

152 *rejeun.*

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

---

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**



**LA AUDITORIA OPERACIONAL, SU  
PLANEACION Y DESARROLLO**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

PARA OBTENER EL TITULO DE :  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A :  
MIGUEL ANGEL VARGAS MARTINEZ

ASESOR. C.P. ANGEL QUIROZ GONZALEZ

MEXICO, D.F.,

1981



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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.
Prólogo. . . . .	1

### CAPITULO PRIMERO

GENERALIDADES . . . . .	3
1.- Origen. . . . .	3
2.- Antecedentes. . . . .	5
3.- Concepto. . . . .	6

### CAPITULO SEGUNDO

PLANEACION DE UNA AUDITORIA OPERACIONAL . . . . .	10
1.- Qué es la Planeación? . . . . .	12
2.- Ventajas que ofrece específicamente la planeación para la auditoría operacional. . .	14
3.- Elementos a considerar para lograr el desa- rrollo de la auditoría operacional. . . . .	15
3.1. Elementos técnicos . . . . .	16
3.1-1 Cuestionario de control interno . .	16
3.1-2 Diagrama de flujo de operación. . .	23
3.1-3 Programa de auditoría desde el punto de vista general . . . . .	25
3.1-4 Integración de los papeles de - trabajo. . . . .	28
3.2. Elementos complementarios . . . . .	38

CAPITULO TERCERO

ELEMENTOS BASICOS DEL PROGRAMA DE AUDITORIA OPERACIONAL. . . . .	42
1.- ELEMENTOS GENERALES. . . . .	43
1.1 Objetividad . . . . .	44
1.2 Claro, breve y conciso. . . . .	44
1.3 Aplicación y funcionalidad. . . . .	45
2.- Elementos Específicos . . . . .	46
2.1 Tiempo estimado de la auditoría. . . . .	47
2.2 Objetivos . . . . .	49
2.3 Base de selección . . . . .	49
2.4 Procedimientos de Auditoría . . . . .	53
2.5 Conclusiones . . . . .	57

CAPITULO CUARTO

INFORME. . . . .	59
1.- A quién va dirigido . . . . .	60
2.- Forma . . . . .	62
3.- Contenido . . . . .	63

CAPITULO QUINTO

CONCLUSIONES . . . . .	67
1.- Conclusiones Generales . . . . .	67
BIBLIOGRAFIA . . . . .	70

## P R O L O G O

En la actualidad la evolución constante de los negocios en una forma general, ha creado bastantes necesidades en el campo de la Administración, las cuales han sido cubiertas por medio de nuevas particularidades por parte del contador público y otros especialistas, por lo cual ha originado que se amplíe en una forma considerable su campo de acción.

Asimismo, se abre una nueva área o campo que es la auditoría operacional, la cual implica una gran motivación para el contador público, al cual lo obliga a buscar una serie de soluciones que ayuden a la administración, para que ésta pueda manejar en una forma más eficiente y productiva, los recursos con los que se cuentan, ya sean tanto humanos, técnicos y financieros de una entidad económica.

Además considero que en un futuro no muy lejano, la auditoría operacional podrá desarrollar una función de vital importancia que represente una elevada proporción de los servicios prestados por un Contador Público. Asimismo, el Contador Público tendrá que proporcionar toda la evidencia necesaria, para que pueda proporcionar a la administración, la información sobre la situación financiera y los resultados de

operaciones de eficiencia de sistemas, y en una forma mucho - muy especial, el porqué de su baja de utilidad en un momento-determinado, de su incremento en los costos, el porqué de su-rotación de personal, etc.

Así mismo, considero que este trabajo de investigación - no es un estudio completo y exhaustivo, pero si considero que ojalá sirva como instrumento de información a mis compañeros-de profesión, los cuales pudieran estar interesados en esta - nueva área que se presenta en el campo de la administración.

Contando con la certeza de que sabran encontrar en el, - mi anhelo de coadyuvar para el desarrollo del estudio de la - auditoría operacional.

## CAPITULO PRIMERO

### GENERALIDADES

#### 1.- ORIGEN.

Se empieza a tener conocimiento de la auditoría operacional aproximadamente por el año de 1934, la cual formaba parte de la auditoría interna, pero en vista de que ésta, principalmente estaba limitada a las finanzas y a la contabilidad, por tanto no se tenía la libertad de acción con que actualmente se desarrolla la auditoría operacional por ende fueron poco útiles para la administración.

Posteriormente, en el año de 1945, al término de la segunda guerra mundial, se origina una gran cantidad de cambios en el desarrollo de las empresas, la competencia nace al morir la demanda de la milicia y por la aparición de nuevas empresas, es entonces cuando los directores de las empresas, ven la necesidad de que sus negocios sean más eficientes y sus técnicas más perfeccionadas día a día para así poder competir en el mercado; buscan toda clase de ideas, técnicas nuevas, medios publicitarios, etc. con lo cual aparecen consejeros, asesores, ejecutivos, etc. es decir un grupo de gente especializada, ya que todos ellos van a ayudar al logro de esos

objetivos.

Posteriormente en el año de 1948, la auditoría operacional se considera como un adelanto, logrado para la necesidad de emplear nuevos métodos y procedimientos en la rama contable, y se conoce entonces el primer producto o resultado, el cual vino al auxilio de las personas que se encargaban de ayudar al logro de los objetivos por los directores de las empresas, lo cual viene a mejorar el funcionamiento genérico de -- las empresas.

La auditoría operacional cobra fuerza a partir de 1950 -- como una actividad especializada de la alta dirección se adquieren mejores elementos de juicio para efectuar la toma de decisiones, es decir, responde a una necesidad de la dirección, que en la época contemporánea ha tenido que cumplir, con nuevos mecanismos de información y de análisis, la distancia y -- la agilidad con las operaciones a que la ha llevado, el volumen y complejidad creciente de las mismas.

BRADFORD CADMUS en el año de 1953 escribió un libro titulado "control interno contra fraudes y desperdicios". A partir de esto, la auditoría interna acometió nuevas tareas, no la sustituyeron sino que fue modificada y actualizada a las -- necesidades existentes.

Al analizar el amplio campo de la actividad de la auditoría interna debe tenerse presente ese hecho, no invalidan la-

función de investigar la confiabilidad de los registros y sistemas de información. (Memorias del III Simposium Nacional Sobre Auditoría Interna).

## 2.- ANTECEDENTES

La auditoría operacional es un término que usaron hace algunos años los auditores internos progresistas para describir el trabajo desarrollado que tenia como objetivo principal el mejorar las actividades que se auditaban o revisaban en forma general.

Todos los cambios y la creciente marcha de los negocios hasta nuestra época, trae consigo una evolución constante, con lo cual se evita el estancamiento y la extinción de los negocios poco productivos, pero así mismo trae consigo la necesidad de establecer altos grados de control que permitan una vigilancia efectiva de sus operaciones y del personal encargado de realizarlas.

El desarrollo de la auditoría operacional ha sido principalmente en compañías generalmente industriales, pero el alcance constructivo, las técnicas y los buenos resultados que caracterizan la auditoría operacional se aplican a empresas de tipo comercial, instituciones de carácter financiero, dependencias gubernamentales y a cualquier otra organización

que sea de tal magnitud que considere a la auditoría interna como una función independiente dentro de la organización.

Para lograr una verdadera eficiencia en las operaciones y que es indispensable para poder obtener el logro de las metas fijadas, se necesita de un apropiado control interno, pero no basta éste por si mismo, sino que requiere de una supervisión y comprobación tanto interna como de tipo externo.

### 3.- CONCEPTO

En la actualidad existen varios conceptos sobre la auditoría operacional que encierran una idea completa y aceptada por la mayoría de los autores y que a continuación mencionaré algunas, y éstas son:

COMISION DE AUDITORIA OPERACIONAL DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

La auditoría de operaciones, debe entenderse como el servicio adicional que presta el contador público en carácter de auditor externo cuando, coordinadamente con el examen de los estados financieros, examina ciertos aspectos administrativos con el propósito de lograr incrementar la eficiencia operativa de su cliente, a través de proponer recomendaciones que -- considere adecuadas.

(Boletín de auditoría operacional coordinada con el exa-

men de estados financieros).

#### EUGENIO SIXTO VELAZCO

Auditoría operacional es como el examen comprensivo y - constructivo de la estructura de una empresa posible de un organismo social o de una parte, para determinar con que eficiencia cumple su misión, así como las causas que reducen dichas eficiencias e indicar posibles mejoras o remedios.

THE STATEMENT OF RESPONSABILITIES OF THE INTERNAL AUDITING (INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA).

La auditoría operacional es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, para la revisión de la contabilidad, finanzas y otras operaciones, como una base de servicio a la dirección.

Es un control administrativo que funciona midiendo y evaluando la eficiencia de otros controles.

#### EDWARD F. NORBECH (AUDITORIA ADMINISTRATIVA)

La auditoría operacional o de operaciones o administrativa de control relativamente nueva que proporciona a la gerencia un método para evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y controles internos.

#### SKYNER Y ANDERSON (ANALITICAL AUDITING.- auditoría analí

tica u operacional).

Es una técnica o sistema práctico de auditoría encaminado a la prueba de la corriente o flujo de una operación, actividad o procedimiento.

WALTER B. MELGS (PRINCIPIO DE AUDITORIA).

El término de auditoría operacional se refiere a la evaluación de los controles administrativos sobre actividades diferentes a aquellas incluidas en las auditorías contables y financieras.

WAYNE C. BAUTELL (AUDITORIA CONTEMPORANEA).

Auditoría operacional es el puente y al mismo tiempo el agente capitalizador entre auditoría básica financiera y tradicional y un enfoque de servicios administrativos para un problema de cliente.

Es un ingrediente necesario para mejorar completamente la auditoría integrada.

BRADFORD CADMUS (OPERATIONAL AUDITING HAND BOOK)

La auditoría de operaciones es la revisión de los controles contables administrativos de una empresa con el fin de evaluar las condiciones en que está operando.

(Tesis auditoría operacional RAMON YZAR ZETINA)

WILLIAM P. LEONARD.

Auditoría operacional es como el examen comprensivo y -  
constructivo de la estructura de una empresa, de una indus- -  
tria, institución, sección del gobierno o cualquier parte de-  
un organismo o entidad.

(Tesis El Contador y la Auditoría Operacional. ARTURO -  
CARRION AMIGON).

De toda esta serie de definiciones que he citado, se pue-  
de decir, según mi punto de vista, que la finalidad de la au-  
ditoría operacional consiste en incrementar las utilidades de  
una empresa, en base a la función de evaluar y revisar los --  
controles administrativos, contables y financieros de las en-  
tidades, ya sean éstas: industrias, instituciones privadas, -  
gubernamentales, etc. determinando con que eficiencia cumple-  
con sus metas y objetivos, así mismo conocer las causas que -  
producen ciertas deficiencias e indicar las posibles mejoras-  
de éstas según sea el caso, ya que toda esta información va a  
ser tomada en cuenta por la dirección, para que ésta pueda --  
efectuar una buena toma de decisiones.

## CAPITULO SEGUNDO

## PLANEACION DE UNA AUDITORIA OPERACIONAL.

El boletín No. 3 de normas de auditoría generalmente - aceptadas, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en el capítulo de conclusiones, apartado "B", que habla de las normas relativas a la ejecución del trabajo, dice textualmente:

"El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada".

Si bien es cierto que esta norma fue creada para el fiel cumplimiento de los contadores públicos independientes, resulta indispensable considerar que en su esencia, esta norma se hace extensiva también para aquellos profesionales que practican la auditoría interna. Con esto trato de decir que no - - existe ni la más remota posibilidad de que una auditoría cualquiera que de ésta se trate, ya sea interna, externa, operacional, etc. pueda llegar a ser fructífera, si previamente no ha sido planeada en una forma adecuada. La planeación de una auditoría específicamente la operacional no surge unos días - antes de llevar a cabo tal auditoría, sino que el departamen-

to de auditoría interna debe precisar en que momento se van a llevar a cabo los trabajos a desarrollar en base a un análisis y un plan anual que formulan con el objeto de programar dicha intervención, sin embargo y dando por obvio que la planeación es un engranaje elemental para poder lograr los objetivos fijados en una auditoría operacional, es menester considerar tres condiciones para poder desarrollar ésta; según cita el Lic. ARIO GARZA MERCADO, jefe del departamento de bibliotecas de la Universidad de Nuevo León en su libro "MANUAL DE TECNICAS DE INVESTIGACION PARA ESTUDIANTES DE CIENCIAS SOCIALES" y en el cual nos dice:

"La buena planeación debe ser realista, exhaustiva y flexible. Realista, porque es inconveniente proponer a los demás y a uno mismo, labores que de antemano se advierten como imposibles e inútiles. Exhaustiva, porque debe incluir todas las posibilidades e implicaciones del problema hasta donde es posible anticiparlas. Flexible, porque debe permitir el máximo de adaptabilidad permisibles, sin perjuicio de los objetivos perseguidos". La planeación, es la primera fase del proceso de la auditoría y consiste en decidir anticipadamente -- los procedimientos que se van a emplear, la extensión que se le darán a las pruebas, la oportunidad de su aplicación y los papeles de trabajo que se utilizarán, así como la asignación del personal que deberá realizar el trabajo.

Al reflexionar en momentos acerca del trabajo de investi

gación que desarrolle, estoy convencido de que la información en sí y de la fuente de la cual obtuve dicha información, es muy lógica, y de una aplicación mucho muy práctica, ya que -- además de ser conceptos muy simples, yo los considero como -- elementos indispensables para poder desarrollar esta fase tan interesante y primordial en la auditoría, que es la planeación.

#### 1.- QUE ES LA PLANEACION?

El concepto de planeación para el profesor JOSE ANTONIO-FERNANDEZ ARENA es el siguiente:

La planeación es el principio del proceso administrativo, es un curso de acción basado en el análisis de un problema, -- por tanto hay que concretar los puntos o partes de una situación dada, de tal suerte que sea factible ordenarlas y lograr una solución programada.

También puede afirmarse que es una secuencia tendiente a la satisfacción de metas predeterminadas.

Como primer elemento del proceso administrativo y debido a su importancia fundamental, resulta de primordial interés -- para un país como el nuestro, exagerar en lo posible el detalle que se persigue en la planeación.

(EL PROCESO ADMINISTRATIVO JOSE ANTONIO FERNANDEZ A.)

La planeación es la primera fase del proceso administrativo. Consiste fundamentalmente en prever el futuro y con base en ello plantear cursos alternativos de acción, evaluarlos y así definir lo adecuado a seguir para alcanzar determinado objetivo. Puede comprender por lo tanto, el establecimiento de: Políticas, Procedimientos, Programas, Presupuestos, Pronósticos, etc. o de cualquier otro elemento que tienda a precisar las características y condiciones del curso de acción.

El concepto que nos da el L.A.E. AGUSTIN REYES PONCE - acerca de qué es la planeación, es el siguiente:

"La planeación consiste en la determinación del curso - concreto de acción que se habrá de seguir, fijando los principios que lo habrán de presidir y orientar, la secuencia de - operaciones necesarias para alcanzarlo, y la fijación de tiempos, unidades, etc.; necesarias para su realización.

La planeación consiste en determinar con precisión lo - que va a hacerse.

El profesor GOETZ hace el siguiente razonamiento "pla- - near es hacer que ocurran cosas que, de otro modo, no habrían ocurrido"; es decir esto equivale a trazar los planes para fijar dentro de ellos nuestra futura acción.

Concepto de planeación según el diccionario castellano: - es el establecimiento de programas con indicación del objeti-

vo propuesto y de las diversas etapas que hay que seguir para poder lograrlo.

## 2.- VENTAJAS QUE OFECE ESPECIFICAMENTE LA PLANEACION PARA LA AUDITORIA OPERACIONAL.

Sin duda alguna que las ventajas son muchas, sin embargo, pienso que no me va a ser posible analizar en una forma minuciosa cada una de ellas, pero sin embargo citaré a aquellas - que a mi juicio considero las más importantes y éstas serían:

A.- Se conoce con cierta razonabilidad las áreas que serán revisadas y las fechas en que se practicarán las auditorías.

B.- Es posible asignar con anticipación el personal que resulte idóneo para cada auditoría.

C.- Es posible ejercer un control más estrecho sobre el tiempo empleado en cada auditoría, así como determinar las causas que motivaron las desviaciones en cuanto a las unidades de tiempo.

D.- Es posible evitar entorpecer la operación que se examina, cuando se programa una auditoría, de manera que ésta no ocurra en fechas críticas, (presentación de declaración anuales, elaboración de estados financieros, etc.)

E.- Nos permite optimizar los resultados de la auditoría programándola de tal manera que se practique en las fechas en las que se cuente con toda la información necesaria posible y actualizada.

F.- Por medio de la planeación de la misma auditoría se reducirán los riesgos que se obtendrían al programar esta actividad al azar.

G.- Se podrá fijar un alcance en las pruebas de la auditoría, el cual nos permitirá emitir un juicio más certero y confiable sobre el universo examinado.

H.- Poder proporcionar a los directivos, ejecutivos, administradores, etc. una adecuada evaluación relativa a la efectividad de los métodos, sistemas y procedimientos en uso, una vez terminada dicha auditoría.

I.- Por medio de una adecuada planeación se puede propiciar la oportunidad de evaluar las deficiencias encontradas en métodos, sistemas o procedimientos que los empleados administrativos muchas veces no han notado o han omitido a la alta gerencia.

### 3.- ELEMENTOS A CONSIDERAR PARA LOGRAR EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

Los elementos que a continuación citaré, están siendo -

considerados desde un punto de vista muy personal, y los cito de una manera enunciativa y no limitativa, así mismo voy a hacer referencia de ellos según el orden en que los estoy relacionando y no en carácter de importancia.

Considero que para poder hacer un desarrollo adecuado de este punto, y en atención a que la importancia del mismo así lo requiere, presento dos clases de elementos, es decir:

- A.- Elementos Técnicos y
- B.- Elementos complementarios.

### 3.1.- ELEMENTOS TECNICOS.

En los elementos técnicos, considere necesario agrupar a los que por su condición y naturaleza, el auditor debe conocer su desarrollo, integración y manejo a plenitud, en vías de un mejor trabajo profesional; a saber:

- 3.1.1.- CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
- 3.1.2.- DIAGRAMA DE FLUJO DE OPERACION
- 3.1.3.- PROGRAMA DE AUDITORIA DESDE EL PUNTO DE VISTA GE  
NERAL
- 3.1.4.- INTEGRACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

### 3.1.1.- CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

Generalmente la auditoría, ya sea externa o interna, cuenta con dos herramientas indispensables, para llevar a ca-

bo una evaluación de control interno, es decir:

Cuestionario de control interno y diagrama de flujo de -  
operación.

En este sub-inciso únicamente comentaré lo relativo al -  
cuestionario de control interno, dejando para más adelante --  
los comentarios sobre el diagrama de flujo de operación.

Para poder enfocar en una forma ordenada mis comenta- -  
rios, considero necesario precisar estos tres conceptos.

- a) ¿Qué se entiende por control interno?
- b) ¿Cómo se elabora un cuestionario de control interno?
- c) ¿Qué importancia tiene formular cuestionario de con--  
trol interno?

#### A) ¿QUE SE ENTIENDE POR CONTROL INTERNO?

El boletín No, 5 de normas y procedimientos de auditoría,  
hace la siguiente definición de "SISTEMA DE CONTROL INTERNO".

"Sistema de control interno es la suma de todos los sis-  
temas o métodos que utiliza la administración para lograr sus  
varios objetivos".

PARÁ WALTER B. MEIGS.

"Un sistema de control interno consiste en todas las me-  
didas empleadas por una empresa con la finalidad de: 1) Pro--  
teger sus recursos contra pérdida, 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 en todas las divisiones de la compañía".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define:

El control interno comprende: el plan de organización - con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adaptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a políticas prescritas por la dirección.

El C.P. Joaquín González Morfin, dice:

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

PAUL GRADY:

El control interno comprende el plan de organización y procedimientos coordinados usados dentro de un negocio:

a) Para salvaguardar sus activos de pérdidas provenientes

tes de fraudes o errores.

- b) Verificar la exactitud y confianza de los datos contables que la administración usa para sus decisiones y
- c) Promover eficiencia en sus operaciones y fomentar la adhesión a las políticas adoptadas en aquellas áreas, en las cuales la contabilidad y los departamentos financieros tienen responsabilidad directa o indirecta.

Esta serie de conceptos o definiciones se ajustan a algunos aspectos relacionados íntimamente con la auditoría operacional; por lo tanto al formular el cuestionario de control interno, considero como vital el orientar las preguntas de tal manera que las respuestas a las mismas, nos den al final la evidencia que andamos buscando y al mismo tiempo verificar de que los objetivos del control interno están siendo llenados o satisfechos, para así poder detectar la o las anomalías que pudieran existir en un momento determinado, ya sea a nivel de área o de carácter general.

B) Como se elabora un cuestionario de control interno?

Tradicionalmente en los despachos de contadores públicos, existen genéricamente modelos estándar de cuestionarios de control interno, enfocados básicamente a la evaluación del control interno, en los registros, controles e información contable; dichos cuestionarios son aplicados indistintamente

en las empresas que forman parte de la clientela del contador público, sin embargo un cuestionario de control interno para una auditoría operacional, difícilmente podría ser utilizado por dos empresas, en atención a que serían necesidades diversas, controles de diversa índole, responsabilidades y autoridades que no coincidirían, políticas que podrían llegar a ser iguales en cuanto a texto, pero no así en cuanto a circunstancias ni en aplicación.

Pero pese a lo anterior, considero que es posible tomar el formato tradicional que usa el contador público independiente, el cual presenta además del espacio para preguntar y el espacio final para las observaciones pertinentes, tres columnas que indican (si), si la respuesta a la pregunta formulada es afirmativa, (no), si la respuesta a la pregunta formulada es negativa y (n/a), si la respuesta a la pregunta -- formulada es no aplicable.

Ahora bien en auditoría operacional debe pugnarse por hacer un trabajo más completo, para ellos invariablemente se usará la columna de observaciones, en donde se anotará toda aquella información que complementa sin lugar a dudas la respuesta que se dio a la pregunta, con el objeto de cimentar adecuadamente los procedimientos de auditoría que se pondrán en práctica y evitar de esta manera pérdida de tiempo.

El auditor interno, formulará su cuestionario una vez -

que haya leído cuidadosamente el instructivo de operación -- del área que va a examinar, tomando en cuenta, límites de autoridad, responsabilidades, controles, políticas, normas, -- etc; esta función es la equivalente a las entrevistas personales que efectúa un contador público independiente.

Las preguntas deben de tener una secuencia lógica de -- tal forma que la primera pregunta sea confirmada con la segunda, quinta o novena pregunta, todo esto con el propósito de que en un momento dado se pueda comprobar que las entrevistas o cuestionarios han sido contestados con la verdad, -- es decir el cuestionario debe tener preguntas de tipo control, con el objeto de verificar de que si se está poniendo atención a las preguntas y éstas están siendo contestadas -- con veracidad y que no nada más se están contestando por contestar o por cumplir con ese requisito u obligación; así mismo el modo de preguntas deberán ser de tipo directo y concretas salvo en aquellos casos que por la importancia de la información que se necesita, se podrá dar margen a una explicación breve en torno a la respuesta que se nos proporciona, -- sin dejar de anotar todas aquellas observaciones que se consideren pertinentes en los renglones respectivos.

C) ¿Qué importancia tiene formular cuestionario de control interno?

La importancia de formular el cuestionario de control -

interno radica en el hecho de que, a través de las respuestas que se obtengan de las preguntas que integran el cuestionario, es posible aún antes de practicar la auditoría, conocer algunas desviaciones que acuse el control sujeto a examen, por otra parte al conocer el auditor ese tipo de desviaciones, estará en posibilidades de precisar los procedimientos de auditoría que pondrá en práctica; podrá determinar el alcance que le dará a esas pruebas.

Además, es necesario que el auditor examine el control interno por lo siguiente: una de las afirmaciones básicas -- que el Contador Público manifiesta en su dictamen aclara:

"Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas".

En consecuencia una de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo es: el estudio y evaluación del control interno.

El Contador Público examina el control interno con la finalidad de señalar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, para que el auditor pueda comunicar a su cliente las deficiencias encontradas en el control interno una vez examinado éste.

Y las ventajas que se obtienen al examinar el control interno son:

Ahorro de tiempo y trabajo en la auditoría, lo cual beneficiaría a la entidad auditada en ahorro de honorarios e información oportuna facilitándole así el trabajo al auditor.

### 3.1.2.- DIAGRAMA DE FLUJO DE OPERACION.

Los diagramas de flujo de operación, son un instrumento mucho muy importante, ya que aunados a los cuestionarios de control interno, son las herramientas de que se sirve el auditor para evaluar un control interno.

A continuación citaré algunos conceptos sobre diagramas de flujo, empezando con la definición que ofreció el C.P. José L. Castillo Rodríguez en el II Simposium Nacional sobre Auditoría Interna Operacional.

#### DIAGRAMAS DE FLUJO:

Son aquellos que presentan por medio de gráficas la secuencia oportuna de los procedimientos.

Mario V. Farina en su libro "DIAGRAMAS DE FLUJO" hace la siguiente definición:

Un diagrama de flujo es la representación gráfica de lo que se desea que la computadora haga.

José Luis Díaz L. en su tesis "Auditoría Operacional y Analítica" define el diagrama de flujo como:

"La representación gráfica de cualquier operación, acti

vidad, función, movimiento, etc. desde su principio hasta su final".

Una vez mencionado lo anterior, considero importante de hacer mención desde mi punto de vista de lo que entiendo por diagrama de flujo:

"Es aquella ilustración gráfica que nos muestra en forma enlazada y continua, la secuencia o etapas que sigue una operación, desde su origen hasta su consumación".

Para conocer la eficacia del flujo de operación, es necesario tener presente los siguientes principios.

A).- Es la forma más concisa de plasmar la revisión de las operaciones por el auditor.

El diagrama de flujo, minimiza la explicación narrativa, y de esa manera, se adquiere una información la cual no sería factible bajo cualquier otra forma.

También proporciona un panorama del sistema y una eficiente documentación a manera de información en las pruebas que ejecuta el auditor.

B).- El diagrama de flujo es la más eficiente herramienta, para efectuar el análisis de una operación, en virtud de que muestra claramente lo que está sucediendo.

También proporciona un método fácil para observar desviaciones administrativas y normativas en los sistemas operau

tivos o en aquellas áreas en donde se requieran ciertas mejoras.

De los diferentes estilos de diagramas que se han usado para varios propósitos, el utilizado en una forma genérica - para auditoría es un método de diagrama horizontal, es decir la proyección de la operación así como los elementos que van interviniendo en el mismo, se van desplazando hacia la derecha, es decir, presentando los eventos conforme van emergiendo hacia ese lado.

Este método tiene la ventaja de que facilita la observación de la relación entre diferentes partes del sistema integrado, además aquellos puntos fuertes (importantes) o débiles que surgen de la forma de división del trabajo entre el personal de un departamento, puede ser así fácilmente leídos e interpretados en el diagrama.

Es esencial una técnica uniforme de diagramas, si se quiere que sean claros y ordenados así como comprensibles entre los miembros de un departamento de auditoría interna, de tal manera que un auditor pueda interpretar y utilizar el diagrama que elaboró otro auditor.

### 3.1.3.- PROGRAMA DE AUDITORIA DESDE EL PUNTO DE VISTA GENERAL.

El programa de auditoría, es el tercer elemento que se hace necesario considerar dentro de la planeación, lo consi-

dero tan importante, que he dedicado el capítulo subsecuente para definir y analizar los elementos que lo integran, concretamente en este subinciso a consideraciones de carácter general, tales como finalidades del programa de auditoría y aspectos que sin ser de vital importancia si es muy recomendable desde mi punto de vista considerar en el momento de -- elaborar un programa de auditoría.

Una de las finalidades que cubre el programa de auditoría, es la de conducir al auditor de operaciones por el camino más corto e idóneo hacia el objetivo particular marcado - en el programa.

Por otra parte, dedicar a cada área examinada el tiempo estrictamente necesario.

Otro aspecto importante es el de evitar dudas y desconcierto entre el personal de nuevo ingreso en el departamento de auditoría, derivada del poco conocimiento que pudiera tener de la empresa.

El programa escrito, nos dará la confianza de verificar en cualquier momento, que los procedimientos en él previstos cubrieron toda el área a examinar.

En base a lo expuesto anteriormente, se podrá asegurarse que ningún procedimiento marcado en el programa se dejó - de cubrir, y que en aquellos casos en que no se cumplió con tal o cual procedimiento, existirá una salvedad por parte --

del supervisor, de la cual indicará el motivo por el cual no se cumplió con ese procedimiento, respaldando ese criterio con su firma.

Para que se pueda cumplir con todo esto, el auditor, por procedimiento, debe ir marcando en el programa los procedimientos que se vayan desahogando, y así hasta la conclusión del programa.

Elementos a considerar: Al momento de formular el programa, es recomendable estudiar todas las alternativas que puedan presentar las diversas fases que integran una operación, con el propósito de preveer los procedimientos que serán necesarios utilizar.

De esta manera considero de que en el supuesto caso de un fraude, este no lo descubre el auditor que ejecuta el programa sino que el fraude es descubierto por el auditor que elabora el programa, ya que es él la persona que estudia la operación y planea de qué procedimientos se va a servir para examinarla; un buen programa de auditoría debe contener lo máximo a desarrollar y dejar lo mínimo para la persona que va a ejecutar el programa.

También considero recomendable de que los programas de auditoría, sean formulados por el nivel de supervisores o coordinadores, puesto que son las personas que cuentan con mayor experiencia y por ende con mayor visión para analizar-

las operaciones.

### 3.1.4.- INTEGRACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Consciente de lo gran extenso que resulta ser el tema - de "papeles de trabajo" he optado por citar algunos concep-- tos de carácter general relativos a la integración de los pa-- peles de trabajo, naturaleza y planeación de los mismos, cé-- dulas sumarias, analíticas, etc., a fin de desarrollar este sub-inciso de una manera más completa y adecuada dentro de - mis limitaciones, ya que de lo contrario me vería obligado a profundizar más sobre de este tema, dedicar mucho más tiempo a la investigación y en una palabra concentrarme de lleno so-- bre este tema, pero como este no es mi objetivo, considero - oportuno no pecar de ambicioso y si desarrollar en una forma adecuada este subinciso.

#### QUE SON LOS PAPELES DE TRABAJO.:

Los papeles de trabajo son aquellos documentos, elabora-- dos o integrados por el auditor, los cuales representan la - historia del trabajo desarrollado por dicho auditor, relati-- vo a una entidad o empresa determinada y cuyos servicios se-- le están prestando.

#### NATURALEZA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Si se contempla esto, considerando desde el punto de -

vista del contador público independiente, de todos es conocido que los papeles de trabajo derivados de cualquier tipo de auditoría, son propiedad absoluta del contador público a - - quien la ética profesional le exige completa discreción en - cuanto a la información que con carácter confidencial obtiene de los archivos de la empresa o empresas que examina y -- que solo por medio de una orden judicial podrá mostrar esos papeles de trabajo a terceras personas.

En el campo de la auditoría interna en general, las cosas mantienen el mismo principio del secreto profesional aunque, es válido reconocer que los papeles de trabajo son propiedad de la empresa en la que trabaje el auditor, estando - bajo su responsabilidad únicamente la custodia de los mismos.

Sin embargo las medidas de seguridad que hay que tomar - deben ser un poco más rígidas, puesto que el trabajo que desarrolla el auditor interno, está expuesto en todo momento a la vista del personal que trabaja en la compañía, de aquí se desprende la necesidad de conservar los papeles de trabajo - de las auditorías ya practicadas, bajo llave, así mismo, considero que el sitio en donde el equipo de auditoría interna desarrolla su función, sea una oficina privada, en la cual - sea posible garantizar un buen nivel de seguridad tanto en - la documentación que se examina como en los hallazgos que -- sean detectados, el no disponer de un sitio con estas carac-

terísticas, puede propiciar que una indiscreción por parte - de las personas ajenas al departamento de auditoría interna, eche por tierra cualquier investigación que se esté realizando y alerte a las personas involucradas en la misma.

#### PLANEACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

En virtud de que he presentado al inicio de este trabajo aspectos relacionados con lo que se considera planeación y a fin de no ser repetitivo en algunos conceptos, considero pertinente resumir la idea en la siguiente forma:

Los coordinadores o supervisores de auditoría interna, en el momento en que se elabora el programa de auditoría, deben precisar con claridad el tipo de papeles de trabajo que de acuerdo a la clase o tipo de auditoría que se va a practicar, será necesario preparar o consultar para un mejor desarrollo del examen.

Por otra parte también hay que mencionar en el mismo programa la información que deben contener las cédulas de trabajo, esto es muy importante hacerlo notar durante el entrenamiento de los auditores, a efectos de que se entienda plenamente cuáles son los datos que son necesarios, se anoten en los papeles de trabajo, de otra manera se corre el riesgo de que al no haber hecho las anotaciones pertinentes, sea necesario volver o revisar la documentación que se examinó habiéndose duplicado el trabajo con la consecuente pérdida

da de tiempo.

Con lo anterior, no quiero decir que un programa de auditoría tenga previsto todos los papeles de trabajo que sean necesarios para desahogar cualquier tipo de revisión, mas - sin embargo, si debe contener los de mayor importancia, dejando abierta la posibilidad para que el auditor formule y - obtenga aquellos que según su juicio juzgue necesarios para fundamentar tal o cual opinión.

Debido a la gran diversidad que existe de papeles de -- trabajo, únicamente comentaré algunos, y estos son:

PROGRAMAS DE AUDITORIA.- El o los programas de auditoría forman parte también de los papeles de trabajo, ya que - como se comentó anteriormente éstos son elaborados por el su pervisor o coordinador, según sea el caso y desde ese preciso momento éstos pasan a formar parte del trabajo que se va a desarrollar por medio del auditor, basándose en estos mismos.

CEDULAS.- Son los documentos elaborados por el auditor, y en los cuales queda plasmado todo lo que se ha podido captar, ya sea información numérica o no numérica y que ha sido recabada por el mismo auditor o ha sido proporcionada por -- terceras personas y que muestran el trabajo desarrollado por él mismo como evidencia.

CEDULA ANALITICA.- Este tipo de cédula debe ser necesariamente numérica, ya que en esta cédula se encuentra la composición numérica de los elementos que forman un todo, no importando el rubro que sea, es decir llámese cuentas por cobrar, fondo fijo de caja, cartera, etc.; la cifra que presenta esta cédula debe ser cotejada con la cuenta auxiliar de mayor, que la controle.

CEDULA SUMARIA.- Este tipo de cédula debe ser necesariamente numérica, ya que esta cédula como su nombre lo indica reúne varios "todos" pero estos integrantes deben ser de un grupo homogéneo, por ejemplo, cédula sumaria de valores arqueados en crédito y cobranzas.

FACTURAS ORIGINALES	\$X
PAGARES	X
CONTRA-RECIBOS	X
COBRANZAS EN PODER AGENTES	<u>X</u>
SUMA TOTAL	<u>\$X</u>

Evidentemente cada uno de estos conceptos integran una cédula analítica independiente, tomándose para la integración de la cédula sumaria únicamente el total general de las analíticas.

Cuando se trata de pruebas de auditoría aplicadas a los aspectos contables, por principio las cifras que se determi-

nan en las cédulas sumarias deben ser cotejadas contra la -- cuenta de mayor o auxiliar de mayor que controla esa cifra.

CEDULA GENERAL DE OBSERVACIONES.- Este tipo de cédula no necesariamente debe de ser numérica, ya que esta cédula, -- así como su integración, se aparta un poco de lo ortodoxo, -- si se considera que en ningún libro de texto se hace alusión a ella, sin embargo ya en la práctica se utiliza con mucha -- frecuencia y es de gran utilidad.

Esta cédula se va formando de todas aquellas irregularidades que van siendo detectadas durante el desarrollo de un examen numerándose progresivamente las observaciones a par--tir del número uno sin importar el área en donde se localice la observación; la ventaja más importante que ofrece la cédula general de observaciones consiste en que sirve de recordatorio al auditor en el momento de formular su informe, así -- también para que con toda calma y una vez concluido su exa--men, determine si es importante mencionar tal o cual observación.

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO.- El cuestionario de -- control interno también forma parte de los papeles de trabajo, ya que en ese cuestionario se cuenta con una información general, la cual nos va a dar la pauta para poder tener un -- panorama general de la situación que tiene la empresa e in--clusive por medio de ellos detectar el problema en una forma

más rápida y precisa, como oportunamente fue comentado en su tema respectivo anteriormente citado.

DIAGRAMA DE FLUJO DE OPERACION.- Estos diagramas son formulados en algunos casos por los departamentos de sistemas y procedimientos y en otros por el departamento de auditoría interna, dependiendo de la disponibilidad de personal que tenga la empresa, cuando es formulado por auditoría interna, se integra como una sección de los papeles de trabajo, en sentido contrario, únicamente se consulta y analiza la operación tomando nota por separado de los aspectos que se tomarán en cuenta en la auditoría operacional.

ARCHIVO DE REFERENCIA PERMANENTE.- El archivo de referencia permanente en el caso de la auditoría interna es mucho más completo que el que posee el auditor externo, en atención a que es necesario integrarlo con las políticas que se emiten en la compañía, conocer como se constituyen los niveles de autoridad y la forma en que está siendo delegada la misma, disponer de los instructivos de operación que rigen a la empresa, contar con un organigrama completo de la organización, conocer los objetivos de cada unidad de la empresa, etc. y en general contar con toda aquella información que modifique en una forma u otra a la empresa. Del adecuado conocimiento e integración de un archivo de referencia permanente, dependerá un buen conocimiento de lo que se pretanda exa

minar.

### INTEGRACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Inmediatamente después a la conclusión de una auditoría operacional, se penetra de inmediato a la etapa de clasificar y ordenar todos los documentos que hayan sido elaborados u obtenidos durante el examen, a este proceso lo he definido como "integración de los papeles de trabajo".

Esta actividad consiste, en agrupar la secuencia de los papeles de trabajo, de acuerdo como se fueron desahogando -- los procedimientos de auditoría marcados en el programa respectivo, al ir agrupando, se le va asignando un número, una letra o ambos; a cada cédula que integra el legajo, según -- sean los procedimientos establecidos en el departamento de auditoría interna y según sea el área que se revisó.

Al conjunto de números y letras, en auditoría se les conoce con el nombre de INDICES, y a la acción de anotar los índices en las cédulas, se le conoce como "CRUCE DE INDICES".

Como es de suponer en cada compañía así como en cada despacho de contadores públicos, utilizan sus propios índices y adoptan su propia forma de clasificar y ordenar sus papeles de trabajo, esto quiere decir que no existen normas o técnicas que determinen una forma específica de índices.

OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.- Los papeles de -

trabajo no tendrían razón de ser, si con la elaboración de ellos no se pretendiera alcanzar determinados objetivos.

Al hablar de objetivos, es indudable que pueda existir puntos de vista completamente diferentes, por lo que a continuación presento y analizo los que a mi parecer puede considerarse como objetivos de los papeles de trabajo.

- A) INTEGRAR LA EVIDENCIA DEL TRABAJO DESARROLLADO POR EL AUDITOR.
- B) FUNDAMENTAR LA OPINION EMITIDA POR EL AUDITOR.
- C) SERVIR DE PARAMETRO PARA CORREGIR Y ANALIZAR LAS DESVIACIONES AL PROGRAMA DE AUDITORIA.
- D) SERVIR COMO FUENTE DE INFORMACION PARA AUDITORIAS POSTERIORES.

A) INTEGRAR LA EVIDENCIA DEL TRABAJO DESARROLLADO POR EL AUDITOR.

Todas las cédulas formuladas en su conjunto, así como aquellos comprobantes obtenidos durante el desarrollo de la auditoría, forman la prueba máxima de que, determinado trabajo fue desarrollado por el auditor.

B) FUNDAMENTAR LA OPINION EMITIDA POR EL AUDITOR.

Considero que particularmente puede llamar la atención a las personas afectadas, determinada irregularidad menciona

da en el informe, con la cual por supuesto no están de acuerdo las personas involucradas, es el momento en el cual el auditor, hace uso de su herramienta de trabajo que son los papeles de trabajo, y con la evidencia contenida en los mismos, procede a defender su opinión con evidencias; aquí considero que es válido ponderar la importancia que tiene una adecuada integración de los papeles de trabajo, dado que si en el momento en que se está discutiendo un informe el auditor necesita poner de cabeza sus papeles para localizar la cédula -- que en ese momento su comentario le exige, su imagen delante de las personas involucradas se devaluará, dando una mala impresión, de desorden y de inseguridad.

C) SERVIR DE PARAMETRO PARA CORREGIR Y ANALIZAR LAS DESVIACIONES AL PROGRAMA DE AUDITORIA.

Con frecuencia se llega a observar en los departamentos de auditoría interna, que aparece un regular número de cédulas así como procedimientos de auditoría que se aplicaron durante el desarrollo de un examen, los cuales no habían sido contemplados en el programa de auditoría respectivo, ello -- nos presenta la responsabilidad de analizar e ir actualizando los programas de auditoría siguiendo la secuencia de las desviaciones que se vayan presentando, midiendo con esto la eficiencia del programa de auditoría.

D) SERVIR COMO FUENTE DE INFORMACION PARA AUDITORIAS POSTE--  
RIORES.

Básicamente esta información está enfocada hacia los au  
ditores que llevan a cabo las revisiones, puesto que los pa-  
peles de trabajo, son la historia escrita de como se desaho-  
gó tal o cual revisión, qué procedimientos se utilizaron, --  
qué alcance y extensión se le dió a los procedimientos, etc.

Con esta historia, el auditor aún antes de empezar su -  
revisión precisa cuales son los puntos en los que debe poner  
una atención especial, así como aquellos que son de escasa -  
relevancia, es decir, con esta historia el auditor se sitúa-  
y empieza a conocer el papel que desempeñará y la forma en -  
que cumplirá con su cometido.

Hasta aquí concluyo con mis comentarios sobre los ele--  
mentos técnicos que intervienen en la planeación de una audi-  
toría operacional, pasando a analizar los elementos comple--  
mentarios.

### 3.2.- ELEMENTOS COMPLEMENTARIOS.

Como ya lo mencioné anteriormente, estos elementos sin-  
ser de carácter técnico, considero que es muy importante to-  
marlos en cuenta a fin de elevar la eficiencia en la planea-  
ción de la auditoría operacional, dichos elementos son los -  
siguientes:

PRECISAR EL TIPO DE OPERACION DE QUE SE TRATE.

Considero que no sólo en la auditoría operacional sino en cualquier otra actividad, para poder desarrollar un buen trabajo, es requisito indispensable conocer el campo en donde se va a desempeñar el trabajo.

En el campo de la auditoría operacional el conocimiento se obtiene del instructivo de operación, manual de procedimientos, políticas y normas que rijan la organización de la empresa, de lo anterior se desprende que este elemento es de vital importancia en la planeación de una auditoría operacional.

DESCRIPCION DE PUESTOS DE LAS PERSONAS ENCARGADAS DE DESARROLLAR LA OPERACION QUE SE VA A EXAMINAR.

Vale la pena hacer notar la necesidad de conocer la descripción de puestos del personal que integra el área a examinar, en virtud de que conociendo el auditor este aspecto, está en posibilidades de deslindar responsabilidades, es decir puede precisar con exactitud al responsable de las irregularidades detectadas en las operaciones que se revisan conforme éstas se vayan manifestando.

ASIGNACION DEL PERSONAL.

Una vez que se conoce la operación que se va a revisar,

el siguiente paso es determinar el tipo y número de personas que son necesarias para desahogar esa revisión.

Como es fácil de comprender, en una empresa existen -- áreas críticas cuya revisión debe ser encomendada a aquellos auditores con más experiencia y capacidad con que se cuente en el departamento de auditoría, dejando las tareas menos -- complejas para aquel personal que técnicamente no ha concluído con su preparación y que se encuentra en su período de en trenamiento dentro de la compañía, de tal suerte que cuando el gerente de auditoría elabora su plan anual de revisiones, en esos momentos debe ir designando al personal que utilizará. Es recomendable que cuando la necesidad y capacidad de la empresa en que se presten los servicios, lo permitan, se organice un STAFF de Auditoría como sigue:

AUDITOR DE CUENTAS DE BALANCE

AUDITOR DE CUENTAS DE RESULTADOS E IMPUESTOS

AUDITOR DE OPERACIONES

AUDITOR ADMINISTRATIVO

De esta manera no existirá ninguna dificultad puesto -- que cualquier revisión estará contemplada a la luz de un especialista.

LA CONVENIENCIA DE CONSIDERAR LA FECHA MAS PROPICIA PARA PRACTICAR LA AUDITORIA.

Es cierto que a simple vista este elemento no presenta una mayor dificultad, sin embargo si nos hacemos algunas preguntas rectificaremos nuestra opinión.

¿Qué pasaría si se practicara una revisión o cierta operación, cuando los responsables de llevarla a cabo, están de vacaciones?.

¿Qué pasaría si se programa una auditoría al departamento administrativo de ventas, en el cierre del mes?.

¿Cuál sería el resultado de la auditoría, si ésta se -- programara en la fecha en que normalmente se practica el inventario anual de la empresa?.

A través de estas preguntas es posible anticipar los resultados tan pobres que se obtendrían en caso de no fijar -- una fecha propia para practicar cualquier revisión por pequeña que ésta sea.

## CAPITULO TERCERO

## ELEMENTOS BASICOS DEL PROGRAMA DE AUDITORIA OPERACIONAL.

Antes de abocarme al análisis de los elementos básicos del programa de auditoría operacional, considero que primeramente debo definir lo que en una forma general se conoce como "Programa de Auditoría".

De acuerdo con lo establecido por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, precisa en su boletín No. 4, que programa de auditoría es:

"Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agrega a esto algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría sobre características o peculiaridades que debe conocer"; tal es la definición de programa de auditoría.

Un programa de auditoría, es un plan de trabajo con adiciones de elementos de tiempo, es decir, si a un plan de trabajo previamente establecido, se le adicionan elementos de

tiempo considerando la serie de actividades u operaciones -- que se van a revisar, entonces tendremos como resultado el contenido de un programa de auditoría; ahora bien desde un punto de vista particular, he formulado una definición de Programa de Auditoría Operacional, como sigue:

"Es el elemento razonablemente ordenado de los procedimientos de auditoría, los cuales serán puestos en práctica, mismos que se fijaron a la luz del análisis previo de una operación, precisando con antelación el alcance y extensión que se le dará a los mismos durante el examen".

Una vez expuestas las definiciones anteriores, procedo a comentar los elementos que considero básicos en un Programa de Auditoría Operacional.

Estos elementos los he clasificado en dos grupos, es decir:

ELEMENTOS GENERALES y  
ELEMENTOS ESPECIFICOS

Los elementos generales son aquellos que deben ser considerados como premisas, y que tenderán a normar el criterio del auditor encargado de formular los programas de auditoría, en cuanto al estilo que es necesario, impere, durante la elaboración de los mismos; dentro de los primeros tenemos:

1.- ELEMENTOS GENERALES.

### 1.1. OBJETIVIDAD

### 1.2. CLARO, BREVE Y CONCISO

### 1.3. APLICACION Y FUNCIONALIDAD

#### 1.1. OBJETIVIDAD

En el momento en que el Auditor prepara su programa de auditoría fijando los procedimientos que va a utilizar, será necesario insertar pruebas que lo conduzcan al conocimiento de las irregularidades de que adolezcan las operaciones a -- examinar, con el único propósito de buscar soluciones que -- coadyuven a erradicar esas anomalías.

Un programa de auditoría no tendrá objetividad si el auditor se ha dejado influenciar por rumores de que tal gerente está llevando a cabo operaciones "dudosas", saturando de pruebas sin ton ni son el programa de auditoría, enfocando - su búsqueda a detectar los supuestos malos manejos de que ha blan los rumores, perdiendo con esta obsesión su ubicación - verdadera, en ese momento ha dejado de ser objetivo transfor- mándose en obsesivo, echando a perder así su labor.

#### 1.2. CLARO, BREVE Y CONCISO.

CLARO. El auditor que planea, debe tener presente que- las instrucciones que está dando a través del programa de auditoría, sean lo suficientemente claras y que no se presten-

a confusión, dado que si una instrucción no está clara, permite la interpretación del ejecutante, con el consecuente -- riesgo de una mala interpretación y por ende el error, por -- tal motivo considero que el auditor o la persona que formule dicho programa de auditoría, debe utilizar también un lenguaje apropiado, es decir fluido y sencillo.

BREVE Y CONCISO. Considero que es indispensable el pre cisar que aún cuando el enunciado lo dice breve y conciso, -- esto no quiere decir que el programa de auditoría necesariamente debe ser reducido en cuanto a la cantidad de procedi-- mientos que integrarán dicho programa, sino que más bien el planteamiento está hecho sobre la base de que es fundamental analizar cuidadosamente la operación que se va a revisar o -- examinar a fin de fijar exclusivamente los procedimientos ne cesarios para lograr una adecuada cobertura, en la auditoría de esa operación y que estos procedimientos estén enfocados-- exclusivamente para satisfacer los objetivos previstos en el programa.

### 1.3. APLICACION Y FUNCIONALIDAD.

Un programa de auditoría puede ser demasiado ambicioso-- es decir, que esté contemplando diversos detalles que abar-- quen otra operación además de la esencial, pensando errónea-- mente que al revisar una operación, sea posible aprovechar --

algunos procedimientos y revisar de paso otra operación, esto definitivamente no es aplicable ya que en lugar de que la atención se fije en una sola operación, ésta va a tener una desviación tanto en los objetivos, como en las unidades de tiempo; por otra parte el programa de auditoría puede presentar una carga excesiva de trabajo que requiera de más tiempo en su desarrollo y de personal del que en condiciones normales pudiera necesitar esa operación de tal suerte que se debilitaría peligrosamente el resultado de esa revisión.

Concretando lo expuesto anteriormente diré que, para que un programa de auditoría sea funcional, será indispensable que contemple una meta, la cual sea factible de alcanzar.

## 2.- ELEMENTOS ESPECIFICOS.

Los elementos específicos, son aquellos en los que se va a apoyar el programa de auditoría operacional en cuanto a la forma, y se diferencian de los elementos de tipo general en que:

Los elementos generales, deben ser considerados en cualquier programa de auditoría, mientras que los elementos específicos, van cambiando según el área en la que se pretenda aplicar dicho programa.

Así pues los elementos específicos son los siguientes:

- 2.1. TIEMPO ESTIMADO DE LA AUDITORIA
- 2.2. OBJETIVOS
- 2.3. BASE DE SELECCION
- 2.4. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
- 2.5. CONCLUSIONES

#### 2.1. TIEMPO ESTIMADO DE LA AUDITORIA.

Es lógico de suponer la importancia que encierra este factor en un departamento de auditoría ya sea interna o externa, ya que sigue las directrices que una adecuada planeación le imponen, el elemento tiempo conjuntamente con el elemento humano son muy delicados en cuanto a su conducción, por ello, es indispensable que cuando se elabore un programa de auditoría se esté preparando para hacer una adecuada asignación del tiempo que se utilizará para desahogar un programa de auditoría.

Por lo general en auditoría externa, el tiempo a emplear en una revisión está fijado en horas, en cambio en auditoría interna, hasta donde alcanza mi experiencia, he observado que las unidades de tiempo están fijadas en semanas, y creo conocer la causa; en el primer caso el volumen de horas va en relación directa al importe de los honorarios que se cobrarán, por lo que los procedimientos que se detallan en el programa no incluyen mucho tiempo para investigar, no quiero decir con esto que la auditoría externa desarrolle un

trabajo con deficiencia profesional, sino que éstos se verán obligados a perder el menor tiempo posible en elaborar o investigar cierta información, la cual puede ser proporcionada por el cliente, como sería:

"solicitar al cliente la preparación de tal cédula"

"que el cliente le proporcione tal o cual información"

"que el cliente investigue las inconformidades encontradas y verifique usted que sea razonable su explicación", etc.

Por lo que se refiere a Auditoría Interna, los procedimientos deben indicar un alcance y extensión mayores en atención a que el personal que desarrolla el trabajo es empleado de la misma empresa y hay más libertad en cuanto al tiempo, - por ejemplo:

"coteje que se hayan valorizado las entradas al almacén a costo estándar, en caso de variaciones, investigue y aclare únicamente aquellas que sean superiores al 10%, así mismo determine que estén autorizadas por un alto nivel".

"verifique que exista un catálogo de proveedores autorizados por la empresa, seleccione "X" número de ellos y confirme personalmente los precios vigentes a la fecha del examen".

Aunque es muy probable que existan diversas bases para-estimar el tiempo a utilizar en una auditoría operacional, - en mi aspecto personal sólo tengo conocimiento de una forma, es decir, se analizan los informes de auditoría y los pape-les de trabajo anteriores, dando con esto una idea del tiem-po probable que se utilizará.

## 2.2. OBJETIVOS.

Los objetivos que se pretendan alcanzar son específicos de cada programa de auditoría, sin embargo para ser más ex-plicito en mi exposición y situar mi comentario en su nivel-exacto, hago a continuación esta consideración:

Recordando lo ya comentado anteriormente, el programa - de auditoría operacional, se elabora después de que se ha -- analizado plenamente el manual de operación correspondiente, y dependiendo de las metas a alcanzar fijadas en ese manual, correlativamente se precisarán los objetivos de verificación que necesariamente cubrirá el programa de auditoría.

## 2.3. BASE DE SELECCION.

El auditor cuando está planeando un programa de audito-ría, enfrenta la responsabilidad de determinar la amplitud - de las muestras que va a obtener del universo sujeto a exa--men, es decir va a seleccionar un número determinado de docu

mentos a los que va a someter a pruebas de auditoría.

El alcance y extensión de las muestras tendrá que ser de tal magnitud que le permita al auditor con cierto grado de confiabilidad emitir su opinión sobre todo el universo, de acuerdo con el comportamiento de la muestra, también es posible paralelamente a este objetivo, precisar la debilidad o fortaleza del control interno, de la operación examinada.

De hecho, el punto de apoyo para considerar que de acuerdo al comportamiento de una muestra se puede afirmar en el mismo sentido sobre todo el universo, radica en que:

A partir del principio que dice no es necesario examinar al 100% un universo para saber si es que presenta desviaciones, dado que si se obtiene una pequeña parte de ese universo y se observan síntomas de anomalías, el auditor estará en posibilidades de emitir su opinión sobre el resto del universo, más aún, el auditor necesita estar alerta en atención a que suele suceder que en la muestra seleccionada únicamente un porcentaje relativamente importante acusó desviaciones al control interno encontrándose el auditor ante la dualidad de emitir su opinión con reservas o darle una mayor amplitud al tamaño de la muestra.

De estas dos alternativas es más recomendable la segunda, dado que al abrir el rango de la muestra, y dependiendo de el grado de incidencia en las irregularidades, opinará en

definitiva sobre el universo.

Comúnmente estas consideraciones, tienen aplicación en las compañías de estructura económica media y en algunas empresas grandes debido, principalmente a la poca importancia que le confiere a su departamento de Auditoría Interna, estas compañías, en virtud de que en otras empresas cuyo nivel organizativo es más elevado y su departamento de Auditoría Interna pertenece al grupo de alta gerencia, la base de selección sigue la secuela que marca el "muestreo estadístico".

A continuación transcribo del libro "Manual de Muestreo para Auditores" los conceptos básicos del muestreo estadístico nivel de confianza y precisión.

"El muestreo estadístico no puede ni debe substituir, al criterio del auditor en realidad exige una mayor capacidad de discernir. Es cierto que se dispone de cuadros de muestreo en los que el auditor encuentra los tamaños de muestras apropiados, cuadros que se aplican en circunstancias específicas.

Para la selección del cuadro de muestreo que deba usarse depende de ciertos supuestos, entre los que se encuentra la decisión del auditor respecto al nivel de confianza y a la precisión que necesite.

**NIVEL DE CONFIANZA.-** Puede considerarse como el grado en el que es justificado estimar que muestra aleatoria indi-

ca el verdadero valor (dentro de una amplitud estipulada) -- del universo del cual se extrajo la muestra.

PRECISION.- Es la amplitud (comúnmente expresada con -- más o menos un porcentaje determinado) dentro de la cual debe encontrarse la respuesta verdadera concerniente a las características (errores) del universo que se estudia con un determinado nivel de confianza.

MUESTREO CON MEDIDAS ESTADISTICAS.- Un método eficaz de muestreo necesita, a menudo, algo más que objetividad: requiere de algún medio de establecer tamaños de muestra y evaluar matemáticamente los resultados obtenidos de ella.

La única muestra que cumple con este principio es la -- "muestra estadística" llamada algunas veces "muestra probabilística".

Dicha muestra tendrá un comportamiento mensurable en -- función de las reglas de la teoría de la probabilidad. Cuando se obtiene una muestra por este método, es posible afirmar con un determinado grado de confianza, que el resultado de la muestra no se aleja de las condiciones reales del universo (esto es, de las condiciones determinables mediante un examen completo del universo) más allá de cierto límite especificado".

#### 2.4. PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA.

Desde el punto de vista clásico, el boletín No. 2 de Normas y Procedimientos de Auditoría define a los Procedimientos de Auditoría de la siguiente manera:

"SON EL CONJUNTO DE TECNICAS QUE FORMAN EL EXAMEN DE UNA PARTIDA O DE UN CONJUNTO DE HECHOS O CIRCUNSTANCIAS".

Es indudable que el auditor cuando está planeando los procedimientos de auditoría, en realidad lo que está haciendo es emitir instrucciones sobre la forma en que será utilizada la base de selección a fin de constatar que los objetivos previstos en el primer capítulo del Programa de Auditoría, se están cumpliendo.

Todos nosotros hemos admirado alguna vez una escultura, sin embargo si nos remontáramos al origen de ésta, observaríamos que en su principio esa escultura fue una masa informe de plastilina, la cual a base de técnica fue siendo moldeada paulatinamente por las manos del artista hasta lograrle una forma definida a esa obra de arte.

Pues bien algo similar ocurre en la Auditoría Operacional, correspondiéndole el papel de masa informe a la base de selección, la cual puede ser muy buena, escogida por medio de muestreo estadístico, pero que si no está siendo debidamente explotada por los procedimientos de auditoría, que vie

nen siendo las técnicas que irán moldeando a la base de selección, ésta no dejará de ser una masa informe.

Ahora bien ¿Qué aspectos es necesario considerar para precisar los procedimientos que integran un Programa de Auditoría?.

Es fácil de suponer que en aquellas operaciones en donde el control interno es débil, los procedimientos de Auditoría por contra sean más completos y rigurosos.

También los procedimientos de auditoría guardarán una razón directa a la magnitud del universo que se pretende examinar.

En Auditoría Operacional, el conocimiento del flujo de la operación, permitirá al auditor que planea, adoptar los procedimientos que las circunstancias le exigen.

El conocimiento de los objetivos específicos de la operación que se va a revisar, etc.

Por razones de su importancia, considero que los procedimientos de auditoría pueden ser clasificados de la siguiente manera:

Procedimientos Principales y Procedimientos Suplementarios.

Procedimientos Principales.- Son aquellos que por razones y objetivos de la auditoría, han sido fijados previamente-

te en el Programa de Auditoría, como medio para conocer la realidad sobre el universo que se examina, y que sólo que las circunstancias lo impidan no se efectuarán.

**Procedimientos Suplementarios.**- Son aquellos procedimientos que se adoptan en forma emergente y que no estaban previstos en el Programa de Auditoría respectivo, es decir que cuando no ha sido posible aplicar un procedimiento principal por que las circunstancias lo impidieron, o que éste ha sido insuficiente, se apoya el auditor en otro procedimiento totalmente distinto que le permitirá cubrir con más o menos seguridad el objetivo previsto en el procedimiento principal.

El planteamiento no resulta ser tan simple como lo anotado anteriormente, pues requiere de la experiencia y visión del auditor, quien necesita evaluar el margen de seguridad que le ofrece el procedimiento suplementario en relación con el procedimiento principal sin perder de vista el objetivo de la revisión y adoptarlo o denegarlo, con el riesgo consecuente del éxito o el fracaso.

En auditoría externa en algunas ocasiones, es posible aplicar un procedimiento suplementario cuando se examina el renglón de Cuentas por Cobrar, después de haber efectuado la prueba correspondiente al envío de las solicitudes de confirmación de saldos y que el resultado de esta prueba, no fue

suficiente para determinar la razonabilidad de la cifra que presentan los estados financieros.

El procedimiento suplementario consiste en que el auditor puede confirmar si el saldo por el cual solicitó la confirmación era correcto, verificando los pagos posteriores -- que se registraron en los estados de cuenta de los clientes. Es posible que este procedimiento no sea todo lo seguro que es de esperar, pero nos ofrece una posibilidad para opinar.

En Auditoría Operacional, existe una gran diversidad de procedimientos suplementarios que pueden ser utilizados en las diversas operaciones que desarrolla una empresa, con esto quiero decir que no existe una norma específica para -- crear y/o aplicar un procedimiento suplementario, en virtud de que ello depende cien por ciento de las necesidades, particularidad del problema, tipo de la operación, visión y capacidad del auditor, etc.

Lo que es válido para el auditor, es que debe tener presente siempre, que en Auditoría Operacional no es posible negar nuestra opinión por el hecho de que no fue posible aplicar tal o cual procedimiento principal, es nuestra responsabilidad buscar la solución adecuada mediante un procedimiento que substituya y/o complemente al principal.

En cuanto al comentario importante que haría al final, es más bien una recomendación que a mi juicio vale la pena --

mantener vigente en aquellas ocasiones en que se practique - un examen en una localidad distinta a la de la oficina ma- - triz.

Generalmente tratándose de revisiones foráneas surgen - pendientes que deben ser aclarados cuando se regresa a la ma- - triz, sin embargo en casos de sospecha de malversación de -- fondos, el auditor no debe esperar a concentrarse a su ofici- - na central para comprobar esos pendientes, sino que telefóni- - camente debe solicitar le sean aclarados, esta consulta debe- - rá hacerla el auditor de preferencia desde algún lugar en -- donde pueda hablar sin reservas, incluso puede hacerse desde el hotel en donde se encuentre alojado el auditor, ya que es sumamente delicado poner en antecedentes al presunto respon- - sable.

## 2.5. CONCLUSIONES.

Este es el último elemento específico que forma parte - del Programa de Auditoría, en las conclusiones sucintamente- se analizan los logros obtenidos después de haber estimado - el tiempo de la auditoría, estableciendo los objetivos que - se alcanzarían con esa revisión, seleccionando la muestra y- adoptando los procedimientos necesarios según las circunstan- - cias.

Cuando se arriba al capítulo de conclusiones, se llega-

a la hora de la verdad, es el momento en que va el auditor a comprobar si todo el esfuerzo desarrollado en la planeación, resultó tal como se había previsto.

Este capítulo es doblemente importante puesto que por un lado como ya dije anteriormente se va a constatar si lo planeado desde el punto de vista técnico fue lo adecuado y por otra parte comprobar que los objetivos de la operación se están cumpliendo.

## CAPITULO CUARTO

## INFORME

El informe es el producto terminado que el contador público independiente, entrega a su cliente. En él, el auditor emite su opinión dando a conocer a aquéllos que se interesan, la razonabilidad de la situación financiera que se contempló en la empresa examinada.

INFORME DE AUDITORIA OPERACIONAL.- También conocido con el nombre de "DIAGNOSTICO OPERACIONAL"; es el producto terminado de un trabajo previamente establecido, y por medio del cual la administración conoce el resultado de las operaciones que efectúa una empresa, para así poder evaluar y efectuar una adecuada toma de decisiones buscando siempre una mayor eficacia y utilidad.

En el ámbito de la auditoría externa, existen dos tipos de informe, el informe corto y el informe largo, cada uno presenta características particulares que los diferencian, características que ya han sido analizadas y discutidas ampliamente por los especialistas de la materia y que no es mi propósito repetirlas en este trabajo, ya que estoy enfocando

exclusivamente mis comentarios al "Informe de Auditoría Operacional" o "Diagnóstico Operacional" el cual expone aspectos que no alcanza a cubrir el informe de auditoría externa.

Estoy conciente de que los aspectos que comentaré en este trabajo posiblemente no sean todos los que involucra un informe de auditoría operacional, sin embargo tengo la certeza de que son aquellos en los cuales vierto ideas que difieren un poco de lo ortodoxo.

Tales conceptos son los siguientes:

- 1.- A QUIEN VA DIRIGIDO
- 2.- FORMA
- 3.- CONTENIDO

#### 1.- A QUIEN VA DIRIGIDO

El auditor al conocer el organigrama, es posible que éste dirija el informe a la persona que no solamente le interesa conocer las desviaciones a las políticas establecidas por la empresa, sino que también podrá determinar de antemano si ese nivel tiene la autoridad suficiente para adoptar las medidas correctivas que cada caso en particular lo amerite.

Ya en la práctica el "diagnóstico operacional" se acostumbra dirigirlo genéricamente a quien o quienes contratan los servicios del contador público o auditor, siendo éstos:

- a) LA COMPAÑIA "X", S.A.
- b) A LOS ACCIONISTAS DE LA COMPAÑIA "X", S.A.
- c) AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE LA COMPAÑIA "X", S.A.
- d) AL GERENTE GENERAL DE LA COMPAÑIA "X", S.A....etc.

Aunque de hecho la gerencia general no interviene en las discusiones de los informes, es sumamente importante que tenga conocimiento de las anomalías que presentan los departamentos que van siendo revisados por el personal de auditoría dado que es responsabilidad directa de la gerencia la buena conducción de la empresa, y cuya intervención puede ser definitiva en un momento dado.

Sin embargo, aunque no con mucha frecuencia, pero llega a suceder que alguna de las desviaciones detectadas requieren a juicio de la gerencia general una medida correctiva inmediata, y que no es posible esperar a que se discuta el informe con las personas involucradas, tomando cartas en el asunto la gerencia general, dictando de inmediato las instrucciones precisas o que a su juicio considere que son las más pertinentes; asimismo el auditor basándose en su ética profesional deberá entregar el informe con sus respectivas copias (el número de éstas dependerá según el acuerdo a que hayan llegado ambas partes) a la persona o personas que hayan contratado sus servicios, dependiendo de estas personas la distribución de las mismas.

No obstante se recomienda que el auditor mantenga en su poder una copia de todo el trabajo efectuado, con la finalidad de conservarla para cualquier aclaración que sea necesario efectuar en un momento determinado.

## 2.- FORMA

En algunas empresas el formato que utilizan los departamentos de Auditoría para la elaboración de su informe, es el siguiente:

En primer término se presentan las irregularidades detectadas durante el examen, en una forma objetiva y clara, complementándolos con algunos comentarios en donde se ponderan las consecuencias que ocasionó u ocasionarán esas irregularidades de no corregirse; deberá utilizarse un lenguaje sencillo, preciso y acorde al nivel jerárquico al que va dirigido.

En la redacción del informe deberá procurarse seguir una secuencia lógica y acatarse invariablemente todos los lineamientos gramaticales y ortográficos que son o sean aplicables; así mismo toda la información contenida en este trabajo deberá procurarse que sea suficiente, en términos de calidad y no de cantidad; una vez que han sido relacionadas todas las deficiencias, en seguida se enumeran las recomendaciones o sugerencias que de acuerdo con la experiencia del auditor deben ser adoptadas e inclusive el Auditor se puede-

basar en material como: Gráficas, Diagramas, Láminas, Cuadros sinópticos, etc. todo ello con la finalidad de ser más explícito en sus comentarios o sugerencias, también se debe presentar un espacio con el título de "Comentarios" para ser llenado generalmente por la dirección con la finalidad de hacer énfasis de tal o cual observación; por otra parte se hace indispensable presentar en el formato el espacio relativo a fechas, es decir la de iniciación para corregir las irregularidades y la de conclusión de estos proyectos.

Este cuadro de tiempos es sumamente importante en virtud de que será el punto de partida para cualquier revisión posterior que se practicará a esa área.

Por último se debe procurar que dicho informe tenga una presentación atractiva, es decir que invite a su lectura y que vaya de acuerdo al trabajo profesional que se desarrolló.

### 3.- CONTENIDO.

En cuanto a la información que debe contener el informe, menciono a continuación algunas consideraciones que pueden coadyuvar a hacer más objetivo el contenido del informe, a saber:

El informe Operacional o "Diagnóstico Operacional", debe contener en principio y antes de que se inicie el desarrollo de la parte medular del mismo, toda la información que -

permita a los lectores conocer a que unidad de la empresa se refiere el reporte, la operación que se examinó, los renglones de esa operación que se incluyeron en el examen, el universo sujeto a examen, el alcance que se le dio, así como indicar las limitaciones con las que se topó el auditor, ya sea por aspectos del propio cliente o del propio auditor, así mismo se debe incluir con detalle que atraiga la atención de los niveles de decisión, todas aquellas desviaciones que ya fueron detectadas en auditorías anteriores y que volvieron a concurrir en la revisión que se está reportando, o bien que se giraron las instrucciones para que se corrigieran y tales correcciones a la fecha de la auditoría no habían sido puestas en práctica.

En esta presentación del informe será necesario mencionar las excepciones por aquellos aspectos sobre los cuales no se está emitiendo ninguna opinión, indicando claramente las causas por las cuales no se emite la opinión.

En empresas de mediana estructura, quizá esta información no revista mayor importancia, pero en empresas de grandes dimensiones, en donde tengan por decir algo: División de plásticos, División de colorantes, División de productos químicos, etc. Esta tarjeta de presentación del informe es imprescindible pues permite como ya lo dije anteriormente, conocer el lugar en donde se practicó la auditoría.

Ahora bien cuando se llega a la parte medular del informe, es decir, cuando se van a enunciar las irregularidades detectadas en el transcurso de la auditoría, es necesario -- que éstas, sean comentadas y analizadas en el reporte, en -- una forma detallada y por orden de importancia, es decir, -- los puntos de mayor trascendencia en primer lugar, y los de menor importancia en último lugar, ello se debe a que las -- personas a quienes va dirigido el informe, en un alto porcentaje, son personas que disponen de muy poco tiempo para leer su correspondencia, más aún en algunas empresas los directores siguen la práctica de pedirle a su secretaria le haga un breve resumen de toda su correspondencia, delegando de esta manera la responsabilidad a la secretaria de seleccionar lo que considere a su juicio importante, de tal suerte que si no se sigue una forma prioritaria se corre el riesgo de divagar sin llegar a lo positivo.

Considerando que el informe en ocasiones se envía a personas que no son muy diestras en el lenguaje que maneja el auditor, se impone seguir una regla de sencillez y claridad en las expresiones que se utilicen en el informe, no quiere decir con esto que se usen palabras vulgares o expresiones que están destinadas únicamente a los días festivos, más -- bien me refiero a expresiones que sean dignas del nivel académico que ha alcanzado el auditor, pero sin que abuse de -- los términos que solo puedan entender las personas versadas-

en aspectos financieros, contables, etc.

De todos aquellos que han practicado la auditoría en -  
cualquiera de sus ramas, es sabido, que en ocasiones se pre-  
sentan situaciones muy difíciles, pero cuando se va a emitir  
la opinión sobre la actuación deficiente de un ejecutivo, la  
dificultad rebasa el cuadro de reservas que comúnmente se --  
tienen previstas para esos casos, en atención a esto es nece-  
sario ser pródigo en precauciones a un nivel general.

También debe formar parte del contenido del informe y -  
hacia el final del mismo un párrafo a manera de despedida -  
que contenga frases que permitan entender que los papeles de  
trabajo que fundamentan la opinión del auditor se están po--  
niendo a la disposición de las personas que tengan alguna du-  
da o deseen ampliar algunos de los conceptos contenidos en -  
el informe.

## CAPITULO QUINTO

## CONCLUSIONES

La Auditoría Operacional como una parte de la auditoría administrativa es un elemento más con el que cuenta el contador público para llevar a cabo su actividad de evaluación y revisión de un área o actividad diferente de los aspectos estrictamente contables o financieros.

La Auditoría Operacional consiste en ir conociendo paso a paso los trámites o flujos que se siguen para el control de una operación o actividad, con el objeto de conocer si los sistemas implantados son funcionales, analizar los procedimientos, opinar y sugerir sobre los establecidos, buscando siempre optimizarlos y coordinar los recursos humanos, materiales y económicos con los que cuenta una empresa.

Debido al extenso campo de desarrollo de las empresas en la actualidad, sus operaciones implican la diversidad de sus actividades, las cuales por ende, quedan a cargo de los departamentos más o menos ajenos a las áreas financieras y contables; como consecuencia de esas actividades y de su diversidad encomendados a varios departamentos, los problemas de sus operaciones se ven reflejados generalmente en las uti

lidades o pérdidas que se obtienen, ya que son las áreas operativas en donde se ponen realmente en juego los intereses más fuertes de una empresa y que un error puede ocasionar -- cuantiosas pérdidas como en el caso de tener un error en abastecimientos que puede ocasionar compras innecesarias o atrasos en el proceso productivo que dañen el ciclo económico-productivo de la organización.

Mientras la auditoría financiera se preocupa por verificar la correcta determinación de las utilidades de la empresa, la auditoría operacional, se preocupa por incrementar las utilidades de la misma; mientras la primera se concentra en los hechos históricos, la segunda se concentra en el futuro, la auditoría operacional es una herramienta para preveer medidas y evaluaciones sobre las actuaciones y el grado de eficiencia de una unidad funcional.

La Auditoría Operacional puede ser efectuada por auditores internos o externos buscando siempre en la revisión que se practica a los departamentos operativos de la empresa, -- elevar su eficacia, su eficiencia, reducir los costos y fortalecer el control interno, para lograr mayores utilidades. -- Así mismo la Auditoría Operacional va a servir de parámetro para medir el grado de logros que se han alcanzado en relación con los objetivos y planes fijados en las operaciones.

A través de la Auditoría Operacional, el nivel de alta-

gerencia podrá conocer si las políticas y procedimientos que rigen las operaciones, son funcionales, de acuerdo a la dinámica de la empresa o bien dichos procedimientos y políticas son obsoletos y necesitan actualizarse.

Indudablemente que la Auditoría Operacional, es una herramienta muy eficaz para los niveles de la alta gerencia -- siempre y cuando sea utilizada en una forma adecuada y oportuna, contando con el total apoyo de los altos niveles, ya que de lo contrario pueden surgir ciertos problemas con el área o departamento que se está revisando y si no se cuenta con el apoyo de la gerencia pues sencillamente se entorpece la revisión y con ello la pérdida de tiempo y de otras muchas cosas.

En el aspecto general es posible afirmar que la auditoría operacional resulta ser un elemento de juicio muy saludable en la toma de decisiones al nivel de la alta gerencia.

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

L I B R O S

- 1.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA  
I.M.C.P.
- 2.- MANUAL DEL CONTADOR  
I.M.C.P.
- 3.- OPERATIONAL AUDITING HANDBOOK  
BRADFORD CADMUS. 1964
- 4.- AUDITORIA ADMINISTRATIVA  
E.F. NORBECK. 1970
- 5.- EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA  
DR. FABIAN MARTINEZ VILLEGAS. 1970
- 6.- THE MANAGEMENT AUDIT  
WILLIAM P. LEONARD. 1967
- 7.- AUDITORIA INTERNA Y SU ENFOQUE OPERACIONAL ADMINIS  
TRATIVO Y DE RELACIONES HUMANAS  
C.P. JORGE LOZANO NIEVA. 1973
- 8.- LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA  
LIC. JOSE A. FERNANDEZ ARENAS. 1969
- 9.- PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION  
GEORGE R. TERRY. 1966
- 10.- AUDITORIA DE OPERACIONES  
ROY A. LINDBERG  
THEODORE COHN. 1970
- 11.- PRINCIPIOS DE AUDITORIA  
WALTER B. MEIGS ; 1971
- 12.- AUDITORIA PRACTICA  
C.P. LUIS RUIZ DE VELASCO  
C.P. ALEJANDRO PRIETO

- 13.- PROGRAMAS DE AUDITORIA  
C.P. FRANCISCO XAVIER SANCHEZ A.
- 14.- EL CONTROL INTERNO DE LOS NEGOCIOS  
JOAQUIN GOMEZ MORFIN. 1968
- 15.- ADMINISTRACION INTEGRAL  
FRANCISCO XAVIER LARIS C. 1973
- 16.- LA SOCIOLOGIA DE LA EMPRESA  
ISAAC GUZMAN VALDIVIA. 1964

### T E S I S

- 1.- AUDITORIA OPERACIONAL  
LILIA TERESA ZAMORA S.
- 2.- AUDITORIA OPERACIONAL  
RAMON IZAR ZETINA
- 3.- IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL EN LAS EM-  
PRESAS  
JOSE LUIS REYES TORRES
- 4.- EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA OPERACIONAL  
ARTURO CARRION AMIGON
- 5.- LA PLANEACION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL  
FRANCISCO FLORES CHAVEZ

### B O L E T I N E S

- II MEMORIA DEL SIMPOSIUM SOBRE AUDITORIA INTERNA OPERA  
CIONAL.
  - III MEMORIA DEL SIMPOSIUM SOBRE AUDITORIA INTERNA OPERA  
CIONAL.
  - IV MEMORIA DEL SIMPOSIUM SOBRE AUDITORIA INTERNA OPERA  
CIONAL.
- DEL INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE MEXICO, A.C.