

138 2 ejempl.

# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración



LA EDUCACION QUE DEBE TENER EL CONTADOR  
PUBLICO RESPECTO A LAS AUDITORIAS  
FINANCIERA, OPERACIONAL Y ADMINISTRATIVA

## Seminario de Investigación Contable

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
CONTADOR PUBLICO  
P R E S E N T A

**RENE SANTIAGO HERNANDEZ**

**DIRECTOR: C.P. RAFAEL BUERBA PEREZ**

MEXICO, D. F.

1981



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

# I N D I C E

	Pág.
<u>INTRODUCCION.</u>	1
CAPITULO I. <u>GENERALIDADES.</u>	4
1.1 LA NECESIDAD DE DEFINIR LOS TERMINOS DE AUDITORIA FINANCIERA, OPERACIONAL Y ADMINISTRATIVA.	4
CAPITULO II. <u>AUDITORIA FINANCIERA.</u>	7
2.1 CONCEPTO DE AUDITORIA FINANCIERA.	7
2.2 OBJETIVO DE LA AUDITORIA FINANCIERA.	8
2.3 NORMAS DE AUDITORIA.	9
2.4 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.	15
2.5 EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.	17
2.6 PAPELES DE TRABAJO.	18
2.7 EL DICTAMEN, INFORME DE AUDITORIA Y LA CARTA DE RECOMENDACIONES.	19
CAPITULO III. <u>AUDITORIA OPERACIONAL Y AUDITORIA ADMINISTRATIVA.</u>	22
3.1 EL ORIGEN DE LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVA Y OPERACIONAL.	22
3.2 DEFINICIONES.	24
3.3 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS.	28
3.4 OBJETIVOS.	30
3.5 PROCESO.	31
3.6 QUIEN LAS EJECUTA.	36
3.7 EVALUACION DE LOS RESULTADOS.	36
3.8 INFORME DE LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS/OPERACIONALES.	37
3.9 CUADRO COMPARATIVO DE LAS AUDITORIAS FINANCIERAS OPERACIONALES, ADMINISTRATIVA E INTERNA.	38

CAPITULO	IV.	<u>EL CONTADOR PUBLICO Y LAS AUDITORIAS OPERACIONAL Y ADMINISTRATIVA.</u>	45
	4.1	LA ESPECIALIZACION DEL CONTADOR PUBLICO HACIA AUDITORIAS DE TIPO OPERACIONAL Y ADMINISTRATIVA.	45
	4.2	ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO COMO LAZO DE UNION ENTRE LAS AUDITORIAS ADMVA-OPERACIONAL.	48
	4.3	ES EL CONTADOR PUBLICO EL PROFESIONISTA INDICADO PARA LLEVAR A CABO LAS AUDITORIAS ADMVAS/OPERACIONALES.?	52
CAPITULO	V.	<u>CONCLUSIONES.</u>	54
CAPITULO	VI.	<u>TRABAJO DE CAMPO A TRAVES DE UNA ENCUESTA UTILIZANDO CUESTIONARIOS EN EMPRESAS PRIVADAS Y DESPACHOS DE CONTADORES.</u>	58
	6.1	OBJETIVOS.	58
	6.2	METODOLOGIA.	59
	6.3	RESULTADOS DE LAS ENCUESTAS.	60

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

Durante mis años de vida académica y posteriormente en los de mi vida profesional, me he preocupado siempre por el prestigio que le corresponde a la carrera que escogí.

Mi preocupación ha ido en aumento al observar que hay áreas de la profesión en las que no existen normas bien definidas en cuanto a la manera de actuar del contador público, ni tampoco está bien delimitada el área que debe abarcar el mismo, en el ejercicio de su profesión.

Lo anterior se debe a la forma vertiginosa como se han venido desarrollando los modernos sistemas de información y de control en las empresas, a la introducción del procesamiento electrónico de datos, y a los cada día más complejos problemas que tiene que afrontar la empresa.

Una de las áreas en la que no se ha logrado unificar criterios ni dentro ni fuera de la profesión, es la referente a las auditorías Financieras, Operacional y Administrativa; se ha escrito mucho en los últimos años acerca de estos tipos de auditoría, pero por lo general los autores al escribir sobre alguna de ellas, tienden a ignorar a las otras dos, o las aluden de un modo somero únicamente.

Por otro lado, los planes de estudio de las escuelas que imparten la carrera de contador público, le dan una-

marcada preferencia al estudio de la auditoría financiera, - preferencia muy justificable si se toma en cuenta que la - - auditoría y el dictámen de estados financieros es la actividad principal del contador público; sin embargo el estudiante al oír hablar de auditorías administrativas, gerenciales, - de sistemas, etc., sufre una gran confusión que por lo general no puede ser disipada al no existir una terminología y - una normatividad únicas para las auditorías administrativa y operacional, por ser éstas actividades relativamente nuevas en el ámbito profesional.

Los objetivos que me propuse al realizar este trabajo de investigación, fueron los de reunir en un mismo estudio conceptos referentes a los principales tipos de auditoría que existen en la actualidad: Financiera, Administrativa y Operacional, comparando definiciones, objetivos, procedimientos, etc., determinando diferencias y similitudes, así - como establecer si es el contador público el profesionista - indicado para llevar a cabo cualquiera de estos tipos de - - auditoría.

Para dar mayor fuerza a mi trabajo, realice una encuesta en empresas privadas y despachos de contadores, para conocer la situación actual de dichos tipos de auditoría, y - cuyos resultados se resumen en la parte final de este estudio.

Es para mí, motivo de gran satisfacción la realización de este trabajo, no tan solo como requisito para obtener mi examen profesional, sino también como una modesta contribución a la contaduría pública; consciente estoy que al dar este paso adquiero gran responsabilidad para con la sociedad y conmigo mismo, y que será la base de una era de constante estudio y superación para un mejor desempeño profesional.

Estoy consciente también de las deficiencias y limitaciones del presente estudio, susceptible sin lugar a dudas de corrección, ampliación, y por cierto, superación; sin embargo, considero sin falsa modestia, que los aciertos superan a sus deficiencias y si la exposición del tema logra de alguna manera despertar inquietudes entre los lectores para la continuación de la presente investigación, buena parte de los objetivos se habrán cumplido.

Por último deseo dejar expreso mi agradecimiento al profesor C.P. Rafael Buerba Pérez quien sin su asesoramiento no hubiera sido posible completar y llevar a cabo este trabajo; así mismo agradezco en igual forma a todas aquellas personas que de una u otra forma me han alentado.

## C A P I T U L O I

### GENERALIDADES

#### 1.1.- LA NECESIDAD DE DEFINIR LOS TERMINOS AUDITORIA FINANCIERA, AUDITORIA OPERACIONAL Y AUDITORIA ADMINISTRATIVA.

Para llegar a ser lo que es actualmente la profesión de contador público y la auditoría como función principal de la misma, se necesitó una evolución en un período de tiempo relativamente corto si se le compara con profesiones tan antiguas como la de medicina o la de leyes, que ya eran profesiones organizadas desde antes de la edad media. Dicha evolución no ha terminado ni mucho menos debido sobre todo al desarrollo y complejidad de las empresas, lo cual ha causado que los contadores públicos se empeñen en buscar nuevas técnicas y mejorar las existentes, para aplicarlas en beneficio de las empresas. Lo anterior ha hecho que la profesión tenga un desarrollo tan rápido, que actualmente las universidades que imparten la carrera de contador se encuentran enfrascadas en la tarea de reestructurar sus programas de estudio a fin de producir contadores públicos preparados para el cambio.

Sin embargo, mientras se implantan o no nuevos métodos de estudio, se han producido generaciones de profesionis

tas contadores públicos, con una técnica contable perfecta y con conocimientos suficientes para poder llevar a cabo una auditoría de estados financieros, con el fin principal de emitir su opinión sobre la razonabilidad de las cifras contenidas en los mismos, pero que en la práctica se están dando cuenta, que en la actualidad la auditoría ya no se enfoca únicamente al aspecto financiero, sino que se ha proyectado al aspecto operacional y al administrativo, de tal manera que el resultado de la auditoría proporcione al administrador, un panorama más amplio y de mayor alcance en la toma de decisiones.

Es ahí donde el contador bisoño comienza a estudiar por su cuenta el tema y descubre, al tratar de determinar el rumbo a seguir, que no existe unificación de criterios respecto al tema, y que por el contrario existen diferencias de opinión hasta en el nombre que se le debe de dar a cada tipo de auditoría, y así tenemos que a la auditoría tradicional se le llama: auditoría financiera, de balance, de estados financieros, contable, etc., a la auditoría administrativa se le llama también auditoría gerencial, de dirección, posterior de rendimiento, de rendimiento administrativo, de gestión, etc., y a la auditoría operacional se le conoce con los nombres de auditoría operativa, de operaciones, de procedimien-

tos, funcional, de sistemas, etc.

Si a lo anterior añadimos nombres de auditorías especiales como: auditoría interna, auditoría de personal, - - auditoría de comunicaciones, auditoría de presupuestos, auditoría de sistemas electrónicos de datos, auditoría fiscal, - auditoría integral, etc., la confusión será aún mayor.

Además existen opiniones que van desde considerar a las auditorías interna, administrativa y operacional como - una sola, hasta considerar a las auditorías operacional y de operaciones como dos tipos distintos.

Como se ve, existe la necesidad de definir bien los términos, analizando las diferentes tendencias, enfocando el problema desde el punto de vista del área que abarcan los diferentes tipos de auditoría, que es en donde existe mayor polémica.

## C A P I T U L O   I I

### AUDITORIA FINANCIERA

#### 2.1 CONCEPTO DE AUDITORIA FINANCIERA

Se puede definir como la investigación, revisión, y verificación que realiza un contador público independiente - en los libros y registros de una entidad económica, realizada conforme a las normas de auditoría y mediante procedimientos especiales, con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad con que los estados financieros emitidos por la empresa presentan su situación financiera y los resultados de sus operaciones conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

La auditoría de estados financieros o auditoría financiera, no es una actividad más del contador público, sino que es la actividad por excelencia del mismo, y la que le ha dado el carácter de "público" al contador no porque cualquiera puede encargarle hacer una auditoría, sino porque el resultado final de su trabajo, es decir su "dictamen", va a ser de una utilidad social general.

Lo anterior es así porque ese dictamen va a ser - - útil no sólo a los administradores de la empresa o los accio

nistas, sino también al fisco, proveedores, trabajadores, inversionistas, etc., y tales sectores del público saben que el contador público titulado basa su trabajo en una ética profesional sólida; y la profesión para reforzar este hecho, exige al mismo, ciertos requisitos y cualidades como son: integridad, independencia mental, (que es fundamental para que el examen sera imparcial), disciplina, trato social, habilidad para captar problemas, conocimientos técnicos adecuados, cultura general, propósito continuo de estudio, espíritu constructivo, habilidad para expresarse y escribir, y solvencia moral.

## 2.2 OBJETIVO DE LA AUDITORIA FINANCIERA

Tradicionalmente se pensaba que la auditoría tenia como fin primordial el descubrir fraudes y errores o bien comprobar que las personas encargadas de llevar la contabilidad, desempeñaran bien su trabajo. En la actualidad este no es el objeto de una auditoría como debe quedar asentado en la carta-convenio que se debe celebrar antes de empezar el trabajo de auditoría, aunque sin embargo, no se debe descontar la posibilidad de encontrar errores o descubrir fraudes.

Actualmente y según se deriva de la definición dada, el objetivo principal de la auditoría financiera, es dar a

conocer una opinión independiente, acerca de la razonabilidad con que dichos estados, presentan la situación financiera y resultados de operación de una empresa a una fecha determinada y por un periodo determinado.

En épocas más recientes, ha surgido la opinión de algunos autores, en el sentido de que los objetivos de la auditoría deben ampliarse y abarcar aspectos operacionales, y administrativos como de hecho se está haciendo; mientras que otros estudiosos más tradicionalistas opinan lo contrario.

Lo anterior lo comentaremos más ampliamente en el capítulo IV de este trabajo.

### 2.3 NORMAS DE AUDITORIA

La existencia de normas de auditoría en nuestra profesión, nos indica la preocupación que ha tenido la contaduría pública en reglamentar nuestros servicios profesionales hacia el público, con el propósito de garantizar la calidad de nuestro trabajo y asegurar la confianza que el público nos ha brindado. El boletín Núm. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, nos define las normas de auditoría como: "los requisitos mínimos de calidad, relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeñe, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de audito--

ría y de sus características específicas.

Las normas de auditoría son de aceptación general y es por ello que el Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, exige el cumplimiento de estas normas en su regla Núm. 2.12 que a continuación transcribo:

"El contador público no expresará opinión acerca - de los estados financieros sin haber practicado un examen - adecuado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. No firmará dichos estados o informes sin incluir un dictamen redactado de tal manera que exprese claramente - su opinión, en los términos relativos a las normas de información incluidas en los pronunciamientos oficiales del Instituto".

De manera resumida la siguiente es la clasificación que se les da a las normas de auditoría:

### 2.3.1 NORMAS PERSONALES

Son los requisitos y cualidades indispensables referentes a la persona del Contador Público, que deberá observar para realizar el trabajo de auditoría. Dichos requisitos son:

A) Entrenamiento Técnico y capacidad profesional.-  
Para poder expresar una opinión sobre los estados financie--

ros, se requiere que quien la emita sea un experto en asuntos contables. El entrenamiento técnico se refiere a una preparación académica y la obtención del título profesional de contador público y la capacidad profesional representa la madurez de juicio que se obtiene con la experiencia solamente.

B) Cuidado y diligencia profesional.- El auditor debe dar siempre su mejor esfuerzo para que su trabajo logre un máximo de calidad y exista un mínimo de errores en el desarrollo del mismo.

C) Independencia mental.- La independencia mental y la capacidad profesional son las bases en las que se funda la confianza del público. El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional como auditor. La independencia mental se puede observar desde dos puntos de vista:

1.- Del auditor.- Para realizar su trabajo sin que su criterio se vea influenciado por cualquier otro elemento que no sea el resultado de sus pruebas.

2.- Del público.- Quien para darle su confianza requiere que sea independiente, para cumplir con esta exigencia del público, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha adoptado en su Código de Etica Profesional, reglas específicas de cuando se considera que un auditor no tiene in-

dependencia mental.

### 2.3.2 NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

El contador público está obligado a desarrollar su trabajo con cuidado y diligencia profesionales, y por la importancia que tienen en la realización de la auditoría de estados financieros, se han establecido tres normas especifi--cas y adicionales al cuidado y diligencia profesionales:

A) Estudio y evaluación del control interno.- Para poder planear y realizar la auditoría financiera en forma - adecuada, el contador público debe estudiar y evaluar el control interno existente en la empresa antes de iniciar su - - examen.

Aunque en el capítulo IV ampliaremos un poco más - acerca del control interno, podemos definirlo como los sistemas, métodos y procedimientos que se implantan en una empresa para el registro de sus operaciones, la subdivisión del - trabajo para que el trabajo de unos sea supervisado por otros sin que se duplique; dichos sistemas métodos y procedimien--tos están establecidos para proteger sus activos, obtener información financiera correcta, lograr una operación eficiente y lograr que haya adhesión a las políticas de la empresa.

B) Planeación y supervisión.- Planear la auditoría-

consiste en decidir anticipadamente con base al control interno existente:

- a) Los procedimientos que deben aplicarse.
- b) La extensión que debe darse a los procedimientos
- c) La fecha en que deben realizarse.
- d) Quién debe llevarlas a cabo.

Supervisar consiste en vigilar que las pruebas se lleven a cabo como se planearon, y satisfacerse de los resultados obtenidos. Lo anterior se debe a que normalmente el contador público emplea ayudantes para el desarrollo del trabajo, pero él asume toda la responsabilidad del mismo.

C) Obtención de evidencia suficiente y competente. - El contador público debe comprobar los hechos y cifras de los estados financieros, para contar con elementos de juicio en los cuales basar su opinión. Estos elementos denominados "evidencia comprobatoria" deben ser objetivos y ciertos, y darán al auditor la certeza razonable sobre las cifras de los estados financieros. Esta evidencia comprobatoria debe reunir los requisitos de suficiente y competente.

La evidencia será suficiente cuando ya sea por una sola prueba o por varias, el auditor llega a adquirir la certeza moral de un hecho para basar su opinión. Y será competente cuando los hechos examinados tienen relación directa con la opinión que se va a dar es decir que no deben de ha--

cerse exámenes y pruebas tan solo para acumular papeles, cédulas y datos que al final de cuentas no serán importantes para el dictamen.

### 2.3.3. NORMAS DE DICTAMEN E INFORMACION.

Los estados financieros y el dictamen del auditor es lo que reciben los interesados de la información financiera y los resultados de la empresa y es generalmente la única parte del trabajo del auditor a la que tienen acceso, por lo cual el auditor deberá poner el máximo cuidado al elaborarlos, y con este motivo se establecieron las siguientes normas:

A) Aclaración de la relación de los estados financieros con la responsabilidad del auditor.

B) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

C) Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

D) Suficiencia de las declaraciones informativas.

E) Salvedades.

F) Negación de opinión.

Los anteriores son los requisitos mínimos de calidad que debe contener la información sobre los resultados de una auditoría financiera. No se ampliará más sobre ellos-

por no ser éste un trabajo exhaustivo sobre auditoría financiera exclusivamente.

#### 2.4. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los procedimientos de auditoría constituyen la mecánica por medio de la cual el auditor obtiene las bases para fundamentar su opinión respecto a los estados financieros -- presentados por una entidad económica. Un procedimiento de auditoría es pues una combinación de técnicas de auditoría -- para lograr un objetivo determinado.

El boletín Núm. 2 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría nos da el siguiente concepto:

"Procedimiento es el conjunto de técnicas que forman el examen de una partida o de un conjunto de hechos o -- circunstancias relativas a los estados financieros examinados, mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión".

En el año de 1956, el consejo directivo del I.M.C.P. publicó folletos o boletines que daban los métodos o procedimientos que como requisito mínimo deberán ser observados por los contadores públicos, durante el desarrollo de una auditoría financiera. A estos requisitos mínimos se les llamó PROCEDIMIENTOS OBLIGATORIOS. La idea en general hoy en día es -- que no se pueden enumerar los procedimientos de auditoría, --

pues son el criterio y la experiencia del contador los factores que determinarán el alcance y extensión de los procedimientos dadas las circunstancias de un caso concreto.

Los PROCEDIMIENTOS SUPLETORIOS de auditoría son todos aquellos que se aplican en sustitución o como complemento de los obligatorios, cuando estos no son aplicados debidamente o bien no proporcionan información suficiente, para que el auditor pueda emitir una opinión fundamentada.

Los procedimientos de auditoría tienen como herramienta para lograr sus propósitos a las técnicas de auditoría, estas técnicas de auditoría son los métodos de investigación y prueba que el contador utiliza para hacerse de información y realizar las comprobaciones pertinentes.

Las técnicas de auditoría señaladas en el Boletín - N<sup>o</sup> 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría son los siguientes:

- 1.- Estudio General
- 2.- Análisis de saldos y de movimientos
- 3.- Inspección
- 4.- Confirmación
- 5.- Investigación
- 6.- Declaraciones o Certificaciones
- 7.- Observación
- 8.- Cálculo

No se efectúa una explicación de cada una de las -- técnicas, por no ser el objetivo principal de este trabajo - la auditoría financiera, sino su relación con la Auditoría - Administrativa y la Operacional.

## 2.5. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Es necesario decidir en forma anticipada los procedimientos de auditoría que se van a aplicar para lo cual el auditor debe valorar en forma preliminar las condiciones bajo las cuales se va a efectuar el examen, por lo que realiza una compulsa o evaluación del Control Interno de la empresa, y es en base al resultado de esa evaluación, que decidirá la profundidad y alcance de los procedimientos que aplicará.

Aunque dos empresas sean del mismo ramo y con volúmenes de operación similares, si tienen sistemas de control interno distintos, el trabajo de auditoría será diferente - por lo que deberá hacerse siempre la evaluación.

En el capítulo IV se hará análisis más detallado de lo que es el Control Interno de una empresa y la ingerencia del contador público en el mismo, aunque podemos dar por lo pronto la siguiente definición extractada del boletín No. 5 del I.M.C.P.: "Control Interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica"... - "comprende el plan de organización y todos los métodos y pro

cedimientos que de forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de la eficiencia de operación, y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección".

## 2.6. PAPELES DE TRABAJO

La Comisión de Procedimientos de Auditoría nos explica que los papeles de trabajo son: "el conjunto de cédulas y documentos en que el auditor registra los datos e informaciones obtenidas de su examen, los resultados de las pruebas realizadas y en caso necesario la descripción de las mismas pruebas. Estos papeles de trabajo son propiedad indudable e irrestricta del propio auditor y solamente quedan sujetos a las restricciones que su uso o en la utilización de la información en ellos contenida, establece el deber genérico del secreto profesional".

En consecuencia los papeles de trabajo incluyen toda evidencia obtenida por el auditor, mostrando el trabajo desarrollado, los métodos y procedimientos que se han seguido y las conclusiones a las que se ha llegado.

En los papeles de trabajo el auditor tiene las bases para su informe al cliente, la comprobación del alcance y resultados de su examen y la prueba de responsabilidad y

calidad profesional tenida durante el desarrollo de su trabajo.

Los papeles de trabajo tienen naturaleza confidencial debido a que gran parte de la información contenida en ellos es de tipo confidencial también.

Algunos papeles de trabajo forman lo que se llama el ARCHIVO PERMANENTE O ARCHIVO DE REFERENCIA PERMANENTE, y son todos aquellos que pueden ser de utilidad para posteriores auditorías evitando que se repita el trabajo y como - - ejemplo de este tipo de papeles de trabajo tenemos:

- Copia de Acta Constitutiva.
- Copias de Escrituras de propiedad.
- Copias de modificaciones a escrituras.
- Copia del Contrato colectivo de trabajo.
- Organigrama.
- Manual de procedimientos de contabilidad.
- Copia de las políticas de la empresa.
- Relación de impuestos a los que está sujeta la empresa.
- Datos relativos a los métodos de depreciación empleados etc.

## 2.7. EL DICTAMEN, EL INFORME DE AUDITORIA, Y LA CARTA DE RECOMENDACIONES.

Los resultados de toda Auditoría Financiera son in

formados por el contador público por medio del DICTAMEN, documento mediante el cual manifiesta si en su opinión el balance general y el estado de resultados de una empresa presentan razonablemente la situación financiera de la misma. Sin embargo, en ocasiones se pide al auditor una explicación detallada de las pruebas que realizó, sus resultados y otras observaciones de importancia sobre los estados financieros.-- Esta información constituye una ampliación del contenido del dictamen y se denomina INFORME DE AUDITORIA el cual se le conoce también como INFORME LARGO a diferencia del dictamen que es el INFORME CORTO.

El llamado informe largo es el que tiene una mayor semejanza con los informes emitidos sobre las auditorías de tipo operacional y administrativo en la actualidad.

Otro producto de la Auditoría Financiera es la llamada CARTA DE RECOMENDACIONES en donde se informa la situación que guarda el sistema de control interno examinado por el auditor con motivo de su auditoría.

Antiguamente la carta de recomendaciones era opcional para el contador público, pero a partir de la emisión del boletín No. 28 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, pasó de ser un subproducto del examen de los estados financieros, a un informe principal. En dicho boletín

tín se establece que el contador público tiene la responsabi-  
lidad profesional adicional de informar a la administración-  
de la entidad que contrató sus servicios acerca de la situa-  
ción que guarda el sistema de control interno examinado por-  
él. Esto es, que no tiene la obligación de informar sobre la  
situación de la totalidad del sistema, sino sólo de la parte  
que examinó, que es precisamente aquella sobre la que se apo-  
yan los métodos y registros que producen la información fi-  
nanciera que han de dictaminar.

## C A P I T U L O    I I I

### AUDITORIA OPERACIONAL Y AUDITORIA ADMINISTRATIVA

#### 3.1.- EL ORIGEN DE LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVA Y OPERACIONAL.

Se puede afirmar categóricamente que las citadas auditorías son derivaciones de la auditoría financiera, como -- respuesta a la necesidad creciente de las empresas de mayor -- información sobre los resultados obtenidos por la gestión administrativa, con el fin de tomar decisiones para el mejoramiento de las operaciones del negocio.

La auditoría financiera se ha limitado, como lo vimos en el capítulo anterior, a la revisión de los aspectos financieros de una empresa, con un fin específico, el cual cumple a la perfección: el de dictaminar los estados financieros de la empresa, para dar un mayor grado de confianza en -- los mismos a los diferentes sectores interesados, como son -- los accionistas, directores, sindicato obrero, banqueros, inversionistas, acreedores, etc.

Los estados financieros dictaminados pretenden dar una imagen fiel de la empresa a fin de que quienes los analicen y estudien capten la situación de la misma, pero esa imagen no refleja en realidad la situación integral del negocio, puesto que dichos estados financieros omiten mucha información importante desde el punto de vista administrativo, como:

- La utilización de los recursos de que dispone la empresa.
- Si las políticas son adecuadas.
- Si los sistemas y procedimientos de operación son eficientes.
- El modo como se han logrado sus objetivos.
- El comportamiento del elemento humano, principalmente del cuerpo directivo.
- La posición que guarda la empresa en el mercado.
- Si las decisiones han sido acertadas,
- Etc.

Las cifras contables obtenidas en los estados financieros se refieren a hechos consumados, y el contador público dictamina que la situación financiera de la empresa está razonablemente presentada en los mismos, lo cual quiere decir que el examen de una auditoría financiera está circunscrito solamente a los efectos de las decisiones administrativas más no se extiende a las causas.

Sin embargo el contador público al efectuar una auditoría financiera tiene que estudiar y evaluar el sistema de control interno de la empresa, con el fin de satisfacerse así mismo de la bondad del mismo. Dicho estudio es la base para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad -

de los procedimientos de auditoría a aplicar, y da origen a la CARTA DE SUGERENCIAS SOBRE EL CONTROL INTERNO que presenta el auditor a la administración. Esta carta de sugerencias, como ya dijimos en el capítulo anterior, ya pasó a ser un producto principal de la auditoría financiera o sea que si anteriormente era opcional presentarlo, ahora es obligatorio hacerlo; sin embargo a pesar de la obligatoriedad de presentar dicho informe de parte del auditor financiero, el estudio y la evaluación del control interno de parte del mismo es parcial e incompleto, pues lo realiza como un medio y no como un fin.

Lo anterior dió lugar a que surgieran las auditorías administrativas y operacionales con el fin específico de estudiar y evaluar todos aquellos aspectos del control interno de la empresa que no abarca la auditoría financiera, y que se necesitan conocer de parte de la administración.

Se puede decir entonces, que las auditorías administrativas y operacionales, son complementarias de la financiera y tuvieron su origen en la misma.

### 3.2. DEFINICIONES.

Antes de dar algunas de las más conocidas definiciones que se han dado acerca de las auditorías administrativa y operacional, diremos que existen dos corrientes principales de opinión: Los que dicen que una y otra son una misma,

y los que opinan que son dos tipos de auditoría diferentes.

Dentro del primer grupo tenemos a los autores de las siguientes definiciones:

ELMER B. STAATS.- CONTRALOR GENERAL DE LOS EEUU.-  
EL CONTROL DE LA GESTION ADMINISTRATIVA.- "La auditoría administrativa u operativa o de rendimiento se ocupa básicamente de la eficiencia y economía con los cuales los recursos de una empresa son administrados y consumidos".

ARTUR W. HOLMES Y WAYNES S. OVERMEYER.- libro. - -  
AUDITORIA PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS Séptima edición. "La auditoría operacional o administrativa significa la extensión de la auditoría a todas las operaciones de un negocio y no se limita a las áreas financieras o contables".

Esta primera opinión es compartida también por - -  
instituciones como el I.L.A.C.I.F. (INSTITUTO LATINOAMERICANO DE CIENCIAS FISCALIZADORAS) y la Asociación de contadores del Gobierno Federal de los EEUU, así como por algunos autores mexicanos como el C.P. Ramón Santillan G. autor del libro AUDITORIA INTERNA INTEGRAL, y el Dr. Ruben M. Bossi - autor de artículos sobre el tema de revistas del I.M.C.P., - pero quizás la definición más clásica es la del autor norteamericano WILLIAM P. LERONARD en su libro LA AUDITORIA GEREN

CIAL que dice: "La auditoría de la dirección, operacional - o administrativa, es el examen comprensivo y constructivo - de la estructura organizativa de una empresa, institución o sucursal de gobierno, o de cualquier parte de un organismo - como una división o departamento, respecto a sus planes y - objetivos, sus métodos y controles, su forma de operación y el empleo de sus recursos humanos y físicos", y continúa diciendo que el objetivo principal de esta auditoría es "revelar defectos o irregularidades en cualquiera de los elementos examinados e indicar posibles mejoras, su propósito es asistir a la dirección a alcanzar la más eficiente administración de las operaciones. La intención es examinar y evaluar los métodos y el desempeño en todas las áreas".

Dentro del segundo grupo, o sea los que opinan que las auditorías en cuestión son diferentes, tenemos las siguientes definiciones de auditoría administrativa:

WILLIAM L. CAMPFIEL.- libro TENDENCIA DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA.- "La auditoría administrativa es un análisis y evaluación informativa y constructiva, y una serie de recomendaciones con respecto a la amplia imagen de los planes, procesos, personal y problemas de una entidad económica".

DR. Y C.P. FABIAN MARTINEZ VILLEGAS.- libro EL CP.

Y LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA.- "La auditoría administrativa es el examen metódico y ordenado de los objetivos, de su estructura orgánica y de la utilización y participación del elemento humano a fin de informar sobre el objeto mismo del examen".

CP Y LAE ANTONIO FERNANDEZ ARENA.- libro AUDITORIA ADMINISTRATIVA. "La revisión objetiva, metódica y completa de la satisfacción de los objetivos institucionales, con base a los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a su estructura, y a la participación individual de los integrantes de la institución".

GEORGE R. TERRY.- libro PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION.- "Es una revisión y evaluación completa de la administración y está diseñada para tener en cuenta las actividades internas y externas de la compañía, que tengan influencia sobre su éxito o su trabajo. La confrontación periódica de la planeación, organización, ejecución y control administrativo de una compañía, con lo que se podría llamar el prototipo de una operación de éxito. "Revisa el pasado, presente y futuro de la compañía".

Y como ejemplos de definición de auditoría operacional dentro de esta corriente de opinión tenemos:

CP JOSE A. SANCHEZ SERRANO.- (apuntes).- "Es la herramienta que utiliza la gerencia, para que por medio de la

revisión de las operaciones, se promueva la eficiencia en una organización. Además sirve de vínculo de información entre la gerencia y el resto de la compañía".

También la definición que dá el IMCP puede quedar encuadrada dentro de esta corriente de opinión: "Auditoría -- Operacional es el servicio adicional que presta el contador público en su carácter de auditor externo, cuando -- coordinadamente con el examen de los estados financieros examina ciertos aspectos con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia operativa de su cliente, por medio de la proposición de las recomendaciones que considere adecuadas".

La transcripción de todas las anteriores definiciones, podrá parecer al lector, tediosa y repetitiva, pero precisamente mi intención al hacerlo, es el hacer notar que salvo algunas variaciones que resaltaremos más adelante, los objetivos de ambas auditorías, ya sea en una u otra corriente de opinión, son básicamente los mismos: prestar un servicio de apoyo a la administración, para mejorar la conducción de las operaciones y obtener un mayor beneficio económico para la empresa o un cumplimiento más eficaz de sus objetivos institucionales.

### 3.3. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVA Y OPERACIONAL.

Tanto las normas como los procedimientos que se apli

can a estos tipos de auditoría, dependen mucho de la persona que las realiza debido principalmente a que son auditorías de reciente ingreso a la vida profesional y todavía no se han definido bien sus normas, técnicas, metodología, formas de evaluación de resultados etc., sin embargo como son una derivación de la auditoría financiera, dichas auditorías adoptan -- normas de auditoría generalmente aceptadas y las adaptan a -- sus características, como podemos ver en la lista de normas mínimas de auditoría operacional-administrativa expresadas -- por el ILACIF:

#### NORMAS REFERENTES AL AUDITOR:

- 1.- Tendrá entrenamiento técnico adecuado y pericia en auditoría.
- 2.- Actuará con objetividad, integridad e independencia.
- 3.- Ejercerá debido cuidado profesional.

#### NORMAS REFERENTES AL TRABAJO DE AUDITORIA:

- 1.- Se realizará adecuadamente planeado, supervisado y controlado.
- 2.- Se estudiará y evaluará el control interno.
- 3.- Se obtendrá suficiente evidencia competente.

#### NORMAS REFERENTES AL INFORME DE AUDITORIA:

- 1.- El grado de eficiencia, efectividad y economía-

en alcanzar los objetivos.

- 2.- La consistencia en la aplicación de los principios y práctica gerenciales.
- 3.- La razonabilidad de los asuntos significativos.
- 4.- Los hallazgos, conclusiones y recomendaciones - en relación a la naturaleza del examen práctico.

Como se puede observar fácilmente las anteriores -- normas de auditoría operacional-Adva., no son otras que las - de la auditoría financiera adaptadas a estos tipos de auditoría, principalmente las normas referentes a la persona del auditor y a la ejecución del trabajo. En los que hay mayor variación es en el rubro del informe, puesto que es aquí donde mayor diferencia existe entre una y otras auditorías.

Con los procedimientos ocurre algo similar: se utilizan los de la auditoría financiera y otros más propios como son, los análisis de las causas de las desviaciones a los programas de administración, comparación de las situaciones reales con las previstas, etc.

#### 3.4. OBJETIVOS DE LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVA OPERACIONAL.

La preocupación de los directivos en el sentido - de incrementar la eficacia de su gestión y fortalecer la posición competitiva de su empresa, ha hecho que el objetivo - - principal de estos tipos de auditoría sea el de proveer a -

la administración de información que le ayude al mejoramiento de las operaciones del negocio en sus aspectos de:

EFICIENCIA.- Producir el más bajo costo posible (relación óptima entre producto e insumo).

EFICACIA.- Conformidad con las metas aprobadas según los presupuestos o sus revisiones.

ECONOMIA.- Eliminación del desperdicio, el derroche y la duplicidad de esfuerzos.

Las anteriores son las metas que se desprenden de casi cualquiera de las definiciones dadas anteriormente. De uno o de otro modo el objetivo va a ser el mismo: mayores beneficios económicos de la empresa. Por lo que se puede afirmar que los objetivos de las auditorías administrativa-operacional, son los mismos.

En lo que si se puede observar un mayor distanciamiento entre una y otra es en el ENFOQUE que se le da a la auditoría, dependiendo del TIPO DE AUDITOR QUE LA EJECUTE. Esto lo podremos observar si analizamos la metodología de cada una de ellas.

### 3.5. PROCESO DE LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVA-OPERACIONAL.

Tomando como base de que cualquier actividad humana no es perfecta, sino perfectible las auditorías en estudio tienden a buscar UNA MEJOR FORMA DE HACER LAS COSAS, de-

parte de la administración, quien al detectar ciertos síntomas indicativos de que algo anda mal en la empresa solicita los servicios profesionales del auditor especialista. Entre dichos síntomas podemos encontrar los siguientes:

- 1.- Frecuentes disgustos entre el personal, ya sea subordinados y jefes con jefes.
- 2.- Cargas excesivas de trabajo en un departamento, en una sección o en un puesto.
- 3.- Descenso de las ventas, totales o por línea de producción.
- 4.- Excesiva rotación de personal, por despidos o renuncias.
- 5.- Altos costos de producción.
- 6.- Excesivo desperdicio de materias primas.
- 7.- Marcadas variaciones en los presupuestos.
- 8.- Pérdidas económicas.
- 9.- Etc.

Ahora bien, una vez contratado el auditor, éste realiza su auditoría ya sea administrativa u operacional, mediante fases perfectamente definidas, y que indudablemente están basadas en la metodología de la auditoría financiera.

Como ejemplo de los procesos que se siguen en una y otra auditoría y con el fin de compararlos tenemos:

OPERACIONAL

- 1.- Estudio preliminar
- 2.- Formulación de programas
- 3.- Revisión de legislación, objetivos, políticas y - normas.
- 4.- Revisión y evaluación - del control interno.
- 5.- Examen profundo de áreas críticas.
- 6.- Comunicación de resultados.

ADMINISTRATIVA

- 1.- Trabajos preliminares.
- 2.- Formular programas.
- 3.- Recolectar información.
- 4.- Analizar la información.
- 5.- Formular informes.
- 6.- Plan de reorganización.

Como se puede observar a simple vista, el proceso en ambas auditorías es el mismo: estudio previo, programación de la auditoría, recolección de información, y análisis de la misma con el fin de comunicar resultados para que se aplique la acción correctiva.

Sin embargo, a pesar de que ambas auditorías tienen tantas cosas en común, todavía se pueden identificar a mi modo de ver algunas diferencias significativas entre las que podemos destacar las siguientes:

- 1.- Aunque ambas auditorías pretenden determinar el PORQUE de los fenómenos que afectan los resultados reflejados en los estados financieros, la auditoría administrativa lo hace abarcando de manera integral a la empresa, a niveles más altos que la auditoría operacional, y utilizando como he

rramientas de trabajo, técnicas y conocimientos de administración, y basandose desde luego para la ejecución de la misma -- en el PROCESO ADMINISTRATIVO; planeación, organización, dirección y control.

Por consiguiente si la auditoria es practicada por un lic. en admón, lo más lógico es que realizará una auditoría de tipo administrativo, y si la ejecuta un contador público, será de tipo más tecnica, y tenderá a ser una auditoría de tipo operacional.

Y viendolo desde otro punto de vista; mientras el -- área sujeta a revisión vaya subiendo en jerarquía, mayores aspectos administrativos tendrá que revisar, y conforme el exá-- men se realice sobre áreas de menor nivel jerárquico, se estarán considerando menores aspectos administrativos y mayores -- aspectos técnicos, y así se estará hablando de una auditoría - administrativa y operacional según sea el caso (Ver fig. I). - También se puede determinar variación entre una y otra, aunque no de manera muy tajante, al conocer y definir el objeto de la auditoría o sea el problema a resolver:

Si se quiere hacer una evaluación administrativa de toda la empresa para conocer la actuación de quienes la diri-- gen, será una auditoria administrativa, y si solo se desea la evaluación de un departamento u operación, o división en especial, será auditoria operacional.

ENFOQUE DE LAS AUDIENCIAS OPERACIONALES Y ADMINISTRATIVAS.

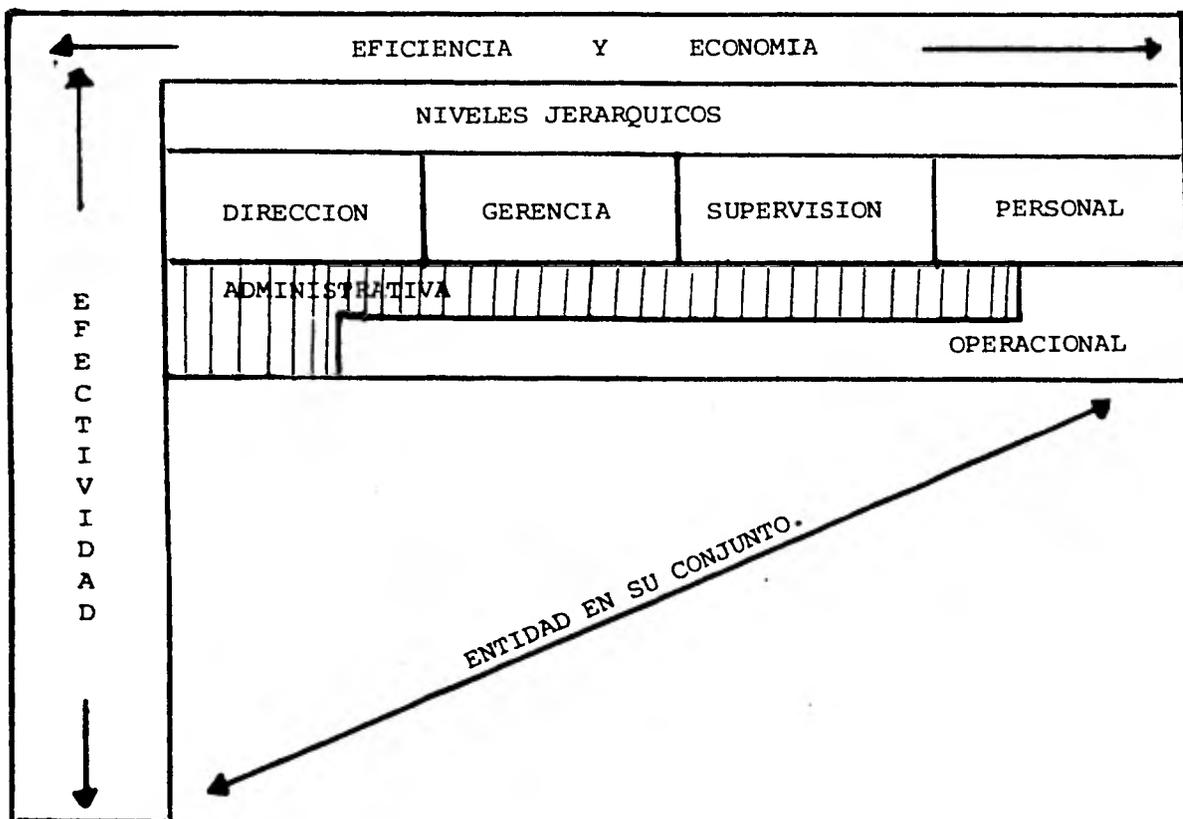


FIG. 1

### 3.6. QUIEN EJECUTA LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS Y OPERACIONALES.

En base a los resultados obtenidos en el trabajo de campo, a través de encuestas utilizando cuestionarios a las empresas, y cuyos resultados expongo en el último capítulo de este trabajo, puedo adelantar que en la mayoría de las empresas entrevistadas, existe confusión de términos, pocas veces se realizan auditorías de este tipo en México, y cuando se realizan, en la mayoría de los casos son ejecutadas por ejecutivos de la propia empresa apoyados por auditoría interna y en menor proporción son realizadas por peritos externos entre ellos contadores públicos, también apoyados por auditoría interna.

### 3.7. EVALUACION EN LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVA Y OPERACIONAL.

En la evaluación de los resultados es en donde es--triba una de las mayores diferencias entre la auditoría financiera, y la operacional y en mayor grado la administrativa, pues mientras la primera presenta un dictamen de tipo CUANTITATIVO, que puede respaldarse fácilmente en cifras, las dos últimas trabajan en gran parte con elementos de tipo CUALITATIVO, pero pretender dar una evaluación de tipo cuantitativa.

El problema persistente en la actualidad para poder evaluar correctamente una auditoría administrativa-operacional es que no existe una escala de apreciación UNICA, y así vemos que-

cada auditor tiene la suya propia, por lo que se hace difícil la comparación de los resultados de una empresa con otra, e inclusive dentro de una misma compañía si en un ejercicio auditó una persona y en el siguiente otra con otro criterio. Lo anterior no suele ocurrir con los resultados de una auditoría financiera. Sin embargo el problema es comprensible si se toma en cuenta de que son auditorías nuevas que apenas están en el proceso de desarrollo.

### 3.8. INFORME DE AUDITORIAS ADMINISTRATIVA Y OPERACIONAL.

Una vez que se ha terminado una auditoría de este tipo, el auditor ya tiene bases para comunicar los resultados por medio de un informe de auditoría en el cual a diferencia del dictamen de auditoría financiera, se ofrecen sugerencias a la administración para la corrección de las desviaciones encontradas.

Dicho informe deberá reunir ciertas características pues mostrará a quienes lo lean la calidad, el alcance y el desarrollo del trabajo realizado por el auditor. Dichas características son: PRESENTACION, UN CONTENIDO CLARO Y COMPLETO DE LO QUE SE INFORMA Y UNA OPORTUNA PRESENTACION, para que la dirección tome las medidas que procedan, de manera inmediata.

Los informes de estos tipos de auditoría a diferencia de los de la auditoría financiera, son más variables y flexibles, puesto que dependerán directamente del cometido, es de

cir si fue una auditoría administrativa integral el informe - será más largo que si fué una auditoría a una función o división de la empresa.

3.9. CUADRO COMPARATIVO DE LAS AUDITORIAS FINANCIERAS, OPERACIONAL, ADMINISTRATIVA E INTERNA.

A continuación se presenta un cuadro en el que se -  
tratan de resumir de manera objetiva las principales similitudes y diferencias entre los tipos de auditoría más conocidos. Dichas similitudes y diferencias son los que a mi criterio considero que son las principales, aunque sé que habrá personas - que no estén de acuerdo con mi clasificación, sobre todo en - lo referente a las auditorías operacional y administrativa, - considero que la misma representa mi grano de arena para que - algún día se lleguen a definir perfectamente cada una de ellas.

CUADRO COMPARATIVO QUE MUESTRA LAS SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE LOS  
PRINCIPALES TIPOS DE AUDITORIA

	FINANCIERA	OPERACIONAL	ADMINISTRATIVA	INTERNA
ANTECEDENTES HISTORICOS	<ul style="list-style-type: none"> <li>- LARGA EXISTENCIA.</li> <li>- ORIGEN EN LA AUDITORIA EXTERNA PRIVADA.</li> <li>- EXPERIENCIA BASADA EN EL EJERCICIO PROFESIONAL DE MUCHOS AÑOS.</li> <li>- TRADICION A TRAVES DE NORMATIVIDAD EMANADA DE ORGANISMOS PROFESIONALES.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ORIGEN RECIENTE.</li> <li>- ORIGEN EN LA AUDITORIA INTERNA Y GUBERNAMENTAL.</li> <li>- EVOLUCION DE LA AUDITORIA TRADICIONAL HACIA LA EVALUACION DE SISTEMAS.</li> <li>- INICIATIVA INDIVIDUAL Y DE ORGANISMOS OFICIALES.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ORIGEN RECIENTE.</li> <li>- ORIGEN EN LA AUDITORIA INTERNA Y GUBERNAMENTAL.</li> <li>- EVOLUCION DE LA AUDITORIA TRADICIONAL HACIA LA EVALUACION DE LA GESTION ADMVA.</li> <li>- INICIATIVA INDIVIDUAL Y DE ORGANISMOS OFICIALES.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- LARGA EXISTENCIA</li> <li>- ORIGEN EN LA NECESIDAD DE SIEMPRE DE VIGILAR A LOS SUBORDINADOS DE PARTE DEL PATRON.</li> <li>- SIEMPRE HA EXISTIDO LA SUPERVISION DE LAS PROPIEDADES.</li> </ul>
PROPOSITO	<ul style="list-style-type: none"> <li>- EXPRESION, OPINION SOBRE RAZONABILIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- FORMULACION DE CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES SOBRE ASUNTOS OPERATIVOS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- FORMULACION DE CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES SOBRE ASUNTOS GERENCIALES Y OPERATIVOS.</li> <li>- APRECIAR Y MEJORAR LA HABILIDAD ADMINISTRATIVA FUNCIONAL.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- MEDIR Y EVALUAR LA EFECTIVIDAD DEL CONTROL INTERNO.</li> <li>- AUXILIAR EN TRABAJOS DIVERSOS DE LA ADMINISTRACION.</li> </ul>
ENFOQUE	<ul style="list-style-type: none"> <li>- LA REVISION SE ENFOCA A HECHOS HISTORICOS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- LA REVISION SE ENFOCA A HECHOS HISTORICOS Y A HECHOS PRESENTES PARA PROYECTARSE HACIA EL FUTURO.</li> <li>- LA IDEA ES QUE LAS OPERACIONES FUTURAS NO CONTENGAN LOS ERRORES DE LAS OPERACIONES PRESENTES Y PASADAS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- I D E M</li> <li>- I D E M</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- I D E M</li> <li>- I D E M</li> </ul>

	FINANCIERA	OPERACIONAL	ADMINISTRATIVA	INTERNA
ALCANCE	- EXAMEN DE LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON LA PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS EN UN EJERCICIO DETERMINADO.	- EXAMEN DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS O -- UNA ACTIVIDAD ESPECIFICA EN CUALQUIER PERIODO.	- EXAMEN DE CUALQUIER TIPO DE OPERACION O FUNCION QUE SE LE RECOMIENDE.	- EXAMINA PRINCIPALMENTE LAS OPERACIONES FINANCIERAS, PERO PUEDE AUXILIAR EN CUALQUIER OTRO TIPO DE EXAMEN QUE SE EL ENCOMIENDE.
QUIEN LA REALIZA	- CONTADORES PUBLICOS-APOYADOS POR PASANTES EN C.P.	- CONTADORES PUBLICOS-APOYADOS POR OTROS PROFESIONISTAS EN LA BOR DE EQUIPO. - EJECUTIVOS DE LA EMPRESA APOYADOS POR LA AUDITORIA INTERNA. - AUDITORIA INTERNA. - OTROS PROFESIONISTAS, COMO ING. EN SISTEMAS, ECONOMISTAS, LIC. EN ADMON., ETC.	- LICENCIADOS EN ADMINISTRACION DE EMPRESAS. - INGENIEROS DE SISTEMAS. - PERSONAL DE LA EMPRESA, EJECUTIVOS APOYADOS POR AUDITORIA INTERNA. - CONTADORES PUBLICOS APOYADOS POR OTROS PROFESIONISTAS COMO LAES. O INGENIEROS PRINCIPALMENTE, EN LABOR DE EQUIPO.	- PERSONAL DE LA EMPRESA EXCLUSIVAMENTE.
PRECISION	- ABSOLUTA.	- RELATIVA.	- RELATIVA.	- RELATIVA.
FRECUENCIA	- REGULAR. - CUANDO MENOS ANUALMENTE.	- PERIODICA. - PERIODICIDAD INDEFINIDA.	- PERIODICA. - PERIODICIDAD INDEFINIDA.	- PERMANENTE.

	FINANCIERA	OPERACIONAL	ADMINISTRATIVA	INTERNA
NORMAS, TENCAS Y PROCEDIMIENTOS.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- APLICACION DE NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.</li> <li>- APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.</li> <li>- METODOLOGIA EXPERIMENTADA.</li> <li>- TECNICAS DE AUDITORIA ESTABLECIDAS POR EL CONTADOR PUBLICO.</li> <li>- INDEPENDENCIA IMPRESCINDIBLE.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- AUN NO EXISTEN NORMAS ESPECIFICAS.</li> <li>- APLICACION DE PRINCIPIOS GERENCIALES Y DE ADMINISTRACION.</li> <li>- METODOLOGIA EN EVOLUCION A CRITERIO DEL AUDITOR.</li> <li>- TECNICAS DE AUDITORIA ESTABLECIDAS POR LA PROFESION DE CP. Y OTRAS NUEVAS.</li> <li>- INDEPENDENCIA NECESARIA MAS NO INDISPENSABLE.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- AUN NO EXISTEN NORMAS ESPECIFICAS.</li> <li>- SE PASA EN LOS PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION DE LAS OPERACIONES Y EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO.</li> <li>- METODOLOGIA EN EVOLUCION A CRITERIO DEL AUDITOR.</li> <li>- INDEPENDENCIA NECESARIA MAS NO INDISPENSABLE.</li> <li>- TECNICAS DE AUDITORIA ESTABLECIDAS POR LA CONTADURIA PUBLICA, Y OTRAS NUEVAS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- APLICA POLITICAS Y METAS DE LA EMPRESA.</li> <li>- TECNOLOGIA DE CONTROL SOBRE TODO.</li> <li>- APLICA PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.</li> <li>- METODOLOGIA PROPIA BASADA EN LA EXPERIENCIA OBTENIDA Y EN LA DE LA CONTADURIA PUBLICA.</li> <li>- TECNICAS DE AUDITORIA DE LA PROFESION DE CP.</li> <li>- INDEPENDENCIA MUY LIMITADA.</li> </ul>
CRITERIO	- REQUERIDO.	- REQUERIDO.	- REQUERIDO.	- REQUERIDO.
BASADA EN RESULTADOS OBSERVADOS MAS QUE LA OPINION.	- PRINCIPALMENTE.	- COMPLETAMENTE.	- PRINCIPALMENTE.	- PRINCIPALMENTE.
UTILIZA MUESTREO ESTADISTICO.	- MUCHO.	- CON FRECUENCIA.	- CON FRECUENCIA.	- OCASIONALMENTE.

	FINANCIERA	OPERACIONAL	ADMINISTRATIVA	INTERNA
INFORME DE AUDI TORIA.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- DIRIGIDO A LOS ACCIO NISTAS, ADMINISTRA-- CION INVERSIONISTAS, OBREROS, GOBIERNO, - ETC.</li> <li>- CONTIENE, DICTAMEN, - ESTADOS FINANCIEROS- Y CARTA DE SUGEREN-- CIAS.</li> <li>- CONTIENE RECOMENDA-- CIONES TENDIENTES A- MEJORAR EL CONTROL - INTERNO, SISTEMA FI- NANCIERO Y PRESENTA- CION DE LOS ESTADOS- FINANCIEROS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- DIRIGIDO A LOS ACCIO NISTAS Y/O A LA DI-- RECCION SEGUN PETI-- CION.</li> <li>- OBSERVACIONES RELA-- CIONADAS CON LA SI-- TUACION FINANCIERA Y OPERACIONES VARIAS.</li> <li>- RECOMENDACIONES DES- TINADAS A MEJORAR -- LOS ASPECTOS AUDITA- DOS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- DIRIGIDO A LOS ACCIO NISTAS, DIRECTORES O GERENCIA SEGUN PETI- CION.</li> <li>- OBSERVACIONES RELATI VAS A SITUACIONES CO MO: LA POSICION QUE- GUARDA LA EMPRESA EN EL MERCADO, LA FORMA EN QUE SE HAN LOGRA- DO LOS OBJETIVOS DE- LA EMPRESA, COMO SE- HAN ESTADO UTILIZAN- DO LOS RECURSOS DE - LA EMPRESA, COMO SE- HA ESTADO DESARRO- - LLANDO EL PERSONAL, - ETC.</li> <li>- RECOMENDACIONES PARA MEJORAR CUALQUIERA - DE LOS ANTERIORES AS PECTOS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- DIRIGIDO GENERAL- MENTE AL CONTRA-- LOR O A LA GEREN- CIA GENERAL QUE - ES DE DONDE DEPEN DE CASI SIEMPRE - LA AUDITORIA IN-- TERNA.</li> <li>- OBSERVACIONES RE- LACIONADAS CON LA SITUACION FINAN-- CIERA Y OPERACIO- NES VARIAS.</li> <li>- RECOMENDACIONES - DESTINADAS A MEJO RAR ASPECTOS AUDI TADOS.</li> </ul>
NECESIDAD E IM PORTANCIA.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ABSOLUTAMENTE NECESA RIA PARA ASEGURAR UN RAZONABLE SISTEMA -- FINANCIERO.</li> <li>- OBLIGADA POR DISPOSI CIONES LEGALES Y ES- TATUTARIAS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- NECESARIA PARA OBTEN ER UN OPTIMO RENDI- MIENTO DE OPERACION.</li> <li>- SOLICITADA POR LA -- PROPIA GERENCIA.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- NECESARIA OCASIONAL- MENTE, PARA EVALUAR- LA GESTION ADMINIS-- TRATIVA, O CUALQUIER ASPECTO DE LA CIA.</li> <li>- SOLICITADA POR LOS - ACCIONISTAS O POR LA PROPIA GERENCIA.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- NECESARIA EN CIAS. DE CIERTA MAGNI-- TUD.</li> <li>- EJECUTADA POR OR- DENES DE LA GEREN CIA.</li> </ul>

	FINANCIERA	OPERACIONAL	ADMINISTRATIVA	INTERNA
PRINCIPAL ENFOQUE EN LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.	- ADHESION A LAS POLITICAS PRESCRITAS POR LA ADMON. - PROTECCION DE BIENES. - INFORMACION FINANCIERA VERAZ.	- ADHESION A LAS POLITICAS PRESCRITAS POR LA ADMON. - EFICIENCIA DE OPERACION. - CUMPLIMIENTO DE OBJETIVOS.	- ADHESION A LAS POLITICAS DE LA EMPRESA. - EFICIENCIA DE OPERACION. - PROMOCION DEL PERSONAL. - CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS.	- ADHESION A LAS POLITICAS DE LA EMPRESA. - PROTECCION DE BIENES. - INFORMACION FINANCIERA VERAZ.
DEFINE PROBLEMAS Y OPORTUNIDADES DE MEJORAMIENTO.	- NO.	- EXCLUSIVAMENTE.	- ENTRE OTRAS COSAS.	- ENTRE OTRAS COSAS.
BUSCA POSIBILIDADES LAS PRUEBA ,ESCOGE LA-MEJOR SOLUCION.	- NO.	- NO.	- CASI SIEMPRE.	- A MENUDO.
INTERVIENE EN-LA RESOLUCION-DE PROBLEMAS.	- NO.- NO ES PARTE DE LA RESPONSABILIDAD.	- NO.- TIEMPO INSUFICIENTE; PERSONAL NO-EXPERTO.	- SI.- SERVICIO PRINCIPAL.	- SI.- CUANDO SE LO REQUIEREN.
TAMAÑO DE LA ORGANIZACION QUE UTILIZA LOS SERVICIOS.	- DESEMPEÑADA EN CIAS.- DE TODA MAGNITUD SALVO LAS MUY PEQUEÑAS.	- UTIL SOLAMENTE EN CIAS RELATIVAMENTE GRANDES EN DONDE LA-ADMINISTRACION NO PUEDE SUPERVISAR DIRECTAMENTE TODAS LAS OPERACIONES.	- NO SE RELACIONA CON-EL TAMAÑO DE LA EMPRESA.	- ESCASA EN COMPAÑIAS CON MENOS DE 500 EMPLEADOS.

	FINANCIERA	OPERACIONAL	ADMINISTRATIVA	INTERNA
TIEMPO REQUERIDO	- CORTO	- CORTO	- BASTANTE TIEMPO POR LOS PROYECTOS QUE - PIDEN SOLUCION Y -- EJECUCION.	- BASTANTE TIEMPO - POR SER PERMANEN- TE.
PERTURBA EL TRABAJO.	- CONSIDERABLEMENTE. - LAS NECESIDADES DE - LOS AUDITORES DEBEN- DE SER SATISFECHAS - RAPIDAMENTE.	- EN FORMA MINIMA EM- PLEA SOBRE TODO DA- TOS DISPONIBLES.	- VARIABLE, DEPENDIEN- DO DE LA INDOLE DE- LA ASIGNACION.	- BASTANTE. SOBRE - TODO CUANDO SE -- ACONSEJAN CAMBIOS.
EVALUA DIRECTAMENTE AL PERSONAL.	- NUNCA.	- NUNCA.	- SEGUN EL COMETIDO.	- A MENUDO.
EVALUA LAS ACCIONES ADMINISTRATIVAS.	- NUNCA.	- INDIRECTAMENTE.	- CASI SIEMPRE.	- NUNCA.
EVALUA EL PUESTO NO A LA PERSONA.	- SIEMPRE.	- SIEMPRE.	- NUNCA.	- DEPENDE DEL TRABAJO ASIGNADO.

## C A P I T U L O    I V

### EL CONTADOR PUBLICO Y LAS AUDITORIAS OPERACIONAL Y ADMINISTRATIVA

#### 4.1. LA ESPECIALIZACION DEL CONTADOR PUBLICO HACIA AUDITORIAS DE TIPO OPERACIONAL Y ADMINISTRATIVAS.

El fenómeno de la especialización profesional del contador público a sido tema en los últimos años de trabajos y estudios hechos tanto de manera individual, como a través del I.M.C.P. De esos trabajos se desprende la necesidad de que el contador público se especialice, para poder hacer frente a la problemática que se le plantea como resultado del tremendo crecimiento industrial y avance tecnológico que ha sufrido la sociedad actual, lo cual ha hecho que los organismos que la forman necesiten cada vez más de gente preparada.

Los contadores públicos a través del organismo que los agrupa, se han dado cuenta que lo que la profesión necesita ahora son graduados con una formación profesional diferente a la que se había estado impartiendo en las instituciones de enseñanza. Estos deberán tener una mente más abierta, con gran habilidad para pensar y adaptarse al cambio, por lo que deberá adquirir en las escuelas ideas clave y principios básicos, pero deberá especializarse en la práctica profesional mediante el estudio autodidáctico y constantes cursos de especialización y actualización. En la actualidad ya se está in-

tentando por parte del I.M.C.P., definir las áreas de especialización que en el futuro deberán ser objeto de estudio de -- parte del contador público, y junto con las instituciones educativas, se están reestructurando los planes de estudio de las mismas.

Como prueba de lo anterior tenemos las diferentes -- encuestas realizadas en 1979 por la Comisión Normativa de Educación del I.M.C.P., para conocer en perfil académico del contador público, y otras más en 1975 donde se propuso clasifi-- car el contador público por especialidades, y en donde se pu-- so de manifiesto la tendencia del contador público a la especialización.

Ahora bien, ya sabemos que el contador público se -- debe especializar, pero cabe preguntar ¿hacia qué áreas sin -- incurrir en el error de invadir el campo de otras profesio-- nes?. Debemos de conocer nuestras capacidades y limitaciones -- y no debemos querer ser unos "todólogos" por lo que yo pienso que sólo debemos ejecutar de un modo mejor lo que ya sabemos -- y ampliar el campo de acción de nuestra actividad básica; la -- auditoría. No quiero decir con esto que sólo debemos de ex-- tender nuestras actividades hacia ésta dirección, pero es un -- área bastante fértil a raíz de la popularidad que están adqui -- riendo las auditorías operacionales y administrativa.

Y me refiero en especial a las auditorías operacional -- y administrativa, porque son campos de acción que de manera na

tural conocemos y nos pertenece, lo que sucede es que por tradi  
cionalismo, los contadores no habían querido tomar cartas en el  
asunto, dejándole la iniciativa a otros profesionistas de los -  
cuales algunos de ellos se encuentran altamente capacitados para  
llevar acabo estos tipos de auditoria.

Pero para que el contador público se especialice en --  
practicar auditorias de este tipo, deberá complementar su expe-  
riencia y preparación académica, para poder competir con éxito,  
con conocimientos específicos, entre los cuales podemos citar:

- 1.- Estudio y práctica en administración general.
- 2.- Práctica de buenas relaciones humanas.
- 3.- Estudios básicos de materias como economía, finanan  
zas, mercadotecnia, matemáticas, ingeniería industrial  
y en general todas aquellas técnicas de la  
administración científica.

También existe la alternativa de trabajar en equipo con  
otros profesionistas a los cuales les hace falta los conocimientos  
técnicos que posee el contador público para realizar una audi  
toria, complementandose unos con otros formando así un grupo  
híbrido muy eficiente.

Este tipo de equipos de trabajo son muy comunes en México,  
según se pudo observar en los resultados de la encuesta -  
realizada con objeto de ésta investigación (capítulo VI).

4.2. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO COMO LAZO DE UNION ENTRE LAS AUDITORIAS FINANCIERA, OPERACIONAL Y ADMINISTRATIVA.

El boletín núm. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. nos dice que "como base para determinar la confianza que va a depositar en él, y para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría que use, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente en la empresa". Ahora bien ¿qué es el control interno?.

Se dice que el control interno es el sistema mediante el cual se da efecto a la administración de una entidad económica, y comprende (según el Instituto Americano de Contadores Públicos)", el plan de organización y todos los métodos y medidas adoptados en un negocio para salvaguardar sus bienes, verificar la exactitud y seguridad de los datos de contabilidad, desarrollar la eficiencia de las operaciones y fomentar la adhesión a la política administrativa prescrita".

El auditor financiero para poder emitir su opinión sobre los estados financieros que revisa, precisa evaluar el control interno, pero normalmente no es su responsabilidad primaria informar sobre las deficiencias administrativas y el modo de corregirlas; aunque usualmente informa mediante su carta de sugerencias sobre las deficiencias en el control interno, su interés principal es satisfacerse a si mismo de la suficiencia de dicho-

control interno, para suministrar información contable fidedigna. También al realizar sus pruebas, el auditor necesariamente tiene que observar y calificar la eficacia en la realización de las operaciones pero lo hace como UN MEDIO y no como UN FIN.

El control interno puede ser revisado desde tres puntos de vista; el de la auditoria financiera, el de la operacional o el de la administrativa. Dependiendo de la parte del control interno que se estudie, la auditoria será de tipo administrativo, financiero u operacional. En seguida se expone qué parte del control interno estudia principalmente cada tipo de auditoria, pero hay que aclarar que la división que marcamos no es tan tajante en la práctica:

AUDITORIA

CONTROL INTERNO

ADMINISTRATIVA

COMPRENDE EL PLAN DE ORGANIZACION

FINANCIERA

TODOS LOS METODOS Y PROCEDIMIENTOS QUE EN FORMA COORDINADA SE ADOPTAN EN UN NEGOCIO PARA LA PROTECCION DE SUS ACTIVOS.

FINANCIERA

OBTENCION DE INFORMACION FINANCIERA CORRECTA Y SEGURA.

OPERACIONAL

LA PROMOCION DE EFICIENCIA DE OPERACION.

ADMINISTRATIVA

LA ADHESION A LAS POLITICAS PRESCRITAS POR LA DIRECCION.

Como se puede observar, el control interno incluye -- elementos que van más allá de lo que es el campo del contador --

público actualmente. Por ejemplo al estudiar el plan de organización para efectos de una auditoria financiera, el auditor deberá analizar los elementos de organización como son: delegación de autoridad, división del trabajo, unidad de mando etc. y entonces estará entrando prácticamente a terrenos de la auditoria administrativa, y lo mismo ocurrirá al estudiar la eficiencia de operación en donde ya se estará hablando de una auditoria operacional.

Entonces, si para la realización de una auditoria operacional o administrativa se debe de hacer un estudio del control interno de la empresa, sólo que de diferente enfoque cada una, es aquí en este punto en donde el contador público tiene - cierta ventaja sobre otros profeseonistas que las realizan, pueg to que es un especialista en la revisión del control interno. - Lo único que tiene que hacer dicho auditor, es cambiar su punto de vista, haciendo que dichas auditorias sean prácticamente una extensión de la auditoria financiera. (como de hecho considera muchas veces a la operacional).

El contador público tiene métodos específicos para la revisión del control interno de las compañías, lo cual es otra clara ventaja sobre otros profesionistas. Dichos métodos son - los siguientes:

1.- METODO DESCRIPTIVO.- Mediante el cual se clasifi-

can las diversas características del control interno, por actividades, departamentos, funcionarios. etc. y se describen las funciones de cada uno de ellos.

2.- METODO GRAFICO.- Por el que se presenta objetivamente a la organización del cliente mediante organigramas, gráficas o cuadros que exponen en qué forma fluyen las operaciones a través de los puestos o lugares donde se definen los procedimientos de control para la conducción de las operaciones.

3.- METODO DE CUESTIONARIOS.- El cual consiste en --- usar cuestionarios previamente formulados que incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones y de las personas que intervienen en las mismas.

Para un buen estudio del control interno, generalmente se utilizan los tres métodos de manera combinada.

El contador público al aplicar los anteriores métodos de evaluación del control interno a las auditorías en estudio, simplemente tendrá que ampliar sus objetivos normales a los de éstas últimas y así por ejemplo los cuestionarios contendrán preguntas destinadas a conocer asuntos operacionales o administrativos lo mismo puede ocurrir con los otros dos métodos, y es más se podría realizar una evaluación del control interno abarcando los objetivos de las tres auditorías lo cual sería un ahorro -- enorme de trabajo.

4.3. ES EL CONTADOR PUBLICO EL PROFESIONISTA INDICADO PARA LLEVAR A CABO LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS Y OPERACIONALES.?

Aunque en la actualidad estos tipos de auditoría -- son efectuadas por una gran variedad de profesionistas entre los que están los licenciados en administración, ingenieros, economistas, ejecutivos retirados, organizaciones de consultoría, compañías denominadas "service bureau", contadores públicos, etc, la verdad es que éstos últimos son los profesionistas que poseen razonables derechos para poder ser los más calificados auditores de tipo admvo-operacional. Principalmente cuando ha actuado como profesional independiente durante algún tiempo, ya que el estar en directo contacto con muchos y muy variados problemas en diferentes tipos de empresas, le da una valiosísima experiencia que le será de suma utilidad para la realización de cualquier tipo de auditoría.

Además el contador público posee muchas inegables ventajas sobre otros profesionistas, como lo son:

1.- La familiarización que tiene del estudio y evaluación del control interno de las empresas como lo vimos en el punto anterior.

2.- El contador se rige por normas de auditoría generalmente aceptadas por la profesión, y aplica procedimientos y técnicas sumamente experimentados, y que ha venido perfeccionando con el tiempo. Estos métodos y procedimientos pueden ser adapta-

dos y aplicados para la realización de cualquier otro tipo de auditoria aparte de la financiera.

3.- El trabajo de un contador público está respaldado por toda una profesión organizada, la cual se rige por un CODIGO DE ETICA PROFESIONAL, el cual garantiza al cliente, a diferencia del trabajo de otro tipo de profesionista dos cosas:

- a).- Calidad profesional en el trabajo.
- b).- Confiabilidad en los resultados.

4.- Toda una tradición en el servicio de auditoria.

Por todas las ventajas mencionadas, llegamos a la conclusión de que el contador público es el profesionista más indicado para llevar a cabo cualquier tipo de auditoria, aunque para hacerlo de una manera óptima deberá:

a). Complementar su experiencia y preparación académica con conocimientos adicionales principalmente de administración científica.

b). Trabajar en equipo con especialistas en varios campos, como son economistas, lic. en admon, de empresas, ingenieros etc.

## C A P I T U L O V

### CONCLUSIONES

Analizando los conceptos vertidos en los capítulos anteriores y los resultados obtenidos del trabajo de campo -- realizado, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

1.- La actividad privativa del contador público es y seguirá siendo por mucho tiempo la auditoría de estados financieros, de acuerdo a normas de auditoría generalmente -- aceptadas aunque esto no quiere decir que se deba de limitar a la misma, pues la contaduría pública, como cualquier profesión, va evolucionando y el contador público debe de especializarse abarcando a veces nuevas áreas de trabajo entre las -- que podemos contar a la auditoría administrativa, aunque será muy necesario complementar sus conocimientos con otros adicionales para poder presentar un trabajo de calidad.

2.- Las auditorías administrativa y operacional -- son una respuesta a las necesidades actuales de control de -- parte de las empresas modernas. Ambas auditorías revisan el control interno de las compañías con el fin de sugerir mejoras en el mismo, (aunque hay autores que dicen que en la auditoría operacional sólo se señalan las fallas sin sugerir mejoras).

3.- Lo que básicamente marca la diferencia entre lo que es una auditoría operacional y otra de tipo administrati-

vo es:

- a) El alcance que se le dé a la misma.
- b) Quién realice la auditoría.

Como ejemplo podemos dar una definición de auditoría operacional-admva. como sigue: "es el examen y evaluación de los objetivos, políticas, recursos y controles de una empresa con la finalidad de detectar fallas en los sistemas y recomendar posibles soluciones que las subsanen". Ahora bien SERA AUDITORIA ADMINISTRATIVA, si el examen y evaluación del sistema se hace de manera integral, extendiéndose también a los recursos humanos, físicos e informativos si se efectúa revisando los actos de los altos directivos de las empresas, y es realizado por un profesionista externo de preferencia o por altos ejecutivos de la empresa. Y SERA AUDITORIA OPERACIONAL, si dicho examen y evaluación es sólo realizado a un segmento de la empresa, una operación, función, etc., a niveles de gerencia, supervisión o puesto, si lo importante es saber COMO se realiza la operación y no QUIEN la realiza y es ejecutada generalmente por auditores externos, internos, o ejecutivos de no muy alta jerarquía.

Así vemos que aunque básicamente son lo mismo una y otra auditoría, se diferencian por el ENFOQUE que se le dé a la revisión. Otras diferencias entre ambas menos importantes y definidas, las expusimos en el cuadro de similitudes y

diferencias del capítulo III.

4.- El contador público es el profesionista más indicado para realizar las auditorías operacionales y las administrativas porque tiene las siguientes ventajas sobre otros profesionistas: es el especialista en la realización de auditorías por excelencia, tiene metodología, técnicas comprobadas, está respaldado por una tradición de muchísimos años y -- sus actividades están regidas por un Código de Etica Profesional, el cual garantiza seriedad y calidad en el trabajo.

Además el contador público tiene la ventaja de la -- experiencia y conocimientos que adquiere de las compañías que revisa con motivo de sus auditorías financieras, lo cual hace que las auditorías operacionales y administrativas sólo sean extensiones a las primeras, lo cual redundará en economía de -- tiempo, dinero y esfuerzo.

Por último quiero agregar que, como resultado del -- presente trabajo de investigación, se puede claramente observar que la realización de estos tipos de auditoría en nuestro país y supongo que también en el mundo entero, están apenas -- en sus comienzos, por lo que existirán durante algún tiempo -- todavía muchas diferencias de opinión respecto a las mismas -- pero creo que poco a poco se unificarán criterios, la profe-- sión de contaduría pública tomará su lugar e iniciará investi-- gaciones con el propósito de crear normas y técnicas especia-

les para estos tipos de auditorías, y unificará también las -  
formas de evaluar los resultados y de informar a los clientes.  
Lo anterior hará que éstos se decidan por los servicios de un  
contador público, en vez de los de cualquier otro profesion  
ta que se los ofrezca.

## C A P I T U L O   V I

### TRABAJO DE CAMPO A TRAVES DE UNA ENCUESTA UTILIZANDO CUESTIONARIOS EN EMPRESAS PRIVADAS Y DESPACHOS DE CONTADORES.

#### 6.1. OBJETIVOS.

Con el fin de apoyar mi trabajo de investigación, -- realicé una encuesta dirigida a determinar la situación real -- de las auditorías financiera, operacional y administrativa en el mundo económico de México.

Una parte de la encuesta fué dirigida a las empresas que utilizan los servicios de auditoría y otra a los despachos de contadores que los proporcionan.

El objetivo específico de la primera fué la de poder tener una idea clara de lo que desde el punto de vista del -- cliente, se considera que es una auditoría operacional y que -- es una administrativa; también se aprovechó la encuesta para -- saber quienes ejecutan esos tipos de auditoría, si se utilizan los despachos de contadores como consultores de empresas en -- otras áreas aparte de la financiera, y la situación de la auditoría interna dentro de la compañía.

El objetivo específico de la encuesta realizada a -- los despachos de contadores, fué el de poder saber si los mismos realizan auditorías operacionales y administrativas aparte de las financieras, si utilizan otros profesionistas cuando --

las efectúan, la periodicidad con que realizan las mismas, los ingresos que les representan, y saber la opinión de auditores-experimentados acerca de dichas auditorías.

## 6.2. METODOLOGIA.

Para poder llevar a cabo los objetivos anteriores, - procedí a escoger la muestra que pudiera representar el universo en estudio, en este caso México. De la lista de las 500 empresas más importantes del país según edición especial de la revista "Expansión" del 20 de agosto de 1980, seleccioné 50 de ellas para encuestar, o sea el 10%: porcentaje que consideré -- apropiado para poder llevar a cabo de acuerdo a mis posibilidades de tiempo y costo y que sin embargo podrían dar una idea - de lo que deseaba saber.

Dichas encuestas las realicé el 80% en la ciudad de México y en las zonas industriales de Naucalpan, Edo. de Méx. y el 20% restante en ciudades de provincia, principalmente en -- Querétaro, Qro. y León, Gto. El desplazamiento a provincia se debió más que a una programación meditada, a necesidades de mi trabajo, pero considero que fue benéfico para poder descentralizar un poco la encuesta, haciéndola más representativa.

Para las encuestas realizadas a los despachos, seleccioné 20 despachos de contadores de la Ciudad de México y provincia, desconociendo el porcentaje que representan de la tota

lidad de despachos existentes en México. Para compensar un poco el hecho de que pudiera ser un porcentaje muy bajo de despachos entrevistados, incluí en el mismo a los despachos más conocidos y prestigiados, líderes en su rama, los que considero tienen más posibilidades de extender sus servicios más allá de las auditorías financieras. Se procuró que los cuestionarios en ambos casos fueran contestados por una persona de alta jerarquía dentro de la empresa o despacho y de preferencia contador público, para que las respuestas fueran dadas lo más correctamente posible.

### 6.3. RESULTADOS DE LAS ENCUESTAS.

A continuación transcribo íntegramente las preguntas contenidas en los cuestionarios y los porcentajes obtenidos en cada una de las respuestas posibles de lo que podemos sacar algunas conclusiones sobre el tema.

#### CUESTIONARIO NUM. I PARA EMPRESAS EN GENERAL.

PREGUNTA NUM. 1.- SE TIENE ESTABLECIDO EN SU EMPRESA UN DEPARTAMENTO U OFICINA DE AUDITORIA INTERNA?.

R.- SI....98%

NO.... 2%

Como se puede observar, en casi la totalidad de las grandes compañías, se cuenta con un departamento de auditoría

interna por ser muy necesaria. Las compañías que no tienen - son de reciente creación que lógicamente contarán con uno en el futuro.

PREGUNTA NUM. 2.- SI SE TIENE (DPTO. DE AUDITORIA INTERNA) .- ¿A QUIEN REPORTA Y DONDE SE ENCUENTRA UBICADO EN EL ORGANIGRAMA?

R.- ASAMBLEA DE ACCIONISTAS.....	11%
DIRECTOR GENERAL.....	26%
CONTRALOR-DIRECTOR DE FINANZAS...	53%
DIRECTOR ADMINISTRATIVO.....	5%
OTROS.....	5%

El departamento de auditoría interna la mayoría de las veces depende de el contralor o del director de finanzas, en menor grado de niveles jerárquicos más altos y en muy contadas ocasiones depende de niveles de gerencia. Hay que resaltar que cuanto más alto se encuentre en el organigrama de la empresa la persona a quien reporta, la auditoría interna tendrá más fuerza e importancia dentro de la empresa.

PREGUNTA NUM. 3.- SE TIENE CONTRATADO UN DESPACHO DE CONTADORES PARA DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA?.

R.- SI.... 98%

NO.... 2%

Por razones legales y estatutarias, cualquier empresa de cierta magnitud hace dictaminar sus estados financieros

ros. El porcentaje del 2% corresponde a empresas de nueva --  
creación.

PREGUNTA NUM. 4.- SE UTILIZAN TAMBIEN LOS SERVICIOS DEL DESPA  
CHO DE CONTADORES COMO CONSULTORES DE EMPRESAS EN OTRAS AREAS?

R.- SI..... 81%

NO..... 19%

La mayoría de los empresarios aprovechan los servi-  
cios de los auditores que les dictaminan sus estados financie  
ros, para que los asesoren en otras actividades como: siste--  
mas de computación, fiscales, de inventarios, etc.

PREGUNTA NUM. 5.- SE HACEN REVISIONES DE LAS OPERACIONES DE-  
LA EMPRESA CON EL OBJETO DE AUMENTAR LA EFICACIA DE LAS MIS--  
MAS? (AUDITORIAS OPERACIONALES) .

R.- NUNCA.....	10%
ESPORADICAMENTE.....	10%
PERMANENTEMENTE.....	23%
MENSUAL.....	5%
TRIMESTRAL.....	19%
CUATRIMESTRAL.....	14%
SEMESTRAL.....	5%
ANUAL.....	14%

Se observa que la mayoría de las empresas realizan-  
revisiones a sus operaciones, pero que las mismas no tienen -  
una periodicidad regular como las auditorías financieras.

PREGUNTA NUM. 6.- QUIEN EFECTUA DICHAS REVISIONES? (OPERACIONALES).

R.- PERSONAL DE LA EMPRESA (EJECUTIVOS AUDIT.INT.) .....	48%
CONTADORES PUBLICOS-AUDITORIA IN-- TERNA.....	42%
CONTADORES PUBLICOS.....	5%
OTROS ESPECIALISTAS.....	5%

Las auditorías operacionales son ejecutadas la mayoría de las veces por personal de la misma compañía teniendo como base a la auditoría interna. También en una proporción muy grande se utilizan los servicios del contador público, algunas veces auxiliados por la auditoría interna y otras no. En algunas ocasiones se utilizan los servicios de otros especialistas, sobre todo en áreas de producción (ingenieros) o mercadotecnia (Lic. en Admon.).

PREGUNTA NUM. 7.- SE REALIZAN EVALUACIONES DE LOS RESULTADOS DE LA GESTION ADMINISTRATIVA, EN RELACION CON LOS OBJETIVOS SOCIALES DE LA EMPRESA?. (AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS).

R.- NUNCA.....	13%
ESPORADICAMENTE.....	5%
PERMANENTEMENTE.....	10%
MENSUAL.....	24%
TRIMESTRAL.....	10%
SEMESTRAL.....	14%
ANUAL.....	24%

Las auditorías de tipo administrativo tampoco tienen una periodicidad de realización regular, como lo tienen

las auditorías de estados financieros que se realizan cada año por lo general; sin embargo según muestran los resultados de la encuesta, existe un porcentaje mayor de auditorías administrativas que se efectúan mensual y anualmente (24 % - en cada caso). Lo anterior se puede deber a que los resultados de la administración generalmente se muestran con esa periodicidad.

PREGUNTA NUM. 8.- QUIEN EFECTUA DICHAS EVALUACIONES? (AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS) .

R.- PERSONAL DE LA EMPRESA (EJECUTIVOS-AUDIT. INT.).....	61 %
CONTADORES PUBLICOS-AUDITORIA INTERNA.....	28 %
CONTADORES PUBLICOS.....	6 %
OTROS ESPECIALISTAS.....	5 %

El resultado de las encuestas nos indica que la mayoría de las empresas evalúa los resultados de su administración con sus propios recursos humanos y en una menor proporción utiliza los servicios de los despachos de contadores, - casi siempre auxiliados por la auditoría interna. Cuando se utilizan otros especialistas, en la mayoría de los casos son Lic. en Administración de Empresas.

CUESTIONARIO NUM. 2 PARA DESPACHOS DE CONTADORES.

PREGUNTA NUM. 1.- REALIZA SU DESPACHO AUDITORIAS OPERACIONALES ADEMAS DE LAS FINANCIERAS?.

R.- SI.... 90 %

NO.... 10 %

La mayoría de los despachos importantes en México, empiezan a ofrecer este servicio.

PREGUNTA NUM. 2.- QUE PROFESIONISTAS UTILIZA EL DESPACHO PARA PODER LLEVAR A CABO LAS AUDITORIAS OPERACIONALES?

R.- CONTADORES PUBLICOS..... 80 %  
 CONTADORES PUBLICOS-LIC. EN ADMO. 5 %  
 CONTADORES PUBLICOS-OTROS PROFE--  
 SIONISTAS..... 15 %

Por lo general los despachos realizan este tipo de auditoría utilizando principalmente contadores, y en menor proporción auxiliados por Lic. en Administración, ingenieros de sistemas, programadores de computadoras, etc. formando la labor de equipo.

PREGUNTA NUM. 3.- EN QUE EPOCA SE REALIZAN LAS AUDITORIAS -- OPERACIONALES?

R.- ANTES QUE LAS AUDITORIAS FINANCIERAS..... 2 %  
 AL MISMO TIEMPO QUE LAS AUDIT. FINANCIERAS..... 18 %  
 DESPUES QUE LAS AUDITORIAS FINANCIERAS..... 28 %  
 DE MANERA VARIABLE..... 52 %

Aunque la mejor época para llevar a cabo una auditoría operacional es después de la auditoría financiera, los

resultados de las encuestas indican que se efectúan de manera muy variable. Las empresas ordenan la revisión de sus operaciones cuando detectan alguna anomalía, independientemente de la auditoría financiera y a veces aprovechan que se va a realizar esta última, para ordenar la operacional de una vez.

PREGUNTA NUM. 4.- REALIZA SU DESPACHO AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS ADEMAS DE LAS FINANCIERAS?.

R.- SI.... 83 %

NO.... 17 %

Aunque en menor porcentaje que las auditorías operacionales, los despachos efectúan auditorías de tipo administrativo, y se tiende a incrementar este servicio.

PREGUNTA NUM. 5.- QUE PROFESIONISTAS UTILIZA EL DESPACHO PARA LLEVAR A CABO LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS?

R.- CONTADORES PUBLICOS..... 72 %  
 CONTADORES PUBLICOS-LIC. EN ADMON.12 %  
 CONTADORES PUBLICOS-OTROS PROFESIONISTAS.....16 %

Para este tipo de revisiones se utilizan más los servicios de los Lic. en Administración, quienes en ocasiones hacen auditorías por su cuenta y otras formando equipo con contadores.

PREGUNTA NUM. 6.- EN QUE EPOCA SE REALIZAN LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS.?

R.- ANTES QUE LAS AUDITORIAS FINANCIERAS.....	2 %
AL MISMO TIEMPO QUE LAS AUDITORIAS FINANCIERAS.....	3 %
DESPUES QUE LAS AUDITORIAS FINANCIERAS.....	3 %
DE MANERA VARIABLE.....	92 %

Como se puede observar, en los porcentajes, casi no existe relación entre la época en que se realiza la auditoría de estados financieros y el tiempo en que se efectúa una revisión administrativa.

PREGUNTA NUM. 7.- FAVOR DE INDICAR LOS PORCENTAJES DE INGRESOS DE SU DESPACHO EN RELACION A LOS TIPOS DE ACTIVIDADES QUE REALIZA.

R.- AUDITORIAS FINANCIERAS.....	75 %
AUDITORIAS OPERACIONALES.....	8 %
AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS.....	4 %
OTROS SERVICIOS.....	13 %

El grueso de los ingresos de los despachos de contadores de cierta importancia proviene de la realización de auditorías financieras; le siguen los ingresos por otros servicios, como asesorías, contabilidades, implantación de sistemas, etc. después están los ingresos por auditorías operacionales, y al final por auditorías administrativas.

PREGUNTA NUM. 8.- CONSIDERA USTED QUE LOS TERMINOS AUDITORIA OPERACIONAL Y AUDITORIA ADMINISTRATIVA SON SINONIMOS?

R.- SI..... 10 %

NO..... 90 %

Casi la totalidad de las respuestas son en el sentido de que no son iguales las auditorías en estudio, lo que -- nos indica, que cuando menos dentro de la profesión existe -- una cierta uniformidad de criterios, aunque no un conocimiento muy profundo de las mismas.

## B I B L I O G R A F I A

- AUDITORIA PRACTICA Luis Ruiz de Velasco y Alejandro Prieto, Ed. Banca y Comercio, México 1973.
- AUDITORIA: UN ANALISIS CONCEPTUAL. W. Thomas Porter Jr. y John C. - Burton. Edit. Diana. México 1980 título original "Auditing: a conceptual approach". Wadsworth Publishing Company Inc. Belmont Calif, USA 1971.
- LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA. José Antonio Fernández Arena Ed. Diana. México 1973.
- EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA. Dr. y CP. Fabían Martínez Villegas 3a. Ed. ECASA México 1979.
- AUDITORIA DE OPERACIONES. Roy. A. Lindberg y Theodore Cohn Editora Técnica. México 1975, Título original: "Operations Auditing". 1972, AMACOM-DIV. de American Management Association.
- AUDITORIA INTERNA INTEGRAL. CP. Juan Ramón Santillán González. Ed. ECASA. México 1979.
- MANUAL DE AUDITORIA INTERNA. Charles A. Bacón CP. 2a. Edición Editorial UTEHA. México 1979.
- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. Ed. IMCP. México - 1977. Duodécima edición.
- PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION. George R. Terry. PHD. CECSA. Primera Edición en español. México - 1971. Título original: "Principles of Management". Richard D. - Irwing Inc. 1968.

DICCIONARIO PARA CONTADO--  
RES.

Eric. L. Kohler. Tercera edi--  
ción 1963. Prentice Hall Inc.-  
Englewood Cliffs N.J. EUA.

AUDITORIA OPERACIONAL.

CP. José A. Sánchez Serrano. -  
Apuntes. Pémex. México 1980.

COMO HACER UNA TESIS DE --  
CONTADOR PUBLICO.

Rómulo González Irigoyen. Edi-  
torial Banca y Comercio. Segun  
da edición. México 1974.

INTRODUCCION A LA TECNICA-  
DE LA INVESTIGACION EN CIEN  
CIAS DE LA ADMINISTRACION-  
Y DEL COMPORTAMIENTO.

Fernando Arias Galicia. Edito-  
rial Trillas. 3a. edición. Mé-  
xico 1978.