

24 50



# Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

## AUDITORIA INTERNA OPERACIONAL.

### Seminario de Investigación Contable

Que para obtener el título de:  
**LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P r e s e n t a :**  
**REY DAVID URIBE MEJIA**

**Director del Seminario: C. P. VICTOR PANIAGUA BRAVO**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

UNAM



## **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 está 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.

## INDICE GENERAL

	Página
INTRODUCCION	1
CAPITULO 1 LA AUDITORIA OPERACIONAL	3
1.1 Origen y desarrollo	4
1.2 Concepto y objetivos	7
1.3 Características y campo de acción	10
1.4 Perfil del auditor operacional	13
CAPITULO 2 EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA OPERACIONAL	15
2.1 Organización y funcionamiento	17
2.2 Metodología de la auditoría operacio nal	27
2.3 Informe	36
2.4 El seguimiento en la auditoría opera cional	45
2.5 Evaluación de los resultados obteni dos	50
CAPITULO 3 LA AUDITORIA INTERNA	51
3.1 Generalidades	53
3.2 La auditoría interna y su relación - con el control interno	61

	Página
3.3 Requisitos del auditor interno	66
3.4 Las relaciones humanas en la auditoría interna	68
3.5 Implantación de la auditoría interna operacional	79
3.6 Importancia y justificación	81
COMENTARIOS FINALES	83

## INTRODUCCION

La necesidad de las entidades de mantenerse en la competencia con otras, las ha obligado a ofrecer mejores productos o servicios al público, teniendo que desarrollar nuevos adelantos técnicos, que han aumentado el volumen y complejidad de las operaciones a realizar.

Ante esta situación, los directivos se ven en la necesidad de delegar autoridad a su personal, ya que no pueden vigilar todas las operaciones que se efectúan dentro de la entidad y, cerciorarse de que éstas se realizan de acuerdo con los objetivos, políticas y procedimientos establecidos.

Así, los directivos necesitan de una persona en quien confiar, para que realice una evaluación de las operaciones - que se están llevando al cabo y determine si éstas se están realizando eficientemente.

Es por esto, que desde hace varios años el licenciado en contaduría viene realizando trabajos de examen administrativo, cuyo propósito es promover la eficiencia del personal de la entidad. A este tipo de examen se le denomina auditoría operacional, mediante la cual se juzgarán imparcialmente los controles establecidos para determinar defi-

ciencias, promover recomendaciones y establecer nuevos sistemas que permitan mejorar la eficiencia en las operaciones.

## C A P I T U L O 1

### LA AUDITORIA OPERACIONAL

- 1.1 ORIGEN Y DESARROLLO
- 1.2 CONCEPTOS Y OBJETIVOS
  - 1.2.1 Concepto
  - 1.2.2 Objetivos
- 1.3 CARACTERISTICAS Y CAMPO DE ACCION
  - 1.3.1 Características
  - 1.3.2 Campo de acción
- 1.4 PERFIL DEL AUDITOR OPERACIONAL

## 1.1 ORIGEN Y DESARROLLO

El origen de la auditoría se basa principalmente en los aspectos de protección y confiabilidad; protección para los acreedores, los que utilizan esa información para sus decisiones crediticias y protección para los inversionistas, -- que cuando no tienen un contacto directo con la entidad y sus administradores, necesitan de esta información para tener confianza en cómo se está realizando la gestión administrativa.

Pero la obligación de los administradores de dar cuenta de su trabajo realizado, les traslado a ellos la misma preocupación, que es la de tener confianza en la información que su equipo prepara.

Es por estas razones que surge un profesional, normalmente miembro del equipo gerencial, y al cual se le conoce como auditor interno, cuya misión básica es dar confiabilidad a la información financiera.

Así, el auditor interno buscando dar confiabilidad a la información presentada a la gerencia, apoya su revisión en el examen del sistema de control interno, el cual tiene cuatro objetivos principales:

1. Procurar a la administración de la entidad información -

financiera veraz

2. Protección de los activos de la misma

Así, con estos dos objetivos del sistema de control interno y con la finalidad de auditoría interna, que es hacer confiable la información y lograr la protección de los activos, resulta natural la unión entre la función de auditoría interna y el mecanismo de dicho sistema.

Ahora bien, los auditores internos como profesionales que son, decidieron contribuir aún más en el éxito de la entidad cumpliendo con el tercero y cuarto objetivos del sistema de control interno, que son:

3. Adherencia a las políticas establecidas por la administración de la entidad

4. La promoción de la eficiencia en la operación de la entidad

Abriendo entonces un nuevo horizonte y adoptando en su actitud el punto de vista de la crítica constructiva, para buscar la manera en que los departamentos de la entidad sean cada vez más eficientes.

Surgiendo de esta manera la auditoría operacional, que pretende la fortaleza, flexibilidad y progreso de la entidad -

al través de la evaluación de las funciones de la misma, pa  
ra buscar oportunidades de mejora por medio de medidas admi  
nistrativas eficientes.

## 1.2 CONCEPTO Y OBJETIVOS

### 1.2.1 Concepto

La auditoría operacional requiere de un equipo multidisciplinario, cuando el licenciado en contaduría no cuenta con la experiencia ni con los conocimientos que se requieren para realizar este tipo de revisiones, teniendo entonces que realizarla en coordinación con especialistas de otras disciplinas. Cuando esto ocurra, el licenciado en contaduría debe cuidar que los conocimientos propios y los de los demás profesionales, garanticen un trabajo de calidad.

Se conoce como auditoría operacional al servicio que presta el licenciado en contaduría cuando realiza un examen de ciertos aspectos administrativos, con la finalidad de hacer recomendaciones que ayuden a incrementar la eficiencia operativa de la entidad.

Ahora bien, la auditoría operacional no es privativa del licenciado en contaduría, ni tiene que ser desarrollada por un profesional independiente, sino que puede ser realizada por una persona que trabaje dentro de la misma entidad, como puede ser el auditor interno.

### 1.2.2 Objetivos

La auditoría operacional tiene objetivos genéricos y especí

ficos.

El objetivo genérico que pretende alcanzar es promover y lograr la eficiencia operacional.

Los objetivos específicos que pretende son:

- Proporcionarle al empresario un servicio integral que le presente soluciones a los problemas de operación a los que se enfrenta la entidad.
- Proporcionarle un servicio de protección que le permita tener confianza en la corrección y oportunidad de la información contable y financiera, así como tener confianza en que los bienes y valores estén protegidos contra cualquier tipo de pérdida.
- Promover la eficiencia y la eficacia para lograr un incremento en la utilidad.

Entendiendo por eficacia la virtud que se tiene para poder producir un efecto y, por eficiencia la que se tiene para hacer algo.

Ahora bien, el objetivo del licenciado en contaduría como auditor operacional debe ser ayudar a la administración en el desempeño efectivo de sus responsabilidades, mediante el análisis, evaluación, recomendaciones y comentarios acerca-

de una determinada actividad.

De acuerdo con los objetivos antes mencionados puede decirse que la auditoría operacional pretende determinar problemas y proporcionar bases para solucionarlos; prever obstáculos a la eficiencia; presentar recomendaciones para simplificar el trabajo de informar sobre todas aquellas cuestiones que puedan impedir el cumplimiento de planes y lograr la óptima productividad.

### 1.3 CARACTERÍSTICAS Y CAMPO DE ACCIÓN

#### 1.3.1 Características

Las principales características de la auditoría operacional, son:

- Una metodología propia y exclusiva
- Tiene objetivos específicos
- El profesional que la lleve al cabo puede tener el carácter de externo o interno en relación a la entidad
- Utiliza los estados financieros como un medio y no como un fin
- Promueve la eficiencia de operación
- Es una auditoría no numérica
- Estudia y evalúa el sistema de control interno desde el punto de vista administrativo
- Se realiza en coordinación con especialistas de otras disciplinas

Respecto al profesional que lleve al cabo la auditoría operacional ya sea externo o interno, debe poseer las características técnicas y personales necesarias.

El profesional externo puede ser un ingeniero o un consultor con conocimientos en el estudio de operaciones, siendo conveniente que tenga conocimientos de auditoría y adminis-

tración de empresas, aun cuando no es indispensable.

El profesional idóneo para desarrollar la auditoría operacional debe ser el auditor interno, siempre y cuando:

1. Las características y estructura de la organización lo permitan, ya que puede tener un departamento especializado para ello.
2. Cuento con estudios especializados de auditoría operacional.

### 1.3.2 Campo de acción

El campo de acción de la auditoría operacional podría abarcar (potencialmente), todas aquellas secciones operativas que integran una entidad como son:

- Compras
- Producción
- Mercadotecnia
- Crédito
- Cobranzas
- Contabilidad
- Administración de recursos humanos
- Administración financiera
- Inventarios
- Distribución

- Desperdicios
- Control de calidad
- Publicidad
- Inmuebles, maquinaria y equipo
- Impuestos
- Presupuestos
- Informática

Cuando se realice el examen de una operación deben considerarse todos los departamentos que en ella intervienen, para que la investigación sea integral, ya que las operaciones - que se realizan en una entidad -por lo general- no se efectúan en un solo departamento, sino que intervienen varios - en el desarrollo de una transacción.

#### 1.4 PERFIL DEL AUDITOR OPERACIONAL

Las características que debe poseer el auditor operacional-interno pueden clasificarse enunciativamente en:

- Personales
- Profesionales

Las características personales como su título lo indica, - son aquellas que están relacionadas con la personalidad del auditor, es decir, con su forma de ser y de actuar, las más importantes son:

- Ser líder
- Seguro de sí mismo
- Ser estudioso y con espíritu de investigación
- Creativo
- Objetivo
- Tener sentido común
- Poseer sensibilidad y diplomacia
- Tener conocimiento de la entidad

Las características profesionales que debe tener el auditor-operacional interno son:

- Poseer título profesional
- Capacitación técnica y práctica

- Debe estar actualizado
- Tener ética profesional
- Poseer capacidad de autocrítica

## C A P I T U L O 2

### EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA OPERACIONAL

#### 2.1 ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO

2.1.1 Estructura del departamento

2.1.2 Localización del departamento

2.1.3 Actividades del departamento

2.1.4 Programas de auditoría

2.1.5 Cédulas de auditoría

2.1.6 Observaciones de auditoría

2.1.7 Informe

#### 2.2 METODOLOGIA DE LA AUDITORIA - OPERACIONAL

2.2.1 Estudio de la entidad

2.2.2 Investigación y análisis

2.2.3 Conclusiones sobre el estudio y evaluación de la entidad

2.2.4 Recursos de la auditoría operativa

2.3 INFORME

2.3.1 Concepto

2.3.2 Importancia

2.3.3 Naturaleza

2.3.4 Estructura

2.3.5 Evaluación y efecto de los hallazgos

2.3.6 Responsabilidad

2.3.7 Recomendaciones

2.3.8 Decálogo

2.3.9 Tipos de informe

2.3.10 Distribución del informe

2.4 EL SEGUIMIENTO EN LA AUDITORIA OPERACIONAL

2.4.1 Concepto

2.4.2 Tipos de seguimiento

2.4.3 Responsabilidad en relación al seguimiento

2.4.4 Participación del auditor en la solución de los problemas

2.5 EVALUACION DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

## 2.1 ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO

### 2.1.1 Estructura del departamento

Para lograr que el funcionamiento del departamento de auditoría interna operacional sea óptimo, es fundamental determinar adecuadamente su estructura en cuanto a la cantidad de auditores, clasificación de los mismos, su organización funcional, niveles profesionales, etc.

Aunque es imposible establecer normas rígidas que permitan la estructuración adecuada de este departamento, podrían mencionarse algunas consideraciones generales, que pueden tomarse en cuenta para estructurarlo adecuadamente.

#### 2.1.1.1 Personal profesional técnico

El cual está determinado en base a:

- Los departamentos y su ubicación geográfica que auditoría ha incluido en su programa
- El alcance que la revisión ha de tener en cada caso
- La frecuencia de la misma
- La planeación de labores fuera de programa

### 2.1.1.2 Niveles jerárquicos

Para cada entidad la clasificación tendrá que poseer ciertas características, pero independientemente de esto el auditor interno operacional siempre estará colocado en un nivel superior en cualesquiera de sus denominaciones; director, gerente, etc., y a partir de él, el descenso jerárquico podría ser el establecido por los despachos de auditores; supervisores, jefes de grupo y ayudantes.

### 2.1.1.3 Actividades de cada nivel

- El gerente. Se encargará de asignar labores equitativamente y dar órdenes con claridad.
- Los supervisores. Son propiamente los encargados del trabajo de auditoría. Efectúan en combinación con el gerente, la planeación de la misma y supervisan a los jefes de grupo.
- Los jefes de grupo. Son los encargados de las diferentes fases de la revisión. Vigilan el cumplimiento de la planeación y hacen aplicables -prácticamente- los programas de auditoría.
- Los ayudantes. Por lo general es gente que se inicia en la actividad de la auditoría y a quienes son encomendados los trabajos de rutina.

### 2.1.2 Localización del departamento

La localización del departamento de auditoría interna operacional en la estructura administrativa, debe ser a un nivel de asesoría al consejo de administración. Ya que de acuerdo a la jerarquía que tenga el auditor interno operacional dentro de la entidad, esto, le permitirá:

- Investigar y corregir errores de procedimiento
- Revisar el cumplimiento de planes y políticas
- Determinar si la estructura de la entidad es la adecuada
- Revisar el flujo de operaciones, con objeto de que sea lo más eficiente posible

Y de acuerdo al apoyo que reciba del funcionario al que reporta, podrá expresar su opinión con la energía que amerite la situación.

### 2.1.3 Actividades del departamento

El funcionamiento del departamento de auditoría interna operacional debe estar sobre las sólidas bases de una buena planeación. Ahora bien, el departamento de auditoría interna operacional debe diseñar un programa de actividades que vaya de acuerdo con los objetivos que pretende alcanzar la entidad y, en el cual, también se incluyan todas aquellas actividades de auditoría que se consideren como de rutina.

Este programa lo preparan el gerente y los supervisores; el detalle de la planeación -es decir- la determinación de plazos por días y hasta por horas de la duración de la revisión, corresponderá a los supervisores con los jefes de grupo y estos últimos lo harán saber a los ayudantes.

Normalmente las actividades del departamento deben ser planeadas semestralmente, ya que esto permitirá realizar revisiones para determinar lo que se ha hecho, lo que no se hizo y porqué, hacer reajustes y reiniciar el ciclo de trabajo.

El control de estas actividades puede llevarse por medio de formatos llamados "presupuesto de tiempo para trabajos de auditoría", el cual servirá para controlar al fin del mes y de manera muy objetiva, las desviaciones habidas a la planeación y la manera en que empleó su tiempo el personal de auditoría y su justificación. El estudio de este formato - permitirá planear mejor la próxima vez aquellas actividades que se llevaron mayor o menor tiempo del previsto y, qué trabajos no se realizaron y porqué.

A continuación se muestra enunciativamente el formato ya mencionado, existen otras formas y otros tipos; la idea a este respecto, es dar un ejemplo de una forma de control de tiempo, con base en una planeación determinada.



#### 2.1.4 Programa de auditoría

Es un plan detallado de procedimientos de auditoría; normalmente son de aplicación general, pero los que elabora el departamento de auditoría interna operacional deben ser de aplicación particular, como resultado de los sistemas utilizados en la entidad, haciendo referencia a la cantidad de formas y sus títulos.

##### 2.1.4.1 Finalidad de los programas de auditoría

Su finalidad es:

- Guiar al auditor
- Dar la seguridad de que no se olvidó nada de lo planeado
- Facilitar la capacitación de los nuevos auditores
- Servir de constancia del trabajo desempeñado

##### 2.1.4.2 Contenido

Deben tener el mínimo a desarrollarse y no el máximo, ya que de lo contrario coartaría la iniciativa de la persona que lo desarrolle.

No deben dar lugar a dudas acerca del procedimiento, de la extensión de la revisión o del período que deba seleccionarse, indicando claramente la finalidad que se persigue. Pue-

den emplearse uno o varios programas, para obtener resultados satisfactorios.

Los programas de auditoría aseguran que el trabajo se realice completo, uniforme, principalmente cuando la entidad tiene instalaciones en diferentes puntos geográficos. Ahorran tiempo a supervisores y jefes de grupo.

Los programas de auditoría deben ser elaborados dándoles cierta flexibilidad en su aplicación, para evitar que su rigidez haga que quien los desarrolle se concrete única y exclusivamente a lo que señalan.

Al terminar cada revisión, el programa debe ser actualizado para que quede listo para la siguiente revisión.

Ahora bien, el programa de auditoría es una guía, por lo que el auditor que lo aplica según su jerarquía debe tener cierta libertad de criterio sobre sus posibles variantes.

#### 2.1.5 Cédulas de auditoría

Son la historia del trabajo realizado, de los métodos empleados y base para la información de opiniones e informes, siendo la guía para conducir la revisión y describir en ellas -brevemente- la comprobación; son prueba de la buena fe de los juicios del auditor. Serán los puntos de partida-

de futuras revisiones.

#### 2.1.5.1 Importancia

Por ningún motivo debe emitirse un juicio sin la documentación que lo respalde y en una auditoría operacional esta documentación está constituida por las cédulas de auditoría.

Como consecuencia de la importancia de las cédulas de auditoría, se hace necesario emplear los mejores métodos para formularlas, así como para su presentación, teniendo como fin la pronta localización y fácil consulta.

Los principales aspectos que deben cuidarse en las cédulas de auditoría son:

- Encabezado
- Fecha
- Alcance del trabajo
- Fuentes
- Identificación de quien elaboró
- Adecuado cruce de referencias

#### 2.1.5.2 Contenido

Las cédulas de auditoría deben contener toda la información que normalmente pueda llegar a necesitarse, ya que debe te-

nerse presente que las mismas no se elaboran para la propia información de la persona que interviene, sino que se someterán al estudio e interpretación del gerente y de otras personas.

Las cédulas de auditoría -normalmente- deben escribirse a lápiz para facilitar correcciones y modificaciones; quedando exceptuados de esta práctica todas aquellas cédulas que por su carácter, convenga demostrar -en un momento dado- que no han sufrido alteraciones. La calidad del papel en que se elaboren las cédulas debe ser la apropiada, ya que son de constante consulta.

#### 2.1.6 Observaciones de auditoría

Las irregularidades determinadas deben ser comentadas con el funcionario responsable; a él se solicitarán las explicaciones preliminares. Según el caso, el comentario se llevará hasta el nivel jerárquico superior del departamento correspondiente.

#### 2.1.7 Informe

Cada revisión debe tener como resultado un informe. Ya que el logro de los fines de los programas de auditoría dependen del tiempo, alcance y oportunidad de los informes he-

chos por el auditor. Para que quede constancia de lo hecho y encontrado, deben presentarse oportunamente a la persona apropiada.

#### 2.1.7.1 Clasificación de los informes

- Orales

- Escritos

## 2.2 METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

### 2.2.1 Estudio de la entidad

Para que el auditor se familiarice con las operaciones dentro del contexto de la entidad que esté examinado, debe llevar al cabo el estudio de:

- La infraestructura específica para lograr hacer frente a la administración de la operación (planeación, organización, integración, dirección y control).
- Conocer los problemas que afectan al giro de la actividad económica en que se desenvuelve la empresa y que inciden en la administración de la operación que se revisa.
- Los antecedentes de las deficiencias encontradas al través de la carta de sugerencias u otros informes emitidos anteriormente por auditores externos, internos o consultores.

#### 2.2.1.1 Estudio Ambiental

Esta fase permite obtener información que permita al auditor diagnosticar los departamentos con problemas. Los principales aspectos a investigar son:

- La importancia que para la entidad representa la operación que se examina, medida de acuerdo con las repercusiones financieras que tendría, si mejora su eficiencia.
- Indicadores de análisis financiero (rotaciones, tendencias, razones financieras, etc.).
- Estructura de la organización y políticas aplicables a la operación que se revisa.
- Reglamentación federal, estatal y municipal que rigen las prácticas de control de la operación.
- Información de la forma como la competencia resuelve los problemas de una operación similar.

#### 2.2.1.2 Estudio de la gestión administrativa

Respecto al proceso administrativo (planeación, organización, integración, dirección y control), el auditor debe estudiar su aplicación práctica para conocer en general sus características y deficiencias.

#### 2.2.1.3 Visita a las instalaciones

Tiene por objeto observar directamente las operaciones e identificar síntomas de problemas.

La visita a las instalaciones permite al auditor conocer características específicas de las transacciones y del perso-

nal que las desarrolle, así como problemas de la operación-misma.

Una vez realizado el estudio de la entidad, el auditor operacional estará en posibilidad de estructurar un programa de auditoría para comenzar la siguiente fase de la metodología.

### 2.2.2 Investigación y análisis

Esta fase permite:

- Analizar la información y examinar documentación relativa para evaluar la eficiencia y efectividad de la operación-examinada.
- Realizar pruebas de detalle de diversa índole, utilizando pruebas selectivas a juicio del auditor o por medio de muestreo estadístico.
- Realizar investigaciones y estudios para obtener elementos de juicio suficientes.

Las investigaciones y estudios tienen una gama muy importante de posibilidades, como por ejemplo: entrevistas formales, revisión de expedientes, revisión documental, observación directa, investigación en las cámaras y asociaciones a las que pertenezca la entidad, actualización estadística, seguimiento y comprobación de hallazgos, etc.

Cualquiera que sea el caso, el auditor debe cuidar de que - su investigación sea planeada de tal manera que se realice - en el menor tiempo necesario y obtenga la información lo - más objetiva posible.

Para lograr esta objetividad es recomendable la utilización de técnicas como son: las entrevistas, la evaluación de la - gestión administrativa y el examen de la documentación.

#### 2.2.2.1 Entrevistas

Las entrevistas formales son una de las técnicas de mayor - uso en la auditoría operacional. Cuando se recurra a esta - técnica debe cuidarse:

- Planear la entrevista, para obtener información sobre la - ejecución práctica de las políticas y procedimientos.
- Desarrollar cuestionarios y técnicas de encuestas, deter- - minando el tamaño de la encuesta y oportunidad de la en- - trevista.
- Entrevistas con el personal ejecutivo, así como con el de - línea, asegurándose de haber obtenido una opinión veraz - de la operación.

#### 2.2.2.2 Evaluación de la gestión administrativa

En esta fase se procederá a evaluar la efectividad y efica-

cia del proceso administrativo:

- Planeación. Debe estudiarse fundamentalmente el grado de efectividad logrado para anticipar problemas y actividades, eficientemente.
- Organización. Debe efectuarse una crítica detallada de la estructura de la organización, definición de líneas de autoridad y responsabilidad.
- Integración. Debe realizarse un análisis de la interrelación de los departamentos encargados de la operación en sí y con otros departamentos de la entidad, así como los niveles jerárquicos y actividades del personal encargado de la operación.
- Dirección. Respecto a esta fase del proceso administrativo interesan al auditor operacional los indicios de calidad directiva de los ejecutivos, la efectividad de los sistemas de información que respaldan a las decisiones de la dirección y oportunidad de ésta.
- Control. En cuanto a esta fase interesan al auditor operacional los mecanismos de programación y presupuestación, así como su contenido y oportunidad como instrumentos de evaluación.

### 2.2.2.3 Examen de la documentación

La finalidad de esta técnica es contribuir a la verificación objetiva sujeta a análisis, o bien, la atención a algu

nos datos específicos.

Lo importante no es revisar una cantidad excesiva de documentos, sino las conclusiones que se deriven de esta técnica.

### 2.2.3 Conclusiones sobre el estudio y evaluación de la entidad

Una vez que se estudió y evaluó la infraestructura administrativa, se procede a sumarizar los hallazgos y se señala la interpretación que se hace de ellos, así como los que tienen mayor relevancia, reportándose aquéllos que sean indicios de notorias fallas de eficiencia.

El auditor con base en los hallazgos preparan un resumen de los de mayor relevancia, el cual podrá elaborar utilizando el método siguiente:

#### FASE CREATIVA

En esta fase se precisará si los problemas determinados son congruentes con la realidad de la entidad.

Sumarizados los hallazgos, se procede a:

- Ensayar un modelo conceptual de la estrategia administra-

- tiva que más convenga a la entidad para la operación estudiada, de acuerdo con las circunstancias que lo rodean, o bien, compararlos con modelos ya establecidos.
- Precisar la prioridad que debe dársele a los elementos del modelo anterior.
  - Considerar el costo-beneficio del modelo diseñado.

Este modelo debe ser tan simple como para lograr una panorámica previa de los problemas y sus soluciones conceptuales, antes de precisar las sugerencias detalladas.

#### REVISION DE HALLAZGOS

El modelo desarrollado en la fase creativa se sujeta a una nueva verificación para separar con mayor precisión los hechos de las interpretaciones y, avanzar hacia el diagnóstico definitivo, como sigue:

- Comparar el esquema con un modelo vigente y asegurarse de que las diferencias son importantes.
- Listar las excepciones encontradas en la confrontación, y compararlas con las que se habían listado al iniciarse la fase creativa.
- Ratificar la existencia de los problemas diagnosticados - mediante comentarios con las personas directamente involucradas.
- Asegurarse de que se trata de problemas cuya solución es-

- factible, porque existen técnicas disponibles para ello.
- Interrelacionar los problemas determinados con los que pu  
dieron haberse encontrado en otros departamentos y, asegu  
rarse de que las alternativas de solución propuesta, no -  
generarán mayores o más problemas.

#### ELABORACION DEL INFORME

Una vez elaborado el borrador del informe, el auditor debe-  
comentar con los involucrados su contenido, con objeto de -  
lograr un doble propósito: asegurarse de que sean hallazgos  
reales, y que los involucrados coinciden con su existencia,  
precisamente en la forma en que lo describe el borrador.

Un objetivo adicional al comentarlo, es convencer a los in-  
volutrados a fin de que hagan frente común con el auditor -  
al presentar el diagnóstico definitivo a la gerencia.

#### 2.2.4 Recursos de la auditoría operacional

La auditoría operacional al igual que la auditoría financia-  
ra, cuenta con recursos de investigación que se utilizan pa  
ra obtener la información necesaria y comprobar aquélla que  
ha sido proporcionada por el personal de la entidad, para -  
poder emitir el informe final.

Los principales recursos de la auditoría operacional son:

- Estudio preliminar. En el cual el auditor operacional examina los aspectos del trabajo y se familiariza con todo lo relacionado a la operación a examinar.
- Observación. Mediante este recurso el auditor operacional se percatará de la existencia de problemas no registrados, que no pueden analizarse mediante datos.
- Entrevistas. Son un recurso con que cuenta el auditor operacional para realizar su trabajo. Ya que una entrevista bien realizada constituye una fuente de información eficaz.
- Cuestionarios. Los cuestionarios consisten en una serie de preguntas que pueden aplicarse al personal que interviene en la operación, para conocer sus puntos de vista respecto a ésta.
- Flujogramas. Mediante este recurso se representa gráficamente por medio de símbolos, la secuencia de las actividades involucradas en una operación.
- Estudio de tiempos. Permite al auditor operacional determinar si el procedimiento de la operación es adecuado o es conveniente recomendar algún cambio.
- Investigación de operaciones. Es un recurso de la auditoría operacional, que tiene como finalidad aumentar la efectividad de las decisiones administrativas.
- Análisis. Permite al auditor operacional realizar pruebas, ya sea en forma selectiva de acuerdo con el criterio del auditor o por medio del muestreo estadístico, para determinar la eficiencia en el desarrollo de la operación examinada.

## 2.3 INFORME

### 2.3.1 Concepto

El informe de la auditoría operacional es el producto terminado del trabajo realizado y, frecuentemente es lo único - que conocen los ejecutivos de la entidad, en relación a la labor desarrollada por el auditor operacional.

Su contenido debe enfocarse a resaltar objetivamente, en su caso, las soluciones a los problemas determinados en relación a:

- La eficiencia operativa de la entidad
- Los controles operacionales establecidos

Lo cual coincide totalmente con el objetivo central del examen realizado.

### 2.3.2 Importancia

El enfoque de un informe dentro de la auditoría operacional, tendente a promover eficiencia de operación, debe permitir - así mismo que, de las soluciones propuestas, surjan oportunidades que contribuyan al logro de eficiencia operativa y, en última instancia, de productividad.

Para que la auditoría operacional sea útil a la entidad, el informe debe ser ágil y orientado a facilitar la toma de de cisiones.

Siempre que sea factible, debe cuantificarse el efecto de los problemas y de los posibles cambios.

### 2.3.3 Naturaleza

Por las características de la auditoría operacional, su informe debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se mencionen los hallazgos derivados del trabajo desarrollado, relacionado con:

- La promoción y logro de eficiencia en operación
- El efecto de los problemas determinados

Por tanto, es obvio que el resultado de la auditoría operacional no puede tener el carácter de una opinión fundamentada sobre el grado de eficiencia existente en la entidad, es decir, no puede emitirse una opinión tipo dictamen sobre es tados financieros. No es posible darle tal alcance y estilo. La auditoría operacional no tiene como finalidad emitir un dictamen.

Por otra parte, debe señalarse que el informe de auditoría operacional es distinto del reporte presentado por una ase-

soría administrativa, pues en esta última, el resultado final implica proporcionar sugerencias específicas, diseño de sistemas, procedimientos y formas, instalación de los mismos y visitas de supervisión posteriores, todo ello con objeto de cerciorarse de que los cambios funcionan y aportan los beneficios deseados.

En algunos casos, el informe de auditoría operacional puede o debe ser el inicio de un servicio de asesoría administrativa, a cargo de consultores internos, dentro de auditoría interna o el departamento de sistemas y procedimientos.

#### 2.3.4 Estructura

Normalmente un informe de auditoría operacional debe contener los tres siguientes elementos:

- Alcance y limitaciones del trabajo. Deben identificarse los objetivos del trabajo realizado, las operaciones sujetas al examen (así como revelar las excepciones, para evitar alguna confusión), el criterio de prioridad seguido, las limitaciones, la participación de otros profesionales y la responsabilidad asumida.
- Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia de operación. Debe elaborarse un resumen jerarquizado de hallazgos significativos y destacar el efecto de ellos, referenciando en detalle los problemas determinados y en-

el que se proporcionen mayores datos, sus causas, consecuencias y, en su caso, ejemplos.

- Sugerencias. Es conveniente incluir las sugerencias a continuación de las ineficiencias de operación, las cuales pueden ser:
  - Específicas. En caso de que se tengan elementos para cuantificar los resultados previsibles de un cambio.
  - De carácter general.

#### 2.3.5 Evaluación y efecto de los hallazgos

El enfoque que conviene dar al informe debe tender a resaltar siempre que sea posible el efecto cuantificado de las ineficiencias determinadas, sus causas y consecuencias.

Con esto, se facilita el camino para motivar a la administración de la entidad a tomar las medidas correctivas adecuadas.

El auditor operacional debe destacar: cuánto le cuesta, - cuánto deja de ganar o cuánto pierde la entidad por la ineficiencia existente en el sistema, política o procedimiento actual.

Las sugerencias que presente el auditor operacional, deben enfocarse a destacar: un aumento en la productividad, los ahorros que podrían lograrse, o bien, otros aspectos suscep

tibles de originar nuevas fuentes de utilidad.

El auditor operacional no puede ni debe limitarse a informar las ineficiencias encontradas; esto sería sólo el aspecto negativo del trabajo desarrollado; está obligado a sugerir soluciones a los hallazgos determinados, básicamente al través de alternativas.

### 2.3.6 Responsabilidad

La responsabilidad del auditor operacional reside en informar sobre los problemas determinados y sugerir posibles soluciones.

El establecimiento de las medidas correctivas, queda fuera del alcance del trabajo del auditor operacional.

La solución de los problemas es responsabilidad de la administración de la entidad, la que podrá recurrir para este objeto al departamento de sistemas y procedimientos, o a asesores externos, etc.

Pero la responsabilidad del auditor operacional también abarca el seguimiento, o sea coordinar y supervisar el establecimiento de los cambios y cerciorarse del adecuado funcionamiento de los nuevos sistemas y procedimientos.

Por tanto, atendiendo al punto de vista del hombre de negocios, a la eficiencia que se lograría, a la profundidad de sus estudios, investigaciones y conclusiones, el auditor operacional debe evaluar las ventajas de intervenir directamente en el establecimiento de los cambios propuestos.

### 2.3.7 Recomendaciones

Para que el informe de auditoría operacional cumpla con su objetivo, el auditor debe pensar básicamente en: la persona a quien se dirige, su preparación y la posición dentro de la organización. Además debe:

- Definir el tipo de informe (final, parcial, de detalle, genérico, etc.).
- Definir a quién se dirige.
- Formularlo bajo el principio de las excepciones (no mencionar lo conocido). Definir lo que le interesa al lector.
- Apoyarse en índices (para poder encontrar fácilmente la información sobre la cual se quiere profundizar).
- Utilizar subtítulo.
- Jerarquizar su contenido.
- En casos de excepción, describir los procedimientos del examen, lo cual debe incluirse cuando se considere de interés para el lector.

### 2.3.8 Decálogo

Un decálogo para preparar un informe de auditoría operacional debe considerar los siguientes aspectos:

- Enfatizar los aspectos significativos que mejoren la operación de la entidad, relacionados con los cambios en sistemas y procedimientos tendentes a la reducción de costos y gastos.
- Omitir partidas o hechos poco significativos.
- Limitar el informe al mínimo indispensable.
- Redactar el informe libre de tecnicismos.
- Presentar las críticas sólo cuando vayan acompañadas de la sugerencia relativa.
- No hacer circular material que no contenga el propio informe.
- Obtener, el acuerdo de los funcionarios afectados por las observaciones y sugerencias, para lograr presentarlas como recomendaciones conjuntas.
- De no lograrse lo anterior, cerciorarse de que haya cuando menos acuerdo en cuanto a los hechos reportados.
- Comentar el informe con los responsables afectados por las observaciones y sugerencias.
- Enviar copia del informe a todos los afectados por el mismo, así como al funcionario responsable de la operación revisada.

### 2.3.9 Tipos de informe

Pueden clasificarse en:

- Administrativos. Normalmente pueden considerarse como preliminares. Al través de éstos se mantiene informada a la administración de la entidad, sobre; la metodología a - - aplicar y el grado de avance del trabajo.
- Técnicos. Estos pueden clasificarse en:
  - Informe preliminar. Que se considera como punto de arranque del trabajo a realizar y puede ser; parcial, departamental o total.
  - Informe definitivo. Que viene a ser el resultado de la - auditorfa operacional.
  - De conexión al seguimiento. Mediante este tipo de informe se mantiene informada a la administración de la entidad, - en relación a la coordinación y supervisión en la etapa de los cambios.

### 2.3.10 Distribución del informe

En términos generales, los informes preliminares y el definitivo de la auditorfa operacional, deben dirigirse al funcionario o consejo directivo que solicitó la auditorfa operacional.

En su caso, y dependiendo de las circunstancias específicas, el informe departamental, parcial o secundario, debe dirigirse al ejecutivo afectado, o sea el responsable de la toma de decisiones del departamento involucrado.

## 2.4 EL SEGUIMIENTO EN LA AUDITORIA OPERACIONAL

El informe es el producto final de la auditoría operacional y, como tal, causa primaria del seguimiento.

El informe reporta los problemas e ineficiencias de operación; lo cual sin duda alguna le es útil a la administración de la entidad, sin embargo esto sólo constituye el aspecto negativo del informe mismo y de la auditoría operacional y, como el auditor operacional tiene que ser constructivo, su informe debe también proponer soluciones a los problemas de la entidad -principalmente al través de alternativas-, estando obligado a llevar al cabo su seguimiento.

### 2.4.1 Concepto

El seguimiento es la etapa posterior al informe final, y se refiere a la supervisión de la implantación de los nuevos sistemas y procedimientos sugeridos en el mismo.

Desde un punto de vista integral se puede considerar al seguimiento como la tercera etapa de la auditoría operacional, ya que es en ésta donde se ponen en práctica los cambios propuestos por el auditor y, en donde se evidencia la efectividad de la auditoría.

La primera etapa de la auditoría operacional es aquella que

culmina con el informe en el cual se señalan los problemas a resolver y las diferentes alternativas para la resolución de los mismos. La decisión sobre qué camino seguir con base en las alternativas propuestas, vendría a constituir la segunda etapa de la auditoría operacional.

#### 2.4.2 Tipos de seguimiento

Dependiendo de las circunstancias del caso, pueden mencionarse dos tipos de seguimiento:

- El seguimiento que obligadamente debe realizar el auditor, cuando la administración de la entidad ha designado al personal o departamento que pondrá en marcha el plan de acción; lo cual requiere de control, vigilancia y supervisión. De esta manera la responsabilidad del auditor cesará hasta el momento en que el nuevo manual esté funcionando debidamente.
- El que realizara el auditor, en caso de que reciba el encargo de establecer él, los nuevos sistemas y procedimientos; por parte de la administración de la entidad. En cuyo caso se estaría hablando de un seguimiento integral.

#### 2.4.3 Responsabilidad en relación al seguimiento

Independientemente de sus alternativas, el auditor tiene una responsabilidad absoluta y definitiva sobre el segui-

miento, dentro de la auditoría operacional. Ya que está - obligado a seguir de cerca a los planes de acción durante - el período de prueba, la compra de los nuevos materiales, - la contratación del nuevo personal, etc., todo ello en rela- ción al establecimiento de los nuevos sistemas.

Por otra parte, la responsabilidad de la administración se- rá la de proporcionar todos los recursos tanto económicos, - materiales y humanos, así como todas las facilidades para - lograr la implementación de los nuevos sistemas y procedi- - mientos.

#### 2.4.4 Participación del auditor en la solución de los pro- blemas

Desde el punto de vista de la profesión se podría decir, - que se pierde la independencia de criterio, ya que el audi- - tor estaría involucrado como juez y parte.

Sin embargo, desde los puntos de vista de hombre de nego- - cios y de eficiencia, quién más indicado para desarrollar - la parte más importante de la auditoría operacional - o sea - el establecimiento de los nuevos sistemas y procedimientos - y el seguimiento mismo que el propio auditor interno opera- - cional.

Que mejor que el mismo equipo que determinó los problemas, -

sea el que lleve al cabo los cambios sugeridos en el informe, el que revise el manual de operación de la entidad y el que establezca los nuevos sistemas y procedimientos.

Todo esto es necesario contemplarlo desde el punto de vista de ahorro de esfuerzos, tiempos y movimientos y, aprovechamiento integral de los recursos de la entidad.

Existen casos en que los informes de auditorías operacionales terminan olvidados en los archivos del director, precisamente por dar como terminado el trabajo con la presentación del mismo. Para evitar estas situaciones, podría adoptarse la siguiente solución, la cual es enunciativa y, por supuesto previa su aplicación, debe estar perfectamente estudiada, razonada y aprobada por el hombre de negocios.

Podría pensarse en integrar una mancuerna coordinada entre el auditor operacional y el departamento de sistemas y procedimientos. Así, esta mancuerna solucionaría el problema aparente de independencia profesional en cuanto al auditor y, evitaría, que el informe de la auditoría operacional que quiera en un momento dado, en el olvido.

Otra ventaja de esta fusión, sería el aprovechamiento integral del profundo conocimiento que desarrolla el auditor operacional, en relación a las situaciones examinadas; las vivencias obtenidas le permiten visualizar claramente las -

soluciones y sus efectos en las futuras operaciones. Esto - es importante desde el punto de vista de eficiencia, de ahorro en tiempos, esfuerzos y costos de la auditoría. Y esto es lo que realmente importa al hombre de negocios.

## 2.5 EVALUACION DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

El auditor operacional que busca promover y lograr la eficiencia de operación de la entidad al través de la auditoría operacional, y que constantemente vigila y evalúa las operaciones de la misma, también debe realizar una autoevaluación y criticar si su función fue lo suficientemente eficiente, así como lo que sugirió o propuso.

Esta autoevaluación de la auditoría operacional debe ser obligatoria y sistemática, básicamente al través de cuestionarios en los que el auditor se pregunte -enunciativamente- lo siguiente:

- ¿Se logró que los departamentos mejoraran la eficiencia en su operación?
- ¿Los controles que se propusieron fueron los adecuados y mejoraron a los anteriores?
- Con las sugerencias realizadas, ¿se logró incrementar el máximo de beneficio, con un mínimo de gastos y costo?

Una vez contestadas estas preguntas el auditor operacional podrá determinar si su trabajo fue eficiente o si existen fallas, las cuales debe analizar para corregirlas y evitarlas en próximas auditorías.

## C A P I T U L O 3

### LA AUDITORIA INTERNA

#### 3.1 GENERALIDADES

- 3.1.1 Concepto
- 3.1.2 Objetivos
- 3.1.3 Ventajas
- 3.1.4 Limitaciones
- 3.1.5 Responsabilidades del auditor interno

#### 3.2 LA AUDITORIA INTERNA Y SU RELACION CON EL CONTROL INTERNO

- 3.2.1 Concepto
- 3.2.2 Elementos del control interno

#### 3.3 REQUISITOS DEL AUDITOR INTERNO

#### 3.4 LAS RELACIONES HUMANAS EN LA AUDITORIA INTERNA

- 3.4.1 Concepto
- 3.4.2 Principales normas de relaciones humanas

3.5 IMPLANTACION DE LA AUDITORIA -  
INTERNA OPERACIONAL

3.6 IMPORTANCIA Y JUSTIFICACION

3.6.1 Importancia

3.6.2 Justificación

### 3.1 GENERALIDADES

En las entidades pequeñas, el propietario está dentro de la operación de cada uno de los puestos, y puede observar personal y directamente el progreso o fallas de todas y cada una de las operaciones. Por tanto, el dueño en cierta forma es su propio auditor interno.

Cuando la entidad es de mayor magnitud la vigilancia personal de las actividades realizadas se complica. Se hace casi imposible dirigir el negocio sobre la base de control por un solo individuo.

En las empresas de gran magnitud, existen departamentos separados y alejados geográficamente. Hay también una cantidad considerable de personal responsabilizado de una gran variedad de funciones. Ante esta situación, es indispensable que la gerencia se asegure de que las políticas, procedimientos, planes y sistemas establecidos, sean adecuados y observados.

El auditor interno es el analista que investiga el control detallado de cada operación en su misma fuente. Sus análisis y recomendaciones ayudan a todos los niveles de la gerencia para lograr:

- Un control efectivo

- Eficiencia de operación
- Incremento en la utilidad

Es importante tener clara la idea de las diferencias, responsabilidades, objetivos y actividades del licenciado en contaduría independiente, con la del mismo profesional como auditor interno. En realidad su parecido es únicamente por la utilización de técnicas similares para la verificación y, buena parte de su trabajo se hace con los registros y la información financiera. Pero el auditor interno trabaja en las operaciones diarias, en sus controles, y debe tener la firme convicción de que si éstos son administrados con propiedad, los registros y reportes serán correctos.

### 3.1.1 Concepto

Es una actividad de evaluación independiente dentro de una entidad, cuya finalidad es examinar las operaciones contables, financieras y administrativas como base para la prestación de un servicio efectivo a la dirección. Es -en otras palabras- un control de controles.

### 3.1.2 Objetivos

Los objetivos de la auditoría interna pueden clasificarse en:

- Generales
- Particulares

Los objetivos generales de la auditoría interna desde el punto de vista de la administración de la entidad serán:

- Lograr las metas predeterminadas con el máximo de eficiencia y el mínimo de esfuerzo.
- Ser un elemento básico de control y vigilancia, es decir de supervisión.

Los objetivos generales de la auditoría interna desde el punto de vista del auditor interno serán:

- Otorgar a la administración de la entidad un servicio:
  - Profesional
  - Etico
  - Util
  - Oportuno
  - Independiente
- Contribuir en el logro de las metas de la entidad
- Lograr un desarrollo:
  - Profesional
  - Personal (individual)
  - Colectivo
  - Armónico
  - Integral
  - Continuo

- Especialización. Es decir constituir un semillero de ejecutivos para otros departamentos de operación de la entidad.

Los objetivos particulares de la auditoría interna son:

Ser uno de los elementos básicos en la vigilancia y cumplimiento del sistema de control interno, lo cual implica:

- Verificar el cumplimiento de los objetivos del sistema de control interno.

Adhesión a las políticas prescritas por la administración de la entidad.

Promover y lograr eficiencia de operación.

Protección de activos.

Lograr información financiera veraz y oportuna.

- Verificar si los objetivos y las políticas establecidas por la administración de la entidad, son válidas y se cumplen.
- Determinar la bondad de los sistemas y procedimientos en vigor.
- Cerciorarse del adecuado aprovechamiento de los recursos.
- Determinar el grado de confianza que puede dársele a la información.

### 3.1.3 Ventajas

Así como la entidad cuenta internamente con especialistas -

de compras, producción, mercadotecnia, administración de recursos humanos, abogados, cobradores, etc., la supervisión de todo cuanto ocurre en la misma debe estar bajo la responsabilidad de profesionales especializados en auditoría.

Es por esto que el auditor interno es el profesional idóneo para aplicar la auditoría operacional.

Las ventajas de la auditoría interna pueden concretarse en:

- Constituye un control para evaluar la eficiencia de otros controles.
- Las pruebas de auditoría interna normalmente deben ser previas a la ocurrencia de las operaciones, así se determinan oportunamente los problemas contables, financieros y de sistemas y procedimientos; por tanto, el auditor interno es oportuno en sus apreciaciones.
- El alcance y oportunidad de las pruebas, constituye una verdadera garantía para el afloramiento de los problemas e irregularidades.
- La confiabilidad que todo ello le da a la información financiera y administrativa, para la toma de decisiones.

#### 3.1.4 Limitaciones

Para un profesional como el licenciado en contaduría, en su función de auditor interno, no pueden ni deben existir limi

taciones; por tanto, está obligado a salvar los problemas - que se le presenten, para lograr las metas predeterminadas.

Lo único válido a este respecto, serán las limitaciones interpuestas específicamente por la administración de la entidad o por las circunstancias del caso.

### 3.1.5 Responsabilidades del auditor interno

- Poner el máximo cuidado en la realización de su trabajo.- Observar los requisitos básicos que sobre ética profesional indica el código de la profesión y, en adición, otras cualidades como tacto, discreción y cautela, con respecto a la opinión de los demás.
- Cumplir con los estándares e instrucciones que estén en - el manual de auditoría interna aprobado por la dirección - de la entidad.
- Durante el desarrollo de su trabajo, el auditor interno - tiene acceso a la información más confidencial en todos - sus aspectos, por lo que deberá mantener la más profunda - reserva acerca de dicha información.
- El desarrollo de su trabajo debe estar basado en las nor - mas de auditoría personales, relativas a la ejecución - del trabajo y relativas a la información, siendo de prin - cipal importancia obtener la evidencia comprobatoria, com - petente y suficiente. El auditor, ejerciendo su juicio - profesional, determinará la extensión de las pruebas que-

- estime necesarias, para lograr la evidencia comprobatoria necesaria para la correcta formación de su opinión, respecto a la revisión que esté realizando.
- El auditor debe tener presente que la auditoría interna, dentro de otros aspectos, se encarga principalmente de comprobar la efectividad de los controles establecidos.
  - El auditor interno en jefe, preparará los planes y programas, así como la asignación de auditoría; dirigirá y supervisará todas las actividades de los auditores a su cargo.
  - La responsabilidad en la preparación de los reportes de auditoría, será del auditor interno en jefe; todos los reportes serán comentados con los ejecutivos responsables que hayan acordado la revisión, antes de su distribución definitiva.
  - La verificación de la acción tomada en cada una de las recomendaciones del auditor, como regla general, debe hacerse como parte del seguimiento al reporte de auditoría.
  - Si la entidad cuenta con asesoramiento de mayor jerarquía que la del jefe de auditoría interna, ya sea en la misma localidad o fuera de ella, el asesor debe ser consultado cuando se estime necesario.
  - En caso de descubrimiento de situaciones de vital y urgente importancia, se debe informar inmediatamente a la gerencia general, así como a la gerencia de primera línea que se vea afectada con dicho evento. En caso de que se estime necesario, se informará a un nivel superior a éstos.

- Para garantizar la máxima eficiencia en su trabajo, el departamento de auditoría interna coordinará su labor con la auditoría externa, principalmente para evitar la duplicidad de trabajo.
- Las actividades del auditor interno durante el desarrollo de su trabajo, estarán siempre guiadas por las reglas y políticas de la entidad.
- Con el fin de obtener los máximos resultados positivos en el trabajo de auditoría, es esencial que los auditores mantengan cooperación y relaciones de trabajo satisfactorias con todo el personal de la entidad.
- El auditor debe mantenerse debidamente informado de las actividades de la entidad, asistiendo a juntas que le puedan proporcionar dicha información, y será mayor el beneficio cuando el auditor forme parte activa de las mismas y cambie opiniones con los demás participantes.
- El departamento de auditoría interna debe asistir a la gerencia general en revisiones especiales, mediante petición por escrito de la propia gerencia, que defina claramente los límites de la revisión. Esta se llevará al cabo tan pronto como sea posible, asumiendo completamente el departamento de auditoría interna la responsabilidad de la revisión.

## 3.2 LA AUDITORIA INTERNA Y SU RELACION CON EL CONTROL INTERNO

### 3.2.1 Concepto

Se denomina control interno al conjunto de normas, métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan para desarrollar la administración dentro de una entidad.

El control interno es, un factor básico de operación para la dirección de cualquier entidad. Aunque algunas veces el control interno se halla vinculado al mismo mecanismo administrativo, se caracteriza como el sistema que impulsa el conjunto de políticas de operación y las mantiene dentro de límites de ejecución practicables.

En una entidad, el sistema de control interno se inicia con la adopción y cumplimiento de las políticas aprobadas por la dirección, y continúa en línea descendente en la estructura administrativa, tomando forma en la elaboración y operación de normas de dirección y regulaciones administrativas.

Las políticas administrativas de la entidad, originadas y mantenidas por los controles internos, son de tres clases:

- Tipo formal. Representadas por resoluciones de la direc--

ción, reglamentos tales como manuales, procedimientos escritos sobre determinadas actividades, etc.

- Tipo informal. Como son disposiciones verbales, instrucciones de procedimientos de un supervisor a su personal.
- Tipo implícito. Como métodos de operación y normas usuales no escritos ni expresados oralmente, como puede ser la conducta humana aceptada y observada por todos con naturalidad.

Ahora bien, el control interno no termina con las pruebas del cumplimiento de las políticas y procedimientos usuales, sino que se aplica también a las operaciones prácticas relativas a las decisiones tomadas por individuos y que no están sujetas a reglas, como por ejemplo, la determinación de negar crédito a un cliente basada en un criterio personal. Las características generales, usualmente vinculadas a una decisión de operación, son su dependencia del juicio y discreción individuales, así como su particularidad de no ser susceptible de evaluación en cuanto a su procedencia o im procedencia y al tiempo en que es tomada. Después de ser puestas en práctica, las decisiones pueden ser verificadas, en cuanto a su acierto, en el curso normal de la operación de los controles internos, pero sólo sobre una base de acción posterior.

### 3.2.2 Elementos del control interno

Los elementos fundamentales del sistema de control interno-

son:

- Organización. Tiene por objeto agrupar e identificar los trabajos a desarrollar en la entidad, al través de definir y de legar la autoridad adecuada a todos los miembros que la integran.
- Procedimiento. Es deseable la elaboración de un instructivo general de la entidad, con el fin de darlo a conocer al personal y, de esta forma, se cumplan las políticas establecidas por la dirección.
- Personal. El elemento humano es de suma importancia en una entidad, con el fin de sostener un adecuado control interno, esto será posible manteniendo al personal idóneo, para lo cual se requerirá: capacitación, adiestramiento, moralidad y retribución adecuada.
- Supervisión. Siempre será necesario ejercer una vigilancia adecuada y constante en los diferentes niveles.

Otros aspectos que contribuyen a mantener un sistema de control interno adecuado son los siguientes:

- El desarrollo y mantenimiento de una línea funcional de autoridad para complementar los controles de organización.
- Una clara definición de funciones y responsabilidades de los departamentos y actividades de la organización.
- Un sistema contable que suministre una oportuna, completa y exacta información de los resultados de las operaciones, así como de las responsabilidades y grados de cada función y de la organización en conjunto.

- Un sistema de informes para la dirección y niveles de operación diseñado para presentar un cuadro informativo de las operaciones, así como para exponer los factores favorables o adversos.
- Un mecanismo de comprobación interna, con el fin de proveer un funcionamiento efectivo.
- Una planificación anticipada de los diversos elementos funcionales de la organización, mediante un sistema presupuestario, que provea un mecanismo de control de las operaciones futuras.
- El mantenimiento dentro de la organización de la actividad de evaluación independiente representada por la auditoría interna, como un servicio constructivo y de protección a la administración.
- La disposición de los controles anteriores en tal forma que se estimule y obtenga una completa y continua ventaja de ciertas cualidades naturales del personal, cuyo pleno reconocimiento ha de evitar la necesidad de algunos controles, al propio tiempo que la extensión y rigidez de otros.

Otro elemento importante para lograr un adecuado sistema de control interno, está representado por el trabajo del auditor interno en su calidad de observador e informador imparcial, en quien la administración puede confiar como fuente de información sobre el funcionamiento general de la organización.

Como podrá observarse, los elementos del sistema de control interno van más allá de las funciones que directamente corresponden a los departamentos contables, financieros y administrativos. Es por ello la estrecha relación que guarda con la auditoría interna.

### 3.3 REQUISITOS DEL AUDITOR INTERNO

Los principales requisitos que debe cubrir el auditor interno son:

- Debe tener preparación adecuada impartida por un plantel de reconocida calidad técnica y moral, así como experiencia en contabilidad.
- Debe tener amplio conocimiento de técnicas de auditoría y administración, así como experiencia en las mismas.
- Debe poseer una habilidad analítica que le permita valorar las proporciones de los puntos investigados.
- Debe ser reservado para hacer juicios apresurados, sino que esperará a tener una visión completa del problema y así poder emitir una recomendación adecuada.
- Debe tener habilidad para expresarse oralmente o por escrito, ya que las actividades del auditor interno exigen constantemente intercambios de impresiones o ideas con personal de la entidad.
- Debe cuidar su personalidad y apariencia, para causar una buena impresión desde la primera entrevista.
- Debe ser amable, ya que de esta forma podrá obtener de mucha mejor manera, aquellos informes que requiera del personal de la entidad y buenos resultados en su trabajo.
- Debe poseer espíritu de investigación, ya que no puede limitarse a una sola fase de las operaciones, con exclusión de otras, sino más bien habrá de realizar su trabajo con visión de conjunto, a cuyo efecto analizará cada proceso-

de las operaciones en forma coordinada con la organiza- -  
ción y el funcionamiento general de la entidad.

De lo anterior puede concluirse, que los principales requi-  
sitos del auditor interno son:

- Conocimiento académico actualizado y experiencia en conta-  
bilidad y auditoría.
- Conocimiento general de la entidad.
- Interés en conocer todos los departamentos de la entidad,  
para poder ayudarlos a resolver los problemas a que se en-  
frenten.

### 3.4 LAS RELACIONES HUMANAS EN LA AUDITORIA INTERNA

#### 3.4.1 Concepto

Como la auditoría interna es un departamento de asesoría a la dirección, para cumplir esta función, es necesario que las recomendaciones presentadas en el informe del auditor interno, sean aceptadas y llevadas al cabo por los departamentos correspondientes, convencidos de que las recomendaciones del auditor representan mejoras al trabajo que ellos desarrollan.

Por tanto, para que las recomendaciones sean aceptadas por el departamento correspondiente, el auditor interno deberá, convencer de que su actuación, es de ayuda al departamento, por lo que su intervención deberá de respaldar la confianza que en él se deposite, presentando un trabajo profesional como se espera de un licenciado en contaduría.

El auditor tiene como principal parte de su trabajo, las relaciones con el personal del departamento auditado, el cual puede considerarlo como un individuo, que para conservar su trabajo tiene necesariamente que hallar los errores cometidos y hacer víctima de ello al departamento; así, el auditor interno debe esforzarse por transformar esa equivocada impresión, manteniendo siempre puntos de vista positivos y constructivos; observando además, las principales normas de

relaciones humanas.

Las relaciones humanas son aquellas que se desarrollan de persona a persona; o de persona a personas, en un número reducido, dos o tres.

Este es precisamente el caso del auditor interno, pues en el desarrollo de la auditoría, tiene relaciones con un sinnúmero de personas, aunque no al mismo tiempo; ya que por lo regular, se presenta con cada una por separado, o si acaso, en grupo de dos o tres personas.

### 3.4.2 Principales normas de relaciones humanas

A continuación se mencionan -enunciativamente- las principales normas de relaciones humanas, que el auditor interno puede utilizar durante el desarrollo de su trabajo.

#### 3.4.2.1 Para obtener algo de alguien es preferible causarle buena impresión

Si se quiere obtener la aceptación de las recomendaciones del auditor, no debe comenzarse con la crítica. La crítica es inútil, porque generalmente las personas tratan de justificarse por cualquier medio. La crítica es peligrosa, porque lastima el orgullo tanpreciado del hombre, el sentido de su importancia; y además provoca su resentimiento.

En la mayoría de los casos el personal, de una entidad, lleva al cabo su trabajo con la idea de que lo está desempeñando de la mejor manera y en realidad así lo hace de acuerdo con sus conocimientos. Por lo tanto, las fallas que pueda cometer serán debidas al desconocimiento de cierta política o procedimiento, o a la falta de valoración de la importancia de un asunto. Este tipo de empleados, cualquiera que sea el puesto que desempeñe, que se esfuerza por realizar bien su trabajo, estará de acuerdo en implantar cualquier mejora para la realización de esa labor, si es recomendada en forma de sugerencia por el auditor. Sin embargo, si esa mejora le es dada a conocer en forma de crítica por el auditor interno, y ésta se hace pública, por medio de algún reporte, haciendo aparecer la falla como ineptitud del empleado, éste cumplirá la recomendación si no tiene otra alternativa, pero su reacción, será la de esperar la oportunidad de venganza para llegar al cabo el desagravio, con el fin de poner en evidencia al auditor. Como consecuencia, es de esperar que en otra auditoría, este empleado, presentará todas las dificultades posibles para la realización del trabajo del auditor, como son ocultando información y culpando al auditor interno como causante de dificultades en el trabajo.

#### 3.4.2.2 Existe un medio para lograr que el prójimo haga algo

El único medio que existe para conseguir que una persona -

realice una tarea, es motivándole el deseo propio de realizarla.

En el mundo no existe persona que no cumpla mejor su trabajo y realice mayores esfuerzos dentro de un espíritu de -- aprobación, que dentro de un espíritu de crítica.

La diferencia entre la apreciación y la adulación es muy -- sencilla: una es sincera y la otra no.

Así para lograr que las personas hagan algo, no debe caerse en la adulación; se deben dar pruebas de una apreciación -- honrada y sincera de las cualidades de las personas.

Si el auditor, por su afán de conseguir la simpatía de los -- demás para con él, se vale de la adulación, creyendo que -- con ello podrá conseguir la aceptación de su trabajo, se -- equivocaría.

Para convencer de que realmente su misión es constructiva y no destructiva, debe ser honrado al encontrar que el trabajo que se esté desarrollando, es digno de mérito y debe expresarlo así abiertamente; para que cuando él encuentre que el trabajo que se está desarrollando padezca de alguna anomalía, exponga su recomendación a efecto de subsanarla y -- no se le tome como crítica destructiva, no se crea que sólo existe el afán de molestar.

### 3.4.2.3 El mejor medio para salir ganando en una discusión, es evitarla

La cualidad de un buen auditor no reside en que sepa discutir, ya que no se modifica de esa manera la opinión de una persona.

Se podrá ganar una discusión y, hacer que una persona realice una determinada actividad, pero un individuo convencido contra su voluntad, sigue siendo de opinión contraria.

Si el encargado de un departamento revisado por el auditor interno, discute en un momento dado, que la forma en que se venía desempeñando la labor a mejorar por la recomendación del auditor, dio siempre buenos resultados y que los errores encontrados son meras excepciones, el auditor interno - podría valerse de más argumentos para comprobar la importancia de la recomendación; sin embargo, nunca lograría que el encargado cambiara de opinión para llevar al cabo, por su propia voluntad, tal recomendación. Teniendo que recurrir a una autoridad superior para lograr su objetivo, pero entonces estaría ganándose automáticamente un enemigo en la persona del encargado del departamento que perdió la discusión.

Si el auditor desea obtener la aprobación del encargado, - tendrá que reconocer ante él, la importancia de las buenas decisiones que él toma normalmente en su trabajo y que él, -

como auditor, se ha podido dar cuenta de esa importancia de las buenas decisiones.

Con esto el auditor demostrará que su recomendación es con el afán de lograr una mejora y no con el deseo de ridiculizar la actuación que se ha venido desempeñando en ese departamento. De esta manera obtendrá la disposición positiva y la aceptación del encargado, ya que se le reconoce el buen desempeño de su trabajo, el cual es mayor, en mucho, a la irregularidad que el auditor interno está tratando de corregir con su recomendación.

#### 3.4.2.4 Cuando se comete una equivocación debe admitirse

Si se va a demostrar el error de uno; es mejor adelantarse y reconocerlo por cuenta de uno mismo. Es más fácil escuchar la crítica de uno mismo, que la censura de labios de otra persona.

Así, durante el desarrollo del trabajo del auditor interno, existirán equivocaciones y probablemente sea el auditor interno al empleado que más personas desean señalar sus errores, por la naturaleza de su trabajo; así, si el auditor se adelanta a señalar sus propios errores, creará una buena impresión en los otros empleados, ya que con ello los convencerá de que el auditor no es ni quiere ser infalible, sólo que, por la naturaleza de su trabajo, debe tener especial -

cuidado y no cometer errores.

#### 3.4.2.5 Cómo obtener la cooperación necesaria

Es más eficaz plantear sugerencias y dejar que los demás - lleguen por sí solos a la conclusión.

En el desempeño del trabajo de auditoría, es necesario obtener información preparada por el personal del departamento - que se audita. Entonces el auditor se ve obligado a indicar lo que debe hacerse para que se le proporcione la diversa - información necesaria para formar su juicio.

Esta situación hará que la persona que se va a encargar de esa tarea, se sienta como un simple ejecutante y no pensante, lo cual no es fácil de aceptar, sobre todo cuando se - trata de personas como gerentes y jefes calificados.

En cambio, si el auditor plantea el fin que se desea obtener, seguramente que aquellas personas sabrán que debe hacerse para obtener la información que el auditor necesita, - haciéndolo con satisfacción ya que sentirán que actúan como parte pensante en la auditoría que se está practicando en - su departamento; obteniendo así, aún más y mejor información que la que podría solicitar el auditor, resultando además, como gran ventaja para la auditoría, el hecho de que - las mismas personas que se encarguen de llevar al cabo las-

recomendaciones del auditor, hayan intervenido en cierta forma en la elaboración del informe; ya que puede darse como un hecho su aceptación final.

Otra forma de poder aplicar esta norma, es la de realizar una entrevista con el responsable del departamento auditado, para comentar el borrador del informe. Así, de esta manera el responsable del departamento, quedará consciente de que el reporte del auditor no fue arbitrariamente elaborado, si no que el mismo funcionario, tomó parte en su elaboración y en su aprobación. Y si además logra obtenerse que las recomendaciones que enmienden los hechos reportados, provengan del mismo funcionario responsable, será la mejor garantía de que serán aceptadas esas recomendaciones.

#### 3.4.2.6 Procurar que la crítica no ocasione rencor

Si el trabajo que se esté desarrollando es merecedero de criticarse, el auditor debe abstenerse de hacerlo en forma directa y evitar el usar frases como: está mal, que mal lo hace, etc. Puede criticar indirectamente expresando una nueva idea en la que puede desarrollarse el trabajo, explicando a la persona responsable, el por qué, con la anterior forma de trabajo, no se obtienen los frutos deseados.

Así, de esta manera, el auditor no provocará una enemistad con el empleado, ya que en realidad, dió muestras de apre--

ciar el trabajo desarrollado.

#### 3.4.2.7 Es mejor preguntar que dar órdenes

Es conocido por todos, que a ningún empleado ni mucho menos al jefe de un departamento, agrada recibir órdenes de un auditor -sobre todo si esa persona sabe que el auditor, no podrá más que recomendar, en vez de dar órdenes- por lo que - éste será mejor aceptado si, en lugar de órdenes, usa preguntas como: ¿no sería mejor? ¿usted que opina?, ¿qué le parece?, ¿estaría de acuerdo?, etc.

Así la práctica de hacer sugerencias en forma de pregunta - dará buenos resultados, ya que se está tomando en cuenta la opinión de la persona responsable de la labor que está siendo revisada, y así no se presentarán las recomendaciones - del auditor en forma arbitraria y falta de tacto.

#### 3.4.2.8 Dejar que el prójimo salve su prestigio

Cuando un empleado comete un error o es necesario dar a conocer un hecho desagradable, ya sea en público o en privado, debe buscarse la forma de no afectar el prestigio de esa - persona. Procurando mencionar los lados buenos de su actuación y los buenos resultados de su trabajo; así de esta manera la persona que tenga que aceptar la mala noticia, se - sentirá satisfecha, por haber salvado su prestigio.

#### 3.4.2.9 Procurar que los defectos parezcan fáciles de corregir

Para cumplir con esta norma, hay que procurar alentar a los demás, hacer que los defectos parezcan fáciles de corregir; procurar que parezca fácil de hacer, lo que se desea que las personas hagan.

El auditor deberá expresar su idea en forma sencilla, haciendo notar que la situación debe corregirse, pero que la corrección será sencilla de realizar.

Con esto el auditor evitará dejar el sabor de culpabilidad en las personas responsables de aquel trabajo, y en la contestación al reporte de auditoría, mostraran su aceptación abierta a las recomendaciones.

#### 3.4.2.10 Mostrar a las personas el beneficio que puede obtener del trabajo elaborado con su cooperación

Es de esperarse que el jefe de un departamento no accedería a ordenar trabajos especiales que probablemente le retrasen su trabajo normal, si fueran solamente para el uso del auditor o porque solamente a él van a beneficiar. Un jefe conviene en elaborar ciertos trabajos especiales, si está convencido de que el informe que el auditor rendirá posteriormente, le proporcionará los datos que necesita y que quizá-

no pueda obtener de ninguna otra persona que no sea el audi  
tor .

Esta idea creada en el jefe del departamento, fue debido a-  
la labor de relaciones humanas llevada al cabo por el audi-  
tor, mostrándole al interesado, la parte que a él beneficia  
ría y no demostrando que solamente el auditor, obtendría be  
neficio de aquel trabajo.

### 3.5 IMPLANTACION DE LA AUDITORIA INTERNA OPERACIONAL

Para llevar al cabo la implantación de un departamento de auditoría interna operacional en una entidad, pueden considerarse dos alternativas:

- La primera consiste en formar este departamento con personal que integra el departamento de auditoría interna -si es que la entidad lo tiene-, capacitándolos mediante cursos, con el fin de que conozcan cómo debe realizarse este tipo de auditoría y que tomen conciencia en el sentido de que ahora su trabajo consistirá en evaluar, que las labores se estén desempeñando eficientemente y que las políticas y procedimientos establecidos se estén aplicando correctamente.
- La segunda alternativa es que se contrate personal especializado en este tipo de trabajo para que lo realice.

Ahora bien, de las dos alternativas antes mencionadas pueden obtenerse resultados satisfactorios; pero también se tendrán que evaluar otros aspectos para decidir qué alternativa tomar, ya que si se opta por la segunda, ésta puede ser más costosa por la contratación de personal especializado, que inclusive pudiera ser gente de diferentes profesiones. En cambio si se opta por la primera no se tendrá que recurrir a fuentes externas, sino que ya se cuenta con per-

sonal, que debidamente capacitado y con el conocimiento que ya tiene de la entidad puede realizar con gran eficiencia - este trabajo.

## 3.6 IMPORTANCIA Y JUSTIFICACION

### 3.6.1 Importancia

El éxito de las entidades depende directamente de los buenos criterios o prácticas administrativas.

Entre los factores que producen el fracaso de las entidades por la mala administración, están los siguientes:

- Incumplimiento de los objetivos de la entidad y de las políticas administrativas
- Estructuras orgánicas deficientes
- Inadecuada planeación de la producción
- Insuficiente capital de trabajo
- Costos de operación elevados
- Costos de ventas y distribución mal planeados
- Inadecuada información
- Equipos obsoletos
- Indices elevados de rotación de personal
- Complejidad de los sistemas de operación en los distintos departamentos de la entidad

Con base en lo antes expuesto, la importancia del trabajo - de la auditoría interna operacional, se determina si se observa que en todos los procesos administrativos que implica el dirigir una organización, siempre existe la posibilidad de mejorar los sistemas y controles. Siendo la auditoría in

terna operacional el mecanismo que permite la revisión sistemática de dichos controles y procedimientos, su consecución final llevará a determinar:

- Desviaciones a las políticas preestablecidas
- Readaptación de dichas políticas
- Simplificación de sistemas y controles

Al lograrse los objetivos anteriores, se consigue un mejor aprovechamiento de los recursos financieros, humanos y materiales con que cuenta una entidad para lograr sus metas.

### 3.6.2 Justificación

El trabajo de la auditoría interna operacional se justifica cuando como consecuencia de la revisión, se logra la simplificación del proceso administrativo, por medio del aprovechamiento de esfuerzos de personal en la realización de - - otras actividades en beneficio de la entidad y, cuando se - logra un sistema de información simple en su elaboración y sustancioso en su contenido, así los directivos tendrán bases reales para una mejor toma de decisiones y, en consecuencia, un mejor control administrativo de las funciones - que les son encomendadas.

## COMENTARIOS FINALES

Cualquier departamento, flujo y actividad, es susceptible - de revisarse desde el punto de vista de la auditoría operacional.

La auditoría operacional no es privativa del licenciado en - contaduría. Pero, es éste el que domina profundamente la au - ditoría; por tanto, resulta el profesional idóneo para rea - lizar este trabajo.

Ahora bien, por la naturaleza de su trabajo, por su expe - riencia y por el profundo conocimiento que logra el auditor interno de los aspectos administrativos, financieros, conta - bles y fiscales de la entidad, podría decirse que este pro - fessional es el idóneo para coordinar y desarrollar la audi - toría interna operacional.

Esto no quiere decir que la auditoría operacional desarro - llada por asesores externos carezca de efectividad y vali - dez.

Pero, el auditor interno conoce profundamente a la entidad, lo cual es de suma importancia para resolver los problemas - de operación y administrativos a los que se enfrenta la mis - ma.

Es por esto que el auditor interno debe ser el principal - promotor y ejecutor de la auditoría operacional.

## BIBLIOGRAFIA

- ADAM ADAM ALFREDO Y GUILLERMO BECERRIL LOZADA.  
La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal.  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
  
- BACON CHARLES A.  
Manual de Auditoría Interna. Edit. UTEHA
  
- LOZANO NIEVA JORGE  
Auditoría Interna su enfoque operacional, Administrativo-  
y de Relaciones Humanas. Edit. ECASA
  
- ROY A LINDBERG Y THEODORE COHN.  
Auditoría de Operaciones. Edit. TECNICA
  
- 2º SIMPOSIUM NACIONAL SOBRE AUDITORIA INTERNA (OPERACIONAL)  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
  
- BOLETINES DE LA COMISION DE AUDITORIA OPERACIONAL  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
  
- CURSO DE AUDITORIA INTEGRAL, UN NUEVO ENFOQUE DE  
AUDITORIA INTERNA.  
Colegio de Contadores Públicos de México

- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos