicios en forma colectiva, pero ninguna de sus intervenciones tendrá valor legal si no lleva la firma individual de un profesional debidamente autorizado, el cual será responsable personalmente de los documentos que suscriba.

b) De las funciones de Contador Público

Art. 7. Corresponde especialmente a los Contadores Públicos autorizados:

- a) Certificar toda clase de estados financieros o patrimoniales, distribuciones de fondos, cálculos de dividendos o de beneficios y otros similares, sean que conciernan a personas físicas o a personas morales. Queda terminantemente prohibido extender certificado en otra lengua que no sea el español, idioma oficial del Estado.
- b) Intervenir, para dar fe de los asuntos concernientes a los ramos de su competencia, en la constitución, liquidación, disolución, fusión, quiebras y otros actos similares de toda clase de sociedades, particiones u otras situaciones jurídicas semejantes; en la rendición de cuentas de administración de bienes; en la exhibición de libros, documentos o piezas de otro género relacionados con la dilucidación de cuestiones contabilísticas; y en la emisión, por personas de derecho privado, de toda clase de bonos, cédulas y otros títulos similares.

Art. 8. La intervención de los Contadores Públicos autorizados, en cualquiera de los casos expresados en el artículo anterior, será obligatoria cuando interesen o se refieran a las instituciones de servicio público que taxativamente indique el Reglamento o lo disponga expresamente alguna ley de la República.

Art. 9. Los Tribunales de Justicia Civil o Penal y las oficinas administrativas que requieran la intervención de peritos en Contabilidad en asuntos de que conozcan, nombrarán necesariamente como tales, a Contadores Públicos debidamente autorizados.

Art. 10. Las Certificaciones que para efectos tributarios hagan los Contadores Públicos autorizados, deberán ajustarse a los preceptos legales vigentes en la materia, debiendo la firma del Contador ir precedida de la siguiente razón: "Certificado para efectos tributarios".

Art. 11. Los documentos que expidan los Contadores Públicos en el ramo de su competencia, tendrá valor de documentos públicos.

Art. 12. Los Contadores Públicos no podrán ejercer sus funciones en los casos que interesen a las personas físicas o morales a quienes presten sus servicios profesionales; o en los que tengan interés directo; así como en aquellos que conciernen a su cónyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Toda actuación realizada contra lo que preceptúa este artículo, así como los documentos que se extiendan contra su prohibición se tendrán por nulos y carentes de valor legal.

Art. 13. Los aranceles correspondientes a la profesión de Contador Público serán determinados por el Reglamento.

2) Del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. Entidades normativas

Del Colegio

Art. 14. Créase el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, con sede en la Capital de la República.

Art. 15. El Colegio estará integrado:

- a) Por las personas que poseen el Título que otorga el Gobierno de Nicaragua.
- b) Por los graduados en Universidades extranjeras que de acuerdo con las leyes y tratados vigentes, hayan sido debidamente incorporados; y
- c) Por las personas que llenen los requisitos a que se refieren los artículos 34 y 35 del Capítulo de Disposiciones Transitorias de la presente ley.

Art. 16. El Colegio ejercerá sus funciones por medio de la Junta General, y de la Junta Directiva.

Art. 17. Son Funciones del Colegio:

- a) Promover el progreso de las ciencias contables y sus afines.
- b) Cuidar del adelanto de la profesión en todos sus aspectos, de la defensa colectiva y del normal desenvolvimiento de las actividades profesionales.
- c) Procurar el mejor desarrollo de la enseñanza en el ramo. A ese fin, cooperará con la Universidad Nacional de Nicaragua, con las Escuelas de Contadores Públicos y con cualquier otro Establecimiento docente que se estableciera en el futuro, y aconsejará las reformas legales o reglamentarias que considere de necesidad.
- d) Dar opiniones, evacuar las consultas técnicas que se le hagan, y dirimir los conflictos que pudieran presentarse entre sus integrantes o que le fueren sometidos en calidad de arbitraje en materia de su competencia.

b. REGLAMENTO DE LA PROFESION DE CONTADOR PUBLICO Y SU EJERCICIO

1) De la profesión de Contador Público y su ejercicio

a) Del ejercicio profesional

Art. 1. La profesión de Contador Público, en los términos del Artículo 2, de la Ley del 14 de abril de 1959, sólo podrá ser ejercido por los Contadores Públicos Autorizados, o por las Sociedades o Asociaciones organizadas con tal fin, con entera sujeción a la Ley y al presente Reglamento.

Art. 2. Para que las actuaciones o intervenciones de las Sociedades o Asociaciones que se dedican al ejercicio de la Contaduría Pública tengan valor legal, es necesario que las mismas estén respaldadas por la firma de un Contador Público individual, debidamente autorizado quien será personalmente responsable de las mismas.

Art. 3. La autorización a que se refiere el Art. 3 de la Ley, la otorgará el Ministerio de Educación Pública, a través del siguiente procedimiento:

- a) El interesado presentará solicitud escrita, a la que acompañará:
 - Constancia del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, que acrediten que el solicitante es miembro de dicho Colegio y que ha demostrado su solvencia moral en el ejercicio profesional correspondiente. La solicitud deberá indicar los datos de Registro correspondiente en el Ministerio de Educación Pública, del Título de Contador Público del interesado o de la resolución que decreta la incorporación.

- b) Presentada la solicitud de autorización, el Ministerio de Educación Pública, si éste la encuentra conforme, señalará un término de quince días al interesado para que proponga la garantía señalada por el inciso e) del Art. 3 de la Ley la que será calificada por el Ministerio.
- c) Aceptada la Garantía por el Ministerio, señalará al interesado un término de ocho días para su otorgamiento.
- d) Rendida la garantía, el Ministerio dictará resolución otorgando la autorización, dentro de un tercer día.

Art. 4. La garantía a que alude el inciso e) del Art. 3 de la Ley, y el inciso b) del Art. 3 que antecede, responderá por los daños y perjuicios que el Contador Público pueda causar a terceras personas o al Estado, en el ejercicio de la Profesión.

Art. 5. La Póliza de Fidelidad que contengan la garantía para el ejercicio de la Profesión de Contador Público, será otorgada por quinquenios. Para su renovación, será menester presentar solicitud escrita al Ministerio de Educación Pública, quien calificará la garantía propuesta del inciso c) del Art. 3 de este Reglamento. Una vez renovada la garantía, el Ministerio renovará la autorización al interesado para el ejercicio profesional.

Art. 6. Una vez rendida la garantía correspondiente para el ejercicio profesional, el interesado presentará al Ministerio de Educación Pública la Póliza correspondiente. El Ministerio dejará constancia de este hecho en el expediente respectivo, y remitirá a la Secretaría del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, la respectiva Póliza, para su custodia.

Art. 7. La Secretaría del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, hará saber al público, por medio de avisos publicados en dos Diarios de los de mayor circulación de la Capital de la República, el vencimiento de las Pólizas de Fidelidad, teniendo el cuidado de que tal aviso no debe causar perjuicio a ningún Contador Público miembro del Colegio.

Art. 8. La Solvencia Moral y la Práctica Profesional, a que se refieren los incisos b) y f) del Art. 3 de la Ley, se acreditarán ante la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, a través de una información sumaria de quince días.

Art. 9. La Solvencia Moral se acreditará con las declaraciones de tres personas de reconocida honorabilidad que conozcan al interesado, por lo menos con cinco años de anterioridad a la fecha en que trate de acreditarla y con la constancia de la Autoridad de Policía del Departamento o Departamentos en que haya residido el interesado en el año anterior a la fecha de la solicitud. El interesado indicará el nombre de las tres personas que darán referencia.

Art. 10. La Práctica Profesional como Auditor y Contador, podrá no ser continua y consistir en una o varias de las siguientes actividades:

- a) Trabajar como Contador dependiente en una Firma de Contadores Públicos.
- b) Trabajar como Contador asalariado en una empresa o institución comercial, industrial, financiera, de crédito o de otra naturaleza.
- c) Desempeñar las funciones de Auditor interno de una empresa o Institución comercial, industrial, financiera, de crédito o de otra naturaleza.
- d) Ser o haber sido Catedrático de la materia de Contabilidad, en una Facultad Universitaria, Escuela de Contaduría Pública o Escuela de Contaduría Privada, debidamente autorizada.

Art. 11. La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, valorará las pruebas rendidas por el interesado relativas a Solvencia Moral y Práctica Profesional, a verdad sabida y buena fe guardada.

Art. 12. Las diligencias tendientes a demostrar la Solvencia Moral y la Práctica Profesional serán instruidas ante el Presidente y Secretario de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, pero la resolución final será pronunciada por la Directiva.

Art. 13. De la resolución de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, que declare que no se ha demostrado la solvencia moral o la práctica profesional, el interesado tendrá el recurso de reposición ante la misma Junta Directiva, el que deberá ejercer en el momento de ser notificado de dicha resolución o dentro de tercero día.

De la resolución de la Junta Directiva, dictada dentro del recurso de reposición, habrá el de apelación, ante el Ministerio de Educación Pública, el que deberá ejercerse dentro de cinco días a partir de la notificación de la resolución apelada. En el mismo escrito de mejora del recurso de apelación, se hará la expresión de agravios.

Art. 14. El Ministerio de Educación Pública, una vez presentada la mejora del recurso de apelación, mandará arrastrar las diligencias creadas ante la Directiva del Colegio y pedirá a la misma el informe correpondiente. Con vista de las diligencias creadas ante la Junta Directiva del Colegio y del informe de la misma, así como del escrito de mejora del recurso y mandará archivar el expediente correspondiente en la Secretaría del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

Art. 15. De las resoluciones que recaigan en las diligencias para acreditar la Solvencia Moral y la Práctica Profesional, le serán extendidas constancias por la Secretaría del Colegio, al interesado a fin de que pueda acompañarlas a su solicitud de autorización al Ministerio de Educación Pública.

Art. 16. El Ministerio de Educación Pública, de oficio, o a solicitud del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, podrá suspender la autorización dada para el ejercicio de la profesión de Contador Público, cuando el profesional haya incurrido en delito o falta oficial en el ejercicio de la profesión. Esta suspensión no podrá ser mayor de un año cuando se aplique por primera vez. En caso de reincidencia podrá extenderse hasta por tres años.

Art. 17. También decretará el Ministerio de Educación Pública, la suspensión de la autorización para ejercer la profesión de Contador Público, cuando el profesional deje de cumplir algunos de los requisitos exigidos por el Art. 3 de la Ley. En este caso, la suspensión persistirá mientras el profesional no cumpla con el requisito exigido por la Ley.

Art. 18. La pena de suspensión a que alude el Art. 16 de este Reglamento, es sin perjuicio de las penas que corresponden a los delitos o faltas en que puedan incurrir los Contadores Públicos en el ejercicio de su profesión, los cuales serán juzgados por los Tribunales comunes.

b) De las funciones de Contador Público

Art. 35. Las funciones de Contador Público están determinadas por el artículo 7 de la Ley, sin perjuicio de que pueden también dedicarse al ejercicio privado de la Contabilidad.

Art. 36. De conformidad con el Art. 8 de la Ley, se establece que las Instituciones para quienes es obligatoria la intervención de Contador Público en los casos contemplados por el Art. 7 de la misma Ley, son las siguientes: Bancos Privados y Nacionales, Almacenes Generales de Depósito, Compañías Aseguradoras, Instituciones de Ahorro y Préstamo para la Vivienda y en general, Instituciones Financieras o de Crédito.

Art. 37. Para que los documentos que expidan los Contadores Públicos Autorizados, tengan el valor de documentos públicos, es necesario que el Contador Público los autorice, además de con su firma, con su sello oficial.

Art. 38. Todo Contador Público Autorizado está en la obligación de tener un sello oficial. El sello será circular y tendrá en el Centro el Escudo Nacional, circundado de la leyenda: "República de Nicaragua, América Central", y en la circunferencia, el nombre del Contador Público y la expresión: "Contador Público Autorizado".

Art. 39. Los Tribunales de Justicia Civil, Penal, Laboral y Administrativo, y en general las oficinas públicas centralizadas o descentralizadas, deberán nombrar como peritos a Contadores Públicos Autorizados, en todas aquellas actividades en que sean necesarios conocimientos especializados de contabilidad.

Art. 40. Los aranceles que los Contadores Públicos deben cobrar por los servicios que presten a sus clientes, serán objeto de un Reglamento especial, aprobado por el Poder Ejecutivo.

2) Disposiciones Generales

Art. 99. El término "Ley" empleado en este Reglamento, indica la Ley que se reglamenta; "Ministro" o "Ministerio", quieren decir, Ministro o Ministerio de Educación Pública; "Colegio" Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua; "Junta General", "Junta Directiva", Presidente, Secretario, Tesorero, o Fiscal, indica: Junta General, Junta Directiva, Presidente, Secretario, Tesorero o Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

Art. 100. El Contador Público Autorizado que ejerza las funciones de Contador, Jefe de Contabilidad, Encargado o Director de una Contabilidad, o que directa o indirectamente, realice estas funciones en una Empresa o Sociedad de cualquier naturaleza, no podrá actuar como Contador Público Autorizado en lo que a dicha Empresa se refiere o se relacione con ella.

Art. 101. Ningún Contador Público Autorizado podrá intervenir como tal, cuando él o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, tengan en el negocio o Empresa de que se trate, interés económico, ya sea como Socio, Accionista, Acreedor, etc.

Esta prohibición, no tendrá aplicación para las Firmas de Contadores Públicos, organizados legalmente como personas Jurídicas, de las cuales fuera Socio el Contador Público que estuviere comprendido en los grados de parentesco aludidos.

B. MARCO REGULATORIO Y DE CONTROL DE LA AUDITORIA INTERNA DE ENTIDADES DEL SECTOR PUBLICO Y CIERTAS DEL SECTOR PRIVADO

1. CONTRALORIA DE LA REPUBLICA DE NICARAGUA

En lo que se refiere al auditor interno de entidades del sector público, el Estado a través de la Contraloría General de la República establece normas de ejecución y otros parámetros en los que se hallan los de mayor relevancia, además de entidades públicas y empresas estatales.

También el campo de acción de la Contraloría General de la República faculta intervenir en empresas como, sucursales de Bancos Extranjeros e Instituciones de Seguros Extranjeras, Almacenes Generales de Depósito, Bolsas de Valores y personas naturales y jurídicas que realicen operaciones financieras.

El campo de acción por tanto establece responsabilidades de los Auditores Internos que se desempeñan en las entidades citadas.

a. LEY CREADORA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

Art. 1o. Créase la Contraloría General de la República, como un Ente descentralizado con Personería Jurídica, patrimonio propio y plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, y que estará a cargo de un Contralor General, nombrado por esta Junta de Gobierno.

Art. 2o. La Contraloría General de la República, será de duración indefinida y tendrá su domicilio en la ciudad de Managua, pudiendo establecer dependencias, dentro del territorio nacional.

b. REFORMA A LA LEY CREADORA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

Art. 2o. La Contraloría General de la República, estará a cargo de un Contralor General y un Sub-Contralor General, que serán nombrados por la Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional. La Contraloría General de la República tendrá su domicilio en la ciudad de Managua, pudiendo establecer dependencias dentro del territorio nacional.

c. LEY ORGANICA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA ADMINISTRACION PUBLICA Y DEL AREA PROPIEDAD DEL PUEBLO

1) Objeto de la Ley. Generalidades

Art. 1o. La presente Ley regula a la Contraloría General de la República, establece un sistema de control y evaluación de los recursos de la administración pública y del área propiedad del pueblo, y comprende:

- a) El conjunto de Leyes, Reglamentos, Normas, Políticas, Métodos, Procedimientos y Organos que rigen la actividad de las Entidades y Organismos del Sector Público, en lo concerniente al control de su gestión y al ejercicio de las facultades, autoridad y obligaciones de sus servidores;
- b) Las acciones que deben llevarse a cabo para precautelar y verificar que sus recursos humanos, materiales y financieros se administren en forma correcta, eficiente, efectiva y económica, con el propósito de que se logren los fines, metas y objetivos programados;
- c) Los procedimientos pertinentes a la utilización de los recursos públicos por parte de otras Entidades y Organismos; y
- d) Comprende finalmente la adopción de las medidas adecuadas para corregir las desviaciones.

Art. 2o. -Finalidades-. Las finalidades de la presente Ley son:

- 1. Establecer un Sistema de Control en las Entidades y Organismos sujetos a esta Ley, el cual comprende un control interno integrado dentro de sus sistemas administrativos y financieros, apoyado por el control externo de la Contraloría General; y
- 2. Efectuar exámenes, independientes y objetivos con respecto al grado en que las Entidades y Organismos del sector público y sus servidores cumplen funciones administrativas y financieras; así como formular recomendaciones para mejorar las operaciones y actividades del sector público.

Art. 5. -Ambito de Aplicación- El sistema registrá para todas las operaciones financieras y administrativas del Gobierno de Reconstrucción Nacional y para todas y cada una de las demás Entidades y Organismos del sector público. Y expresamente alcanza:

1. A empresas estatales, regionales o seccionales.
2. A compañías de economía mixta.
3. A las sociedades mercantiles de distinta especie y a las civiles, cuyos capitales estén integrados total o parcialmente con fondos públicos o se financien con asignaciones permanentes de presupuestos públicos, cualquiera que sea la naturaleza de la empresa, compañía, sociedad o entidad, creada por estatutos, decreto o ley de personalidad jurídica reconocidas por la Ley.

Registrá, además al Instituto Nicaraguense de Seguridad Social; a todas las Instituciones que forman el Sistema Financiero Nacional; al Banco Central de Nicaragua; a la Corporación Financiera de Nicaragua; al Instituto Nicaraguense de Seguros y Reaseguros; a los almacenes generales de depósitos, a las bolsas de valores y a las personas naturales o jurídicas que realicen operaciones financieras o presten servicios de naturaleza, que por la Ley o por sus características afecten los intereses del Estado y del público en general, de acuerdo con el régimen a que están sujetas y las características especiales del Sistema Financiero Nacional y de las otras Instituciones, entidades o personas naturales o jurídicas anteriormente sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos y de otras Instituciones.

El sistema cubre también las actividades de Entidades y Organismos de cualquier naturaleza que, no estando comprendidos entre los determinados en los numerales anteriores, reciban asignaciones o participaciones ocasionales de recursos públicos o gocen de fianza o avales del Estado o de Entidades del Estado o de participación Estatal. En este caso, el sistema de control se aplicará únicamente al ejercicio en que se haya desembolsado la asignación y al monto a que alcance la misma o mientras esté vigente la fianza o aval. Al ejercer el control de los recursos de las Entidades y Organismos del sector público, se observarán las disposiciones de la presente Ley, los Reglamentos, Políticas y Normas, tanto de aplicación general como de aplicación particular en la respectiva Entidad y Organismos.

El control de los recursos públicos en las Entidades y Organismos del sector privado en que el Estado tenga participación, se ejercerá tomando en cuenta las disposiciones pertinentes de esta Ley y las leyes y disposiciones especiales que los rijan.

Art. 6. -Control Previo- Las Entidades y Organismos del sector público así como las del sector privado afectados por esta Ley, establecerán mecanismos y procedimientos que hayan proyectado realizar, antes de su autorización, o de que ésta surta sus efectos, con el propósito de determinar la propiedad de dichas operaciones, su legalidad y veracidad y, finalmente, su conformidad con el presupuesto, planes y programas.

Art. 7. -Control Posterior- El examen posterior de las operaciones financieras o administrativas de una entidad u organismo se practicará por medio de la auditoría interna y auditoría externa. Sin embargo, no podrán revisarse las resoluciones que hayan puesto término a los reclamos de los particulares.

2) Organismo superior de control

a) De la Contraloría General

Art. 8. -Competencia- La Contraloría General de la República es el organismo rector del sistema de control de la administración pública y del área propiedad del pueblo y le corresponde además como órgano superior de control, el ejercicio privativo del control externo de los recursos públicos en el ámbito señalado en la presente Ley Orgánica.

Art. 9. -Independencia y Autonomía- La Contraloría General de la República es un organismo autónomo en sus funciones y no estará sujeta a las Leyes generales que de alguna manera puedan afectar o menguar su independencia y autonomía.

Art. 10. -Funciones y Facultades- Son funciones y facultades de la Contraloría General las siguientes:

1.- Efectuar auditorías financieras y operacionales de las Entidades y Organismos sujetos a su control, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

2.- Revisar y evaluar la calidad de las auditorías efectuadas por las unidades de auditoría interna.

3.- Calificar, seleccionar y contratar de manera exclusiva, firmas privadas para efectuar auditorías independientes en las Entidades y Organismos sujetos a su control, y supervisar sus labores.

4.- Efectuar exámenes especiales aplicando las técnicas de la auditoría.

5.- Efectuar el control externo parcial o total, o exámenes especiales, con respecto a la realización de proyectos de obras públicas, empleando las técnicas contables, de auditoría y de otras disciplinas necesarias para lograr el control de cada una de sus fases.

6.- Calificar, seleccionar y contratar firmas privadas profesionales para el control externo de proyectos de obras públicas.

7.- Supervigilar la correcta recaudación y manejo de los fondos públicos, y llevar a cabo exámenes especiales con respecto a los ingresos, tributarios o no tributarios, de las Entidades y Organismos públicos, especialmente a los siguientes efectos:

a) Recomendar mejoras a los procedimientos relacionados con la emisión de títulos de créditos y la recaudación de los ingresos; y

b) Solicitar, en el caso de no existir base legal para el cobro de determinados ingresos, que se deje de recaudarlos.

c) Dictar y actualizar los reglamentos, políticas, normas, manuales e instructivos, de acuerdo con esta Ley, respecto a las siguientes materias:

- a) Auditoría Gubernamental
- b) Contabilidad Gubernamental, incluyendo la consolidación de la información financiera
- c) Control interno
- d) Control externo de los proyectos de obras públicas
- e) Control de los recursos materiales y financieros
- f) Control de los sistemas de procesamiento automático de datos
- g) Control de las garantías contractuales y cauciones para el ejercicio de cargos públicos
- h) Las demás que le faculte la Ley

Proporcionar asesoría técnica a las Entidades y Organismos, con respecto a la implantación de los sistemas y materias que le competen.

Vigilar la aplicación de los sistemas de contabilidad gubernamental y de control de los recursos públicos.

Formular recomendaciones para mejorar las operaciones y actividades de las Entidades y Organismos sujetos a su control.

Formular y comunicar las conclusiones resultantes de los exámenes practicados, durante el curso de los mismos, y por medio de los respectivos informes.

Requerir a los respectivos funcionarios y empleados que hagan efectivo el cobro de las obligaciones a favor de las Entidades y Organismos del sector público, y que cumplan las que a dichas Entidades y Organismos correspondan.

Efectuar exámenes especiales respecto al servicio de amortización e intereses de la deuda pública, con el objeto de exigir el cumplimiento de las obligaciones correspondientes.

Establecer responsabilidades individuales administrativas, por quebrantamiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de las normas de que trata esta Ley; responsabilidades civiles, por el perjuicio económico sufrido por la Entidad u Organismo respectivo, a causa de la acción u omisión de sus servidores, y presunciones de responsabilidad penal mediante la determinación de hechos incriminados por la Ley.

Declarar responsable principal y ordenar el reintegro inmediato de cualquier recurso financiero indebidamente desembolsado, a las personas jurídicas del sector privado o a personas naturales, que hayan recibido el desembolso, y declarar responsable subsidiario del mismo, al servidor que por acción u omisión haya dado lugar a este hecho.

b) De la organización de la Contraloría

Art. 22. -Nombramiento y Remoción del Personal. El Contralor General nombrará y removerá a los funcionarios y empleados de la Institución, de acuerdo con las normas y reglamentos respectivos.

Ar. 23. -Incompatibilidad por Parentesco. No podrán ser funcionarios con responsabilidad y poder de decisión, ni auditores de la Contraloría quienes sean cónyuges o tengan parentesco entre sí, o con el Contralor, SubContralor, responsable financiero o el responsable de la unidad contable de la Contraloría, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

De producirse incompatibilidad supervenientes, cederá el funcionario o empleados de mejor jerarquía; en caso de funcionarios que tengan un mismo nivel jerárquico, cederá el de más reciente nombramiento.

Art. 24. -Idoneidad del Personal- El personal de la Contraloría General será de probada capacidad e idoneidad para el desempeño de sus respectivas funciones. Para asegurar estas condiciones se exigirá al personal de la Contraloría la rendición de pruebas sobre las materias correspondiente,s la aprobación de cursos técnicos, básicos y avanzados, y la actualización periódica de sus conocimientos, con arreglo a las normas específicas de la Institución.

Art. 25. -Requisitos Académicos del Personal Directivo-El personal dirigente de la Contraloría General tendrá necesariamente título académico de grado universitario o bien la experiencia necesaria para el desempeño de sus funciones.

Art. 26. -Personal de las Unidades Sustantivas de la Contraloría- Las unidades de auditoría de la Contraloría estarán conformadas por contadores públicos con título de grado universitario o equivalente, y por auxiliares que reúnan los requisitos mínimos establecidos, quienes estarán sujetos a evaluación con respecto a su idoneidad, capacidad y ética profesional, así como actualización técnica.

De igual manera, las demás unidades sustantivas estarán conformadas por profesionales de la rama correspondiente, con título de grado universitario, o equivalente y por auxiliares que reúnan los requisitos establecidos en el párrafo anterior.

Ninguna persona será nombrada para un cargo con funciones de auditoría si tiene antecedentes que pongan en duda su moralidad y honradez, o que haya sido sancionado, como director financiero o contador, por mora en la presentación de informes financieros a la Contraloría General dentro de los tres años precedentes a la fecha en que se califiquen sus requisitos para optar al cargo.

Art. 27. -Suscripción de Informes- Los informes de auditoría y de exámenes especiales, elaborados por los auditores gubernamentales de la Contraloría General, serán firmados por el profesional que tenga el cargo de director o responsable de la unidad administrativa emisora de dichos informes.

Cuando los informes incluyan dictamen sobre los estados financieros serán firmados por el director o responsable de la unidad de auditoría correspondiente.

c) Facultades Normativas

Art. 32. -Políticas- El Contralor General expedirá las políticas de auditorías gubernamental, como guía general para las acciones de auditorías que deban llevarse a cabo.

Cada Entidad y Organismo establecerá sus propias políticas de control interno en coordinación con la Contraloría General.

Art. 33. -Normas Técnicas- El Contralor General expedirá las normas técnicas de control interno como disposiciones fundamentales que regularán el control interno en las Entidades y Organismos del sector público.

Expedirá también las normas técnicas de auditoría gubernamental que determinarán específicamente la naturaleza y amplitud de la información que debe ser obtenida por el auditor gubernamental, la calidad de sus labores y la presentación y contenido de su informe, así como los requisitos generales o personales del auditor.

Art. 34. -Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Los criterios básicos para efectuar la auditoría gubernamental están expresados en las normas de auditoría generalmente aceptadas, que el Contralor General considere aplicables a la materia.

Art. 35. -Facultad Privativa de la Contraloría General. La Contraloría General tiene facultad privativa para dictar las normas secundarias sobre el control de los recursos públicos. Cualesquiera otras normas relativas a sistemas administrativos generales o particulares incluirán los aspectos necesarios relativos al control interno y guardarán armonía con las normas dictadas por la Contraloría General.

La Contraloría General tendrá facultad privativa para dictar las normas generales o especiales sobre la auditoría gubernamental.

Art. 36. -Manual General- El Contralor publicará un manual general de auditoría gubernamental que, en un solo instrumento, contendrá la descripción de los requisitos, técnicas, métodos y procedimientos a ser aplicados en la auditoría gubernamental.

Art. 37. -Manuales Especializados- El Contralor General aprobará y publicará manuales especializados para el ejercicio de la auditoría gubernamental sobre grupos de Entidades y Organismos del sector público, que tengan actividades y características similares.

3) De las formas de control. Auditoría interna gubernamental

Art. 53. -Auditoría Interna- La auditoría interna consiste en el examen posterior de las operaciones financieras o administrativas de una Entidad u Organismo del sector público, como un servicio a la alta dirección, realizado por sus propios auditores organizados en una unidad administrativa de auditoría interna, con las finalidades determinadas en el artículo 43 de esta Ley; las funciones y actividades de estos auditores deben estar completamente desligadas de las actividades y operaciones sujetas a su examen.

Art. 43. Auditoría Gubernamental. La auditoría gubernamental consiste en un examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, o de ambas a la vez, practicado con posterioridad a su ejecución, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar el correspondiente informe que debe contener comentarios, conclusiones y recomendaciones y, en caso de examen de los estados financieros, el respectivo dictamen profesional.

Art. 54. -Organización- La unidad de auditoría interna, será organizada según las necesidades, los recursos que haya que administrar y el volumen y complejidad de las transacciones u operaciones de la respectiva Entidad u Organismo, de cuya autoridad superior dependerá. Para su creación se requerirá informe previo del Contralor General.

Art. 55. -Unidad de Auditoría Interna- Se establecerá una sola unidad de auditoría interna a la que competirá efectuar auditorías de todas las operaciones, actividades y programas de la respectiva Entidad u Organismo y de cualesquiera otras Entidades u Organismos adscritos o dependientes, que no cuenten con una unidad propia de auditoría interna.

Art. 56. -Requisitos- La unidad de auditoría interna estará organizada de acuerdo con las normas pertinentes y contará con un personal profesional. Las auditorías serán efectuadas con arreglo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y a las políticas y normas técnicas de auditoría gubernamental expedidas por el Contralor General.

Art. 57. -Personal- La unidad de auditoría interna estará integrada con personal idóneo, que deberá reunir los mismos requisitos mínimos establecidos para el personal de auditoría gubernamental de la Contraloría General.

El personal de auditoría interna será designado por la respectiva autoridad nominadora y estará sujeto a evaluación periódica por la Contraloría General.

No se podrá nombrar para un cargo en una unidad de auditoría interna a persona alguna que tenga antecedentes que pongan en duda su ética profesional, o que hayan desempeñado, dentro de los cinco años anteriores, funciones financieras o contables en la misma Entidad u Organismo, o que haya sido sancionado, como director financiero o contador, por mora en la presentación de informes financieros a la Contraloría General o al Ministerio de Finanzas, dentro de los tres años precedentes a la fecha en que se califiquen sus requisitos para optar el cargo.

Art. 58. -Manual de Auditoría Interna- Cada unidad de auditoría interna formulará, publicará y mantendrá actualizado un manual de auditoría gubernamental para la Entidad u Organismo, que presente en un solo instrumento una descripción de las características y procedimientos de auditoría particularmente aplicables a dicha Entidad u Organismo, de tal manera que, sin repetir el contenido de los manuales de auditoría publicados por la Contraloría General, los completen en los aspectos específicos propios de la respectiva Entidad u Organismo. Los manuales de auditoría interna serán aprobados por la Contraloría General para que entren legalmente en vigencia y su aplicación estará sujeta a evaluación o modificación periódica. Las unidades de auditoría interna sujetas al uso de los manuales de que tratan los artículos 36 y 37, por regla general, no requerirán de otro manual.

Art. 59. -Independencia- La unidad de auditoría interna tendrá el máximo grado de independencia dentro de la Entidad u Organismo respectivo sin participación alguna en los procesos de administración, proporcionándose para tal efecto las condiciones adecuadas para el desempeño de sus labores y cumplimiento de sus objetivos.

Su participación en las actividades de toma de inventarios físicos entrega-recepciones, avalúos, remates, bajas y otros actos similares, se contraerá a observar dichas actividades, sin aprobar ni firmar los documentos respectivos, debiendo informar separadamente.

Para asegurar tal independencia, ningún funcionario de responsabilidad en la unidad de auditoría interna, podrá ser destituido sin previo informe al Contralor General de la República, quien emitirá la respectiva autorización.

Los auditores internos, cuando lo consideren necesario, comunicarán directamente a la Contraloría General, cualquier asunto de importancia que deba ser conocido por ella.

Art. 60. -Coordinación de Labores de Auditoría- Las unidades de auditoría interna presentarán a la Contraloría General, a más tardar el día 30 de septiembre de cada año, su plan de trabajo para el siguiente ejercicio y le darán a conocer inmediatamente cualquier modificación significativa al respecto, a fin de coordinar las labores de auditoría y evitar exámenes duplicados.

Art. 61. -Evaluación de Labores de Auditoría Interna- La Contraloría General, al realizar el control externo, podrá efectuar evaluaciones de las unidades de auditoría interna. Para ello, durante el plazo previsto en el artículo 105 (10 años), los archivos, papeles de trabajo y copias de los informes de auditoría interna se mantendrán ordenados dentro de las oficinas de dichas unidades, a los que tendrán libre acceso los auditores de la Contraloría General.

Art. 62. -Informes- Los informes de auditoría interna y de exámenes especiales serán firmados por el auditor jefe de la unidad y dirigidos a la autoridad de la cual proviene su nombramiento.

Art. 63. -Responsabilidad Administrativa o Civil- Cuando del examen practicado por las unidades de auditoría interna aparecieren hechos que puedan generar la responsabilidad de que trata el artículo 136, se dejará constancia de ello en el pertinente informe, de manera que posibilite al titular o máxima autoridad la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 171 de esta Ley.

Cuando los hechos puedan generar la responsabilidad a la que se refiere el artículo 137 de esta Ley (responsabilidad civil), el auditor jefe informará por escrito al titular o a su máxima autoridad superior respectiva y a la Contraloría General acerca de la irregularidad observada, para que ésta, por medio de un examen especial forme su propia opinión, y, en caso de que hubiere lugar a ello, establezca las responsabilidades civiles pertinentes.

Art. 64. -Hechos Delictivos- Cuando por medio de las actividades de la auditoría interna, sean éstas regulares o especiales, se evidencien hechos delictivos que perjudiquen o pongan en peligro los intereses económicos de los Entes u Organismos a que se refiere esta Ley o en general, atenten contra la probidad en el manejo de los mismos, aunque solo fueren en detrimento de particulares, se procederá de la siguiente manera:

1. El auditor responsable de la unidad de auditoría interna hará conocer inmediatamente por cualquier medio estos hechos a su máxima autoridad y a la Contraloría General de la República, y procederá por su cuenta a recopilar todas las pruebas a su alcance para concretar las evidencias, contando en estos casos con la Asesoría Legal de la Entidad u Organismo respectivo y el apoyo de la máxima autoridad de la Institución.
2. En el cumplimiento de esta labor puede hacer comparecer testigos y exigir declaraciones juradas, así como la presentación de documentos de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley Orgánica. De todo lo actuado se levantará el correspondiente informe.
3. La máxima autoridad correspondiente remitirá de inmediato a la Contraloría General de la República, copia del informe y de todo lo actuado. La Contraloría a su vez podrá ordenar un examen especial a fin de ampliar la información y establecer las responsabilidades a que haya lugar; o aceptar como suficiente el informe de auditoría interna, considerándose en este caso como realizado en representación de la Contraloría. En ambos casos se procederá enseguida conforme el artículo 138 de esta Ley.

Art. 65. -Intervención de otro Funcionario- Cuando no haya auditor interno, si los hechos delictivos a que se refiere el artículo anterior fueren evidenciados por medio de diligencias practicadas por un funcionario o empleado autorizado para ellas, éste girará los avisos y levantará el acta de que habla el artículo anterior, procediéndose en lo demás como se encuentra dispuesto en el mismo artículo.

2. CONTRALORIA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La Contraloría Pública nace de la necesidad imperiosa de tener un control efectivo de las operaciones contables, presupuestales, programáticas y económicas que un Gobierno realiza por medio de la Administración de sus recursos.

a. LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

El artículo 37 trata los asuntos relacionados con la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo.

Artículo 37. A la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Planear, organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental. Inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los presupuestos de egresos.
- II. Expedir las normas que regulen el funcionamiento de los instrumentos y procedimientos de control de la administración pública federal. La Secretaría, discrecionalmente, podrá requerir de las dependencias competentes, la instrumentación de normas complementarias para el ejercicio de facultades que aseguren el control.
- III. Vigilar el cumplimiento de las normas de control y fiscalización, así como asesorar y apoyar a los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la administración pública federal.
- IV. Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la administración pública federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control.
- V. Comprobar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la administración pública federal de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, y fondos y valoreos de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal.
- VI. Sugerir normas a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros en relación con el control y fiscalización de las entidades bancarias y de otro tipo que formen parte de la administración pública federal.
- VII. Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la coordinadora del sector correspondiente, auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la administración pública federal con el objeto de promover la eficiencia en sus operaciones y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en sus programas.

- VIII. Inspeccionar y vigilar directamente o a través de los órganos de control que las dependencias y entidades de la administración pública federal cumplan con las normas y disposiciones en materia de: sistemas de registro y contabilidad, contratación y pago de personal, contratación de servicios, obra pública, adquisiciones, arrendamientos, conservación, uso destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles, almacenes y demás activos y recursos materiales de la administración pública federal.
- IX. Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de programación, presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y financieros, así como sobre los proyectos de normas en materia de contratación de deuda y de manejo de fondos y valores que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- X. Designar a los auditores externos de las entidades y normar y controlar su actividad.
- XI. proponer la designación de comisarios o sus equivalentes en los órganos de vigilancia en los consejos o juntas de gobierno y administración de las entidades de la administración pública paraestatal.
- XII. Opinar sobre el nombramiento, y en su caso, solicitar la remoción de los titulares de las áreas de control de las dependencias y entidades. Tanto en este caso, como en las de las dos fracciones anteriores, las personas propuestas o designadas deberán reunir los requisitos que establezca la Secretaría.
- XIII. Coordinarse con la Contaduría Mayor de Hacienda para el establecimiento de los procedimientos necesarios que permitan a ambos órganos el cumplimiento de sus respectivas responsabilidades.
- XIV. Informar anualmente al titular del Ejecutivo Federal sobre el resultado de la evaluación de las dependencias y entidades de la administración pública federal que hayan sido objeto de fiscalización, e informar a las autoridades competentes, si así fuere requerida, el resultado de tales intervenciones.
- XV. Recibir y registrar las declaraciones patrimoniales que deban presentar los servidores de la administración pública federal y verificar y practicar las investigaciones que fueren pertinentes de acuerdo con las leyes y reglamentos.
- XVI. Atender las quejas que presenten los particulares con motivo de acuerdos, convenios o contratos que celebren con las dependencias y entidades de la administración pública federal, de acuerdo con las normas que se emitan.
- XVII. Conocer e investigar los actos, omisiones o conductas de los servidores públicos para constituir responsabilidades administrativas, aplicar las sanciones que correspondan en los términos que las leyes señalen, en su caso, hacer las denuncias correspondientes ante el Ministerio Público prestándole para tal efecto la colaboración que le fuere requerida.
- XVIII. Vigilar el cumplimiento de las normas internas de la Secretaría, constituir las responsabilidades administrativas de su personal aplicándole las sanciones que correspondan y hacer al efecto las denuncias a que hubiere lugar.
- XIX. Las demás que le encomienden expresamente las leyes y reglamentos.

b. AUDITORIA INTERNA GUBERNAMENTAL

1) Situación gubernamental

La auditoría del gobierno federal se clasifica en dos grandes apartados que son:

- Auditoría interna
- Auditoría externa

La auditoría interna del gobierno federal está a cargo de la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, la cual va a coordinar la tarea de todas las contralorías internas de las dependencias y entidades del gobierno federal, cuyo concepto se da a conocer a continuación:

Auditoría interna gubernamental

La auditoría interna gubernamental es una función independiente de evaluación establecida dentro de la organización del gobierno para examinar y evaluar sus actividades administrativas, contables, presupuestales, programáticas y económicas como un servicio al gobierno.

Cuando un gobierno establece la planeación de sus diversas actividades en todos sus niveles, es cuando procede a la formación de las operaciones típicas de su organización en sí, también es indispensable que éstas sean vigiladas para asegurar el logro de las metas establecidas.

Esto significa que los auditores internos adscritos a las contralorías internas deben hacer su trabajo con eficiencia y que deben de ser mejores en el diseño de las medidas de control, comprender la interrelación con los diferentes controles.

La función de la auditoría interna dentro de la organización del gobierno federal es una base fundamental para comprender la naturaleza en el análisis de la relación que guarda con otras actividades de la organización del mismo gobierno. Este tipo de auditoría debe de ser independiente de las demás operaciones rutinarias de la administración pública; la actividad que sigue el grupo de auditores internos dentro de una contraloría interna, puede ser en ocasiones rutinaria, por ejemplo: validación de las operaciones presupuestales de egresos, conciliaciones con otros subsistemas, etc.; y este tipo de situación puede ser motivo de constantes tentaciones al asignar responsabilidades a los auditores internos, ya que ocasiona que vaya perdiendo independencia en sus futuras intervenciones.

Otro aspecto importante, es que los auditores internos al tener relación con otras actividades dentro de las dependencias o entidades del gobierno federal no deben de ocupar el papel y mucho menos aceptar actividades de otros empleados o funcionarios ya que se puede involucrar en el trabajo en demasía y entrar en conflicto con otras áreas.

La auditoría externa del gobierno federal depende del Poder Legislativo, del cual depende la Contaduría Mayor de Hacienda, que es una dependencia que va a auditar a todas las dependencias y entidades de la administración pública federal y cuyos resultados se ven orientados a unos dictámenes o informes que el Congreso de la Unión va a recibir producto de su trabajo.

La Contaduría Mayor de Hacienda no depende de ninguna secretaría de Estado y no depende del Poder Ejecutivo Federal, por lo que su actividad de auditoría se ve reflejada como si fuera externa, o con un sólo despacho independiente.

2) Alcance de la Auditoría

La actividad del contador público como auditor de gobierno federal es amplia y variada, los servicios más frecuentes son las revisiones que preceden a la formulación de los estados financieros, presupuestales, programáticos y económicos que realizan las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal, destinados para la cuenta anual de la hacienda pública federal y el Informe Presidencial; las revisiones periódicas a dichos estados, la preparación de los informes y estadísticas nacionales emitidas por el Instituto Nacional de Geografía, Estadística e Informática, son el motivo principal de la auditoría del gobierno federal.

Otras de sus actividades principales consisten en la consulta e instalación de sistemas y procedimientos financieros, presupuestales, económicos y administrativos encaminados a lograr cada vez un mejor control interno de todas las operaciones que se realizan con motivo de la gestión administrativa.

En el dictamen, el contador público se dirige al Secretario de la Contraloría General y Desarrollo Administrativo una vez que han sido hechos públicos los estados financieros, presupuestales, programáticos y económicos en la publicación de la cuenta anual de la hacienda pública federal; cabe mencionar que al firmar este dictamen, su responsabilidad de hacer patente que las cifras se presentan de una forma razonable y que da fe pública de que, a su manera de ver, él ya revisó dicha documentación y la da por buena, su responsabilidad se va a extender a terceros.

La auditoría es una función indispensable en la contabilidad, ejecuta la revisión profesional y las correcciones consiguientes que aseguran la presentación de la información de la gestión administrativa es digna de confiar con el respaldo de la firma del contador público autorizado.

El profesional encargado de la auditoría debe de ser miembro de un colegio profesional, con la cédula profesional correspondiente para el ejercicio de este tipo de funciones, ser titulados en una universidad estatal o privada con reconocimiento de las autoridades correspondientes y, por último, tener el permiso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la Dirección General de Auditoría Fiscal que se acredita con el número, el cual debe de plasmarse en todo documento que firme.

Otro punto que debe tenerse en cuenta es que, para la ejecución de una auditoría, debe de seguir los lineamientos de un código de ética profesional para que su trabajo sea responsable, confiable y veraz, pero adicionalmente que siempre el auditor obre con la mayor honestidad posible en el ejercicio de su profesión.

En la ejecución de la auditoría se deben de seguir otro tipo de lineamientos, como son las normas y procedimientos de auditoría emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ya que son de carácter general en el trabajo a desarrollar. También no se debe de perder detalle de toda la normatividad emitida por la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo en cuanto a la auditoría de las dependencias y entidades de la administración pública federal, y sin perder detalle de la normatividad contable que emite la Dirección General de Contabilidad Gubernamental de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3) Coordinación de las auditorías externas

La auditoría gubernamental tiene una serie de coordinaciones con despachos contables que son los que hacen las auditorías externas y que dependen de los lineamientos de la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo; estos despachos van a solicitar a esta dependencia la autorización para que puedan ejercer el derecho a las revisiones que se tienen programadas en cada ejercicio fiscal.

Estos despachos tienen la obligación de hacer todo tipo de pruebas a los documentos, estados financieros, presupuestales, programáticos, económicos a controles internos de la documentación y a estadísticas derivadas de la gestión administrativa correspondiente a su presupuesto.

Los contadores que hagan las visitas correspondientes no deben de tener ningún contacto amistoso con el personal que intervino en el proceso contable, ya que esto puede ser motivo de influencia al personal que audita, también los documentos que revisen deben ser proporcionados sin tardanza alguna o que se oculten o desaparezcan por problemas de archivo, ya que estos retrasos pueden variar la opinión de la persona autorizada.

El trabajo en sí del auditor, como son las cédulas y papeles que forman la evidencia, deben de ser de carácter exclusivo de los auditores y deben de tenerse en lugares separados de las personas que intervienen en la contabilidad, porque si estos papeles son vistos, pueden ser alterados y el trabajo de los auditores se ve estropeado por sabotajes de diversa índole.

También deben de impedirse las reuniones privadas de ambos tipos de personal fuera de las dependencias y entidades, porque puede ser motivo de intercambio de ideas y suele estar acompañado de diversos tipos de comentarios que afectan en si la revisión o las pruebas; asimismo la evidencia puede ser incompleta.

La coordinación de este tipo de despachos debe de ser privada sin que intervenga algún tipo de personal y la entrega del dictamen debe ser confidencial para evitar que se copien ejemplares que puedan distorsionar la opinión de cada contador autorizado.

4) Tendencia de la Auditoría

Toda auditoría que se practique, debe de partir de un conocimiento, lo más amplio posible de la actividad del gobierno federal y de sus operaciones particulares, así como de los procedimientos establecidos para su registro. El trabajo del auditor tiende a verificar la eficiencia de la gestión administrativa, y tiene que estar familiarizado con el entorno de todas las operaciones particulares de la dependencia o entidad con que opere, pues sólo así puede juzgar que se encuentre capacitada para el logro de sus objetivos y metas trazadas.

El auditor se debe de concretar a examinar los procedimientos establecidos para el registro de las operaciones, así como la capacidad de los estados financieros, presupuestales, programáticos y económicos para expresar correctamente el resultado de dichas operaciones; su trabajo será profesional como experto en la gestión administrativa, contabilidad gubernamental y de finanzas públicas; la calificación del grado de control interno depende de que el sistema permita las siguientes funciones:

- a) Proteger las propiedades del gobierno federal.
- b) Promover la eficiencia de la operación.
- c) Mantener las normas vigentes por la dirección para que se cumplan.
- d) Proporcionar la información adecuada y oportuna para la toma de decisiones.

Para que se logren estos fines, deben de seguirse las siguientes recomendaciones:

1. Que el trabajo de auditoría se encomiende a personas capaces y competentes.
2. Que toda la operación esté autorizada por personas capaces.
3. Que las labores se dividan de manera que un empleado que empieza una operación no la termine o vea su término.
4. Que ningún departamento administrativo maneje su propia contabilidad o se entere del manejo de sus operaciones.

También se debe de determinar el control de calidad del control interno con los métodos de valuación que a continuación se detallan:

METODOS DE VALUACION:

- **Método descriptivo**
- **Método de cuestionario**
- **Método gráfico**

- a) El método descriptivo consiste en describir las diferentes actividades de los departamentos, funcionarios y empleados y los registros contables, presupuestales y estadísticos en que intervienen; debe de hacerse la descripción del curso de las operaciones a través de su manejo en los diferentes departamentos o direcciones de área.
- b) El método de cuestionarios consiste en usar como instrumento para la investigación, una serie de preguntas acerca de las funciones y la manera de cómo se manejan las operaciones típicas de la contabilidad, presupuesto, programas y estadísticas económicas, así como de las personas que intervienen en su manejo.
- c) El método gráfico es aquel que expone por medio de cuadros o gráficas en qué forma fluyen las operaciones a través de los diversos departamentos y cómo se logran las autorizaciones en las direcciones de áreas, y esquematizar los procedimientos de control interno para la condición de estas operaciones.

5) Programa de Auditoría

El programa para la revisión de las operaciones, contempla la labor de revisar las operaciones del ejercicio, tanto si se practica con fines de la auditoría interna como de la externa, debe sujetarse a un programa previo detenidamente estudiado, en el que se tome en cuenta la actividad de las dependencias y entidades de la administración pública federal; las operaciones de la administración pública giran alrededor de los cinco subsistemas que abarca el sistema integral de contabilidad gubernamental, como se muestra enseguida:

OPERACIONES DEL GOBIERNO FEDERAL:

- Recaudación
- Fondos federales
- Deuda pública
- Egresos
- Paraestatales

También estas operaciones, giran alrededor de cuatro tipos, en cuanto a la forma de registro, estas son:

TIPO DE OPERACIONES

- Contables
- Presupuestales
- Programáticas
- Económicas

Para la elaboración del programa de auditoría gubernamental se deben de tomar en cuenta las operaciones del gobierno federal en su totalidad y hacer las revisiones por los tipos de operaciones típicas en cuanto a su registro, como se muestra a continuación:

Subsistema de recaudación

- a) Operaciones de estimación y ejecución de la Ley de Ingresos de la Federación.
- b) Operaciones de recaudación por conceptos ajenos a la Ley de Ingresos de la Federación.
- c) Operaciones virtuales con los subsistemas de egresos y deuda pública.

Subsistema de fondos federales

- a) Operaciones de concentración de fondos con los subsistemas de deuda pública y egresos.
- b) Operaciones de estimación y ejecución de la Ley de Ingresos de la Federación.
- c) Operaciones ajenas a la Ley de Ingresos de la Federación.
- d) Operaciones correspondientes al pase del servicio de la deuda pública.

Subsistema de egresos

- a) Operaciones virtuales con los subsistemas de deuda pública y recaudación.
- b) Operaciones de estimación y ejecución del presupuesto de egresos de la Federación.
- c) Operaciones ajenas al presupuesto de egresos de la Federación.

Subsistema paraestatal

- a) Operaciones de ingresos en organismos descentralizados y empresas de participación estatal.
- b) Operaciones de egresos en organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Al tener un estudio de las bases generales del programa de auditoría, se ven con detenimiento las bases de la estructura del programa de revisión de las operaciones sobre diversos subsistemas, se aprecia también la profundidad del programa que depende de los procedimientos con que se trabaje en las dependencias y entidades de la administración pública federal.

Dentro del programa anual de auditoría a los estados financieros, presupuestales, programáticos y económicos, se acostumbra hacer las revisiones durante épocas anteriores al examen de estos documentos.

6) Ejecución de la Auditoría

Para la ejecución de la auditoría de las dependencias y entidades de la administración pública federal se deben de seguir lineamientos de carácter general, así como de carácter individual; los lineamientos generales con que cuenta el auditor del gobierno federal son las normas de auditoría emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y que se conceptualizan en cuatro grandes apartados, éstos son:

NORMAS DE AUDITORIA:

- Disposiciones generales
- Normas personales
- Normas de ejecución
- Normas de información

Además de seguir estos lineamientos, tiene que seguir las instrucciones de las normas de auditoría gubernamental que se encuentran detalladas en el manual de auditoría gubernamental, emitido por la Secretaría de Programación y Presupuesto que se fusionó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; estas normas tienen la misma agrupación que las normas emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Existe otro tipo de normatividad emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como son los procedimientos de auditoría y otras declaraciones de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, y que el personal adscrito a las contralorías internas de las dependencias y entidades gubernamentales deben de tomar en cuenta para el óptimo desarrollo de su labor de revisión de las operaciones del gobierno federal.

La Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, ha emitido una serie de boletines de procedimientos específicos de auditoría gubernamental que se titulan "Normas y Lineamientos" que regulan el funcionamiento de los órganos internos de control y que contienen las bases generales del programa anual de control y auditoría, y en sus lineamientos generales para la ejecución de la auditoría gubernamental considera los siguientes apartados:

- Efectivo, caja y bancos
- Cuentas por cobrar
- Inventarios
- Activos fijos
- Pasivos a corto plazo
- Pasivos a largo plazo
- Patrimonio
- Resultados

c. AUDITORIA INTERNA EN LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

La administración pública mexicana presenta mecanismos, sistemas y procedimientos que difieren substancialmente de los utilizados por la administración del sector privado, de ahí la necesidad de darle un tratamiento especial acorde a la dinámica y características del sector público.

La auditoría, rama importante de la contaduría pública, es una disciplina inmersa en el contexto de la Reforma Administrativa, cuyas técnicas están orientadas a evaluar la eficacia, eficiencia, congruencia y honestidad del manejo de los bienes que confían los gobernados a los administradores públicos de este país. Si bien mucho se ha escrito de esta disciplina, su aspecto práctico requiere de experiencias múltiples, acompañadas de resultados positivos en el orden contable, operacional, financiero y de organización.

En este país el gobierno federal se encuentra integrado de la siguiente forma:

1. **Area operativa.** Agrupa las entidades del sector público que tienen a su cargo actividades de construcción y creación de la infraestructura necesaria para el desarrollo de un país.
2. **Area de servicio.** Agrupa las entidades del sector público que tienen una relación directa con el pueblo y que prestan un servicio que tiene como objetivo velar por los derechos, salud, capacitación y desarrollo del mismo.
3. **Area de administración.** Comprende las entidades encargadas de manejar los ingresos y egresos del gobierno federal, vigilar y coordinar las actividades industriales y comerciales en el país, así como dar apoyo al ejecutivo federal en el desarrollo de sus funciones operativas y de servicio.

Las actividades de los sectores que comprende la administración pública federal, son las siguientes:

1. **AREA DE OPERACION**
 - Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos
 - Secretaría de la Reforma Agraria
 - Secretaría de Asentamientos Humanos
 - Secretaría de Comunicaciones y Transportes
 - Departamento de Pesca

2. **AREA DE SERVICIOS**
 - Secretaría de Turismo
 - Secretaría de Educación Pública
 - Secretaría de Salubridad y Asistencia
 - Secretaría del Trabajo y Previsión Social

3. **AREA DE ADMINISTRACION**
 - Secretaría de Programación y Presupuesto
 - Secretaría de Hacienda y Crédito Público
 - Secretaría de Patrimonio y Fomento Industrial
 - Secretaría de Comercio
 - Secretaria de Gobernación
 - Secretaría de Relaciones Exteriores
 - Secretaría de la Defensa Nacional
 - Secretaría de Marina

1) La auditoría Interna en una Secretaría de Estado

El Ejecutivo Federal, dentro de la restructuración de la administración pública, ha instituido dentro de una de las etapas de la reforma administrativa, la obligación de crear unidades de auditoría con funciones específicas de vigilancia y evaluación en el cumplimiento de los presupuestos y programas anuales de operación, así como de la utilización de los recursos financieros provenientes de fuentes internas y externas a la entidad.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Art. 32. A la Secretaría de Programación y Presupuesto corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

VI. Planear, autorizar, coordinar, vigilar y evaluar los programas de inversión pública de las dependencias de la administración pública centralizada y de las entidades de la administración paraestatal.

XII. Controlar y vigilar financiera y administrativamente la operación de los organismos descentralizados, instituciones, corporaciones y empresas que manejen, posean o exploten bienes y recursos naturales de la nación, y las sociedades o instituciones en que la administración pública federal posea acciones o intereses patrimoniales, y que no estén expresamente encomendados o subordinados a otras dependencias.

XIII. Disponer la práctica de auditoría interna a las entidades de la administración pública federal, en los casos que señale el presidente de la república.

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal

Art. 37. Quienes efectúen gasto público federal, estarán obligados a proporcionar a la Secretaría de Programación y Presupuesto, la información que les solicite y a permitirle a su personal la práctica de visitas y auditorías para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones derivadas de esta ley y de las disposiciones expedidas con base a ella.

Art. 41. En las dependencias del ejecutivo y en el Departamento del Distrito Federal, se establecerán órganos de auditoría interna que cumplirán los programas mínimos que fije la Secretaría de Programación y Presupuesto.

Art. 45. La Secretaría de Programación y Presupuesto, dictará las medidas administrativas sobre las responsabilidades que afecten a la Hacienda Pública Federal y a la del Departamento del Distrito Federal, así como las que se deriven del incumplimiento de las disposiciones contenidas en esta ley y de las que se hayan expedido con base en ella, y que se decubran con motivo de las visitas o auditorías que practique, de las investigaciones que realice, de la glosa que de su propia contabilidad hagan las entidades o las derivadas de los pliegos preventivos que levanten las autoridades competentes.

Art. 46. Los funcionarios y demás personal de las entidades a que se refiere el artículo 2o. de esta ley, serán responsables de cualquier daño o perjuicio estimable en dinero que sufra la Hacienda Pública Federal y a la del Departamento del Distrito Federal, o cualquier entidad que realice gasto público federal, por actos u omisiones que le serán imputables, o bien por incumplimiento o inobservancia de obligaciones derivadas de esta ley, inherentes a su cargo o relacionados con su función o actuación.

Son solidariamente responsables con los funcionarios y demás personal a que se refiere el párrafo anterior, los particulares en todos los casos en que hayan participado deliberadamente en la comisión de los actos que originen una responsabilidad.

Las responsabilidades que se constituyan tendrán por objeto indemnizar por los daños y perjuicios que ocasionen a la Hacienda Pública Federal, o a las entidades que realizan gasto público federal, las que se fijarán por la Secretaría de Programación y Presupuesto en cantidad líquida, misma que se exigirá se cubra desde luego, sin perjuicio de que en su caso la Tesorería de la Federación o la Tesorería del Distrito Federal, las hagan efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Art. 49. Las responsabilidades a que se refiere esta ley se constituirán y exigirán administrativamente, con independencia de las sanciones de carácter penal que en su caso lleguen a determinarse por la autoridad judicial.

La vigilancia y control lo ejerce la administración pública federal por medio de la utilización de dos mecanismos, a saber:

Auditoría externa

Son realizadas por profesionales independientes, función que en la práctica recae en despachos o firmas de contadores públicos cuya intervención se presenta a solicitud de la Secretaría de Programación y Presupuesto, que es el organismo de ley, encargado de la vigilancia de entidades descentralizadas y empresas de participación estatal.

Para aclarar los conceptos antes mencionados, y considerando brevemente sus características, se puede considerar que las entidades descentralizadas son aquellas que generalmente tienen una función social, y aun cuando puedan tener o percibir ingresos propios, son subsidiadas en una gran parte por el gobierno federal en el desarrollo de sus funciones.

Las empresas de participación estatal, son entidades que de hecho, deberían perseguir funciones de lucro o por lo menos, lograr autosuficiencia en el balance de sus ingresos y egresos y que tienen la característica de contar con capital social que es aportado en parte por el gobierno federal (51% o más) y que pueden tener también aportación por parte del sector privado (máximo 49%).

Auditoría interna

Se realiza por medio de unidades dependientes de los organismos que integran la administración pública federal.

2) Ubicación de una unidad de auditoría interna en una Secretaría de Estado

Definida la obligatoriedad e importancia de las unidades de auditoría interna dentro del cuadro de la Administración Pública Federal, cabe definir cual sería su ubicación dentro de una Secretaría de Estado.

Se ha escogido este tipo de organismos para hacer los planteamientos en función a la importancia de las inversiones que manejan y a la diversidad de funciones que tienen a su cargo, lo que permitirá abarcar el máximo de variantes que se pueden encontrar en su operación; sin embargo, los razonamientos que se presentan, podrán ser adaptados a otros organismos, con las modificaciones del caso.

Existen muchas teorías acerca de la ubicación de una unidad de auditoría interna dentro de una organización; sin embargo, dos son las más representativas por su funcionalidad práctica:

- La primera, la ubica dependiendo directamente de la máxima autoridad dentro de la organización. En el caso de una Secretaría de Estado, esta unidad puede depender del Secretario.
- La segunda, la ubica dependiendo directamente de la máxima autoridad dentro de la organización. En el caso de una Secretaría de Estado, esta unidad puede depender del Oficial Mayor.

De las dos opciones presentadas, la más razonable es la primera y son argumentos de apoyo para esta conclusión, las siguientes ventajas de su operación:

1. Por la misma naturaleza de independencia que tiene la auditoría, al depender directamente del Secretario, se cuenta con la autoridad y libertad suficientes para intervenir en todas las áreas operativas y administrativas que comprende la Entidad.
2. Como consecuencia de los resultados que presenta auditoría, muchas veces éstos requieren de implantación de medidas correctivas que sólo contando con la autoridad a nivel Secretario, pueden implantarse, situación que no se lograría de ubicarla en un nivel inferior.

Pero si bien esta teoría tiene sus ventajas, es necesario aclarar que también tiene sus desventajas, siendo quizá una de las más importantes, la siguiente:

- Dentro de la labor de auditoría, existen trabajos rutinarios o de importancia relativa que el atenderlos directamente con el Secretario, le restarían a éste, tiempo en la atención de otros asuntos propios de una Secretaría de Estado que son de mucha importancia. Además de lo anterior, se puede perder la objetividad de asuntos más importantes detectados en auditoría.

3) Funciones de Auditoría Interna

Antes de entrar al estudio de las funciones de auditoría interna, es necesario aclarar los tres conceptos fundamentales que la misma debe cubrir y tener siempre presentes al revisar sus trabajos:

Cumplimiento de aspectos financieros

Que comprende:

- a) Si las operaciones financieras se conducen y realizan adecuadamente.
- b) Si los informes financieros que se generan en todos los componentes de la unidad sujeta a examen, se presentan razonablemente.
- c) Si los funcionarios responsables de los programas gubernamentales hacen uso adecuado de los recursos que les son asignados.
- d) Si la entidad ha cumplido con la legislación y reglamentación vigente.

Atención a la economía y eficiencia

Considera si la entidad administra y utiliza sus recursos (humanos, financieros, técnicos, materiales, etc.) de manera económica y eficiente, teniendo la obligación la auditoría interna de detectar cualquier práctica ineficiente o antieconómica, vigilando al mismo tiempo insuficiencia en los sistemas y procedimientos contables, financieros, organizacionales y administrativos.

Vigilancia de los resultados de programa

Determina si se están logrando los resultados o beneficios deseados, que fueron establecidos al momento de ser fijados los objetivos por los diversos organismos de autoridad y si la entidad ha considerado opciones que pudieran lograr los resultados deseados a menor costo.

A continuación se indican algunas de las funciones que debe cubrir la auditoría interna en una Secretaría de Estado; si bien, no son todas y en algunos casos se han englobado, se puede considerar que son las más representativas:

1. Elaboración de un programa anual de auditorías financieras, operacionales y técnicas para someterlo a la aprobación de las autoridades superiores.
2. Practicar auditorías a obras y adquisiciones derivadas de los programas de inversión.

3. Ejecutar auditorías especiales o las originadas por cualquier indicio del que pudieran derivarse irregularidades en perjuicio de los bienes del sector.
4. Levantar actas e iniciar cuando proceda la formalización de pliegos de responsabilidades. Esta función se deriva de la personalidad de auditoría interna, quien hasta 1977 de acuerdo con la Ley de Vigilancia de Fondos y Valores, se le conceptúa como un auxiliar de fondos y valores, teniendo en consecuencia autoridad para el levantamiento de pliegos de responsabilidades, que permiten a las autoridades superiores, seguir los trámites correspondientes en la recuperación de dichos pliegos.

El pliego de responsabilidades es el documento mediante el cual se hace responsable económicamente a una persona por sustracción de efectivo, pérdida de equipo o uso de los recursos de la entidad en beneficio propio, entre otros motivos. A partir de 1978 estas funciones le son indicadas por la Secretaría de Programación y Presupuesto.

5. Intervenir en los cambios de funcionarios de las diversas dependencias de la entidad del sector público, con el fin de supervisar el control de bienes y valores.
6. Sugerir medidas y programas para mejorar la eficiencia en las operaciones administrativas de la dependencia, como resultado de su actividad de auditoría operacional.
7. Supervisar concursos que realizan para la adjudicación de contratos de obra dentro de la entidad. Efectuar visitas a las obras en proceso, para auditar las operaciones respectivas, supervisando los aspectos financieros de los contratos de obra, convenios adicionales y adquisiciones relativas a los mismos.
8. Elaborar conjuntamente con las dependencias correspondientes de la entidad, las actas de recepción de las construcciones y adquisiciones relativas.
9. Revisar total o selectivamente las operaciones de las dependencias de la entidad, para estar en condiciones de emitir dictamen sobre la razonabilidad de las fases y presentación de estudio financiero de la entidad del sector.
10. Verificar que el ejercicio del presupuesto asignado a cada dependencia se realice conforme a las disposiciones legales en vigor, así como las instrucciones específicas que sobre el particular dicten las autoridades competentes.
11. Verificar el estado que guardan los diversos fondos especiales, tales como revolventes, subsidios, ingresos, diversos y otros.
12. Comprobar que se haya cumplido con las disposiciones legales relativas a las importaciones de bienes o servicios de procedencia extranjera, efectuadas por las dependencias de la Secretaría.
13. Verificar el estado que guardan los registros contables y estados financieros de las dependencias de esta Secretaría.
14. Las demás atribuciones que se derivan del cumplimiento de la Ley de presupuesto, contabilidad y gasto público, así como de las normas emitidas por las Secretarías de Programación y Presupuesto y la de Hacienda y Crédito Público.

C. REGULACIONES DE ETICA PROFESIONAL PARA EL EJERCICIO DE LA PROFESION DEL CONTADOR PUBLICO

1. COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA. CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

a. INTRODUCCION

La mención que se hace en este Código respecto al Contador Público Autorizado se refiere a los asociados al Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua quienes tienen la obligación de ajustar su conducta a las normas dictadas por este Código.

Un miembro es responsable por el cumplimiento del siguiente Código, tanto de él mismo como de todas aquellas personas asociadas con él en su práctica de la Contaduría Pública que estén bajo su supervisión o que son sus socios accionistas de su práctica.

Cuando el nombre en miembro está relacionado o asociado con estados financieros en una forma que implica que él está actuando como un Contador Público Independiente y en circunstancias que permita al lector asumir que la práctica en Nicaragua ha sido observada, él debe de cumplir con los requisitos indicados en los artículos 10 y 11 de este Código.

Un miembro no debe permitir a otros que efectúen en su nombre con o sin remuneración actos que si fueran efectuados por el miembro lo colocarían en violación a este Código.

El Contador Público deberá cimentar su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad profesional, observando las normas de ética profesional más elevada en todos sus actos, así como el debido decoro en su vida privada.

b. INDEPENDENCIA

01.

El Contador Público Autorizado debe de mantener su integridad, objetividad e independencia de aquellos a quienes sirve, cuando ha sido contratado para ejercer su práctica profesional.

02.

Un miembro o Firma en la cual es socio o accionista no debe de expresar una opinión sobre los estados financieros de una empresa solamente que él o su Firma sean independientes referente a esa empresa. Se considera que se ha comprometido su independencia si:

- El CPA no mantiene una actitud imparcial sobre todos los asuntos relacionados con su examen.
- No demuestra integridad y objetividad y aun más no da esa apariencia.
- Al prestar sus servicios a una empresa tenga parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad con puestos ejecutivos dentro de la misma o intereses económicos ya sea como socio, accionista o acreedor.

Los asuntos antes mencionados no tienen la intención de comprenderlo todo.

c. INTEGRIDAD Y OBJETIVIDAD

03.

Cuando un miembro practica la Contaduría Pública Independiente, no debe por su propia iniciativa falsificar la información sujeta a revisión y no debe subordinar su juicio al de otros.

04.

Un CPA independiente no debe externar una opinión sin salvedades sobre los estados financieros que fueron preparados de tal forma como para cubrir una mala decisión de negocios por el cliente en el cual el CPA dio su consejo.

05.

El CPA independiente que actúe como consultor, asesor o consejero o que ejerza funciones dependientes que esté involucrado en las decisiones de una empresa, no podrá emitir opinión sobre los estados financieros que correspondan al período asesorado.

06.

El CPA independiente no debe ceder a presiones externas a su integridad y objetividad en el curso de su trabajo profesional, más bien debe mantener su integridad y objetividad en todas las fases de su práctica profesional.

07.

Aunque la apariencia e independiencia no es necesaria en los casos de servicios de consultoría y de impuestos, se alienta al CPA a que eviten las relaciones prohibidas por este Código.

d. NORMAS GENERALES

08.

Un CPA constantemente debe de observar las normas técnicas y generales de la profesión y tratar continuamente de mejorar permanentemente su competencia y la calidad de sus servicios.

09.

Lo siguiente debe ser observado en el desarrollo de su práctica profesional.

- a) Competencia profesional: Un miembro sólo debe tomar aquellos trabajos en los cuales él y su Firma pueden esperar razonablemente que los pueden desempeñar con competencia profesional.
- b) Debido cuidado profesional: Un miembro debe de ejercer el debido cuidado profesional al efectuar los trabajos para los cuales ha sido contratado.
- c) Planeamiento y Supervisión: Un miembro debe planear y supervisar cuidadosamente su trabajo.
- d) Información relevante y suficiente: Un miembro debe obtener información suficiente y competente para tener una base razonable que soporte las conclusiones o recomendaciones del trabajo efectuado.
- e) Pronósticos: Un miembro no debe permitir que su nombre sea usado en relación con cualquier pronóstico de futuras transacciones de tal manera que pueda creerse que el miembro da fé de la realización de ese pronóstico, salvo que limite claramente su responsabilidad.

e. NORMAS DE AUDITORIA

10.- Un miembro no debe permitir que su nombre sea asociado con estados financieros de tal manera que implique que él está actuando como un auditor independiente salvo que él haya cumplido con todas las normas de auditoría.

f. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

11. Un miembro no debe de expresar una opinión de que los estados financieros están presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados si tales estados contienen desviaciones a los principios de contabilidad promulgados por el Comité designado por el Colegio de Contadores Públicos para establecer tales principios y que tienen un efecto importante sobre los estados financieros tomados en conjunto.

g. RESPONSABILIDAD CON LOS CLIENTES

12. El CPA debe ser justo y veraz para con sus clientes y servirles lo mejor que pueda dentro de sus capacidades. Debe de actuar con cuidado profesional teniendo en cuenta su responsabilidad para con el público en general.

13. Excepto con el consentimiento del cliente un miembro no debe de revelar información confidencial obtenida en el curso de su trabajo.

14.

La mención anterior no afecta de ninguna manera su obligación de cumplir con una orden judicial o llamado ante un tribunal por orden judicial. Asimismo, prohibir la revisión de la práctica profesional de un miembro como parte de una revisión de calidad y excluir a un miembro de responder a cualquier investigación hecha por el Tribunal de Honor del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua y de sus obligaciones bajo los artículos números 10 y 11 de este Código.

15.

Un miembro no podrá ofrecer sus servicios profesionales bajo arreglos condicionados

16.

Al fijar sus honorarios el CPA deberá siempre tener presente que la retribución por sus servicios no constituyen el objetivo principal del ejercicio de su profesión. El monto de esa retribución ha de estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, con el tiempo que él y los que le ayuden destinen a esa labor y al grado de especialización que se requiera para que los servicios del CPA sean satisfactorios.

h. PUBLICIDAD

17. Un miembro no debe buscar u obtener clientes con publicidad u otras formas de solicitud que sean falsas o engañosas.

18. Un CPA no solicitará clientes o servicios directa o indirectamente por medio de circulares o anuncios ni por comunicación personal o entrevistas que no estén justificadas por relaciones personales ya existentes y no deberá tratar de apoderarse de los negocios de otro contador público. Sin embargo, el CPA puede proporcionar servicio a aquellos que se lo soliciten.

19. Toda publicidad provocada directa o indirectamente con fines de lucro o de auto-elogio menoscaba la tradicional dignidad de la profesión.

20. Los CPA sólo podrán publicar avisos de apertura, cambios de dirección, de razón social o solicitando empleados en lo que dentro de la técnica de publicidad se llama una tarjeta. Dicho anuncio puede incluir servicios que preste y su domicilio, éste no excederá de dos columnas de ancho y tres pulgadas de alto, ni se publicará por un periodo mayor de siete días consecutivos cada trimestre. La inserción en un directorio o guía comercial debe limitarse al nombre, título, dirección y teléfono del Contador Público Autorizado, o sociedad de CPA y no debe aparecer en letras mayúsculas o en otra forma que se destaque.

21. No se considera como propaganda la divulgación en cualquier forma, de trabajos técnicos o estudios de interés general.

22. Un miembro no debe de pagar comisiones para la obtención de clientes, ni debe de aceptar comisioneros por referir clientes de productos o servicios de otros. Sólo podrán conceder participación de sus honorarios o utilidades derivadas de su trabajo a personas o Firms que sean sus colaboradores en el ejercicio profesional.

23. Un CPA no deberá obtener ventajas económicas directas o indirectas por la venta de productos o servicios que él haya sugerido a sus clientes en el desarrollo de su trabajo.

i. OCUPACIONES INCOMPATIBLES

24. Un miembro que está en el ejercicio de la práctica de la Contaduría Pública no debe de ejercer al mismo tiempo ninguna ocupación o negocio que pueda crear un conflicto de intereses al prestar sus servicios profesionales, tales como:

- a) Ser socio de otra Firma.
- b) Llevar la contabilidad del cliente que va a dictaminar.
- c) Ser empleado de otra Firma.
- d) Ser empleado de un cliente que va a dictaminar.
- e) Participar en negocios que no estén de acuerdo a la moral y las buenas costumbres.

J. FORMA DE EJERCER LA PRACTICA

25. Un miembro puede ejercer la práctica de contaduría ya sea como dueño o empleado de una Firma.
26. Un CPA no debe ejercer bajo el nombre de una Firma que incluya un nombre ficticio.
27. El CPA sólo podrá asociarse para el ejercicio profesional en forma que ostente su responsabilidad personal e ilimitada.
28. La asociación profesional deberá darse a conocer con el nombre de uno o más socios que sean Contadores Públicos Autorizados y sólo podrá ostentarse como Firma de Contadores Públicos cuando tengan como finalidad ejercer en el campo de la contaduría pública.
29. Los nombres de los socios fallecidos podrán continuar figurando en la razón social de la Firma a que hayan pertenecido.
30. Ningún CPA que ejerza independientemente permitirá actuar en su nombre a persona que no sea socio, representante debidamente acreditado o empleado suyo.

k. RESPONSABILIDAD PARA CON LOS COLEGAS

31. Un CPA debe de conducirse de tal manera que promoverá la cooperación y buenas relaciones entre sus colegas.
32. Un CPA que trabaja como empleado o asociado de otro CPA no podrá efectuar trabajos de la misma categoría que ofrece la Firma para la cual trabaja o está asociado, por su propia cuenta, sin el permiso previo del CPA con quien está asociado o para quien está empleado.
33. Un CPA no deberá ofrecer trabajos directa o indirectamente a empleados o socios de otros contadores o de sus propios clientes sino es con previo consentimiento de éstos, pero podrá contratar libremente a aquellas personas que por su iniciativa o en respuesta a un anuncio publicado le soliciten empleo. Sin embargo, cuando tengan conocimiento de que el solicitante es empleado de otro contador o cliente suyo deberá preguntar al afectado si no tiene inconveniente en que tomen al solicitante a su servicio.
34. Es responsabilidad de un CPA apoyar los esfuerzos colectivos de sus colegas a través de las sociedades u organismos profesionales.
35. Todo CPA tiene la obligación de asistir a sus colegas en el cumplimiento del Código de Etica Profesional y también debe de asistir a las autoridades disciplinarias correspondientes en la observación del Código.

I. OTRAS RESPONSABILIDADES

36. Un CPA debe de conducirse de tal forma que aumente su reputación día a día dentro de la profesión y en su capacidad de servir mejor al público.

37. En vista de la importancia de sus funciones los CPA y sus Firmas deben de tener una alta conciencia del interés público y de las necesidades sociales, por lo tanto deben de apoyar los esfuerzos en alcanzar igual oportunidad para todos sin importar raza, religión, sexo o ideología política y deben de contribuir a alcanzar esta meta por medio de sus relaciones de servicios y prácticas de empleo.

38. Como el CPA representa a la profesión ante aquellas personas que tienen contacto con él, éste debe comportarse honorablemente tanto en su vida profesional como en su vida privada y evitar al máximo cualquier tipo de conducta que pueda detractarle la confianza del público en general.

2. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

a. INTRODUCCION

Es necesario reconocer que la ética, en su concepto más puro, no debe ser objeto de una reglamentación. La necesidad de tener un código, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria. Puesto que todos los actos humanos son regidos por la ética, también las reglas escritas deben ser de aplicación general.

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió en los últimos años de la década de los veintes un código de ética profesional.

Como todo instrumento originado en el devenir humano, dicho código tuvo que ser revisado y ajustado a las necesidades y condiciones cambiantes de los tiempos. Para la elaboración de los códigos de 1955 y 1968, así como del actual, las opiniones de una gran parte de los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos han representado una orientación definitiva. Por lo tanto, el código ha sido elaborado pro la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permitan regir la actuación de todos los contadores públicos.

Un código de ética profesional no sólo sirve de guía a la acción moral, sino que también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma.

Al elaborar el presente código, se ha reconocido la existencia de varios principios de ética aplicables directamente a nuestra profesión, principios a los que en este código nos referimos como postulados. Se estima que estos postulados representan la esencia de las intenciones de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética y se han agrupado en cuatro rubros fundamentales.

Con objeto de destacarlos y de hacer una rápida referencia a ellos en cualquier momento se presentan como una primera parte y son:

- La definición del alcance del propio código
- Las normas que conforman la responsabilidad del profesional frente a la sociedad
- Las normas que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales
- La responsabilidad hacia la propia profesión

El capítulo I comprende las normas aplicables en forma general al contador público, sin importar la índole de su actividad, en tanto que los capítulos II, III y IV están limitados a las normas relacionadas con el tipo de actividad que desarrolla el contador público en el ejercicio de su profesión. Por último el capítulo V prevé las sanciones que pudieran aplicarse, cuando se hubiesen violado las normas aquí fijadas.

b. POSTULADOS

1) Alcance del Código

POSTULADO I

Aplicación universal del código. Este Código de Ética Profesional es aplicable a todo contador público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado, de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los contadores públicos que además de ésta, ejerzan otra profesión.

2) Responsabilidad hacia la sociedad

POSTULADO II

Independencia de criterio. Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

POSTULADO III

Calidad profesional de los trabajos. En la prestación de cualquier servicio se espera del contador público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

POSTULADO IV

Preparación y calidad del profesional. Como requisito para que el contador público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

POSTULADO V

Responsabilidad personal. El contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

3) Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios

POSTULADO VI

Secreto profesional. El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

POSTULADO VII

Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral. Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

POSTULADO VIII

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios. El contador público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

POSTULADO IX

Retribución económica. Al acordar la compensación económica que habrá de recibir, el contador público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.

4) Responsabilidad hacia la profesión

POSTULADO X

Respeto a los colegas y a la profesión. Todo contador público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

POSTULADO XI

Dignificación de la imagen profesional a base de calidad. Para hacer llegar a quien patrocina sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva y de prestigio del contador público, se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal, así como de la promoción institucional.

POSTULADO XII

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos. Todo contador público que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

c. NORMAS GENERALES

Alcance del Código

Artículo 1.01. Los contadores públicos tienen la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en este código, las cuales deberán considerarse mínimas pues se reconoce la existencia de otras normas de carácter legal y moral cuyo espíritu amplía el de las presentes.

Artículo 1.02. Este código rige la conducta del contador público en sus relaciones con el público en general, con quien patrocina sus servicios (cliente o patrón) y sus compañeros de profesión, y le será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad, especialidad que cultive o la naturaleza de la retribución que perciba por sus servicios.

Artículo 1.03. Los contadores públicos que además ejerzan otra profesión deberán acatar estas reglas de conducta independientemente de las que señale la otra profesión para sus miembros.

Artículo 1.04. Los casos en que exista duda acerca de la interpretación de este código, deberán someterse a la Junta de Honor de la asociación afiliada a que pertenezca el socio o del Instituto, en su caso.

Artículo 1.05. Al expresar el juicio profesional que sirva de base a terceros para tomar decisiones, el contador público deberá aclarar la relación que guarda ante quien patrocina sus servicios.

Artículo 1.06. Las opiniones, informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones oficiales del Instituto.

Artículo 1.07. Los informes de cualquier tipo que emita el contador público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto.

Artículo 1.08. El contador público no deberá aceptar tareas para las que no esté capacitado.

Artículo 1.09. Al firmar informes de cualquier tipo el contador público será responsable de ellos en forma individual.

Artículo 1.10. El contador público podrá consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio o de doctrina, pero nunca deberá proporcionar datos que identifiquen a las personas o negocios de que se trate, a menos que sea con consentimiento de los interesados.

Artículo 1.11. El contador público no deberá utilizar sus conocimientos profesionales en tareas que no cumplan con la moral.

Artículo 1.12. El contador público deberá analizar cuidadosamente las verdaderas necesidades que puedan tenerse de sus servicios, para proponer aquéllos que más convengan dentro de las circunstancias. Este consejo deberá darse en forma desinteresada y estará basado en los conocimientos y la experiencia del profesional.

Artículo 1.13. Ningún contador público podrá obtener ventajas económicas directas o indirectas por la venta al patrocinador de su trabajo, de productos o servicios que él haya sugerido en el ejercicio de su profesión, excepto de aquéllas que le sean propias a su actividad como contador público.

Artículo 1.14. El monto de la retribución económica que perciba el contador público ha de estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, el tiempo que a esa labor se destine y el grado de especialización requerido.

Artículo 1.15. Una parte de la retribución económica que perciba el contador público podrá fijarse en relación a los resultados que se obtengan con su intervención, siempre y cuando la determinación de dichos resultados no quede a cargo del propio profesional. Este método de cálculo de los honorarios no deberá usarse cuando el contador público actúe como auditor independiente.

Artículo 1.16. Los contadores públicos se abstendrán de hacer comentarios sobre otro contador cuando dichos comentarios perjudiquen su reputación o el prestigio de la profesión en general, a menos que se le soliciten por quien tenga un interés legítimo en ellos.

Artículo 1.17. El contador público deberá dar a sus colaboradores el trato que les corresponde como profesionales y vigilará su adecuado entrenamiento, superación y justa retribución.

Artículo 1.18. El contador público no deberá ofrecer trabajo directa o indirectamente a empleados o socios de otros contadores, si no es con previo conocimiento de éstos, pero podrá contratar libremente a aquellas personas que por su iniciativa o en respuesta a un anuncio le soliciten empleo.

Artículo 1.19. El contador público deberá cimentar su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad profesional, observando las reglas de ética más elevadas en sus actos y evitando toda publicidad con fines de lucro o autoelogio. No deberá anunciarse o solicitar trabajo por conducto de medios masivos de comunicación o de otros que menoscaben la dignidad del contador público o de la profesión en general.

Artículo 1.20. El instituto directamente o a través de sus asociaciones afiliadas, desarrollará la publicidad institucional que juzgue conveniente y publicará el directorio de sus socios.

Artículo 1.21. No se consideran como publicidad los trabajos técnicos que elaboran los contadores públicos ni los folletos o boletines que con una presentación sobria y sencilla circulen exclusivamente entre su personal, clientes y personas que expresamente los soliciten.

d. DEL CONTADOR PUBLICO COMO PROFESIONAL INDEPENDIENTE

1) General

Artículo 2.01. El contador público expresará su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código y una vez que haya dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el propio Instituto, que sean aplicables para la realización de este trabajo.

Quando el contador público permita que aparezca su nombre en informes o documentos deberá:

- a) Indicar que debe leerse en relación a otra información que sí cumple con los términos de esta regla, o
- b) Señalar claramente que no se ha dado cumplimiento a esta regla y la forma en que ello limita su opinión profesional.

Artículo 2.02. Ningún contador público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos.

Artículo 2.03. El contador público podrá asociarse con otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones a fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien los solicite. Esta asociación sólo podrá formarse si el contador público ostenta su responsabilidad personal e ilimitada. Cuando por la naturaleza del trabajo, el contador público debe recurrir a la asistencia de un especialista y la participación de éste en el trabajo sea fundamental para alcanzar los resultados previstos, el contador público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista y deberá informar claramente a su cliente las peculiaridades de esta situación.

Artículo 2.04. El contador público no deberá aceptar tareas en las que se requiera su independencia, si ésta se encuentra limitada.

Artículo 2.05. La asociación profesional deberá darse a conocer con el nombre de uno o más socios que sean contadores públicos y sólo podrá ostentarse como firma de contadores públicos cuando tenga como finalidad ejercer en el campo de la contaduría pública y más del 50% de sus socios sean contadores públicos; en este caso, deberán exigir a sus miembros no contadores públicos el respeto a las normas contenidas en este código de ética, en todo aquello que les sea aplicable. Los socios fallecidos podrán continuar apareciendo en la razón social de la firma a que hayan pertenecido.

Artículo 2.06. Cuando algún contador público miembro de la asociación acepte un puesto incompatible con el ejercicio independiente de la profesión, deberá retirarse de su actividad profesional como tal, dentro de la propia asociación. Igual deberá suceder cuando alguno de los contadores públicos miembros de la asociación haya dejado de pertenecer a un colegio o instituto afiliado por haber sido dado de baja en los términos del artículo 5.03, o bien, cuando no siendo socio del Instituto, la Junta de Honor respectiva considere procedente tal sanción.

Artículo 2.07. Ningún contador público que ejerza independientemente permitirá actuar en su nombre a persona que no sea socio, representante debidamente acreditado o empleado bajo su autoridad. Tampoco firmará estados financieros, cuentas, informes, etc., preparados por quien no tenga alguna de esas calidades, a menos que sean derivados de los trabajos en colaboración a que se refiere el artículo 1.07.

No permitirá que un empleado o subalterno suyo preste servicios o ejecute actos que al propio contador público no le estén permitidos, en los términos de este código.

Artículo 2.08. El contador público deberá puntualizar en qué consistirán sus servicios y cuáles serán sus limitaciones. Cuando en el desempeño de su trabajo el profesional se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir desarrollándolo en la forma originalmente propuesta, deberá comunicar esa circunstancia a su cliente, de inmediato.

Artículo 2.09. El contador público no deberá ofrecer trabajo directa ni indirectamente a funcionarios o empleados de sus clientes, si no es con previo conocimiento de éstos.

Artículo 2.10. El contador público en ningún caso podrá conceder comisiones o corretajes por la obtención de un trabajo profesional. Sólo podrá conceder participación en los honorarios o utilidades derivadas de su trabajo a personas o asociaciones con quienes comparta el ejercicio profesional.

Artículo 2.11. El contador público reconoce el derecho que el usuario tiene a solicitar la prestación de los servicios que respondan mejor a sus necesidades. Por lo tanto, el contador público podrá presentar en concurso una propuesta de sus servicios profesionales, siempre y cuando se le solicite por escrito y no recurra a procedimientos que vayan en contra de la profesión y de alguno de los postulados establecidos en este código.

Artículo 2.12. El contador público en el ejercicio independiente de la profesión se abstendrá de ofrecer sus servicios a clientes de otro colega. Sin embargo, tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejos.

Artículo 2.13. El contador público a quien otro colega solicite su intervención para prestar servicios específicos a un cliente del segundo deberá actuar exclusivamente dentro de los lineamientos convenidos entre ambos. En el caso de que el cliente solicite una ampliación de los servicios originalmente establecidos para el contador público llamado a colaborar, éste no deberá comprometerse a actuar en forma alguna sin antes obtener la anuencia del contador público por cuyo conducto recibió las instrucciones originales.

Artículo 2.14. Es necesario que cuando un contador público sustituya a otro en su trabajo profesional, se dirija a él para informárselo.

Artículo 2.15. Tratándose de asociaciones profesionales, no podrán los socios contratar o hacer trabajo profesional por su cuenta, sin el consentimiento de los otros socios.

Artículo 2.16. Es contrario a la ética profesional ofrecer directa o indirectamente servicios a personas, empresas u organismos con quienes no se tengan relaciones personales o de trabajo. Asimismo no se deberán ofrecer servicios a quienes no los hayan solicitado.

2) Del Contador Público como auditor externo

Artículo 2.21. Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el contador público:

- a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tengan intervención importante en la administración del propio cliente.
- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
- e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
- g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

Artículo 2.22. El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador público en la toma de decisiones administrativas y financieras.

Artículo 2.23. En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría quienes posean título de contador público debidamente registrado.

e. DEL CONTADOR PUBLICO EN LOS SECTORES PUBLICO Y PRIVADO

Artículo 3.01 El contador público que desempeñe un cargo en los sectores privado público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios o de la cosa pública.

Artículo 3.02 Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el contador público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores públicos, aplicables al caso.

Artículo 3.03 En las declaraciones de cualquier tipo que en el desempeño de su labor presente a las dependencias oficiales tienen el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.

Artículo 3.04 El contador público no debe solicitar ni aceptar comisiones ni obtener ventajas económicas directas o indirectas por la recomendación que haga de servicios profesionales o de productos a la empresa o dependencia a la que presta sus servicios.

Artículo 3.05 Es obligatorio para el contador público mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional y participar en la difusión de dichos conocimientos a otros miembros de la profesión.

Artículo 3.06 El contador público que desempeñe un cargo en los sectores público o privado solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios indicando el carácter del puesto que desempeñe.

f. DEL CONTADOR PUBLICO EN LA DOCENCIA

Artículo 4.01. El contador público que imparte cátedra debe orientar a sus alumnos para que en su futuro ejercicio profesional actúen con estricto apego a las normas de ética profesional.

Artículo 4.02. Es obligación del contador público catedrático mantenerse actualizado en las áreas de su ejercicio, a fin de transmitir al alumno los conocimientos más avanzados de la materia existentes en la teoría y práctica profesionales.

Artículo 4.03. El contador público catedrático debe dar a sus alumnos un trato digno y respetuoso, instándolos permanentemente a su constante superación.

Artículo 4.04. El contador público en la exposición de su cátedra podrá referirse a casos reales concretos de los negocios, pero se abstendrá de proporcionar información que identifique a personas, empresas o instituciones relacionadas con dichos casos, salvo que los mismos sean del dominio público o se cuente con autorización expresa para el efecto.

Artículo 4.05. El contador público catedrático en sus relaciones con los alumnos deberá abstenerse de hacer comentarios que perjudiquen la reputación o prestigio de alumnos, catedráticos, otros contadores públicos o de la profesión en general.

Artículo 4.06. En sus relaciones con la administración o autoridades de la Institución en la que ejerza como catedrático, deberá ser respetuoso de la disciplina prescrita; sin embargo, debe mantener una posición de independencia mental y espíritu crítico en cuanto a la problemática que plantea el desarrollo de la ciencia o técnica objeto de estudio.

g. SANCIONES

Artículo 5.01. El contador público que viole este código se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

Artículo 5.02. Para la imposición de sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle.

Artículo 5.03. Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación privada
- b) Amonestación pública
- c) Suspensión temporal de sus derechos como socio
- d) Expulsión
- e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

Artículo 5.04. El procedimiento para la imposición de sanciones, será el que se establece en los estatutos del Instituto.

CAPITULO V

PROPUESTA DE ORGANIZACION Y ESTRUCTURACION DE LA FUNCION DE AUDITORIA INTERNA

A. INTRODUCCION

La propuesta de organización de esta tesis parte de organizar y estructurar una área de auditoría interna funcional y que independientemente de la características de la empresa, su giro de negocio y al sector económico a que pertenece ya sea este, estatal, paraestatal, privado u otra de forma de sociedad mercantil o figura jurídica, cumpla de forma eficiente los fines objetivos y metas que de esta unidad espera toda organización.

Sobre los aspectos teóricos de una auditoría interna o externa, de acuerdo a los antecedentes, en el aspecto netamente de ejecución se coincide que las reglas y normas personales y de ejecución del trabajo son aplicables a ambas, sin embargo la funcionabilidad en cuanto a la forma de estructurar el área de auditoría interna de tal forma que su organización represente realmente a como esta escrito en diferente definiciones, una unidad de apoyo para el análisis, gerencia y toma de decisiones se podría decir que no existen estructura diseñadas que sean de aplicación general, sin embargo la presente propuesta trata de presentar esta organización en que además de permitírsele ser de aplicación general, cumpla con los fines y objetivos para los que es creada la auditoría interna.

También uno de los propósitos que trata de cubrirse con esta propuesta de organización, es que dentro de sus funciones como auditoría interna se pueda contar con un área de evaluación que permita la participación de la auditoría en los diferentes proyectos, llámense de mejoras, de reorganización, de reingeniería, o montajes de sistema, en que por sus características tengan que requerir de opiniones sobre puntos de vista de control, asignación y duplicidad de funciones, costos beneficios, entre otros, siendo la participación del auditor interno de forma previa a su implementación y que al momento de esta, ya se encuentren integradas las opiniones del auditor interno.

Otro aspecto integrado a la organización es una auditoría de seguimiento que permita agilizar, verificar, y evaluar de forma sistemática las diferentes opiniones vertidas por los auditores internos obteniendo como beneficio, una mayor beligerancia y participacion de los auditados así como una reducción de tiempo en las auditorías recurrentes, si acaso fuesen necesarias.

Para dar forma a la estructuración y organización se propone una estructura de auditoría interna que comprenda tres grandes áreas que son:

- Auditoría Integral
- Auditoría Informática
- Auditoría de Seguimiento y Evaluación

Para iniciar la descripción sobre cada una de las áreas que integrarán la Auditoría Interna a continuación presentaré definiciones sobre auditoría interna y la relación de ésta con la auditoría administrativa y operacional en cuanto a los puntos de coincidencia.

AUDITORIA INTERNA

Una auditoría interna es aquella llevada a cabo por los empleados de una misma negociación y dependiendo de la administración de dichas empresa. La auditoría interna es una función consultiva.

El auditor interno crea y evalúa procedimientos financieros y de operación, revisa los registros financieros y contables y los procedimientos de operación, evalúa el sistema de control interno existente, resume periódicamente los resultados de una investigación continua, hace recomendaciones para mejorar los procedimientos e informa a la alta gerencia acerca de los resultados de sus hallazgos.

El rendir información financiera y de operación a la administración deberá dar un particular énfasis a los efectos futuros de los planes y decisiones. La auditoría integral por tanto trata de coordinar los objetivos individuales de las auditoría financiera, operacional y administrativa en uno solo, razón por lo cual los resultados de una auditoría financiera podrán evaluarse y analizar que origen determinado incumplimientos en políticas, planes y procedimientos, orientando por tanto su recomendación con mayor objetividad ya que podrá identificar las causas que originan tales observaciones.

El auditor interno no es independiente de la administración, aun cuando la actitud mental del auditor interno de una compañía deberá ser la de independencia.

Aún cuando la naturaleza del trabajo del auditor interno difiere en mucho sentido del trabajo del auditor externo, en un sentido amplio los objetivos de un auditor interno y de un auditor externo, son similares, o sea el evaluar e informar acerca de los estados financieros y de la contabilidad que se puede tener en los datos allí presentados, determinando además la exactitud e integridad de los registros.

Objetivo de auditoría interna.

Revisión total o parcial de estados financieros con objeto de expresar una opinión para efecto internos sobre los rubros o cuentas revisadas. Verificar, evaluar y proponer controles contables, financieros y de operación básicos.

Naturaleza

Auditoría interna es una actividad independiente de evaluación establecida dentro de una organización como un servicio a la misma organización. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficiencia de otros controles.

Objetivo y alcance

El objetivo de la auditoría interna es prestar servicio a todos los miembros de la organización en el efectivo desempeño de sus responsabilidades, a través de proporcionarles análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría, e información relacionada con las actividades revisadas. Es objetivo también de la auditoría interna la promoción de un efectivo control a un costo razonable.

La auditoría interna proviene de la auditoría financiera y consiste en una actividad de evaluación que se desarrolla en forma independiente dentro de una organización, a fin de revisar la contabilidad, las finanzas y otras operaciones como base de un servicio protector y constructivo para la administración (Gerencia: es un instrumento de control que funciona por medio de la medición y evaluación de la eficiencia de otras clases de control, tales como: procedimientos, contabilidad y demás registros, informes financieros y normas de ejecución -como presupuesto y costo standard-.)

El alcance de la auditoría interna considera el examen y evaluación de la adecuación y eficiencia del sistema de control interno de la organización y la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas.

El desarrollo y evolución de la auditoría interna ha dado lugar al establecimiento de sus propias normas para el ejercicio de esta profesión.

A continuación un resumen de las normas generales y específicas para la práctica profesional de la auditoría interna.

Independencia. Los auditores internos deben ser independientes de las actividades que auditan.

Nivel organizacional. El nivel organizacional del departamento de auditoría interna deberá ser jerárquicamente tal, que permita el cumplimiento de las responsabilidades de auditoría.

Objetividad. Los auditores internos deben ser objetivos en el desarrollo de sus auditorías.

Conocimiento técnico y capacidad profesional. Las auditorías internas deberán realizarse con la capacidad y debido cuidado profesionales.

El departamento de auditoría interna.

Personal. El departamento de auditoría interna deberá asegurarse que la experiencia técnica y la formación académica de los auditores, sean las apropiadas para realizar las auditorías.

Conocimientos, experiencias y disciplina. El departamento de auditoría interna deberá contar u obtener los conocimientos, experiencia y disciplinas necesarias para llevar a cabo sus responsabilidades.

Supervisión. El departamento de auditoría interna deberá asegurarse que las auditorías son supervisadas en forma apropiada.

El Auditor Interno.

Cumplimiento con las normas de auditoría aplicables.

Aspectos comunes de las diferentes auditorías (financiera, interna, administrativa y operacional).

Las características en común son:

- 1. Toda auditoría efectúa mediciones referidas a normas predeterminadas y aplicables.**
- 2. Las cuatro tienen carácter deductivo y, por tanto, son disciplinas en las cuales se requiere juicio.**
- 3. Aunque el proceso de formular juicios se asemeja en metodología al de la ciencia, en la auditoría las conclusiones alcanzadas se basan en muestras mas pequeñas.**
- 4. La independencia es imperativa en todas las clases de auditoría.**

B. ORGANIZACION Y ESTRUCTURA

1. Auditoría Integral

a. Introducción

La auditoría integral, es propuesta a ser incorporada como tal en la organización debido a las características de los objetivos de toda auditoría interna, en que además de brindar el apoyo necesario para la toma de decisiones, su labor debe estar orientada a la verificación, seguimiento y recomendaciones de control interno en cuanto a la confiabilidad y seguridad de la información, la salvaguarda de los activos, el promover la eficiencia de operación así como provocar la adhesión a las políticas prescritas por la institución, teniendo también como objetivo derivado de su trabajo el lograr la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones, la institución y sus métodos de trabajo.

Generalmente y tradicionalmente, tanto a nivel de auditoría interna y externa el enfoque es hacia la auditoría contable financiera o sea la verificación de cifras, opiniones sobre éstas y sobre su control interno contable.

Sin embargo la tendencia actual es la de buscar una globalización en el desarrollo de una auditoría en la que no se determinen únicamente los errores sino que se profundice, no solamente sobre la deficiencia detectada sino que se efectúen trabajos sobre el sistema de operación en sí y los aspectos funcionales de esto.

Sobre este aspecto creo que es la oportunidad para una auditoría interna de brindarles a los directivos de la empresa, la razón de ser de la auditoría, que ya no es la de "descubrir fraudes" o "detectar robos", únicamente, sino más bien demostrarles que en realidad somos una unidad de apoyo en la que podrá tomar decisiones preventivas y correctivas que contribuyan de una mejor forma a una sana y eficiente administración y toma de decisiones.

De la auditoría integral se derivaría la ventaja de analizar causas y efectos bajo una perspectiva múltiple, abarcando los procedimientos, políticas, planes, objetivos, planes y programas institucionales, permitiendo establecer mecanismos y sugerencias más directos y objetivos al conocer como resultado de su análisis el origen de las inconsistencias detectadas ya sean éstas de carácter financiero, operacional o administrativo.

b. Objetivo

Revisión de los aspectos contables-financieros, operacionales y administrativos de la entidad sujeta a revisión en una misma asignación de auditoría.

Lo que se pretende con la auditoría integral es que el auditor, con base en los conocimientos adquiridos en los otros tipos de auditoría, aplique en su revisión un enfoque integral (revisión de estados financieros, operaciones y aspectos administrativos), con un solo interés: que los resultados de su gestión sean mas amplios y ambiciosos en beneficio de la entidad a la que presta sus servicios.

Este enfoque de auditoría integral se aplica preponderantemente en profesionales de la auditoría que dependen laboralmente hablando, de la organización en donde la practican. Es excluyente en este contexto el auditor de estados financieros (contador público externo), en virtud de que el objetivo de su intervención es claro y definido: emitir un dictamen; y no debe apartarse de ello o intervenir en otras actividades o revisiones para los que no fue contratado. Las bases que sustentan el ejercicio de la auditoría integral descansan en las siguientes consideraciones y criterios:

Primero:

Todo buen auditor (interno, operacional o administrativo con relación laboral directa hacia la entidad a la que presta sus servicios) sabe y reconoce que el pilar mas sólido en que sustenta su actuación y que debe vigilar por él, es el control interno. La definición más aceptada y reconocida al respecto dice: el control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y contabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración.

De esta definición se determinan cuatro objetivos del control interno, mismos que se relacionan con cada tipo de auditoría y que son los siguientes:

Objetivo 1: obtención de información financiera veraz y confiable (auditoría interna tradicional).

Objetivo 2: promoción de eficiencia en la operación de la entidad (auditoría operacional).

Objetivo 3: que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la entidad (elemento para la auditoría administrativa).

Objetivo 4: protección de los activos de la entidad (resultado de la observancia de los otros tres objetivos).

La corriente moderna en materia de control interno, nos dice que éste se divide en dos grandes áreas: control financiero-contable y el control administrativo. La conjunción de ambas da lugar al sistema integral de control interno. Este sistema es uno e indivisible; o sea, en la verificación de la observancia de sus objetivos se deben cubrir los cuatro y no ver a cada uno en forma aislada, en cuyo caso se estaría entrando a una revisión "parcial" del control interno faltando así el auditor a su principio básico de vigilar por el sistema en su conjunto.

Segundo:

Existen ciertas bases de estudio, análisis y conocimientos que el auditor, llámese interno, operacional o administrativo debe tener de la entidad a auditar; es decir, cada uno de ellos debe recorrer el mismo camino para identificarse con la entidad, así como para conocer la función sujeta a auditoría y las condiciones ideales (financieras operacionales y administrativas) que deben prevalecer y que sirven de base para efectuar sus comparaciones y llegar a conclusiones:

Tercero:

No existe una línea perfectamente definida que indique en una revisión de auditoría donde inicia y donde termina la auditoría interna, la auditoría operacional y la auditoría administrativa. Póngase por caso la revisión de los procedimientos (el primer problema que se encuentra es que habrá quien los llame procedimientos de operación y otros dirán que son administrativos), un procedimiento (como parte integrante de un sistema), por su lógica de acción es operativo, pero también está encuadrado dentro de disposiciones y políticas administrativas y obviamente por medidas elementales de protección de activos (una de ellas de las más importantes, es que se encuentren registrados en la contabilidad).

Cuarto:

Los resultados de operación de una entidad se deben consignar en los estados financieros. Una de las fases de revisión de la auditoría de estados financieros implica la revisión de las transacciones y operaciones (las que generan ingresos o costos y gastos) y que son registradas en las cuentas llamadas de resultados. Pero para operar se debió contar con políticas o disposiciones administrativas que normaron esas operaciones; a manera de ejemplo: políticas de compra de materiales y suministros, planes y programas de producción, políticas de precios de venta, políticas de crédito, etc.

En síntesis, para auditar resultados de operación (consignados en estados financieros) se deben revisar las operaciones que les dieron efecto y las disposiciones administrativas con base en las cuales se operó.

Para revisar aspectos operacionales se debe recurrir a las mismas disposiciones administrativas que los gobiernan y cerciorarse que el resultado de esas operaciones esté correctamente contabilizado. Para revisar funciones administrativas habrá que recurrir a las operaciones para calificar qué tan efectivas han sido aquellas, además de analizar en su conjunto en los estados financieros, facilitando el seguimiento de operaciones.

c. Auditorías Contable y Financiera

Para los efectos de estructuración interna de cada área de auditoría interna, la auditoría integral cumplirá con las funciones y objetivos de las siguientes auditorías:

Auditoría Contable Financiera

Auditoría Administrativa

Auditoría Operacional

Objetivos de la auditoría contable y financiera

El objetivo del auditor interno en las auditorías contables y financieras radica en la evaluación del sistema de control interno. Para apreciar lo adecuado de un sistema de control interno se requiere determinar:

- a) si existe en teoría un instrumento de control satisfactorio y
- b) si en la práctica está trabajando en forma eficiente.

Un adecuado sistema de control interno da la seguridad de que:

- 1) Los activos de la empresa están apropiadamente contabilizados y protegidos contra pérdidas por fraude, robo o contingencias asegurables.
- 2) Las operaciones financieras son convenientemente clasificadas y registradas en los registros contables.
- 3) La información contenida en los estados financieros e informes está presentada en una forma precisa y elocuente.
- 4) El trabajo requerido se lleva a cabo en forma oportuna.

En este tipo de auditorías se pone énfasis fundamentalmente en lo adecuado de los controles contables, incluyendo los planes de organización existentes, para asegurar la separación de las funciones relativas a la contabilización y presentación de información de las relacionadas con la custodia de los activos y los sistemas de autorización y aprobación.

La actitud ante la auditoría contable y financiera

La primera etapa en las auditorías contables y financieras consiste en definir la finalidad de la auditoría. Sin una clara comprensión de los objetivos que deban alcanzarse, el auditor no contará con un camino claro que seguir en el curso del examen.

Una segunda etapa radica en la elaboración de un programa de auditoría interna aparejado a los objetivos de la misma y adaptado a los métodos y procedimientos de contabilización de acuerdo a las características de la entidad. Esto significa la selección de las técnicas de auditoría que se emplearan.

Un elemento del programa de auditoría consistirá en la revisión de las políticas contables establecidas, y los procedimientos que gobiernan en particular a las actividades implicadas. Esta revisión incluye un análisis para determinar si el control general es adecuado y descubrir posibles fallas.

La siguiente etapa consiste en el examen de una muestra de las operaciones individuales para determinar si los procedimientos están siendo seguidos. Esto cubre en primer término la determinación del alcance de la muestra, en segundo término la selección del grupo de operaciones que será revisada en detalle y finalmente la verificación de las operaciones seleccionadas, por medio del examen de la evidencia comprobatoria.

Habiendo revisado las políticas y procedimientos y examinado las operaciones, el auditor deberá hacer una apreciación de los resultados obtenidos por mediación de su examen y formarse una opinión en cuanto a las diferentes fases. Por ejemplo, las políticas y procedimientos podrían ser adecuados y los empleados haber seguido los procedimientos en todos sus aspectos, caso en el cual los resultados serían eminentemente satisfactorios; sin embargo, si los procedimientos no se siguen, se daría lugar a una desviación del plan original y quizá a serias deficiencias.

Por otra parte, si las políticas o procedimientos no son tan buenos lo que podría causar deficiencias en los controles, pero son seguidos al pie de la letra por los empleados que efectúen a diario las actividades, los resultados obtenidos podrán ser peores que si los empleados reconocieran deficiencias en los procedimientos e idearan sus propios métodos para subsanarlas. En este último caso, aun cuando los resultados obtenidos fuesen satisfactorios, el auditor tendría, a pesar de ello, la responsabilidad de informar los hechos y recomendar la mejora en los procedimientos, ya sea reconociendo los métodos desarrollados por los empleados o encontrando otros medios más eficientes para lograr los mismos objetivos.

En auditoría interna es extremadamente importante que los resultados del examen sean discutidos con los empleados y gerentes correspondientes antes de que el informe de auditoría sea emitido.

La siguiente etapa consiste en la preparación de un informe oficial dirigido a los diferentes niveles de administración relacionados con la fase particular de actividades que se ha cubierto. Estos informes describen, en estilo narrativo, los resultados del examen del auditor. En la mayor parte de los casos se confiere al auditor interno la responsabilidad de verificar que las acciones correctivas necesarias han sido hechas con el objeto de solucionar las deficiencias mencionadas en el informe.

d. Auditoría Administrativa

En todo campo del conocimiento, los crecientes avances tecnológicos, toman descatolizados conceptos o denominaciones empleadas sin reservas hasta entonces. Así ha ocurrido específicamente con la auditoría: la extensión de alguna tarea o funciones, como consecuencia del desarrollo tecnológico, ha hecho auge los expertos se vieran obligados a buscar nuevas designaciones para las resultantes.

En nuestro medio se recurre, casi siempre, al término con el cual se caracteriza la primitiva área de actuación, con la adición del concepto que trata de precisar la novedad producida. De esta manera al término de auditoría se ha adicionado la palabra administrativa, para denotar la expansión de las actividades de examen y evaluación a ciertas áreas o funciones operacionales, no relacionadas directamente con los aspectos cubiertos por la auditoría financiera (tradicional).

El American Institute of Management (Instituto Americano de Dirección) aplica la expresión auditoría administrativa (Management Audit), a tareas que se realizan para la evaluación de la gestión administrativa de ciertos organismos. Por otra parte, en algunas reuniones nacionales e internacionales especializadas se ha empleado con frecuencia el término.

Con el propósito de que tenga sentido una teoría sobre auditoría administrativa es necesario presentar una clara definición del término. La expresión se ha usado de diferentes maneras por personal con intereses profesionales variados. Al respecto los autores H. Langerderfer y J.C. Roberto, nos dicen: "los consultores administrativos han aludido a la auditoría administrativa en el contexto de la evaluación organizacional con el propósito de definir y explicar áreas-problemas.

Los auditores internos frecuentemente aluden a sus auditorías internas o auditorías operativas denominándolas en ocasiones "auditorías administrativas". El aspecto distintivo de estos diversos usos del término, es que cada caso de auditoría (funcional, procesal o analítica), se lleva a cabo según el sentido que tiene esta auditoría para la dirección superior.

Otras definiciones de auditoría administrativa se han formulando en un contexto independiente de la dirección superior, a beneficio de terceras partes.

Aún cuando ya se ha escrito sobre auditoría administrativa, hasta la fecha no se ha hecho un esfuerzo formal por construir un marco para este tipo de auditoría. Para delinear tal marco, se debe tener en cuenta lo siguiente:

1. Analizar el criterio para una auditoría administrativa
2. Establecer normas de desempeño
3. Elaborar informes sobre auditoría administrativa
4. Crear procedimientos de auditoría administrativa

Análisis del punto numero 1: analizar el criterio para una auditoria administrativa

Sobre este aspecto pueden establecerse tres premisas:

- 1. La auditoría debe tratar con lo objetivo y apreciable. Se define lo objetivo como desprendido, imparcial y sin prejuicios.**

Esta definición puede satisfacerla un auditor con experiencia, que ejerza un juicio profesional sobre: la calidad de la administración y de los que hacen administración (gerentes), la calidad de los procesos mediante los cuales operan, la calidad de la función social, etc.

- 2. La auditoría debe tener relación con el presente y con el futuro.**

El auditor debe examinar y evaluar aquello que existe actualmente. Respecto a la relación con el futuro, una auditoría no puede hacer un pronóstico, sin embargo esto no quiere decir que el futuro se ignore totalmente.

La auditoría administrativa es constructiva.

La perspectiva actual de la administración está orientada básicamente hacia el futuro y por lo tanto al evaluar a la administración del presente, debe tomarse en cuenta implícitamente el futuro.

De esta manera, lo que el auditor administrativo debe hacer, es medir y evaluar si la dirección está llevando a cabo adecuadamente o no sus funciones orientada al futuro. Esto implica una auditoría de procedimientos, que constituye con toda claridad una porción de la auditoría administrativa.

- 3. La auditoría debe producir un resultado que sea fácil de entender y usar.**

La auditoría administrativa debe generar un resultado final que sea fácil de comprender y utilizar por los diferentes interesados: los usuarios de la información que arroje el informe. Una información que realmente transmita los hechos esenciales, es la culminación del trabajo del auditor.

Análisis del punto numero 2: Establecer normas de desempeño

Para desarrollar una auditoría administrativa, un prerequisite importante es la formulación de normas de desempeño administrativo que pueden expresarse en términos específicos. Estas normas son necesarias para evaluar tanto los procedimientos de control como los resultados.

El propósito principal que la dirección superior busca, es lograr el efectivo control administrativo sobre las operaciones del organismo; a fin de alcanzar este control la administración establece un conjunto de sistema y procedimientos.

Análisis del punto 3 : Elaborar informes sobre auditoría administrativa .

El informe de auditoría administrativa debe ser elaborado en base a los resultados que se obtengan de la evaluación efectuada y el cual debe ser de carácter constructivo e incluyendo en sus observaciones y recomendaciones , la causa, origen y efecto derivados de cada uno de los hallazgos y recomendaciones.

Análisis del punto 4 : Crear procedimientos de Auditoría Administrativa.

Toda organización cuenta al menos con procedimientos básicos administrativo y de control, en este sentido la auditoría administrativa para los fines de su revisión debe iniciar con establecer sus procedimientos de revisión , tomando en consideración las políticas , métodos y procedimientos establecidos en el organismo. Los procedimientos variarán se estableciera en relación a las características operativas y de políticas de cada empresa.

e. Auditoría Operacional

Concepto

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.

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:

Primero: En la emisión de opiniones sobre el estado actual de lo examinado. (diagnóstico de obstáculo).

Segundo: En la participación para la creación o diseño de sistemas, procedimientos, etc., interviniendo en su formación.

Tercero: En la implantación de los cambios e innovaciones. (implantación de sistemas).

La auditoría operacional persigue: detectar problemas y proporcionar bases para solucionarlos, prever obstáculos a la eficiencia, presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes, metas y objetivos.

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 tiendan a eliminarlos.

Metodología para la ejecución de la auditoría operacional

Antes de entrar a la metodología propuesta para el ejercicio de la auditoría operacional, metodología que en sí encierra la filosofía de esta disciplina; cabe señalar cuatro consideraciones básicas que ilustrarán de manera mas clara lo que se debe entender por esta nueva especialidad del contador público, y nueva variante en la práctica de la auditoría en general.

Primera: la auditoría operacional es una actividad que conlleva como propósito fundamental el prestar un mejor servicio a la administración proporcionándole comentarios y recomendaciones que tiendan a mejorar la eficiencia y eficacia de las operaciones de una entidad.

Segunda: aún cuando la costumbre ha asignado el nombre de auditoría operacional, en el ejercicio o en su práctica el auditor operacional no únicamente debe revisar la operación en sí, habrá de extenderse a la función de esta operación. Poniendo un ejemplo, si se revisa la operación de facturación, esta se inicia de hecho, en el departamento de embarques, (así ya se entró a la operación de embarcar), y concluye al enviar la factura para su cobro (en este momento el auditor debe cerciorarse de que efectivamente es recibida, y automáticamente ya alcanzó la operación de crédito y cobranza). Concluyendo la auditoría operacional debe ser una función de operación dada; en el ejemplo se denominará: auditoría de operación a la función de facturación.

Tercera: la auditoría operacional es un gran reto a la capacidad y calidad profesional del contador público como auditor operacional. Para una buena ejecución de esta técnica requiere introducirse en otras disciplinas como son, a manera de ejemplo: análisis de sistemas, ingeniería industrial (para revisar costos y producción), mercadotecnia (para revisar ventas), relaciones industriales (para revisar la administración de los recursos humanos).

Cuarta: concomitante con la conclusión anterior, puede saltar la duda de cómo un individuo, como el auditor operacional, que no tiene ningún entrenamiento específico sobre ciertas áreas, puede ser útil. La respuesta a esta duda descansa en los aspectos de control, lo cual es común a cualquier actividad operacional.

La metodología a seguir para el ejercicio de la auditoría operacional conlleva la observación de las siguientes etapas y en la misma secuencia que están presentadas:

Primero. El auditor operacional deberá identificarse y/ o llevar a cabo un estudio general de la entidad que será objeto de auditoría.

Segundo. Efectuar un análisis específico de la función que estará sujeta a auditoría cubriendo además, en esta etapa, el estudio y evaluación del control interno.

Tercero. Conocer, en estricta teoría, los controles y actividades operacionales ideales de la función sujeta a revisión. Para el efecto, el practicante de la auditoría operacional se auxiliará con literatura especializada o de consulta, o con cuestionarios que indiquen los puntos clave de la función que se está revisando y se pretende optimar.

Cuarto. Esta fase, concretamente, es de combinación: lo actual con lo ideal o lo que debe ser.

Quinto. Formalización, discusión previa y presentación del informe de auditoría operacional.

Sexto. Dar seguimiento a los hallazgos y recomendaciones presentados por el auditor operacional para cerciorarse que su trabajo tuvo un resultado o beneficio positivo.

2. Auditoría Informática

a. Introducción

En la actualidad, con los avances tecnológicos y el desplazamiento de procesos rutinarios contables y administrativos, que de hacerse de forma manual o semi-automatizado, han pasado a ser realizados en procesos automáticos en pequeños, medianos o grandes, equipos. De paquetes sencillos y prácticos para inventarios o efectuar rutinas de cálculos nada complejas y operadas en microcomputadoras con paquetes básicos como excel, lotus y otros similares, se encuentran en el mercado software contables, de inventarios, bancarios, de cuentas corrientes, financieros y otros, hasta software diseñados a la medida de las necesidades de cada una de las entidades.

La funcionalidad de los softwares y la accesibilidad de hardware conforme a los requisitos de cada una de las entidades conforme a sus recursos y necesidades, han originado este desplazamiento manual, sin embargo esto ha traído como consecuencia que los controles se vean debilitados, ya que se originan transacciones, autorizaciones, desembolsos, comprobantes automáticos, razón por la cual se requiere de un auditor con conocimientos informáticos que puedan interpretar programas, rutinas, análisis de hardware, capacidad y especialización de equipos, es decir se requiere adaptar al auditor interno hacia el mismo objetivo, pero con otras herramientas, como son la especialización en informática y sus aspectos importantes, que le permitan proyectarse como un auditor interno actualizado y a fin de garantizar, la confiabilidad, consistencia y oportunidad de la operación, la salvaguarda de los activos y la protección de los recursos de la entidad.

La Auditoría Informática es una unidad especializada de la Auditoría Interna, cuya finalidad es la revisión y evaluación de los sistemas, procedimientos y recursos informáticos, respecto de su eficiencia, eficacia, seguridad y control, con el propósito de garantizar la utilización óptima y salvaguarda efectiva de los mismos y encauzar el sano desarrollo de las actividades para el logro de los objetivos de la institución.

b. Objetivos

La Auditoría Informática Y A TRAVES DE LAS EVALUACION QUE ESTA EFECTUE TENDRA COMO OBJETIVO EL VELAR POR LAa exactitud e integridad de los procesos informáticos; lograr la efectividad y eficiencia de los sistemas; verificar la adecuada adquisición, desarrollo y uso de los recursos computarizados en el marco del Plan Estratégico Informático y conforme con las políticas y estándares establecidos; así como de evaluar principalmente, las funciones de salvaguardar los activos y la confiabilidad de los registros contables automatizados.

1) Objetivos Generales

- Velar por la confiabilidad e integridad de la información.
- Evaluar el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, normas, reglamentos, objetivos y metas establecidos.
- Evaluar la utilización económica y racional de los recursos computacionales.

2) Objetivos Específicos

- Evaluar el sistema de control interno respecto a los activos de los sistemas de información que incluyen los softwares, programas de soporte del sistema, aplicaciones, archivos de datos, documentación y suministros.
- Verificar que se apliquen los procedimientos y técnicas encaminados a lograr que la información que se procesa en los sistemas automatizados de la institución, sean el fiel reflejo de los documentos originales.
- Evaluar el cumplimiento de los objetivos de los sistemas de información desarrollados e instalados en la entidad.
- Evaluar que los resultados que produzcan los sistemas de información desarrollados e instalados en la entidad, sean correctos y completos, empleando el menor costo posible de los recursos de procesamiento de datos.

De acuerdo a las áreas funcionales, la Auditoría Informática desarrollará entre otras funciones, las siguientes:

1. En los Sistemas en Desarrollo
 - a) Verificar el apego a la metodología de desarrollo de sistemas adoptada por la entidad
 - b) Planificar e incluir pistas de auditoría y controles que aseguren la calidad de la información.
 - c) Verificar preparación de manuales de operación y usuario; pruebas de programas y del sistema en base a estándares.
 - d) Evaluar los resultados de las pruebas para determinar si las diferentes aplicaciones y subsistemas funcionan adecuadamente .
 - e) Verificar la existencia de un adecuado control de acceso lógico e identificación de usuarios por medios informáticos.

2. En el aspecto Organizacional y Funcional del área de Informática
 - a) Evaluar si las normativas de procedimientos cumplen con los requisitos que aseguren un adecuado control interno.
 - b) Revisar la documentación de los sistemas en base a estándares establecidos.
 - c) Evaluar la eficiente utilización de hardware y software.
 - d) Verificar el mantenimiento de los equipos, tanto en materia preventiva como el grado de satisfacción y oportunidad del servicio técnico de reparaciones.
 - e) Comprobar la implantación y funcionamiento de las medidas de seguridad física y lógica en el centro de procesamiento de la información y los planes de contingencia.
 - f) Analizar si son suficientes y adecuados los planes de capacitación y actualización técnica del área informática.
 - g) Verificar la existencia y utilización de políticas para la administración de passwords y/o claves de acceso.

3. En el aspecto Organizacional y Funcional de las áreas usuarias de Informática
 - a) Verificar el cumplimiento a las normas de seguridad física y equipamiento del área y las establecidas para el acceso al sistema contable.
 - b) Evaluar el grado de satisfacción informática del área y la previsión de las necesidades futuras en el Plan Estratégico Informático.
 - c) Evaluar el uso eficiente del equipamiento informático y software asignados al área.
 - d) Evaluar la capacitación adecuada del área.

4. En el ámbito de la Auditoría Interna
 - a) Elaborar sistemas de información que faciliten la labor de los auditores.
 - b) Dirigir cursos de capacitación al personal de Auditoría sobre el uso de paquetes de software útiles para lograr un mejor desempeño de las labores.
 - c) Evaluar y proponer la actualización tecnológica del personal de Auditoría, en materia informática.
 - d) Soporte para la resolución de problemas técnicos que surjan en la utilización del equipo de microcomputación.
 - e) Divulgar medidas de seguridad sobre equipo de computación.

5. A nivel del sistema de información.
 - a) Evaluar el grado de conexión de los sistemas informáticos implementados, en proceso de desarrollo y previstos para el futuro, a fin de integrar un sistema de información integrado, seguro y oportuno.
 - b) Evaluar periódicamente el procedimiento de control de accesos al sistema de información, la eficiente asignación de contraseñas, su correcta utilización y analizar la bitácora de los sistemas.

3. Auditoría de Seguimiento y Evaluación

a. Introducción

La auditoría de seguimiento y evaluación se puede considerar que es una actividad que el auditor realiza, de una forma circunstancial, en cuanto al seguimiento, ya que generalmente tiene conocimientos de los avances en la implementación de las recomendaciones únicamente, cuando se va a realizar una auditoría recurrente, y en cuanto al aspecto de evaluación cuando se realiza el estudio y evaluación del control interno, ambos con características a posteriori.

En este sentido considero que la labor de un auditor no puede considerarse realizada, si la observación y recomendación propuesta no fue implementada por la entidad, entonces el tener una actitud pasiva ante el seguimiento de una recomendación origina que los directivos de la entidad hagan caso omiso de las recomendaciones ya que se pueden interpretar como no importantes, y por otra parte está originando que la auditoría interna no esté contribuyendo hacia el cumplimiento del control interno administrativo y contable de la entidad, ya que a pesar de que existe un informe emitido, sus recomendaciones no son implementadas.

Es por esta razón que la actividad del seguimiento debe considerarse con la importancia que es requerida, con el objetivo de que a través de ésta pueda considerarse el trabajo del auditor cumplido y por tanto contribuir de forma positiva con la entidad.

También la evaluación no debe considerarse como una actividad únicamente a priori, sino que el auditor debe involucrarse en aquellos proyectos que por sus características requieran de su participación.

b. Auditoría de Seguimiento

Esta auditoría representa el establecer de forma sistemática, un adecuado mecanismo que le permita dar seguimientos a las observaciones y recomendaciones de auditoría, ya sean de carácter integral, informático, financiero, administrativo u operacional.

La función de esta auditoría trata de minimizar el tiempo de las auditorías recurrentes, y a su vez persigue contribuir realmente con la entidad en el cumplimiento del control interno y de los procedimientos administrativos y contables.

La funcionalidad de la auditoría de seguimiento, consiste en la identificación y priorización de los informes sujetos a seguimiento, tomando en consideración, el tiempo transcurrido, la respuesta obtenida de los funcionarios o acciones tomadas por las autoridades superiores, la importancia de las observaciones y recomendaciones, y la calendarización de sus actividades que deben establecerse en coordinación y de acuerdo a los programas de trabajo de la auditoría integral y la auditoría informática.

El auditor encargado de seguimiento de tener un amplio criterio profesional, que le permita evaluar la naturaleza y objetividad de las observaciones sujetas a cumplimiento y que aún habiendo sido discutidas con el auditado estas hayan sido parcialmente implementadas o modificadas, debiendo analizar con el área sujeta a seguimiento el porque de las modificaciones u omisiones en su implementación. Debiendo informar y emitir su opinión al respecto.

c. Auditoría de Evaluación

La auditoría de evaluación cumplirá objetivos a lo interno y externo de la auditoría.

A lo interno cumplirá funciones de control de calidad en cuanto a los trabajos realizados por la auditoría integral, informática y de seguimiento, con el objetivo de evaluar que los papeles de trabajo, su contenido e informe a emitirse cumplan con las normas relativas a la ejecución del trabajo y las relativas al informe, así como el cumplimiento de las disposiciones administrativas internas.

Este tramo de control de calidad en una auditoría además de incrementar el nivel de independencia y objetividad del auditor, brinda una mayor seguridad y razonabilidad sobre los resultados derivados de los exámenes practicados.

A lo externo la función a desempeñar consistirá, en la revisión, análisis y participación en proyectos, programas de mejoras, o procedimientos a implementarse con el objetivo de que con la participación del auditor y las recomendaciones que presente sean incorporadas antes de su puesta en marcha.

De acuerdo a las tendencias administrativas actuales lo ideal consiste en que los sistemas, procesos o procedimientos a implementarse cuenten con la retroalimentación y prevención necesarios a fin de que comiencen a funcionar con el mínimo de errores e inconsistencia.

De esta forma la auditoría de evaluación contribuye con la administración en su calidad de apoyo y asesoría hacia ésta, mejorando por tanto la imagen del auditor y a su vez ampliando su participación y proyectándose como una unidad de consulta y asesoría hacia la alta dirección, contribuyendo también a ser fuente de información para la toma de decisiones.

4. Niveles de Jerarquización de la Auditoría Interna

Para un adecuado desarrollo del trabajo de auditoría interna y para lograr el cumplimiento objetivo y adecuado de sus planes y metas, se requiere, tal como lo indican las normas, de un alto grado de independencia, aun cuando sea un empleado de esa entidad.

Por esta razón la jerarquización del área de auditoría interna de una entidad tiene una relación equivalente, en cuanto a su grado de independencia, siendo por eso que se considera como una teoría, de que la auditoría interna en una entidad, no debe depender de una autoridad de la cual se espera también que sea auditada, considerando por tanto que el nivel jerárquico adecuado debe ser de la autoridad máxima de una entidad.

Esta autoridad máxima variará según el tipo de entidad, y sus características particulares ya que como se vió en los capítulos precedentes las auditorías internas estatales, si bien administrativamente tienen una dependencia administrativa de la entidad, técnica y funcionalmente están coordinados y en estrecha relación con las autoridades reguladoras de control estatal.

En cuanto a empresas privadas y dependiendo de la organización y tamaño de la entidad, la autoridad máxima podría ser representada por el consejo de dirección, o consejo directivo de la entidad, siendo representado gráficamente en el nivel inmediato inferior de este consejo directivo y por encima del gerente general o director general ya que éstos son sujetos de auditoría.

C. ASIGNACION DE RECURSOS

A fin de contar con un alto nivel de independencia mental y funcional, la auditoría interna debe contar con los recursos humanos, materiales y financieros que le permitan ejecutar integralmente su programa de trabajo.

La unidad de auditoría interna es una unidad implantada por la administración de una entidad, por lo tanto esta administración deberá asignar los recursos requeridos.

En cuanto a los recursos humanos, además de ajustarse a lo indicado en las normas personales de auditoría, por las características de la estructura propuesta, los profesionistas que la integren no deberán ser únicamente contadores públicos, sino que también deberán integrarse profesionistas de otras disciplinas tales como administradores de empresas, economistas, licenciados o ingenieros en informática.

La auditoría interna debe de evaluar en cada uno de los reportes que emita el efecto positivo que podría tener la implementación de sus recomendaciones principalmente cuando éstas están originen disminución de gastos o incrementos de productividad y eficiencia .

El objetivo de tratar de establecer una relación costo-beneficio de los resultados que presente la auditoría interna en con el objetivo crear una concientización en los administradores respecto ésta, y orientada a disminuir la visión administrativa hacia la auditoría de que es una generadora de gastos y revertirla a que es una generadora y promotora de ahorro, productividad y eficiencia , además de ganar la confianza y el reconocimiento como una instancia de apoyo , y asesoría para la toma de decisiones de la dirección superior.

D. FUNCIONES GENERALES

1. Analizar, verificar y evaluar si las operaciones financieras se conducen y realizan adecuadamente.
2. Analizar si los informes financieros que se generan en todos los componentes de la entidad, se presentan razonablemente.
3. Verificación del uso adecuado de los recursos y activos de la entidad.
4. Evaluación y análisis en cuanto a la efectividad, eficiencia y economía con que es administrada la entidad.
5. Comprobar el cumplimiento y apego de los procedimientos y políticas de la entidad.
6. Revisar parcial o totalmente las operaciones de la entidad.
7. Elaboración de planes y programas de trabajo.
8. Sugerir a la administración de la entidad las observaciones y recomendaciones derivadas de su trabajo.
9. Establecer y elaborar el programa anual de trabajo.
10. En lo que corresponde, cumplir y hacer cumplir las normativas y procedimientos de carácter fiscal y otras.
11. Emitir los informes de evaluación respectivos a las autoridades superiores.
12. Efectuar el seguimiento a los informes de auditoría, emitiendo el informe respectivo
13. Efectuar auditorías informática emitiendo el informe respectivo.

E. PROGRAMA DE TRABAJO

En los primeros años de la auditoría interna, no era poco común que el auditor general estableciera un programa anual bajo el mismo molde y quizá siguiendo la misma secuencia del tradicional examen anual efectuado por el contador público independiente. Poco después, a medida que los auditores internos empezaron a preocuparse por evaluar las actividades de diferentes departamentos y unidades de la organización y a medida que ponían énfasis en el cumplimiento de las políticas de la empresa y el análisis de los procedimientos de operación, los métodos para la preparación de los programas de auditoría interna fueron drásticamente revisados.

La antigua orientación consistía en seleccionar y programar los proyectos de auditoría con base en renglones de los estados financieros. En el curso de la comparación de estas cantidades con los registros contables, se efectuaba un análisis de los procedimientos de contabilidad y las rutinas de operación. Las fronteras impuestas a este tipo de proyectos de auditoría raras veces coincidían con el área de operaciones de un solo departamento y, en consecuencia, dificultaban la evaluación del rendimiento total de una de las unidades particulares de la compañía. Los nuevos métodos de programación de los proyectos de auditoría interna consiste en trabajar con base en las gráficas de organización y manuales de políticas, métodos y procedimientos, así como en los estados financieros.

Esta actitud refleja el hecho de que la auditoría interna abarca toda la empresa y no está necesariamente limitada a asuntos contables y financieros.

El programa de auditoría interna para una empresa determinada está sujeto a cambios de importancia de un año al siguiente. En muy raras ocasiones es posible completar en el curso de un año una investigación cabal de todas las unidades de la organización que requieren la atención del auditor interno, sin mencionar los proyectos provenientes de otras fuentes. La necesidad de un análisis completo y esmerado de los procedimientos de operación como base para hacer una crítica constructiva, impide que se efectúe una rápida revisión general de todo el panorama financiero como la lleva a cabo anualmente el contador público independiente.

El auditor interno de una empresa, normalmente prepara un programa de auditoría interna para los siguientes dos o tres años mismo que es efectuado tomando en consideración las necesidades de evaluación de las áreas operativas.

Al seleccionar los proyectos específicos de auditoría que serán incluidos en el programa para el año siguiente, normalmente se escogen de una larga lista de proyectos que requieren investigación. Esta larga lista representa una reserva de posible trabajo futuro, la cual es ampliada de tiempo en tiempo a medida que nuevos problemas se presentan a la atención del auditor interno.

Algunos proyectos de auditoría deben ser efectuados cada año, otros cada dos o tres años, y otros más no tienen carácter repetitivo, si se cumple con la implementación de la auditoría de seguimientos un adecuado programa de auditoría de seguimiento, los resultados de auditorías esporádicas, rutinarias o de carácter especial, siempre tendrán una atención programada para su verificación y cumplimiento independientemente del carácter y temporabilidad de la auditoría.

Adicionalmente, el departamento de auditoría interna recibe peticiones especiales para conducir investigaciones que no están incluidas en el programa anual. Estos proyectos pueden no haber sido programados por adelantado en vista de que las condiciones que los hicieron necesarios no existían, o se desconocían al momento de planear el trabajo de auditoría del año futuro.

F. PRESENTACION DE OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES

En auditoría interna es extremadamente importante que las observaciones y recomendaciones como resultado del examen sean discutidos con los empleados y gerentes correspondientes antes de que el informe de auditoría sea emitido.

Esta precaución evita la dificultad con que se ha tropezado en empresas en las que el auditor interno es considerado un adversario hostil que sólo busca errores y deficiencias en el trabajo diario para reportarlos inmediatamente a la alta gerencia, sin dar oportunidad a los empleados responsables de comprender el problema y encontrar los medios para corregir la deficiencia. En muchos casos, lo más conveniente es efectuar una revisión de los resultados del trabajo del auditor (Auditoría de Evaluación) antes de la redacción del informe final correspondiente, con objeto tanto de cerciorarse de que el auditor no ha omitido hechos pertinentes, como para permitir que la corrección de una anomalía sea incluida en el informe de auditoría.

La siguiente etapa consiste en la preparación de un informe oficial dirigido a los diferentes niveles de administración relacionados con la fase particular de actividades que se ha cubierto. Estos informes describen, en estilo narrativo, los resultados del examen del auditor. En la mayor parte de los casos se confiere al auditor interno la responsabilidad de verificar que las acciones correctivas necesarias han sido hechas con el objeto de solucionar las deficiencias mencionadas en el informe.

G. PARTICIPACION DEL AUDITOR

1. A Priori

La función a priori del auditor interno será realizada a través de la auditoría de evaluación en la revisión, análisis y participación en proyectos, programas de mejoras, o procedimientos a implementarse con el objetivo de que con la participación del auditor y las recomendaciones que presente sean incorporadas antes de su puesta en marcha.

La función a priori del auditor cobra mayor importancia en el entorno administrativo actual y la filosofía de las teorías organizacionales y de calidad en que se ve inmersa toda empresa, ya que se que parte del criterio de la prevención y detección de errores antes de la implementación de procesos, sistemas y procedimientos.

En su función de auditoría a priori, ésta no debe ser limitada, proyectando su actividad a la creación, diseño e implantación de sistemas y procedimientos, interviniendo en su formación y en la implantación de los cambios e innovaciones.

2. A Posteriori

Su función natural es participar en la revisión, análisis y evaluación de procesos ya finalizados, siendo por tanto la función a posteriori la que tradicionalmente se efectúa en auditorías de carácter contable, financiera, administrativa u operacional, y la de seguimiento para lo cual se debe establecer su formalización a través de programas de trabajos, establecer procedimientos, formas y diseño de cédula a utilizar.

CONCLUSIÓN

La Auditoría Interna se considera como una unidad de apoyo para la administración superior, razón por la cual sus objetivos y funciones están orientados hacia la verificación y evaluación de los controles internos administrativos y contables financieros, en este sentido la presente propuesta ha retomado los antecedentes y aspectos teóricos de la auditoría interna y su relación con la contaduría, así como los aspectos normativos y reguladores de la profesión con el objetivo de presentar un bosquejo general que sirviera de base para la propuesta de organización y jerarquización de la Auditoría Interna.

La propuesta de Organización y Jerarquización establece una estructura que esté acorde con los aspectos organizacionales que actualmente se encuentran en vigencia y que es aplicado por la mayoría de las organizaciones, estos aspectos son los relacionados con los sistemas de información y su relación con la tecnología actual de hardware y software e incorpora también la prevención como una actividad que la Auditoría Interna participará de forma A priori, tratando de que su intervención no sea considerada como juez y parte, sino que sea considerada por la administración, como una actividad constructiva y de apoyo que garantice a las autoridades superiores el cumplimiento de los objetivos y metas, así como también facilite y contribuya con sus aportes a la efectividad, eficiencia y economía de la entidad.

También la propuesta amplía el campo de acción de la Auditoría Interna con su participación en los aspectos operativos, administrativos y financieros, e informáticos de la entidad, así como también amplían el campo de acción de los profesionales de la auditoría interna ya que se convierte en una actividad multidisciplinaria, siendo por tanto el personal que integre una auditoría interna, además de contadores públicos, administradores, economistas, ingenieros e informática.

Considero que esta propuesta contribuirá a elevar los niveles de proyección de la auditoría interna, así como a mejorar la imagen negativa que del auditor interno se ha concebido, ya que se le considera únicamente para detectar robos o fraudes. La práctica de la Auditoría Interna conforme a los objetivos y funciones detallados en esta propuesta garantizarán que las autoridades superiores brinden mayor participación al Auditor Interno, al conocer él esta nueva proyección.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Meigs, Walter B., Principios de Auditoría.
- 2.- Howard, Leslie R., Auditoria.
3. Holmes, Arthur W. Principios Básicos de auditoria.
- 4.- Grimaker R. L. y Barr Ben B., Auditoria.
- 5.- Lindberg Roy A., Auditoria de Operaciones.
- 6.- Santillana Gonzalez Juan R., Auditoria Interna Integral.
- 7.- Dávila Galván Sergio, La Auditoria Interna Ante los Fraudes.
- 8.- Willingham John J, y Carmichael Dr., Auditoria Conceptos y Métodos.
- 9.- Adam Adam Alfredo y Beeril Lozada Guillermo, La Auditoría Interna en la Administración Pública.
- 10.- Raúl Castro Vázquez, Contraloría Gubernamental.

