



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

25

28

AUDITORIA OPERACIONAL  
UNA VISION GENERAL  
Y SU APLICACION AL DEPARTAMENTO DE COMPRAS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :  
JESUS FABIAN CHAVEZ OLGUIN

PROFESOR DEL SEMINARIO  
C.P. FRANCISCO TORRES GUILLEN

1995

**FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

DOY GRACIAS A DIOS POR HABERME DADO  
LA OPORTUNIDAD DE TERMINAR ESTE TRA  
BAJO Y ESTA FORMACION PROFESIONAL--  
DE MI CARRERA QUE ES UNA DE MIS MAS  
ANHELADAS METAS.

CON PROFUNDO AGRADECIMIENTO DEDICO  
ESTE TRABAJO A MIS QUERIDOS PADRES  
JESUS Y GRACIELA, POR SU APOYO,  
DEDICACION Y GRAN AMOR QUE ME HAN  
BRINDADO DESDE SIEMPRE. GRACIAS  
SINCERAMENTE.

CON PROFUNDO AGRADECIMIENTO DEDICO  
ESTE TRABAJO A MIS QUERIDOS PADRES  
JESUS Y GRACIELA, POR SU APOYO,  
DEDICACION Y GRAN AMOR QUE ME HAN  
BRINDADO DESDE SIEMPRE. GRACIAS  
SINCERAMENTE.

AGRADEZCO LA COLABORACION Y ASERTA-  
DA ASESORIA QUE ME BRINDO EL C.P. -  
FRANCISCO TORRES GUILLEN EN LA ELA-  
BORACION DE ESTE TRABAJO.

ESTE TRABAJO TAMBIEN VA DEDICADO  
A MI GRAN AMIGO ADOLFO BRIONES--  
POR SU GRAN APOYO Y ORIENTACION--  
DURANTE LA FORMACION PROFESIONAL  
DE MI CARRERA Y EN EL DESARROLLO  
DE ESTE TRABAJO.GRACIAS POR TU -  
AMISTAD.

AGRADEZCO TAMBIEN LA GRAN MOTIVACION Y EL APOYO INCONDICIONAL -- QUE ME HAS BRINDADO DURANTE TODO ESTE TIEMPO DE MI FORMACION PROFESIONAL QUERRIDA LIBIA. GRACIAS-POR TU AMOR.



AGRADEZCO LA COLABORACION DE  
TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE  
INFLUYERON EN FORMA DIRECTA-  
E INDIRECTA PARA LA TERMINA  
CION DE ESTE TRABAJO EN ESPE  
CIAL GRACIAS A TI GEORGINA -  
MARES POR LA MOTIVACION Y --  
LOS BUENOS CONSEJOS QUE ME--  
BRINDASTE.

## **INDICE**

### **INTRODUCCION**

### **CAPITULO 1. GENERALIDADES**

1.1. ANTECEDENTES .....	1
1.2. DEFINICION DE AUDITORIA .....	3
1.3. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA .....	4
1.3.1. NORMAS DE AUDITORIA .....	5
1.3.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA .....	8
1.4. TIPOS DE AUDITORIA Y CONCEPTOS .....	10
1.5. LA AUDITORIA OPERACIONAL .....	13
1.5.1. CONCEPTO .....	13
1.5.2. OBJETIVO .....	16
1.5.3. SU UBICACION EN LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL .....	16

### **CAPITULO 2. ASPECTOS BASICOS DEL DEPARTAMENTO DE COMPRAS**

2.1. CONCEPTO E IMPORTANCIA .....	18
2.2. LAS FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL DEPARTAMENTO DE COMPRAS .....	19

2.3. LA SELECCION DE LOS PROVEEDORES .....	26
2.4. LA EVALUACION DE LOS PROVEEDORES .....	28
2.5. DIAGRAMA DE FLUJO DE LA OPERACION DEL DEPARTAMENTO DE COMPRAS .....	29

**CAPITULO 3. METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL**

3.1. METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL ..	30
3.2. FAMILIARIZACION .....	31
3.3. INVESTIGACION Y ANALISIS .....	33
3.4. DIAGNOSTICO .....	34
3.5. INFORME .....	36
3.5.1. CONCEPTO .....	36
3.5.2. IMPORTANCIA .....	36
3.5.3. NATURALEZA .....	36
3.5.4. ESTRUCTURA DEL INFORME .....	37
3.5.5. EVALUACION Y EFECTO DE LOS HALLAZGOS .....	38

**CAPITULO 4 LA APLICACION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL AL  
DEPARTAMENTO DE COMPRAS**

4.1. CONCEPTO Y ALCANCE DE LA OPERACION DE COMPRAS .....	40
4.2. OBJETIVO DE LA AUDITORIA DE COMPRAS .....	41
4.3. ALCANCE DE LA AUDITORIA DE COMPRAS .....	41
4.4. METODOLOGIA .....	42
4.5. FAMILIARIZACION .....	42
4.6. VISITA A LAS INSTALACIONES .....	42
4.7. INVESTIGACION Y ANALISIS .....	42
4.8. ENTREVISTAS .....	43
4.9. EXAMEN DE LA DOCUMENTACION E INVESTIGACIONES ESPECIFICAS .....	43
4.10 RESUMEN Y DISCUSION PREVIA DE LOS PROBLEMAS DETECTADOS .....	44
4.11 ELABORACION DEL INFORME .....	44

**CONCLUSIONES**

**BIBLIOGRAFIA**

## **INTRODUCCION**

El presente trabajo tiende a buscar dos objetivos básicos; el primero va enfocado a satisfacer la necesidad de contar con más bibliografía acerca de la Auditoría Operacional, ya que desafortunadamente esta facultad cuenta con poca información acerca de este tema, y por otra parte es escasa la información que se adquiere en el transcurso de la formación profesional que imparte.

El segundo objetivo consiste en la necesidad de obtener mayores y mejores medios para evaluar el desempeño de las operaciones que se realizan en una entidad, para de esta forma poder determinar la eficiencia con que se desarrollan dichas operaciones y en base a ello poder emitir sugerencias al respecto que ayuden a lograr la eficiencia operativa en las operaciones que realizan las empresas, que es el objetivo principal que persigue la Auditoría Operacional.

Por consecuencia la eficiencia operativa acarrea a las empresas el poder alcanzar sus objetivos, y objetivo principal de toda empresa(industrial o comercial) es el de generar utilidades.

Por otro lado se tiene que en los negocios de hoy, esta aumentando constantemente la importancia de una función de compras efectiva y eficiente. Las condiciones de los costos que se elevan cada vez mas(muestra de ello es la devaluación reciente en nuestro país,), la dificultad cada vez mayor para conservar los márgenes de utilidad y la agudeza de las condiciones competitivas(a manera de ejemplo el TLC ) hacen que la gerencia de más alto nivel vaya en busca de una reducción potencial de costos, y es aquí donde creo conveniente la aplicación de la Auditoría Operacional al Departamento de Compras.

# CAPITULO 1

## GENERALIDADES

### 1.1. ANTECEDENTES

La Auditoría ha existido desde épocas muy antiguas, así se tiene por ejemplo, que se empleaba en el antiguo Egipto, en el Imperio Romano y, en los establecimientos mercantiles de la Edad Media.

Podría decirse que los campos más comunes que la auditoría ha abarcado a través de la historia, han consistido en examinar, verificar e informar.

Rumbo al segundo milenio A.C., ya se observaba entre los navegantes y comerciantes ciertos principios de revisión y verificación de sus operaciones de comercio debido a que cuando alguno de ellos llegaba a ser dueño de dos o más embarcaciones, se le presentaba el problema de no poder viajar al mismo tiempo en todas, para vigilar sus operaciones y propiedades, y es por ello que se fueron implantando ciertas medidas de supervisión y vigilancia para salvaguardar sus bienes.

En la época de la República y del Imperio Romano se tiene como antecedente la aparición de los "Spectator", que significa auditor o inspector, y la actividad que éstos realizaban consistía en inventariar y revisar los bienes que formaban los patrimonios romanos, de hecho llegaron a constituir colegios profesionales de auditores o "Spectator".

En la Edad Media, hacia el siglo XV D.C., existe el antecedente de que los dueños de los talleres que había en esa época, utilizaban determinados procedimientos para verificar sus inventarios y cuentas por cobrar que estaban en manos ajenas, con la finalidad de controlar sus intereses, y de esta forma saber si sus propiedades eran tratadas con honestidad y eficacia.

Y es a partir del siglo XVII D.C., cuando en los centros mercantiles de ese tiempo, surgen los primeros profesionistas independientes, cuya función principal era la de vigilar la veracidad de la información contable.

En Italia se agrupan los profesionales de la Contaduría en forma independiente, dando lugar a una asociación en la ciudad de Milán en el año 1739; y en 1742 el gobernador general publica un arancel para regir los servicios de los contadores independientes.

Es a fines del siglo XIX; cuando la auditoría alcanza gran auge, principalmente en los Estados Unidos de Norteamérica, así como en algunos países de Europa, debido al gran desarrollo y a las necesidades de la empresa moderna.

En México, la auditoría tuvo sus indicios en el presente siglo y ocupa un lugar muy importante dentro de las actividades que forma el campo de acción en el que se desenvuelve el Contador Público.

Puede decirse que los antecedentes de la auditoría en México se dieron en la siguiente forma:

Es muy probable que la Contaduría Pública Mexicana haya surgido el 25 de mayo de 1907, cuando se recibió el primer Contador Público Mexicano. Diez años después ya existía un grupo de profesionales de la Contaduría, los cuales crearon la Asociación de Contadores Titulados en el año 1917.

El 6 de octubre de 1923, mediante escritura pública se constituye el Instituto de Contadores Públicos titulados de México, antecesor del actual Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Durante la mayor parte de su existencia, la auditoría se ha dirigido hacia la exactitud de los registros de contabilidad y a la fidelidad de las actividades que se reflejan en ellos, la materia ha evolucionado en años recientes.

Hoy en día responde a la demanda de una información más útil sobre resultados de la que aparece únicamente en estados financieros. En los últimos años de la década de los cuarenta, por ejemplo, los analistas financieros, así como los banqueros manifestaron un repentino aumento en sus intereses por obtener información adecuada para evaluar tareas gerenciales y administrativas.

Muchos otros grupos, como los inversionistas y los organismos gubernamentales, han buscado cada vez mayor información, mediante la cual se pueda juzgar su calidad de administración, como resultado las técnicas de Auditoría Financiera, se aplican de manera creciente a aspectos no financieros de las operaciones comerciales y cada día intervienen más personas en la Auditoría de Operaciones.

#### **1.2. DEFINICIÓN DE AUDITORÍA**

En cuanto a la definición de Auditoría, existe una diversidad de conceptos, como consecuencia natural de los diferentes autores que hablan de ella; sin embargo en esencia todos hablan de un fin común que es el de examinar, verificar e informar.

A continuación haré mención de los conceptos de Auditoría que proporcionan algunos autores:

El comité Especial del Instituto Americano de Contadores, determina que la Auditoría "Es el examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público o privado, de una institución, corporación, firma o personas situadas en destino de confianza, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comúnmente en forma de un certificado".

El C.P. Victor Manuel Mendivil define a la Auditoría como: "La actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos".



Lawrence B. Vance define a la Auditoría como: " El examen hecho por una persona u organización para proporcionar información sobre la entidad auditada a alguna otra persona o grupo".

Los srs. J. W Cook y G. M. Winkle, dicen acerca de la Auditoría que : " Se puede definir a la Auditoría como una investigación y apreciación sistemática de las transacciones, procedimientos y operaciones de una empresa y de los resultantes estados financieros" .

Slosse en su libro Auditoría un Nuevo Enfoque Empresarial señala que la Auditoría: " Es el examen de información por parte de una tercera persona, distinta de la que preparó dicha información, y del usuario, con la intención de establecer sus razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee".

Después de haber observado las definiciones anteriores, daré mi opinión al respecto:

La Auditoría es una técnica especializada cuya finalidad es la de examinar, verificar e informar acerca de la documentación comprobatoria, los registros contables y los demás elementos que intervinieron en la realización de las transacciones de una entidad, y de esta forma poder determinar la razonabilidad de dichas transacciones, mediante la aplicación de Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados.

### **1.3. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

Tanto el auditor externo como el auditor interno, llevan a cabo el desarrollo de su trabajo bajo normas y procedimientos previamente establecidos, con la finalidad de obtener evidencia suficiente y competente respecto a las cifras mostradas en los estados financieros.

Por lo que se refiere al auditor externo, la obtención de evidencia suficiente y competente le proporcionan confianza para emitir su opinión profesional a través del dictamen. Este resultado lo exterioriza ante la persona que haya contratado sus servicios y ante terceros interesados en los resultados obtenidos.

### 1.3.1 Normas de Auditoría

Las Normas de Auditoría " Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo".<sup>1</sup> Esto se deriva de la naturaleza profesional de la actividad de la auditoría y de sus características específicas.

La clasificación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas que hace la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P.<sup>2</sup> es la siguiente:

#### A) NORMAS PERSONALES

- a) Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.
- b) Cuidado y Diligencia Profesionales.
- c) Independencia Mental.

#### B) NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

- a) Planeación y Supervisión
- b) Estudio y Evaluación del Control Interno.
- c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

#### C) NORMAS DE INFORMACIÓN

- a) Relación con los estados financieros y responsabilidad.
- b) Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- c) Consistencia en la aplicación de los Principios de Contabilidad.
- d) Suficiencia de las declaraciones informativas.

---

<sup>1</sup> I.M.C.P. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín 1929. México, D.F. p.3

<sup>2</sup> Op. Cit. pp.5-6.

**NORMAS PERSONALES**

Se refieren a las cualidades que el auditor debe poseer para poder desempeñar, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dichas cualidades deben ser preadquiridas por el auditor antes de poder asumir un trabajo de auditoría y debe mantenerlas durante el desarrollo de toda su actividad profesional, y estas son:

- a) Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.
- b) Cuidado y Diligencia Profesionales.
- c) Independencia.

**ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL**

El entrenamiento técnico consiste en que el Contador Público debe obtener su título legalmente reconocido, expedido por autoridad competente; y la capacidad profesional la obtiene con base en su experiencia y en su práctica profesional, lo cual le sirve para tener capacidad de juicio y criterio, para poder afrontar problemas en forma adecuada.

**CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES**

El auditor debe tener conciencia y esmero en su trabajo para que este sea de la mejor calidad posible, es decir, debe asumir su responsabilidad ya que de esto depende el éxito de la auditoría.

**INDEPENDENCIA**

El auditor debe tener un criterio libre e imparcial en la resolución y emisión de sus juicios y de los problemas que se encuentre en el desempeño de la auditoría.

## **NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO**

Son los elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular sobre la forma en que debe desarrollarse el trabajo de auditoría y éstos deben ser cumplidos debido a su importancia, los cuales son :

- a) Planeación y Supervisión.
- b) Estudio y Evaluación del Control Interno.
- c) Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.

### **PLANEACION**

Planear el trabajo de auditoría es decidir previamente cuáles son los procedimientos más convenientes que han de emplearse y que extensión se les dará a las pruebas, la oportunidad para su aplicación, qué papeles de trabajo se emplearán para registrar los resultados, que personal intervendrá en el trabajo.

### **SUPERVISION**

En la práctica, el auditor se auxilia de ayudantes para ejecutar el trabajo de auditoría, esto implica delegación de funciones, misma que no lo releva de su responsabilidad, esto hace necesaria la supervisión del trabajo, en todas sus etapas, en el desarrollo del trabajo y en la terminación y entrega del dictamen.

### **ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO**

El auditor deberá efectuar el estudio y evaluación del control interno existente para que, basado en el resultado obtenido, determine claramente los procedimientos, el alcance y la oportunidad que deberá aplicar en el transcurso de la auditoría.

**OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE**

Es suficiente cuando las partidas o áreas de los estados financieros son de importancia ( con base en un análisis y comparación ). Es competente cuando el auditor aplica varios procedimientos de auditoría que le permitan dar su opinión, es decir, en el caso de la aplicación de procedimientos obligatorios, se deberá cumplir con ellos y además aplicar otros procedimientos alternativos o supletorios.

**NORMAS DE INFORMACION**

Como resultado de su trabajo, el auditor emite una opinión en la que señala el trabajo desarrollado y las conclusiones a las que llegó. Esta opinión la plasma en su dictamen o informe, el cual se debe estructurar bajo las normas de información.

**1.3.2. Procedimientos de Auditoría**

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala que se llama procedimientos de auditoría al "Conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión".<sup>3</sup>

Debido a los diferentes sistemas de organización, de control, de contabilidad y de los sistemas de operación que tienen los negocios, el auditor deberá hacer uso de su criterio profesional, para seleccionar que técnica o procedimiento de auditoría deberá aplicar en cada caso o situación, para de esta forma tener certeza suficiente que fundamente una opinión objetiva y profesional.

---

<sup>3</sup> I.M.C.P. Op. Cit. p. 72.

A continuación se citan las técnicas de auditoría:

- a) **Estudio General.** Es la evaluación de las características generales de la empresa, así como de sus estados financieros y sus partes más importantes.
- b) **Análisis.** Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.
- c) **Inspección.** Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.
- d) **Confirmación.** Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.
- e) **Investigación.** Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.
- f) **Declaración.** Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.
- g) **Certificación.** Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.
- h) **Observación.** Presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos.
- i) **Cálculo.** Verificación matemática de alguna partida.

#### 1.4. TIPOS DE AUDITORIA

Para concebir de una manera clara y sencilla los diferentes tipos de auditoría existentes se clasifican en base a los elementos que los caracterizan, como son:

- A) De acuerdo a las personas que la practican.
- B) Conforme a la periodicidad con que se realizan.
- C) De acuerdo al alcance y finalidad del trabajo.

De lo anterior se desprenden las siguientes clasificaciones:

- A) De acuerdo a las personas que la practican se clasifican en :**
- a) Auditoría Interna.
  - b) Auditoría Externa.

**Auditoría Interna.** Es la técnica de evaluación interna de una entidad y tiene como consigna revisar la efectividad de los registros, operaciones y controles dentro de una organización y representa un servicio constructivo y de protección a la administración.

Este tipo de auditoría es desempeñado por auditores internos, es decir son empleados de la empresa que auditan, pero son independientes de aquellas personas a quienes revisan sus trabajos e informes.

Los auditores internos ocupan una posición de asesoría y deben presentar sus informes a las áreas administrativas más altas de la organización.

**Auditoría Externa.** Es la actividad profesional que realiza un contador independiente, de acuerdo con Normas y Procedimientos de Auditoría.

Como es sabido la mayor parte de las organizaciones presentan en algún momento informes financieros a usuarios externos, tales como bancos, propietarios y probables inversionistas. Estos usuarios externos de la información contable necesitan tener la seguridad de que los informes financieros se preparan sin prejuicios y cumpliendo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Por tanto, con frecuencia los usuarios externos exigen que la información contable sea revisada por un auditor externo, quien es un Contador Público Independiente, el cual al emitir su dictamen da confiabilidad sobre si las operaciones que realizó la empresa son razonables de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- B) De acuerdo con la periodicidad con que se realizan, se clasifican en:**
- a) Periódicas.
  - b) Continuas
  - c) Esporádicas

**Auditorías Periódicas.** Este tipo de auditorías se realizan en fechas determinadas, y generalmente se utilizan en auditorías de estados financieros o revisiones de contratos.

**Auditorías Continuas.** Son aquellas revisiones que se realizan en forma sistemática a medida que se llevan a cabo las operaciones, o a intervalos cortos o regulares.

**Auditorías Esporádicas.** Son las que se efectúan en un momento determinado y de acuerdo a la necesidad de hacerlas.

- C) De acuerdo al alcance y finalidad se clasifican en:**
- a) De Estados Financieros.
  - b) Operacional.
  - c) Administrativa.
  - d) Auditoría para Efectos Fiscales.
  - e) Gubernamental.



**Auditoría de Estados Financieros.** Es el examen con apego a Normas de Auditoría Generalmente aceptadas de los libros y registros de contabilidad para verificar su exactitud aritmética y contable, así como el control interno que se aplica en una empresa, para que el auditor externo que la practica tenga elementos de juicio suficientes y competentes, para poder emitir una opinión (dictamen) acerca de si los estados financieros de la empresa auditada presentan razonablemente la situación financiera, las variaciones en el capital contable, los cambios en la situación financiera y los resultados de operación.

**Auditoría Operacional.** Debido a que más adelante trataré con detalle sobre este tipo de auditoría daré una explicación breve sobre esta.

La Auditoría Operacional es la actividad que consiste en revisar y evaluar las operaciones que realizan cada uno de los departamentos de la entidad, con el fin de detectar las deficiencias o irregularidades que existan en el desarrollo de las mismas y en base a esto poder lograr la eficiencia y eficacia a través de las recomendaciones o sugerencias, que deberá reflejar en su informe el auditor que la practica.

**Auditoría Administrativa.** Es el examen completo y constructivo de la estructura organizacional de una empresa, y de sus métodos de control, medios de operación y del empleo que hace de sus recursos humanos y materiales.

Este tipo de auditoría puede aplicarse a cualquier entidad económica, es de interés en particular a la gerencia general, se puede efectuar en forma esporádica o en forma periódica y puede tener carácter interno o externo.

**Auditoría para Efectos Fiscales.** Se puede decir, que es el examen que se hace en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de una compañía, así como de los estados financieros y que tiene como objetivo emitir un dictamen con aclaraciones que el Contador Público Independiente formule al respecto.

Para que el Contador Público Independiente pueda emitir un dictamen con fines fiscales, es necesario que se apegue a los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación, así como su reglamento.

**Auditoría Gubernamental.** Es el examen o revisión de las funciones, actividades y operaciones, cualesquiera que sea su naturaleza realizadas por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, para cotejar si los objetivos o metas fueron alcanzados, en condiciones de eficacia y eficiencia.

## 1.5. LA AUDITORIA OPERACIONAL

### 1.5.1. Concepto

Antes de conceptualizar a la Auditoría Operacional me gustaría dar un breve resumen acerca de su origen. Algunos autores afirman que el origen de la Auditoría Operacional está en el tercer objetivo del control interno en los negocios, el cual consiste en "Buscar la promoción de eficiencia en las operaciones".<sup>4</sup>

La Auditoría Operacional fue apareciendo con la necesidad de vigilar, no sólo las cifras de los estados financieros, sino también los procedimientos que dieron origen a esos estados financieros.

En mi opinión, los continuos cambios desde los inicios de la auditoría y los constantes cambios económicos, han originado que las operaciones de las empresas aumenten de manera considerable, lo cual ha obligado a las empresas a cambiar sus sistemas, procedimientos y políticas, estos cambios afectan directamente a la productividad, y por ende a la obtención de utilidades, que es el fin que persigue la mayoría de las empresas.

---

<sup>4</sup> I.H.C.F. Control Interno por Objetivos y Ciclos de Transacciones. México, D.F. p. 11.

El Contador Público en su búsqueda por ofrecer un servicio que satisfaga las necesidades antes expuestas, ha dado origen a la Auditoría Operacional, la cual determina si la estructura, sistemas, procedimientos y políticas de una empresa son respetados por todo el personal que conforma dicha entidad, y si estos se apegan a los objetivos y a la realidad económica de la empresa, es decir, la producción óptima al menor costo posible, la calidad requerida para alcanzar la máxima utilidad.

En cuanto a la definición de la Auditoría Operacional existen varias definiciones de las cuales me permito citar las siguientes:

La Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín número uno, señala que "Por Auditoría Operacional debe entenderse: El servicio que presta el Contador Público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad"

Eduardo F. Norbek, en su libro Operation Auditing for Management Control dice que "Auditoría Operacional es una técnica de control que proporciona a la gerencia un método de evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y los controles internos".

Y agrega que "es un examen amplio y constructivo de la organización de una compañía, una institución o dependencia gubernamental o de cualquier componente de ellas, como una división o un departamento, de sus planes y objetivos, sus métodos de control, sus medidas de operar y su utilización de recursos humanos y materiales".

Bradford Cadmus, en su libro Operational Auditing Hand-book menciona acerca de la Auditoría Operacional lo siguiente: "La Auditoría Operacional es el examen de las actividades y controles relativos de una empresa, con el fin de orientar al administrador al logro de mayor eficiencia y por consiguiente mayor productividad".

Los Contadores Públicos Alfredo Adam Adam y Guillermo Becerril Lozada en su libro La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal, señalan que: "La Auditoría Operacional consiste en el examen de las áreas de operación de una empresa, institución, sección de gobierno o cualquier parte de una entidad para determinar si se tienen los controles para operar con eficiencia, tendiendo a la disminución de los costos para incrementar la productividad".

Roy A. Lindberg y Theodoro Cohn, en su libro Auditoría de Operaciones opina que: "Es una técnica para evaluar sistemática y regularmente la efectividad de una función o una unidad, con referencia a normas corporativas e industriales, utilizando personal no especializado en el área de estudio, con el objeto de asegurar a la administración que sus objetivos se cumplen y determinar que condiciones se pueden mejorar".

En mi opinión, la Auditoría Operacional es la actividad que consiste en revisar y evaluar las operaciones que realiza cada uno de los departamentos de una entidad, con el fin de detectar las deficiencias o irregularidades que existan en el desarrollo de las operaciones y en base a esto poder lograr la eficiencia y eficacia, a través de las recomendaciones o sugerencias que deberá reflejar en su informe el auditor que la practique.

Además se debe tener en cuenta que la Auditoría Operacional debe ser integral, útil y multidisciplinaria, ya que al intervenir en los diferentes departamentos de una entidad, debe auxiliarse de un equipo de profesionales que tengan conocimientos firmes en las operaciones que realiza la entidad auditada, como es el caso de producción, en esta operación el profesional más indicado para elaborar un juicio acerca de si se están aprovechando al máximo los recursos tanto humanos como materiales en la elaboración de "x" producto sería un ingeniero en el ramo.

Y así, para cada caso específico cabría auxiliarse del profesional en turno. Con esto no quiero decir que un Contador Público no pueda llevar a cabo una Auditoría Operacional por sí solo, sino más bien de acuerdo a la complejidad de las operaciones que realice la entidad, esto se verá en la necesidad de auxiliarse del o de los profesionistas que a su juicio crea convenientes, y en este caso el Contador Público que dirija esta auditoría deberá cuidar que los conocimientos propios y de los demás profesionistas garanticen un trabajo de calidad.

### 1.5.2. Objetivo

El principal objetivo de la Auditoría Operacional es el de proporcionar a la administración de la empresa información útil que le permita manejar sus operaciones con mayor eficiencia y a menores costos, a través de las recomendaciones y sugerencias que al respecto haga el contador que realiza la Auditoría Operacional. Y de este objetivo se desprenden los siguientes:

- Promover la eficiencia en las operaciones que realizan los departamentos de una empresa.
- Vigilar el apego a las políticas de la empresa por parte del personal que interviene en los diversos departamentos.
- Evaluar la vigencia de las políticas orientadas al logro de los objetivos de la empresa.
- Obtener mayores utilidades.
- Aprovechar al máximo el uso de los recursos de la empresa.

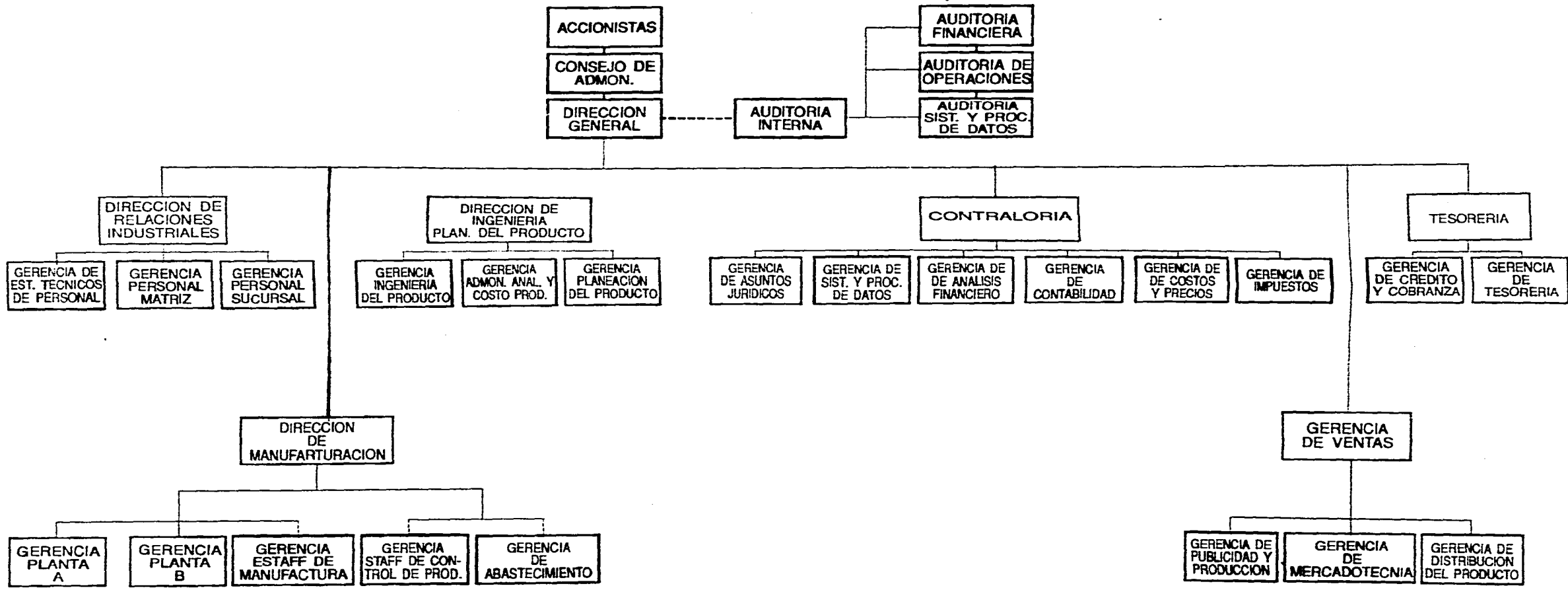
### 1.5.3. Su ubicación en la estructura

Toda empresa debe contar con una Gerencia General, y la responsabilidad de esta gerencia es la de proporcionar Dirección y Coordinación, además de fijar procedimientos y políticas, con el fin de lograr progreso económico.

De acuerdo con los puntos anteriormente tratados acerca de la definición y los objetivos de la Auditoría Operacional, se puede afirmar que esta auditoría busca satisfacer la necesidad de contar con mejores elementos de control administrativo en base a la promoción de eficiencia y eficacia en las operaciones que realizan las empresas.

Los empresarios al enterarse que la Auditoría Operacional es una herramienta de mucha utilidad a la administración de la empresa y coadyuvante en el logro de utilidades a través de la eficiencia en el desarrollo de las operaciones, han agregado en la estructura de la empresa a la Auditoría Operacional por medio de la Auditoría Interna, quedando como muestra la figura 1.

# CIA. INDUSTRIAL ALFA S.A.



————— EN LINEA DIRECTA  
 - - - - - ESTAFF

## CAPITULO 2

### ASPECTOS BASICOS DEL DEPARTAMENTO DE COMPRAS

#### 2.1. CONCEPTO E IMPORTANCIA

Podría decirse que las compras son casi tan antiguas como la historia del hombre. Estas aparecen cuando el hombre hace uso del trueque, es decir, el intercambio de propiedades o mercancías.

##### **Concepto.**

El departamento de compras es aquél que se encarga de asegurar la recepción de los materiales adecuados cuando se necesitan, en las calidades y cantidades ideales y al costo más bajo posible, para la producción o venta. Este departamento debe tener sumo cuidado en no aumentar las inversiones más allá del inventario necesario para cubrir las necesidades y mantener un coeficiente de seguridad razonable.

##### **Importancia.**

Las compras han sido siempre el elemento de principal importancia para el progreso y la riqueza del hombre, tratándose de su progreso o riqueza personal, o como parte de sus funciones ya organizadas en grupo. Esto se puede analizar de la siguiente forma:

- No será posible realizar ventas apropiadas a menos que los materiales empleados en la fabricación se adquieran a un costo final proporcional al que obtienen los competidores.
- La operación eficiente de cualquier industria depende de la renovación adecuada de la inversión.

- El departamento de compras debe tener conocimientos suficientes y actualizados referentes al mercado en general para poder aconsejar a la empresa sobre:
  1. Nuevos materiales que pueden usarse con ventaja para sustituir los que se empleaban en ese momento.
  2. Nuevas líneas o surtidos posibles de productos para añadir a la producción.
  3. Variaciones en las tendencias, ya sea en precios o en otros aspectos que puedan afectar las ventas de la empresa.
  4. Aumento del crédito de la empresa dentro del área en que se desenvuelve.

En conclusión se puede decir que el departamento de compras debido a sus contactos con el mercado y en general con los vendedores, con las normas de fabricación y comerciantes de las industrias, brinda una ayuda muy valiosa para elaborar planes, ya sea para lanzar nuevos productos, planear la producción, fijar normas, etc.

## **2.2. LAS FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL DEPARTAMENTO DE COMPRAS**

La función principal del departamento de compras es la realización de utilidades, por ende todas sus actividades deben estar encaminadas a producir la máxima utilidad posible a la empresa.

Además de la función de generar utilidades, la cual es su función operativa, el departamento de compras desempeña también una función de personal. Esta función consiste en servirles de medio de comunicación a la dirección y al resto de la organización, de las noticias, los sucesos y los pronósticos del mercado. El departamento de compras se encuentra en una posición ideal para ello.



Al departamento de compras acuden constantemente un gran número de vendedores para hacer una visita. Estos vendedores recorren el terreno, visitan muchas empresas y plantas industriales y recopilan un vasto volumen de información. Por lo general, están ansiosos de compartirla como un medio conveniente de congraciarse con el comprador.

Este tipo de información que entra al departamento de compras, por lo general se enfoca a lo siguiente:

¿Está extendiéndose la competencia? ¿Reduciéndose? ¿Estancada? ¿Sacando un nuevo producto? ¿Contratando personal nuevo? ¿Enfrentando dificultades financieras? ¿Hay épocas de escasez a la vista? ¿Hay cambios de precio inminentes o potenciales? ¿Mayores o menores plazos de entrega?. El departamento de compras es, por lo general, el primero en conocer toda esta información y debería transmitirla a las áreas interesadas dentro de la firma, especialmente a la administración.

Es indispensable, especialmente en el caso de las empresas pequeñas, que la administración cuente con este tipo de información para su trabajo de planificación. Debe evitarse que la tomen desprevenida y debe ella disponer del máximo tiempo posible para satisfacer los nuevos desarrollos.

La administración necesita la información, a fin de pronosticar mercados potenciales y de estimar los costos para así planear en forma inteligente el futuro curso de acción que ha de emprender la empresa.

Las responsabilidades del departamento de compras se pueden dividir en dos categorías principales y una secundaria. La primera de las categorías principales es el área donde el departamento tiene una autoridad plenamente delegada; la segunda, donde la autoridad es compartida con una o más áreas de la empresa; y la secundaria comprende unas pocas áreas de las cuales está separado el departamento, pero en las cuales tiene un gran interés.

El primer grupo es, desde luego el más importante puesto que se compone de las áreas esenciales en que opera el departamento de compras. La administración debe, sin reserva, delegar autoridad para comprar en estas áreas, con objeto de que los compradores puedan desempeñar su tarea con eficiencia. Ese objetivo se verá frustrado y obstaculizado en la medida en que la administración se niegue a conceder autoridad plena en estas áreas.

**AREAS DE RESPONSABILIDAD PLENA**

Las áreas de las cuales debería ser plenamente responsable del departamento de compras son las siguientes:

- Obtención de precios
- Selección de proveedores
- Negociación de contratos de compra
- Adjudicación de la orden de compra
- Seguimiento de los pedidos
- Atención de las quejas
- Selección y Capacitación del personal
- Relaciones con los proveedores
- Compromisos financieros

**Obtención de precios**

Todo departamento de compras debería contar con las listas de precios de los posibles artículos a adquirir; tales listas deben indicar si los precios son al por menor o al por mayor, y si estas contemplan los planes de descuentos. En el caso de no contar con una lista de precios o que esta sea inadecuada, el departamento debe dirigirse al vendedor del proveedor.

A veces los precios se pueden obtener por medio de anuncios publicitarios, o bien verbalmente y fuera de casa. Asimismo, se obtienen en las reuniones y convenciones, especialmente en aquellas donde los proveedores tienen un puesto para exhibir sus productos. Por ultimo, esta el método mas directo, sencillamente llamando al proveedor y preguntándole el precio. La cuestión vital es que el departamento de compras siempre se encargue del trabajo de exploración de precios.

**Selección de proveedores**

Esta función le pertenece exclusivamente al departamento de compras, y particularmente al comprador involucrado. El departamento de compras puede consultar con las otras áreas para obtener los nombres de proveedores potenciales, pero la selección de aquellos a quienes se contratara continua siendo una responsabilidad del departamento de compras. Dicha selección no esta sujeta a una revisión fuera del departamento. Obviamente, esto significa que el desempeño de los proveedores también sigue siendo responsabilidad de este departamento.

### **Negociación de Contratos de Compras**

También aquí puede haber sólo un jefe, a un cuando un equipo de varias áreas de la firma efectúe las negociaciones. Todas las demás áreas tienen solamente un interés limitado en las negociaciones; sólo el departamento de compras está interesado en todo y debe, por ende, presidir el equipo.

### **Adjudicación de la Orden de Compra**

Podría parecer una manera distinta de referirse a la selección del proveedor. Es diferente sin embargo aunque en bastante leve. Elegir los proveedores puede implicar la selección de aquellos que serán invitados a participar en la licitación de un contrato donde las sumas involucradas justifican el procedimiento de licitación.

Expedir una orden de compra constituye, en estos casos un paso posterior. Aun en aquellos casos que no justifican el procedimiento de las licitaciones, elegir el proveedor y expedir la orden de compra constituyen diligencias separadas y distintas.

Expedir una orden de compra es un acto físico que implica a menos una llamada telefónica o una conversación personal, y en la gran mayoría de los casos, un documento escrito. El comprador que está manejando el asunto debiera ser aquel que hace la llamada, mantiene la conversación y firma el pedido.

### **Seguimiento de los Pedidos**

Esta función continúa en el departamento de compras, aunque no sea necesariamente responsabilidad del comprador. Muchos departamentos de compras, especialmente en firmas medianas o grandes, cuentan con despachadores que tienen esta función como su única actividad.

El seguimiento puede ser un trabajo de rutina o hecho a solicitud. Con frecuencia los pedidos más importantes, especialmente los que son de vida o muerte para la firma, tienen un seguimiento rutinario a intervalos fijos, mientras que a los menos importantes se les hace un seguimiento solamente cuando alguien solicita información acerca de ellos o si ocurre alguna equivocación sustancial en cuanto a una fecha de entrega.

### **Atención a las Quejas**

Ya que este asunto implica tratar con los proveedores, es esencial que el departamento de compras lo maneje, y dentro de este, de preferencia el comprador que hizo el pedido. En primer lugar, está la obligación que tiene el comprador de cerciorarse de que la queja es justificada.

Una vez que el comprador esté seguro que la queja es justificada, esta deberá ser procesada con firmeza, primero por medio del contacto personal y luego confirmado por escrito. El comprador debe, en lo posible, estar presente cuando el proveedor haga la inspección, para estar seguro de lo que se resuelve y para poder insistir de inmediato en la respectiva rectificación o restitución, según lo que más convenga. Finalmente el comprador debe mantener siempre viva la queja hasta que haya sido resuelta a satisfacción de todos los implicados.

### **Selección y Capacitación del Personal**

El departamento de personal puede ayudar redactar las especificaciones y las primeras entrevistas al personal a emplearse, pero el departamento de compras, generalmente su gerente, debe tomar las decisiones finales. El gerente es el responsable de lo que haga el empleado; por lo tanto, debe ser él quien tome la decisión.

El entrenamiento puede ser tanto formal como informal; en las empresas pequeñas éste es, con mucha frecuencia, solo informal, en cuyo caso el empleado nuevo es encomendado a un empleado antiguo, generalmente el que en alguna época haya desempeñado el cargo que ahora asumirá la persona recién contratada.

### **Relaciones con los Proveedores**

En esta responsabilidad, que como se infiere de todo lo que se ha dicho anteriormente acerca del control del departamento de compras.

**Compromisos Financieros**

Es obligación del gerente que en todo momento sepa que compromisos se han contraído y qué obligaciones deberá cumplir la empresa. Por consiguiente, debe haber un control centralizado sobre tales compromisos. El departamento de compras ejerce tal control de cuatro maneras:

- 1.- Asegurándose de que nadie contraiga compromiso alguno, excepto los miembros autorizados del departamento de compras u otra persona que tenga autoridad aprobada y delegada.
- 2.- Estableciendo procedimientos estrictos en la expedición y archivo de los pedidos de compras.
- 3.- Proporcionándole a la administración un punto de control en el establecimiento de políticas inventariales y asegurándose que estas políticas se cumplan.
- 4.- Estableciendo un punto de control sobre las compras excepto sobre los artículos del inventario, tales como contratos de construcción, contratos de arrendamiento y alquileres.

**AREAS DE RESPONSABILIDAD COMPARTIDA**

Hay una larga lista de áreas en las que está interesado el departamento de compras, pero en las que comparte la autoridad con otros.

El departamento de compras debería mantener alertas a los proveedores para hacer circular la literatura o las referencias más crecientes sobre material que pudieran ser de interés para la firma, especialmente en el campo de su especialidad o en aquellos afines. Igualmente, el departamento de compras debería solicitarles a los proveedores que informen con respecto a los nuevos desarrollos de que tengan noticia a condición, desde luego, de que este material no sea confidencial o de circulación restringida.

Lo fundamental es que el departamento de compras haga todo lo que esté a su alcance para evitar que a la administración la cojan de sorpresa cualquier desarrollo ya sea bueno o malo.

A este respecto cabe señalar que la administración y las demás divisiones de la empresa están en la obligación de mantener informado al corriente al departamento de compras respecto de sus intereses y planes para que éste pueda estar a la mira de cosas nuevas y desarrollos que pudieran ser de utilidad.

El departamento de compras sabe mediante sus contactos con los proveedores, lo que contribuirá a reducir los costos o acelerar la entrega, así que está en situación de ayudarles a los demás a encontrar la solución más económica. Esta área es ideal para percatarse de la importancia que está adquiriendo la función de compras y de su creciente necesidad de contar con un personal altamente capacitado.

Los departamentos deben saber con exactitud qué plazos y costos fueron proyectados, a fin de poder programar su trabajo y fijar sus precios de venta anticipadamente. El departamento de compras por su parte, debe recibir información de los otros departamentos, que incluya los requerimientos exactos, sus costos permisibles y la fechas requeridas.

Es responsabilidad del departamento de compras asegurarse de que el proveedor cumpla sus promesas y que los demás departamentos obtengan oportunamente el material que necesitan.

La investigación de compras y la investigación de mercados son áreas que el departamento de compras comparte con otros departamentos, por lo general con los de investigación de mercados, planificación, administración, producción y ventas. Puede parecer un tanto extraño que la investigación de compras sea una actividad compartida con otros; sin embargo, cuando la organización cuenta con investigadores profesionales, es más que lógico que el departamento de compras reclute su ayuda. En tales casos, es el departamento de compras el que debe llevar la batuta, pero es necesario que trabaje en estrecha colaboración con los investigadores.

### 2.3. LA SELECCIÓN DE LOS PROVEEDORES

Para tomar una buena decisión sobre compras y realizar una compra eficaz, será necesario seleccionar un proveedor capacitado y voluntarioso, y llegar a un acuerdo con él sobre los factores pertinentes de calidad, servicio y precio. La correcta selección de los proveedores deberá traer como consecuencia la satisfacción de todas las consideraciones relativas a la compra; la calidad será correcta, las entregas a su debido tiempo y a precios justos.

El gerente o jefe de compras deberá encontrar las mejores fuentes de suministro para satisfacer sus necesidades de compras. En algunos casos esto será cuestión de efectuar una elección entre las diversas y aproximadamente iguales y prometedoras fuentes de suministro, en otros casos puede constituir un problema que implique una extensa investigación hasta encontrar el proveedor ideal o incluso desarrollar esa fuente cuando anteriormente no existía ninguna utilizable.

Cabe tomar muy en cuenta las siguientes consideraciones para efectuar una adecuada selección del proveedor:

- En el proceso efectivo de la selección se debe considerar el resultado del análisis de mercado.
- Se deberá efectuar un estudio en el que se califique las ventajas o descuentos de las fuentes posibles.
- Realizar el estudio de la negociación que lleve a la selección y a la emisión de un pedido inicial.
- El estudio del comportamiento en cuanto a consideraciones pactadas en anteriores ocasiones.

Asimismo es importante seguir las siguientes observaciones para lograr una compra óptima:

- Sólo comprar el material o servicio de la calidad requerida.
- Asegurarse de la tecnología, capacidad y confiabilidad del proveedor para el suministro y entrega.
- Obtener en todas las compras el precio menor sin detrimento de la calidad y tiempos de entrega requeridos.
- Establecer y conservar buenas relaciones con los proveedores.

La prueba primera y más importante que debe aplicarse al posible proveedor es la de su habilidad para satisfacer las necesidades del comprador, y entonces surge la interrogante puede un proveedor entregar las mercancías deseadas en la cantidad especificada y en el plazo convenido, y en qué grado puede hacerlo?, en caso de que la respuesta sea negativa, la fuente de abastecimiento no será satisfactoria, al menos por el momento.

Aunque no siempre es una guía infalible, los resultados obtenidos en el pasado son buena prueba de lo que puede esperarse en lo futuro. Cómo se cumplieron las promesas de entrega?, se hicieron prontamente los ajustes a las mercancías rechazadas?, se ajustaban los materiales a las especificaciones?, se prestaron los servicios solicitados con rapidez y eficiencia? las respuestas pueden servir de guía sobre lo que puede esperarse en lo futuro.

Por otro lado la situación financiera merece una comprobación minuciosa, ya que aquel proveedor que tenga dificultades financieras puede ser incapaz de complementar sus pedidos por muy buena que sea su situación técnica. Por consiguiente, hay que comprobar la potencia financiera de los proveedores, estudiando sus calificaciones crediticias y además sus estados financieros.

Además deberán apreciarse los aspectos técnicos de la capacidad de un proveedor para surtir los pedidos, si un proveedor está situado a bastante distancia se reduce su capacidad para servir rápidamente los pedidos. Asimismo deberá comprobarse el volumen y equipo de la fábrica del proveedor, pues son detalles que afectan a su capacidad para suministrar cantidades de materiales a corto plazo.

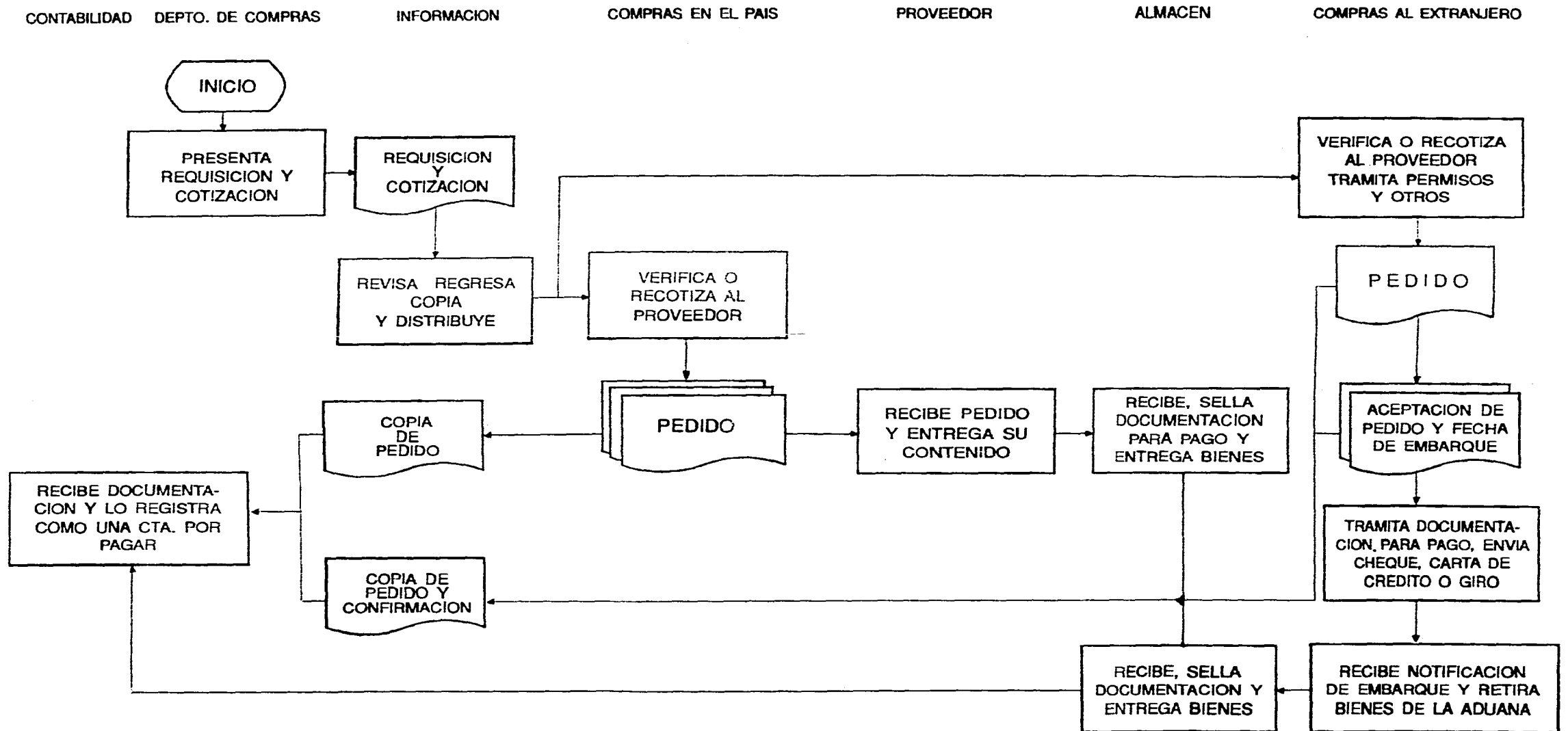


#### 2.4. LA EVALUACIÓN DE LOS PROVEEDORES

Localizados los probables proveedores se acude a la investigación de facturas o requisitos que deben cubrir para llevar a cabo una evaluación que determine qué tan idóneo puede resultar. Entre los factores que se toman en cuenta están principalmente los siguientes:

- Situación Financiera.** Debe estar el proveedor potencial en una situación financiera apropiada que permita hacer frente a los compromisos que implica la aceptación de un contrato de compra-venta, esto es, disponer de los recursos suficientes que le permitan cubrir los gastos inherentes a la fabricación de una parte como adquisición de materia prima, mano de obra, gastos indirectos y de operación, etc.
- Calidad.** Debe asegurarse en la investigación que los sistemas de control de calidad sean adecuados a los productos que fabrica o si cuenta con los recursos; laboratorios, equipo y maquinaria adecuados que le permitan al proveedor cumplir con las especificaciones deseadas.
- Deseo de Promover Buenas Relaciones Comerciales.** Debe imperar en todo tipo de convenios, actitudes mutuas positivas que produzcan relaciones duraderas, pues estas actitudes traducidas en acciones producen beneficios para ambas partes, asegurándole a la empresa contar con un abastecimiento continuo. Por su parte las empresas que venden sus productos a otras derivan sus beneficios de los grandes volúmenes de consumo.
- Mejor Precio.** El obtener el mejor precio no implica que sea el más bajo sino el más conveniente. Esto comprende el logro de los factores anteriores pues su consecución significa el mejor aprovechamiento de los recursos con que disponen ambas partes.
- Selección Definitiva.** Normalmente se trata de obtener, en el proceso de la selección, un mínimo de tres proveedores para un mismo producto. Este mínimo está determinado para mantener la corriente ininterrumpida de suministro, además que establece competencia entre los seleccionados.

## DIAGRAMA DE FLUJO DE LA OPERACION DEL DEPARTAMENTO DE COMPRAS



## **CAPITULO 3**

### **METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL**

#### **3.1. METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL**

Se puede decir, que la Metodología de la Auditoría Operacional, es el conjunto de herramientas de trabajo con que cuenta el auditor que practica esta auditoría, para revisar y evaluar las operaciones de una entidad, y en base a esto pueda emitir sugerencias o recomendaciones que tiendan a lograr la eficiencia y eficacia del desarrollo de la entidad.

Los pasos de la Metodología de la Auditoría Operacional a seguir, de acuerdo con la clasificación que hace la Comisión de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.) son los siguientes:

- Familiarización
- Investigación y Análisis
- Diagnóstico
- Informe

Debe tenerse en cuenta que la Comisión de Auditoría del I.M.C.P. no es normativa, pero se espera que las recomendaciones de sus boletines sean adoptadas por los contadores públicos que sean miembros del I.M.C.P. y que también las adopten aquellos que no lo sean, esto es con el fin de tratar de unificar criterios profesionales para de esta manera hacer que la Auditoría Operacional sea más fácil de comprenderse, y por ende más fácil de aplicarse, con esto se tiende a poder aclarar de una manera más rápida y sencilla las dudas que pudieran surgir en el transcurso de su aplicación.

### 3.2. FAMILIARIZACION

La familiarización permite que el auditor conozca la estructura, organización, objetivos, políticas y procedimientos de la entidad que está examinando, y para esto debe llevar al cabo el estudio de lo siguiente:

- Conocer los problemas que afectan el giro de la actividad económica en que se desenvuelve la entidad y que contravienen la administración de la operación que se revisa.
- La infraestructura específica para desarrollar la administración de la operación. (planeación, organización, dirección y control).
- Los antecedentes de las deficiencias encontradas al través de la carta de sugerencias así como de otros informes que se hayan emitido con anterioridad por auditores externos, internos o asesores.

Hay que tomar en cuenta los principales lineamientos que permitirían sistematizar los esfuerzos del auditor para familiarizarse con la empresa en general y con la operación que se revisará en lo particular, estos lineamientos son los siguientes:

#### a) Estudio ambiental

En esta etapa se puede obtener información de gran utilidad que oriente al auditor a diagnosticar las áreas críticas. En esta etapa los principales aspectos a investigarse podrían ser:

- La importancia que para la entidad representa la operación que examina, medida de acuerdo a las repercusiones financieras que tendría si mejorará su eficiencia.
- Los indicadores del análisis financiero tales como rotaciones, razones y tendencias financieras, etc.

- La estructura de la organización y políticas aplicables a la operación que se revisa.
- Reglamentación federal, estatal y municipal que rigen las prácticas del control de la operación.
- Información de la forma como la competencia resuelve los problemas de una operación similar.

**b) Estudio de la Cuestión Administrativa**

Con referencia al proceso administrativo, el auditor debe estudiar en su aplicación práctica para conocer en general sus características y deficiencias.

**c) Visita a las instalaciones**

Esta fase tiene por objeto observar en forma directa las operaciones y poder identificar síntomas de problemas mediante los siguientes procedimientos:

- Planear las entrevistas, para obtener información práctica de las políticas y procedimientos.
- Desarrollar cuestionarios, técnicas y encuestas (determinando el alcance de la encuesta y la oportunidad de la entrevista).
- Entrevistas con el personal ejecutivo así como con el de línea, asegurándose de haber obtenido una opinión veraz de la operación.

### 3.3. INVESTIGACIÓN Y ANÁLISIS

Esta etapa de la metodología debería cubrirse aplicando lo siguiente:

#### a) Entrevistas

Aplicación de cuestionarios predeterminados y específicos, es decir, preparados especialmente para determinar cómo se realizan las operaciones, qué personal interviene, en qué categoría, las formas administrativo-contables que se utilizan, etc.

Investigación formal y/o informal escuchando el relato de las personas a cargo de la operación; lo anterior tendría como objetivos:

- Analizar la información y examinar la documentación relativa, para evaluar la eficiencia y efectividad de la operación examinada.
- Realizar pruebas de detalle de diversa índole en forma selectiva (a juicio del auditor) o por medio del muestreo estadístico.

Resumiendo se puede decir que la investigación y análisis tienen una gama importante de posibilidades, como por ejemplo: entrevistas formales, revisión documental, observación directa, revisión de expedientes, investigación de las compras, determinación de las asociaciones a las que pertenezca la entidad, actualización estadística, seguimiento y comprobación de hallazgos, etc.

Por lo tanto, el auditor debe cuidar que su investigación sea planeada y adecuada, se realice en el menor tiempo posible y obtenga la información lo más objetiva posible.

#### b) Evaluación de la Cuestión Administrativa

Esta fase de la metodología implica la utilización de las siguientes técnicas, relacionadas directamente con los elementos básicos del proceso administrativo:

- Planeación. Examinar fundamentalmente el grado de efectividad logrado, para anticipar problemas y actividades ineficientes.
- Organización. Efectuar una crítica detallada de la estructura de la organización, definición de las líneas de autoridad y responsabilidad, así como las funciones de cada puesto.
- Coordinación. Juzgar la bondad de la interrelación de cada uno de los departamentos encargados de la operación, en sí, con otros sectores de la entidad, así como la interrelación de los niveles jerárquicos y actividades del personal encargado de la operación. Esto en cierta forma implica un examen vertical y otro horizontal, en relación con cada departamento de la entidad.
- Dirección. Determinar los indicios de la calidad directiva de los ejecutivos y, la efectividad y oportunidad de los sistemas de información que respaldan las decisiones de la dirección.

c) Examen de la Documentación.

La finalidad de esta técnica, es coadyuvar a la verificación objetiva de la información sujeta a análisis, o bien, enfocada la atención a algunos datos específicos. Lo importante no es revisar una gran cantidad de documentos, sino las conclusiones que derivan de esta técnica.

### 3.4. DIAGNOSTICO

Una vez que se estudió y evaluó la infraestructura administrativa, se procede a sumarizar los hallazgos determinando los de mayor importancia, en cuanto a su efecto negativo en el proceso administrativo y reportando aquéllos que sean indicios de notorias fallas de eficiencia, con el fin de tener una idea más clara acerca del diagnóstico se observan los siguientes conceptos:

**Fase Creativa**

Sumarizados los hallazgos se procede a ensayar un modelo conceptual de la estrategia administrativa que más convenga a la entidad para la operación estudiada de acuerdo a las circunstancias del caso, o bien, compararla con modelos ya preestablecidos.

Se debe precisar la prioridad que debe darse a los elementos, recursos y etapas del modelo seleccionado, y considerar el costo-beneficio del modelo diseñado. Este modelo puede ser tan simple como lograr una panorámica previa de los problemas y las posibles soluciones, antes de precisar las sugerencias en detalle.

**Reverificación de hallazgos**

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

- Comparar el esquema con un modelo vigente y válido y, asegurarse que las diferencias son importantes.
- Listar 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 que se trata de problemas cuya solución es factible por que existen técnicas disponibles para ello.
- Interrelacionar los problemas encontrados con los que pudieron haberse determinado en otros sectores y, asegurarse que las opciones de solución propuestas no generarían mayores problemas que los que se tratan de resolver.



### **3.5. INFORME**

#### **3.5.1. Concepto**

El Informe de la Auditoría Operacional, es el resultado final del trabajo realizado por el auditor que practica la auditoría, y generalmente es lo único que conocen los ejecutivos de la entidad, en relación a la labor desarrollada por el auditor.

Su contenido debe enfocarse a resaltar objetivamente, en su caso las soluciones a los problemas determinados en relación a la ineficiencia operativa de la entidad y, a los controles operacionales establecidos. Lo cual coincide principalmente con el objetivo elemental del examen realizado.

#### **3.5.2. Importancia**

El enfoque de un diagnóstico dentro de la auditoría operacional tendiente a promover y lograr eficiencia de operación, debe permitir asimismo que de las soluciones propuestas surjan oportunidades que coadyuven al logro de eficiencia operativa y, en última instancia productividad. Para que la auditoría operacional sea útil a la entidad, el informe debe ser ágil y orientado a facilitar la toma de decisiones. Siempre que sea factible, debe cuantificarse el efecto de los problemas y de los posibles cambios.

#### **3.5.3. Naturaleza**

Debido a las características de la auditoría operacional, su resultado final debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasmen los hallazgos derivados del trabajo desarrollado y relacionado con la promoción y logro de eficiencia de operación y el efecto de los problemas determinados.

Es palpable que el informe de la auditoría operacional, no puede tener el carácter de una opinión fundamentada (tipo dictamen sobre estados financieros), sobre el grado de eficiencia existente en la entidad. La auditoría operacional no tiene como finalidad emitir un dictamen. Por la naturaleza misma de este informe, debe formularse bajo el principio de las excepciones.

En algunos casos, el diagnóstico de la auditoría operacional puede o debe ser el inicio de un servicio de asesoría administrativa, a cargo de consultores internos o externos, o en su caso personal de los departamentos de auditoría interna o de sistemas y procedimientos.

#### **3.5.4. Estructura del Informe**

Generalmente el contenido básico del informe debe contener los siguientes elementos:

- a) Alcance y limitaciones del trabajo.
- b) Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional.
- c) Sugerencias para mejorar la eficiencia.

##### **a) Alcance y limitaciones**

En esta parte se deben definir e identificar los objetivos del trabajo realizado; las operaciones sujetas al examen (por contra revelar las excepciones); el criterio de prioridades establecido; la participación de otros profesionales en el caso de haberlas existido, y la responsabilidad asumida sobre las labores que hayan realizado.

##### **b) Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional**

En esta sección se presenta un resumen jerarquizado en el que se exponen los hallazgos más importantes y se destaca el efecto de ellos, detallando los problemas determinando sus causas y efectos, y las correspondientes soluciones.

**c) Sugerencias para mejorar la eficiencia**

En esta parte es conveniente incluir sugerencias de manera inmediata después de que se hayan señalado las situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia de las operaciones.

Dichas sugerencias podrían ser específicas en los casos en que se tengan elementos para ello y en otros casos las recomendaciones tendrían un carácter general. Estas recomendaciones deben estar enfocadas a que se mejore la eficiencia citando los casos específicos en los cuales puedan modificarse los procedimientos o criterios, cuantificando en lo posible los resultados previsibles de un cambio.

**3.5.5. Evaluación y efecto de los hallazgos**

Se recomienda enfocar el diagnóstico destacando siempre que sea factible el efecto cuantificado de:

- Las ineficiencias
- Sus causas
- Sus consecuencias

Con esto se facilita el camino para:

- Vender la idea
- Motivar a la administración de la entidad a tomar las medidas correctivas conducentes.

El auditor operacional debe destacar ; cuánto le cuesta, cuánto deja de ganar o cuánto pierde la entidad por la ineficiencia existente.

Las sugerencias que presente el auditor operacional, deben enfocarse a destacar, el aumento de la productividad, los ahorros que podrían lograrse, y los aspectos susceptibles de originar nuevas fuentes de utilidad o beneficio.

El auditor operacional no puede limitarse a sólo informar las deficiencias encontradas, sino que está obligado a sugerir soluciones alternativas a los problemas (hallazgos) determinados.

## **CAPITULO 4**

### **LA APLICACIÓN DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL AL DEPARTAMENTO DE COMPRAS**

En este apartado se presenta lo que se considera deben ser los aspectos básicos de la auditoría operacional de compras en empresas tanto comerciales, como industriales.

Como se indica el contador requiere de una preparación adicional y práctica en las operaciones que va a revisar; y en este caso debería contar con experiencia y conocimientos sólidos de compras.

Se puede considerar que las operaciones comerciales empiezan con el suministro de materiales, abastecimientos y servicios necesarios para producir y vender un producto; como consecuencia las compras son de vital importancia dentro de las empresas, y su costo es factor determinante para la obtención de utilidades.

En esta fase se pretenden los siguientes objetivos:

- Establecer el concepto básico y el alcance de la operación de compras.
- Definir el producto de la auditoría operacional de compras considerando el marco general de actividades y objetivos de la empresa.
- Indicar y orientar acerca de la metodología para efectuar la auditoría operacional de compras.
- Orientar en relación a la forma en que se puede presentar la información relativa a los resultados obtenidos en la ejecución de la auditoría.

#### 4.1. CONCEPTO Y ALCANCE DE LA OPERACION DE COMPRAS

La operación de compras es el conjunto de actividades que realiza una entidad, para adquirir bienes y servicios de la calidad adecuada, en el momento y al precio adecuado, para la realización de sus objetivos.

La operación de compras comprende entre otras actividades las siguientes:

- a) Establecer objetivos, políticas y metas de compras, aplicarlos y vigilarlos.
- b) Formular un plan general de compras y programar las adquisiciones de acuerdo a las necesidades de producción, ventas, etc.
- c) Coordinar de manera eficiente los recursos humanos, materiales y técnicas que conforman la operación de las compras y proponer los cambios que sean necesarios.
- d) Establecer y actualizar los registros de precios y condiciones de compra de los diversos artículos, que de manera repetitiva, se requieran en la empresa y mantener la información inicial de estos artículos.
- e) Recabar y tramitar las solicitudes y requisiciones para adquirir los artículos y servicios.
- f) Vigilar que los departamentos que solicitan la adquisición de algún artículo lo hagan cumpliendo con los requisitos establecidos por la empresa, con las especificaciones adecuadas de los artículos requeridos y con la puntualidad que permita su abastecimiento.
- g) Obtener cotizaciones de diversos proveedores y otras condiciones de compra de los artículos y servicios.
- h) Analizar las posibilidades y alternativas en la adquisición de cada artículo.
- i) Seleccionar al proveedor que por las condiciones de venta del artículo requerido, garanticen una compra óptima al menor costo y aseguren el abastecimiento óptimo

- j) Presentar las reclamaciones y en su caso hacer la devolución de artículos surtidos en desacuerdo con lo pedido, aclarar las responsabilidades de la propia empresa y atender las observaciones de cualquier tipo que presenten los proveedores.
- k) Participar en el establecimiento de las políticas relativas al pago a de proveedores considerando las condiciones de tesorería de la empresa para aprovechar al máximo las posibilidades de negociación de las compras.

#### **4.2. OBJETIVO DE LA AUDITORIA DE COMPRAS**

La auditoría de compras tiene como propósito examinar y evaluar si la función de compras se realiza en la cantidad, tiempo y a precios adecuados para determinar su eficiencia y eficacia. Para esto deberán examinarse sistemáticamente los procedimientos de requisición de materiales, orden de compra, las formas utilizadas, verificar si se realizan diversas cotizaciones, si existe un directorio de proveedores, si se reciben catálogos y folletos y la utilización que se les da, etc.

#### **4.3. ALCANCE DE LA AUDITORIA DE COMPRAS**

La justificación principal para formalizar las actividades de compra es económica. Por tanto, el alcance de esta auditoría es la verificación de los costos y el tiempo implicados en las compras. Sin embargo, hay que revisar la estructura orgánica, sus objetivos y planes, las políticas de compras, así como la información usada, procuración, investigación, procedimientos, etc., que indican el alcance de esta operación dentro de una empresa.

El alcance en el departamento de compras consiste en determinar que puestos serán afectados en la revisión. Es conveniente analizar las jerarquías para obtener las aprobaciones que, en su caso, serán necesarias y evitarse bloqueos o fricciones innecesarias.

#### **4.4. METODOLOGÍA**

Es el conjunto de procedimientos que tienen como finalidad orientar al auditor en la ejecución de la auditoría operacional, y que de esta forma obtenga un mejor resultado en el desempeño de su trabajo.

Y ya que la Comisión de Auditoría Operacional, a través de la emisión de sus boletines pretende unificar criterios en la ejecución de la Auditoría Operacional, tenemos lo siguiente:

#### **4.5. FAMILIARIZACION**

El auditor debe familiarizarse en lo particular con la operación de compras, llevando a cabo un estudio general de sus objetivos, políticas, organización, y ubicación de la operación de compras en el flujo de las operaciones.

#### **4.6. VISITA A LAS INSTALACIONES**

Inspeccionar las instalaciones de compras, incluyendo las áreas de recepción, almacenaje, etc.

#### **4.7. INVESTIGACION Y ANALISIS**

Análisis Financiero y de Información operativa. Analizar la información existente relativa a compras, tanto de carácter interno como externo. Debería analizarse si el tipo de estadísticas que la empresa mantiene es el adecuado a sus necesidades como pueden ser compras de artículos por áreas geográficas, por clase de proveedor, etc.

Estudiar las cifras estadísticas y proyecciones de compra, tanto en unidades como en valores. Comparar los datos de compras con las de ejercicios anteriores y de ser posible con los de empresas similares. Se considera de utilidad elaborar cuadros comparativos con cifras internas y externas, razones financieras y otros datos relativos tales como condiciones, precios de algunos artículos, etc.

#### **4.8. ENTREVISTAS**

Elaborar cuestionarios y guías de entrevistas que permitan conocer cómo se realiza la operación de compras, para entrevistar a los responsables de la ejecución de las compras y verificar la aplicación de las políticas en esa área. Estas entrevistas deberán hacerse tanto con las personas que deciden las políticas de compras como con las que la ejecutan, así como con las que tienen a su cargo actividades relacionadas con las compras, tales como producción, ventas, almacenes, control de calidad y tesorería. En algunos casos es conveniente realizar encuestas o entrevistas con proveedores.

#### **4.9. EXAMEN DE LA DOCUMENTACION E INVESTIGACION ESPECIFICAS**

Estudiar los diversos registros, formas, archivos relativos a compras, proveedores, requisiciones, análisis de precios, condiciones de compra, estadísticas, análisis de casos significativos, etc. Esta revisión debe abarcar entre otros aspectos la verificación de que existe el número suficiente de proveedores para cada artículo, que se haga una investigación de nuevos proveedores, periódicamente, que no hayan surtido en los últimos meses el artículo que se estudie.

Investigar que el tipo de relación y control que exista en el trato con los agentes aduanales para el caso de compras de importación asegure un procedimiento eficiente en las compras del exterior.

Conviene investigar si se tiene establecida una política de rotación de compradores cuando el volumen de las compras permita esta práctica. Así mismo debería investigarse si se tiene una adecuada supervisión del personal que efectúa directamente las compras. Estudiar el costo total del manejo del departamento de compras en función del volumen de operaciones que realiza para determinar de manera general su costeabilidad.



#### 4.10. RESUMEN Y DISCUSION DE LOS RESULTADOS DETECTADOS

Estudiar la información obtenida para sugerir cambios en los procedimientos que puedan mejorar la eficiencia en la operación de compras. Resumir las observaciones hechas y los resultados de las investigaciones que permitan captar alguna comisión en el trabajo desarrollado. Discutir las recomendaciones con los interesados. Este trabajo debe desarrollarse a medida que progresa el examen y tiende a aprovechar la experiencia del personal de la empresa, motivar su participación y afinar la interpretación del auditor.

#### 4.11. ELABORACIÓN DEL INFORME

A continuación se listan algunos aspectos sobre los que puede informarse en una Auditoría Operacional de Compras:

- Inexistencia de políticas u objetivos para la operación o falta de vigilancia sobre las mismas.
- Uso adecuado de presupuestos establecidos como base de control para la operación de compras.
- Falta de coordinación con departamentos directamente relacionados con la operación de compras.
- Falta de definición de líneas de autoridad o fallas en la organización del personal que atiende las compras.
- Desconocimiento de los proveedores o fabricantes de los artículos que se compran.
- Ausencia de registros para control de las alternativas de abastecimiento de algún artículo (archivos de proveedores).
- Inadecuado control del personal de compras.

## CONCLUSIONES

En el desempeño de esta investigación he podido determinar que en muchas organizaciones la auditoría ha ido mas allá de la verificación de los libros, registros de contabilidad y la exactitud aritmética y contable de las operaciones realizadas.

Hoy en día la mas alta gerencia busca técnicas que contribuyan al logro de los mejores resultados que se puedan obtener a través del correcto desempeño de las operaciones que realizan las empresas procurando en cada ocasión la mayor eficiencia y eficacia en la realización de dichas operaciones, y precisamente la Auditoría Operacional es la técnica que determina la eficiencia o ineficiencia con que se están desempeñando las diversas operaciones de una empresa y es a través de este estudio que se pueden emitir las recomendaciones pertinentes al respecto.

La Auditoría Operacional no es una panacea que resuelva todos los problemas de la entidad, dado que no es autosuficiente por si misma; sino mas bien esto depende en gran parte del profesional que la practica, la capacidad profesional adecuada, de su capacitación teórico-practica y su criterio profesional.

En la aplicación de la Auditoría Operacional el tener una metodología claramente definida permite llegar a un diagnóstico preparado a base de opciones sugiriendo posibles soluciones en relación a los hallazgos.

El auditor operacional no puede limitarse a informar las deficiencias encontradas, si no por el contrario, está obligado a sugerir soluciones alternativas a los hallazgos (problemas determinados).

Es recomendable enfocar en el diagnostico el efecto de los hallazgos destacando siempre que sea factible la cuantificación de las ineficiencias, sus causas, y sus consecuencias.

## BIBLIOGRAFIA

### AUDITORIA I

HOLMES WELLINGTON, ARTHUR

ED. CONTINENTAL

MEXICO, 1985

### AUDITORIA

KOHLER ERIC, LOUIS

ED. DIANA

MEXICO, 1990

### AUDITORIA, UN NUEVO ENFOQUE EMPRESARIAL

GODINEZ, JUAN CARLOS

LOPEZ, DANIEL

SILVA, GIORDANO

ED. MACCHI

BUENOS AIRES 1991

### AUDITORIA, PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

LAWRENCE, CHARLES

ED. HERRERO

MEXICO, 1980

**BOLETIN 1010**

COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS  
DE AUDITORIA

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES  
PUBLICOS, A.C.

1994

**AUDITORIA DE OPERACIONES**

LINDBERG, ROY A.

COHN, THEODORO

ED. TECNICA, S.A. 1988

**CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS  
Y CICLOS DE TRANSACCIONES**

COMISION DE NORMAS Y PROCEDI  
MIENTOS DE AUDITORIA

I.M.C.P.

1993

**BOLETIN UNO**

ESQUEMA BASICO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

**BOLETIN DOS**

METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

**BOLETIN TRES**

AUDITORIA OPERACIONAL DE COMPRAS

COMISION DE AUDITORIA OPERACIONAL

I.M.C.P.

1991

**ADMINISTRACIÓN DE COMPRAS**

MERCADO H. SALVADOR

**AUDITORIA DE OPERACIONES**

OBIETA, SALVADOR

CASTILLO, JOSE

ED. IEESA

MEXICO, 1980

**AUDITORIA ADMINISTRATIVA**

WILLIAN P. LEONARD

ED. DIANA

MEXICO 1981

**AUDITORIA INTEGRAL**

PANIAGUA, VICTOR

ESPINOSA, FERNANDO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION (F.C.A.)

SERIE ROJA

U.N.A.M.