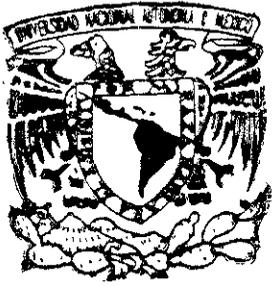


879308 2^o



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

ESCUELA DE CONTADURIA

Con estudios incorporados a la
Universidad Nacional Autónoma de México

CLAVE: 879309-08



**AUDITORIA OPERACIONAL
PARA LA TOMA DE DECISIONES**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA:

Cristina Arroyo Morales

ASESOR: LIC. ARACELI F. LUPERCIO RAMOS

CELAYA, GTO.

ABRIL 1999.

2724/98

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mis padres...

*Por haberme dado la vida, por su gran espíritu
de sacrificio, por su confianza y amor que me
han brindado y por creer en mí.*

A Ismael...

Por su gran amor, comprensión y apoyo

en todo momento.

A mis hermanos...

Con gratitud por su apoyo, confianza y cariño

que siempre me han brindado.

A la licenciada Araceli Lupercio...

Por su ayuda, apoyo y asesoramiento

profesional al presente trabajo.

INDICE

Introducción

Capítulo I. AUDITORIA OPERACIONAL

1.1 Generalidades.....	1
1.2 Conceptualización.....	2
1.3 Objetivos.....	3
1.3.1 Objetivo general.....	3
1.3.1 Objetivos específicos.....	3
1.4 Alcance.....	4
1.5 Aplicación.....	5
1.6 Metodología.....	6
1.6.1 Directrices de actuación.....	6
1.6.2 Operaciones.....	7
1.6.3 Metodología.....	8
1.6.4 Informes.....	17
1.7 Características y cualidades que debe reunir el auditor operacional.....	18
1.7.1 Características.....	18
1.7.2 Cualidades.....	19
1.8 Normas de auditoría operacional.....	21

Capítulo II. CONTROL INTERNO

2.1 Generalidades.....	46
2.2 Concepto.....	47
2.3 Objetivos.....	49

2.4	Elementos.....	50
2.4.1	Organización.....	50
2.4.2	Procedimientos.....	51
2.4.3	Personal.....	51
2.4.4	Supervisión.....	52
2.5	Estructura.....	53
2.5.1	Ambiente de control.....	53
2.5.2	Sistema contable.....	54
2.5.3	Procedimientos de control.....	54
2.6	Principios.....	55
2.7	Fuentes de información para revisar el control interno.....	57

Capítulo III. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

3.1	Generalidades.....	59
3.2	Concepto.....	59
3.3	Objetivo.....	60
3.4	Estudio y evaluación del control interno.....	61
3.5	Métodos de evaluación del control interno.....	62
3.5.1	Método de cuestionarios.....	62
3.5.2	Método descriptivo.....	62
3.5.3	Método gráfico.....	63
3.6	Metodología para el estudio y evaluación del control interno.....	63
3.7	Dictamen.....	65
3.7.1	Definición.....	65
3.7.2	Elementos del dictamen.....	66
3.7.3	Tipos de dictamen.....	68

3.8 El informe.....	70
3.8.1 Naturaleza.....	70
3.8.2 Estructura.....	71
3.8.3 Evaluación y efecto de los problemas.....	72
3.8.4 Responsabilidad.....	72
3.8.5 Forma.....	73
3.8.6 Recomendaciones prácticas para elaborar el informe.....	74

Capítulo IV. CONTROL DE INVENTARIOS

Caso práctico.....	76
--------------------	----

Conclusiones

Bibliografía

INTRODUCCION

Actualmente, las empresas deben tener en cuenta lo importante que es cumplir con sus metas y objetivos de operación establecidos y utilizar eficaz y económicamente sus recursos, por lo cual deben de tomar ciertas medidas correctivas; asimismo, es fundamental que cuenten con un buen control interno de todas las funciones y operaciones que se lleven a cabo dentro de su entorno, con el fin que sean exactas y confiables.

Dado que la auditoría operacional es una técnica de control que proporciona un método para evaluar la efectividad de los procedimientos operativos, se considera que es primordial que se conozcan perfectamente sus pasos y se comprenda la relevancia que tiene su uso, pues este es un servicio que presta el contador público en su carácter de auditor.

¿Cómo se lleva a cabo el control y su evaluación con efectividad como resultado de la auditoría operacional? Esta pregunta se pretende sea contestada mediante este estudio, cuyo *objetivo, precisamente, es establecer la metodología a seguir para lograr un eficaz control interno y su evaluación como resultado de la auditoría operacional, con lo que se tendrá una efectiva herramienta para la toma de decisiones.*

Con el fin de tener un marco conceptual que sirva de base para la realización de este estudio, en el primer capítulo se incluye la definición, los objetivos y alcance de la auditoría operacional, así como su aplicación y respectiva metodología. En el segundo capítulo se señala la importancia que tiene el control interno, el cual debe ser considerado como fundamental y necesario para lograr la eficacia en las operaciones de una empresa. Y precisamente, su evaluación, es tratada en el capítulo tercero, donde se enfatiza la conveniencia de seguir adecuadamente los pasos de la metodología respectiva, la cual nos lleva a la realización de un dictamen veraz que sirva para corregir posibles errores existentes en una empresa. Finalmente, con el fin de que se clarifique el trabajo de auditoría operacional, se presenta un caso práctico orientado al control de inventarios.

El enfoque que se ha dado a este estudio lo hace asequible para ser utilizado como guía en trabajos de auditoría operacional y se considera que es una herramienta que puede resultar de mucha utilidad para los estudiantes de contaduría pública.

CAPITULO I

AUDITORIA OPERACIONAL

1.1 GENERALIDADES

Debido al constante crecimiento, dificultad y volumen de programas y actividades de las organizaciones, la auditoría operacional ha tenido un gran alcance y se ha convertido en un instrumento del control.

Mediante el fortalecimiento de los mecanismos y recursos técnicos (revisión y análisis de las operaciones) la auditoría operacional proporciona a los responsables de su ejecución los elementos de juicio necesarios para promover la eficiencia y congruencia de las operaciones, es decir, el logro de las metas y objetivos trazados. Con esto, se permite la promoción oportuna de los ajustes necesarios para el buen funcionamiento de la organización.

La auditoría operacional fue apareciendo por la necesidad de vigilar no sólo las cifras de los diferentes reportes, sino también de los procedimientos que los originan. Este tipo de auditoría es la única y la mejor herramienta para ayudar a la gerencia en el desempeño de sus funciones y responsabilidades, tomando en cuenta el alcance y el enfoque con base en sus técnicas.

La evolución de la actividad de auditoría de operaciones se localiza fundamentalmente dentro de la empresa, es decir, en auditoría interna, para posteriormente generalizarse.

El desarrollo de las grandes empresas condujo al reconocimiento de la necesidad de una función de auditoría regularmente efectuada con empleados entrenados, para asegurar la protección de los activos, la legitimidad de las cifras financieras y la prevención de fraudes.

Desde fines de los años sesenta, algunos contadores públicos han venido realizando trabajos de examen administrativo cuyo propósito es promover la eficiencia de las organizaciones. A este tipo de examen se le ha denominado **auditoría operacional**.

1.2 CONCEPTUALIZACION

Existen diversos conceptos de auditoría operacional, entre los cuales destacan los siguientes:

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., la define como “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”.¹

El C.P. Salvador Obieta señala que: “...es una actividad de evaluación, destinada a la revisión y vigilancia sistemática de las operaciones contables, administrativas y financieras, cerciorándose que se desarrollen con óptima eficiencia al mínimo costo posible.”²

Por su parte, el C.P. y M.C.A. Juan Ramón Santillana, dice que la auditoría operacional “consiste en evaluar la eficiencia, eficacia y economía con que están siendo utilizados los recursos”.³

Bradford Cadmus, el padre de la auditoría operacional, en su *Manual de auditoría operacional*, dice que “es una extensión de las responsabilidades de la auditoría interna hacia las operaciones, es una evolución lógica de la inicial delegación de responsabilidades del auditor para proteger los intereses de la entidad”.⁴

¹ Boletín 2 de la Comisión de Auditoría Operacional, pp. 9 y 10.

² Ver su libro *Auditoría de operaciones*, 3ª. ed., México, Editorial PAC, S.A. de C.V., 1993, p. 7.

³ Véase SANTILLANA GONZALEZ, Juan Ramón, *Manual del auditor*, México, ECAFSA, 1997, p. 77.

⁴ *Operational Auditing Handbook*, Orlando, Fla., The Institute of Internalk Auditors, 1994, pp. 13 y 14.

Los anteriores conceptos proporcionan una descripción adecuada de su naturaleza, y tomando en consideración tales conceptos, se puede concluir que:

La auditoría operacional es una herramienta más dentro de la auditoría cuyo fin es revisar y evaluar constructivamente las operaciones de una empresa (pública o privada), para identificar y eliminar deficiencias e irregularidades existentes en algunas de sus áreas, para lograr la eficiencia de los empleados, para tener una mayor producción y, en consecuencia, un grado óptimo de rendimiento.

1.3 OBJETIVOS⁵

1.3.1 Objetivo general

- Proveer, a la administración de la empresa, de información que le ayude a incrementar la eficiencia en el manejo de sus operaciones.

1.3.2 Objetivos específicos

- Verificar, en forma sistemática, la obtención de los objetivos de la empresa, en función de la eficiencia y eficacia de las operaciones (mediante una revisión de programas, presupuestos y manuales de organización y procedimientos).
- Evaluar el grado de eficacia del control interno sobre el uso de los recursos humanos, materiales y financieros (a través de memorándums, cuestionarios, diagramas de flujo, etcétera), verificando las características del control interno, con el fin de confrontar si se respetan sus principios.
- Identificar áreas críticas de las operaciones y buscar alternativas de ejecución con el fin de mejorarlas.

⁵ SANTILLANA GONZALEZ, Juan Ramón, *Manual del auditor*, tomo II, México, Editorial ECAFSA, 1997, p. 77.

- Analizar el flujo de los recursos financieros necesarios, incluyendo aquellas inversiones de fondos improductivos y disponibilidad de préstamos de acuerdo con los presupuestos de efectivo.
- Recomendar mejoras significativas en las operaciones, comprobando y demostrando la necesidad de llevarlas a cabo, conforme a las normas profesionales relativas a la información.

Es importante señalar que existen tres niveles donde el contador público puede participar en apoyo a las entidades, a saber:

1. En la emisión de opiniones sobre el estado actual de lo examinado (diagnóstico de obstáculos).
2. En la participación para la creación o diseño de sistemas, procedimientos, etcétera.
3. En la implantación de los cambios e innovaciones.

Se puede afirmar que:

La auditoría operacional persigue la detección de problemas y su solución; asimismo, prevé obstáculos a la eficiencia, presenta recomendaciones para simplificar el trabajo, e informa sobre obstáculos al cumplimiento de planes y todas aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a la administración de las empresas; todo esto, para lograr una óptima productividad.

1.4 ALCANCE

Las actividades que delimitan la práctica de la auditoría operacional la identifican claramente y la equiparan o distinguen de otros trabajos que proponen recomendaciones específicas para mejorar la eficiencia.

Algunos autores afirman que la auditoría operacional no debe presentar recomendaciones; dicen que sólo debe conjuntar hechos, ayudar a la administración

a evaluar desempeños y determinar qué tipo de investigaciones adicionales deben realizarse para lograr avances. El diseño de tales recomendaciones es responsabilidad de los encargados de áreas o especialistas en las actividades sometidas a evaluación. Sin embargo, la Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha mantenido siempre un criterio uniforme sobre este particular, considerando que **la auditoría operacional debe proponer recomendaciones específicas (en los casos que se tengan elementos para ello), y que de no ser así, pudieran tener un carácter general; pero en todos los casos deben presentarse sugerencias para mejorar la eficiencia.**

1.5 APLICACIÓN

Aunque no se pueden establecer reglas fijas que determinen cuándo debe practicarse la auditoría operacional, sí se pueden mencionar aquellas que habitualmente los administradores de entidades, los auditores internos y los consultores han determinado como más frecuentes:

- a) Para aportar recomendaciones que resuelvan un problema conocido.
- b) Cuando se tienen indicadores de ineficiencia, pero se desconocen las razones.
- c) Para contar con sus respaldos para la prevención de ineficiencias o para el sano crecimiento de las empresas.

La auditoría operacional puede realizarse en cualquier época y con cualquier frecuencia; lo recomendable es que se practique periódicamente para que rinda sus mejores frutos. **Se recomienda preparar un programa cíclico de revisiones, en el cual un área sea revisada cuando menos cada dos años, manteniéndose un examen permanente de aquellas operaciones que requieran especial atención del monto de recursos invertidos en ellas.**

1.6 METODOLOGIA

Comprendiendo el objetivo fundamental de la auditoría operacional y teniendo la capacidad profesional adecuada, lo único necesario para realizarla, independientemente de cualquier posible metodología, es la actitud mental de búsqueda constante de oportunidades para incrementar la eficiencia en la realización de las operaciones y en sus respectivos controles.

Una metodología claramente definida permite sistematizar todos y cada uno de los pasos de la revisión y ayuda a formular conclusiones válidas en el menor tiempo posible. Al respecto, es importante señalar que el método por si mismo no garantiza una auditoría operacional eficiente; pero apunta la veracidad del diagnóstico.

El propósito de la metodología de la auditoría operacional es exponer conceptos generales sobre la actuación del auditor, es decir, de su ámbito de trabajo. Para lograr dicho propósito, se ha dividido en cuatro secciones: directrices de actuación, operaciones, metodología e informe.

1.6.1 Directrices de actuación

La auditoría operacional no es privativa del contador público, ni tiene que ser desarrollada por un profesional independiente; sin embargo, el hecho de tener una actividad objetiva es válido. Esto evitará influencias o presiones por parte de las personas a quienes se va a informar o de las personas que tienen a su cargo las operaciones objeto del examen.

El contador público, antes de aceptar su designación como auditor operacional, debe precisar si tiene los conocimientos y la experiencia que requiere el caso en particular.

Cabe destacar que, por la naturaleza de la auditoría operacional, el contador público, en ocasiones, trabaja en coordinación con especialistas de otras disciplinas. En estos casos, **podrá tomar suya la labor realizada por otros profesionales y**

aceptar la responsabilidad correspondiente cuando tenga la capacidad de supervisarla. Además, deberá indicar claramente en su informe que se ha apoyado en el trabajo de otros profesionales.

Por todo lo anterior, **debe insistirse en la necesidad de una actitud, conocimiento y experiencia adecuados por parte del contador público a fin de que esté en posibilidades de llevar a cabo auditorías operacionales.**

Como en cualquier otro trabajo profesional, al delegar su ejecución a colaboradores, el **contador público tiene la obligación de cerciorarse de la capacidad y experiencia de los mismos, y debe ejercitar una adecuada supervisión de sus labores.**

Asimismo, es necesario señalar que **el contador público deberá obtener evidencia suficiente que respalde las opiniones o sugerencias contenidas en su informe.** Dicha evidencia debe quedar debidamente documentada en los papeles de trabajo del auditor operacional.

1.6.2 Operaciones

En auditoría operacional se define a una **operación** como *el conjunto de actividades (vender, comprar, producir, etcétera) orientadas al logro de un fin u objetivo particular dentro de la empresa.*

Desde el punto de vista de la auditoría operacional, las operaciones que realiza una empresa deben considerarse de manera integral, independientemente de que, en la mayoría de los casos, la ejecución de una operación en particular esté asignada a varios departamentos, oficinas, secciones o dependencias.

1.6.3 Metodología

La realización adecuada (ordenada) de la auditoría operacional nos permitirá resolver las siguientes interrogantes:

¿Cómo?	→	¿Cuáles son los pasos a seguir?
¿Qué hacer?	→	Para efectuar la auditoría operacional
¿Qué elementos?	→	Son necesarios
¿Qué instrumentos?	→	Se van a utilizar

Normalmente, el significado de la metodología se identifica con un método, un orden jerarquizado y clasificado para hacer las cosas; sin embargo, en la auditoría operacional no es posible seguir una metodología en forma estricta, pues en la práctica se abarcan simultáneamente varios aspectos. En realidad, en cada caso, los procedimientos deben ser determinados principalmente por los objetivos y las circunstancias particulares de la empresa, así como por el criterio, conocimientos y experiencia del auditor.

La metodología se simplifica en tres pasos fundamentales: familiarización, investigación y análisis, y diagnóstico. Estos pasos, que se detallan en las siguientes líneas, son de carácter genérico y deberán adecuarse a las situaciones específicas que se encuentren en el desarrollo de la revisión.

I. Familiarización

Consiste en una revisión preliminar, es decir, familiarizarse tanto con operaciones que se realizan como con las personas que las realizan, con el fin de obtener una información general de todos los aspectos importantes de la empresa lo más rápido posible, tomándose como base la identificación de las áreas a examinar (cuadro núm. 1).

FAMILIARIZACION

PREGUNTA	RESPUESTA	COMENTARIOS
1. Nombre de la empresa		
2. Giro principal		
3. Domicilio y teléfono de la planta y oficina		
4. Fecha de terminación del ejercicio		
5. Número aproximado de: Obreros Empleados		
6. Fecha en que se practicó la última auditoría		
7. Precise problemas importantes que la empresa haya tenido durante los últimos tres años (huelgas, situaciones críticas por falta de mercado, revisiones efectuadas por las autoridades fiscales).		
8. Señale horario y turno que tenga implantados la empresa para toda clase de personal.		
9. El registro de las operaciones es manual o por computadora		

CUADRO NÚM. 1

La familiarización se lleva a cabo a través de:

- Los problemas especiales inherentes al ramo de la actividad económica en que se desenvuelve la empresa y que inciden en la administración de la operación que se revisa.
- La infraestructura específica establecida para hacer frente a la administración de la operación (planeación, organización, dirección y control).
- Los antecedentes de las deficiencias detectadas por medio de cartas de sugerencias u otros informes emitidos en el pasado por auditores internos, externos o consultores.

Es importante señalar que se debe elaborar una carta (solicitud) en la cual se menciona el servicio de auditoría requerido por la empresa. Un ejemplo de esta carta se muestra en el siguiente cuadro (núm. 2):

<u>CONTADORES PUBLICOS ARROYO Y ASOCIADOS, A.C.</u>	
Celaya, Gto., 5 de marzo de 1999.	
A solicitud de nuestros servicios de auditoría externa, el día ___ del presente mes, en las oficinas centrales de nuestro despacho, se llevó a cabo una entrevista con el señor _____, director general y propietario de la empresa _____, con el fin de conocer un programa general de la empresa en cuestión.	
Dicha entrevista se basó en un cuestionario previamente elaborado, el cual, conjuntamente con la información recopilada, se anexa al presente documento.	
De la información obtenida, se concluye en forma general que la empresa _____ dirigida por el señor _____, requiere de una auditoría de tipo operacional, de tal forma que se cubran todos los aspectos de la misma empresa.	
Una vez terminada la entrevista y de haberse logrado la finalidad que se perseguía, nos hemos declarado dispuestos a realizar una investigación más a fondo de la situación operacional de la empresa con el objeto de tomar una adecuada decisión al respecto de la auditoría por ambas partes.	
_____ EMPRESA	_____ DESPACHO

A continuación se mencionan algunos lineamientos que permitirán al auditor sistematizar sus esfuerzos para familiarizarse con la empresa en general y con la operación que se revisará en lo particular:

a) *Estudio ambiental*

En esta primera fase puede llegarse a obtener información orientadora de gran valor que permita al auditor diagnosticar las áreas críticas. El grado de profundidad de esta investigación inicial será definido por el criterio del auditor. Los principales aspectos a investigar son los siguientes:

- Importancia que tiene la operación que se audita en la empresa, y cuáles serían sus repercusiones financieras si se mejorara su eficiencia.
- Revisión de rotaciones, razones financieras, etcétera, con el fin de conocer la relación que existe entre la operación que se examina y las demás funciones de la empresa.
- Estructura de la organización y políticas aplicables a la operación que se revisa.
- Reglamentos y obligaciones federales, estatales y municipales que rigen las prácticas del manejo de la operación.
- Obtención de información referente a la forma como la competencia resuelve ciertos problemas y errores que se presentan o pueden presentar con respecto a una operación similar.

b) *Estudio de la gestión administrativa*

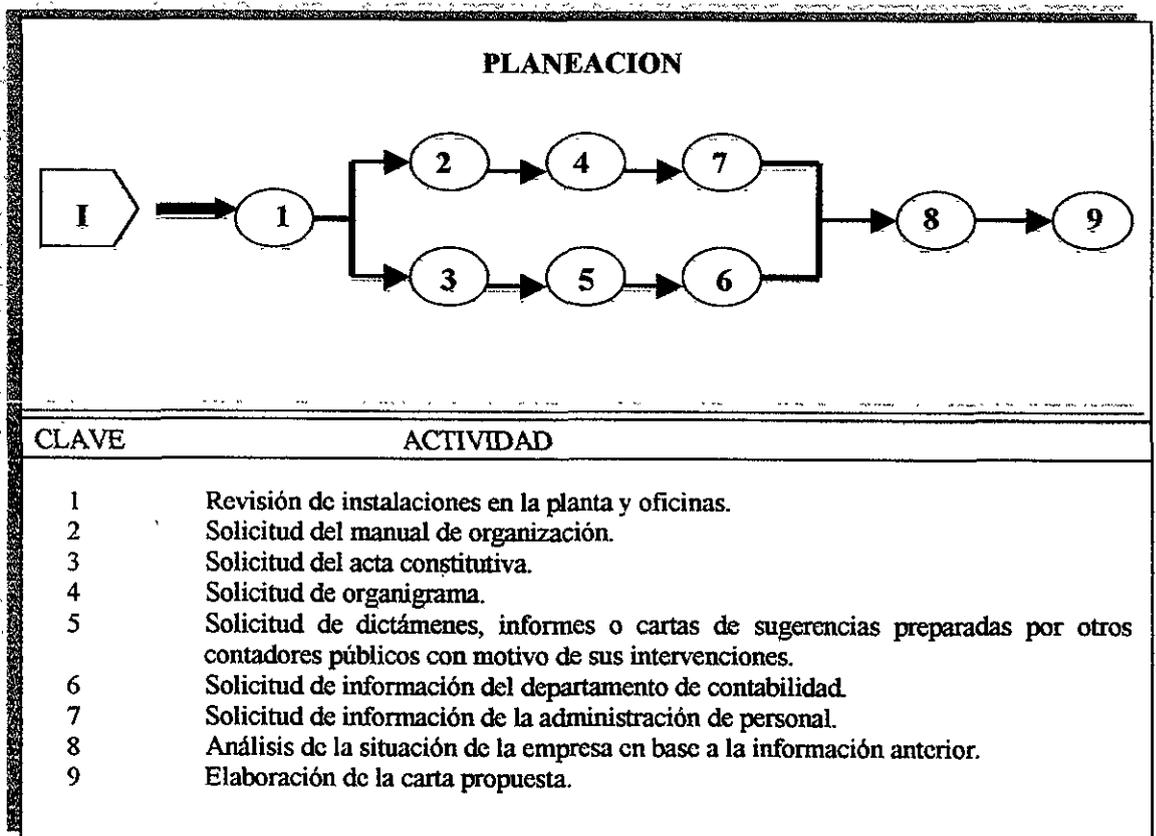
Consiste en investigar el proceso que se sigue para lograr administrar la empresa para conocer sus características generales y posibles deficiencias. La evaluación de este estudio se hará en detalle en una fase posterior, por lo que este proceso de familiarización le interesa al auditor únicamente para conocer las características esenciales de la misma.

c) *Visitas a las instalaciones*

Tiene por objeto observar y familiarizarse directamente con la forma en que se efectúan las operaciones, así como identificar síntomas de problemas.

Durante el proceso de familiarización, el auditor entra en contacto directo con los diversos funcionarios y empleados que realizan directamente las operaciones, con el fin de conocer, mediante entrevistas informales, tanto las características específicas de su persona como problemas de la operación misma.

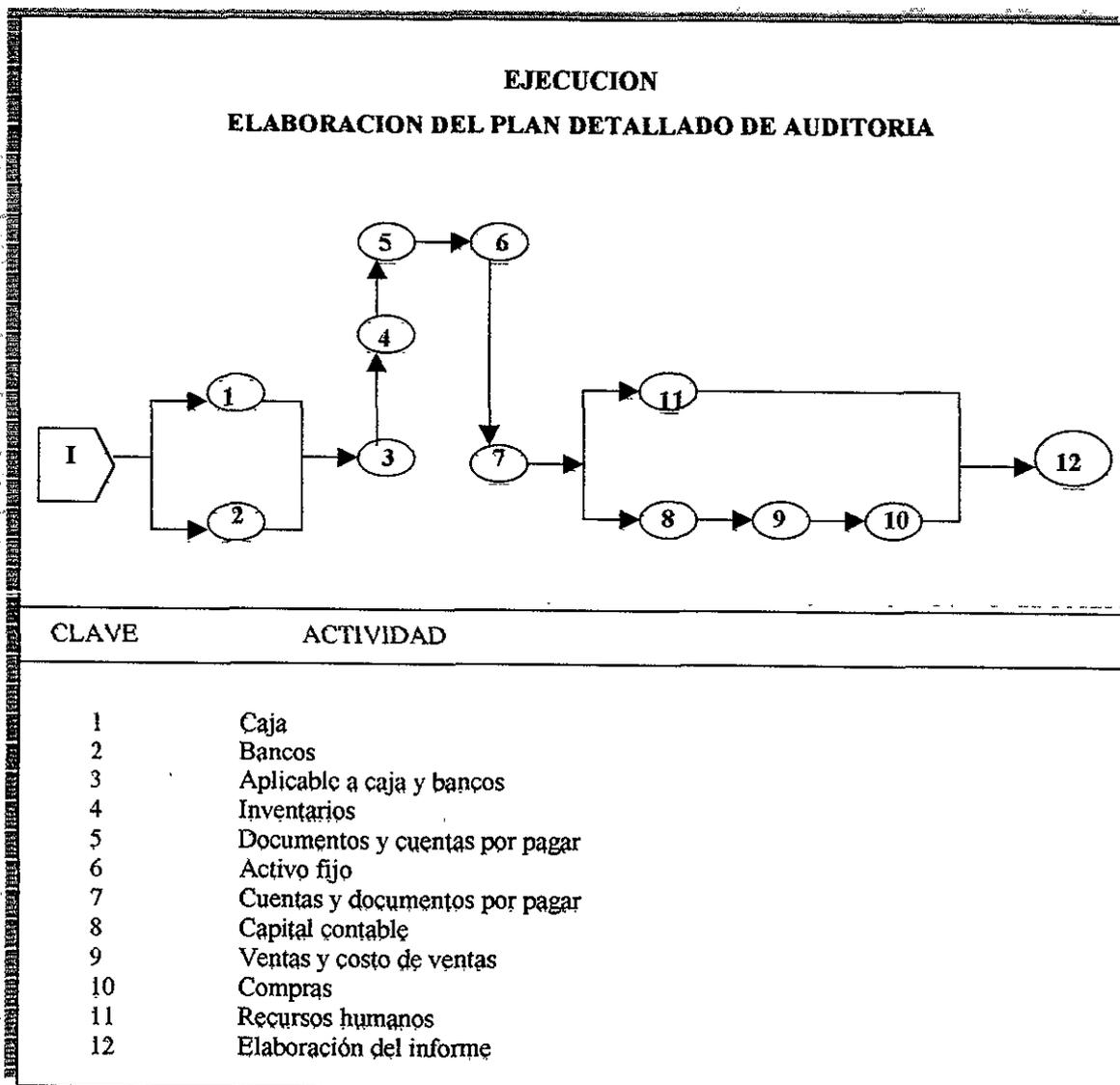
Una vez logrado el proceso de familiarización, el auditor estará en posibilidad de estructurar un programa de trabajo (cuadro núm. 3), para entrar a la siguiente fase de la metodología.



CUADRO NÚM. 3

II. Investigación y análisis

El objetivo fundamental de esta fase consiste en recopilar y analizar la información y la documentación relativa, con el fin de evaluar la eficiencia y efectividad de las operaciones. Para ello, es importante elaborar un plan de auditoría como el señalado a continuación:



CUADRO NUM. 4

Asimismo, mediante esta fase se persiguen los siguientes propósitos:

- Identificar las áreas críticas o problemáticas de mayor significación que merezcan un examen más profundo.
- Permitir el establecimiento del alcance y profundidad de las pruebas aplicadas.
- Planear y desarrollar las investigaciones que se obtengan en el menor tiempo posible (información objetiva).
- Estimar el tiempo requerido para complementar el examen y presentar el informe.

El tipo de investigaciones que se desarrollen para lograr dicha información puede incluir una gama muy amplia de posibilidades, tales como: entrevistas formales, revisión de expedientes y de documentación, observaciones directas, investigación en las cámaras y asociaciones a las que pertenezca la empresa, actualización de estadísticas, seguimientos y comparación de hallazgos, etcétera.

Cualquiera que sea el caso, el auditor deberá cuidar que sus investigaciones se planeen y desarrollen de tal manera que, en el menor tiempo, obtenga la información más objetiva posible. Consecuentemente, el auditor debe buscar hechos y evitar distorsionarlos con interpretaciones e injerencias de cualquier naturaleza, hasta no tener todos los elementos necesarios para formarse una opinión de conjunto, a fin de que el diagnóstico final sea lo más objetivo posible.

Para lograr la objetividad mencionada, es recomendable la utilización de técnicas como las que se explican enseguida:

a) ENTREVISTAS

Las entrevistas formales son una de las técnicas de mayor uso en la auditoría operacional para obtener información directa.

Cuando se utiliza esta herramienta deberán cuidarse los siguientes aspectos:

- Planear las entrevistas para obtener información sobre la ejecución práctica de las políticas y procedimientos.

- Desarrollar cuestionarios y seleccionar las técnicas de encuesta más apropiadas al tipo de evidencia que se desea recopilar, determinando el tamaño de la muestra y la oportunidad de la entrevista.

b) EVALUACION DE LA GESTION ADMINISTRATIVA

Consiste en analizar todo el proceso administrativo con el fin de conocer su eficiencia y eficacia.

Planeación

Deberá estudiarse, fundamentalmente, el grado de efectividad logrado para anticipar los problemas y programas actividades eficientemente.

Organización

Se analiza la estructura de la empresa, la clara definición de líneas de autoridad y responsabilidad, la coordinación del o los departamentos encargados de la operación.

Dirección

Interesan los indicios que hablen de la calidad directiva de los ejecutivos, la efectividad de los sistemas de información que respaldan las decisiones de la dirección y la oportunidad de éstas.

Control

Consiste en la comparación de lo planeado con lo ejecutado; se debe prestar especial atención a los mecanismos de programación y presupuestación.

CUADRO NUM. 5

Para obtener resultados eficaces en la investigación se recomienda elaborar diagramas de flujo que muestren el camino a seguir en la exploración a la empresa, con el fin de no desviarse de los objetivos de la auditoría. Un ejemplo de tales diagramas se incluye al final de este capítulo.

c) EXAMEN DE LA DOCUMENTACION

Su finalidad es verificar la información sujeta a análisis. Mediante este examen el auditor podrá comprobar físicamente las diferencias de documentos donde se registran operaciones, así como también la forma como fluye la información entre los diferentes departamentos.

III. Diagnóstico

Es la parte final de la revisión y evaluación del control administrativo, en el cual se reportan aquellos hallazgos que sean indicios de pequeñas fallas de eficiencia.

a) Fase creativa

Consiste en precisar si los problemas detectados son congruentes con la realidad de la empresa.

Sumarizados los hallazgos, se procederá como sigue:

- Elaborar un modelo apegado a la estrategia administrativa que más convenga a la empresa para la operación examinada conforme a las circunstancias que lo rodean, o bien compararlos con los modelos establecidos.
- Precisar la prioridad que debe darse a los elementos del modelo anterior.
- Considerar el costo-beneficio del modelo diseñado.

b) Reverificación de hallazgos

Una vez elaborado el modelo, se someterá a una nueva verificación para separar con mayor precisión los hechos de las interpretaciones y avanzar hacia el diagnóstico definitivo siguiendo los pasos que se mencionan a continuación:

- Comparar el esquema con el modelo vigente y asegurarse de que las diferencias sean 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 encontrados con los que pudiera haber detectado en otras áreas y asegurarse de que las alternativas de solución propuestas no generarán mayores problemas o agravarán los existentes.

1.6.4 Informe

El informe sobre auditoría operacional es el producto terminado del trabajo realizado y, frecuentemente, es lo único que conocen de la labor del auditor los altos funcionarios de la empresa.

Su contenido debe enfocarse a mostrar objetivamente, en su caso, los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa de la empresa y con los controles operacionales establecidos, lo que coincide fundamentalmente con la finalidad del examen realizado. Este enfoque permitirá, asimismo, que de la solución dada a dichos problemas surjan oportunidades que ayuden al logro de mejoras en la eficiencia operativa y, en última instancia, en la productividad.

Para que la auditoría operacional sea útil a la empresa, el informe debe ser ágil y orientado hacia la acción. Además, siempre que sea posible, debe cuantificarse el efecto de los problemas existentes y de los posibles cambios.

En el capítulo tercero se profundiza más sobre el informe, explicando su naturaleza, estructura, responsabilidad, etcétera.

1.7 CARACTERISTICAS Y CUALIDADES QUE DEBE REUNIR EL AUDITOR OPERACIONAL

1.7.1 Características

- **Curiosidad**

El auditor operativo debe estar interesado en su trabajo y ser curioso acerca de las operaciones que revisa; siempre deberá hacerse estas preguntas:

¿Qué se está haciendo?

¿Por qué se está haciendo?

¿Cómo funciona esto en la empresa?

¿Está duplicándose este trabajo?

¿Hay una forma mejor o más fácil de lograr esto?

¿Se necesita verdaderamente esto?

¿Parece esto una operación eficiente?

- **Persistencia**

Continuar en lo mismo hasta estar satisfecho de que ha comprendido perfectamente la situación. Se deben realizar pruebas y checar hasta estar convencido de que las cosas se hacen en la forma en que se le explicó.

- **Ser constructivo**

Considerar que si algo no está bien realizado, es más por error que por malicia. Interesarse en ver cómo evitar la repetición de errores, en lugar de ver quién fue el responsable de ellos. Un error debe ser considerado como una guía para futuras mejoras.

- **Tener sentido práctico de los negocios**

Juzgar las situaciones desde un punto de vista amplio, considerando si se tienen utilidades o si las operaciones son eficientes. No debe dejarse llevar por ideas dogmáticas. Cada situación es evaluada por separado, por sus propios méritos. Cuando se evalúa una operación determinada, debe tenerse en cuenta la relación que guarda con otras operaciones y con el negocio mismo.

- **Cooperación**

Debe sentirse como un compañero y no como un rival de aquellos a quienes audita. Su objetivo debe ser ayudarlos, mas no criticarlos. Un buen auditor trabaja con ellos, los consulta y revisa sus recomendaciones en equipo. Su interés es mejorar las operaciones y estar más satisfecho de haber logrado mejoramientos en la operación que de recibir el reconocimiento de haberlo logrado.

1.7.2 Cualidades

¿Cuáles deberán ser los conocimientos y experiencia que debe tener el auditor operacional para poder desenvolverse en áreas tan variadas como la producción, ventas, publicidad, finanzas, mercadotecnia, etcétera? ¿Debe ser un experto en cada una de dichas áreas?

Antes de contestar a tales preguntas es necesario señalar que, generalmente, en los diferentes niveles de una empresa se encontrarán gerentes que expresarán su escepticismo con relación a la capacidad de un auditor para emitir su opinión sobre la eficacia de un departamento. Y esto se considera natural, ya que tradicionalmente la gerencia ha tenido la imagen del auditor dentro del marco de un “checa libros”.

No obstante lo anterior, día a día el auditor ha adquirido mayor importancia y reconocimiento, pues ya no se concreta sólo a examinar libros, sino que va más allá, es decir, analiza la estructura de la empresa (o un departamento, en su caso), entrando al territorio del gerente, cuestionando sus funciones, con el fin de detectar problemas que obstaculizan el logro de los objetivos.

Es importante recordar que la actividad básica del auditor no está fundamentada en el juicio u opinión que se puede tener de la competencia técnica de un ambiente operativo de los adecuados sistemas de control, el logro de los objetivos y resultados esperados, el costo y la eficiencia con que se logran esos resultados.

Se puede decir que el auditor debe ser un generalizador con conocimientos profundos de la administración, de la estructura organizacional; pero no pretenderá ser un experto en las áreas que audita, sino que usará al personal de operación y a los elementos de administración para obtener la información requerida.

El auditor deberá ser un experto en auditoría, pues es el aspecto del negocio que realmente debe interesarle; por lo tanto, las aptitudes que debe poseer el auditor operacional son las siguientes:

- ✓ Conocimiento de la empresa
- ✓ Actitud mental orientada hacia las utilidades (pensar como gerente)
- ✓ Creatividad (capacidad para desarrollar y comunicar ideas)
- ✓ Generador de motivación (capacidad para vender ideas)
- ✓ Capacidad autocrítica
- ✓ Sensibilidad y diplomacia
- ✓ Objetividad

✓ **Estudioso con espíritu de investigación**

Tales características son importantes y se complementan; no obstante, no se debe olvidar que el conocimiento de la empresa (en toda la extensión de la palabra) es un elemento relevante para que el auditor se coloque en una posición trascendental, con el fin de visualizar no sólo los efectos de una “falla”, sino también las repercusiones en las relaciones entre diversos departamentos y sus respectivas consecuencias. Así, por ejemplo, el inventario excedido de materias primas, además de afectar la operación del inventario (falta de espacio, necesidad de almacenaje, gastos adicionales, etcétera), afecta también a otros departamentos, como tesorería (paso de intereses), mercadotecnia (interferencia en el lanzamiento de nuevos productos que necesiten otro tipo de materiales, por ejemplo), etcétera. En este caso, el auditor podría interrelacionar efectos y comprender lo que pasó.

El objetivo primario deberá ser: terminar la revisión del departamento en el que se encuentran problemas y comunicar lo que está sucediendo, con el fin de iniciar otra revisión para encontrar la causa principal (por ejemplo: falta de comunicación interdepartamental, falta de programas o planes coordinados, etcétera).

1.8 NORMAS DE AUDITORIA OPERACIONAL

No existe organización o cuerpo colegiado que se haya pronunciado de manera específica hacia el establecimiento de normas para el juicio de la auditoría operacional; sin embargo, tanto el Instituto de Auditores Internos (en los Estados Unidos de Norteamérica) como el Instituto Mexicano de Auditores Internos consideran que las normas para la práctica profesional de la auditoría interna son aplicables a la auditoría operacional. Entre tales normas se encuentran las siguientes:

Normas generales y específicas de la auditoría interna

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

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

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

200. CONOCIMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL. Las auditorías internas deberán realizarse con la capacidad y debido cuidado profesionales.

El departamento de auditoría interna

210. PERSONAL. El departamento deberá asegurarse que la experiencia técnicas y la formación académica de los auditores sean las apropiadas para realizarlas.

220. CONOCIMIENTOS, EXPERIENCIA Y DISCIPLINA. El departamento deberá contar u obtener los conocimientos, experiencia y disciplina necesarios para llevar a cabo sus responsabilidades.

230. SUPERVISION. El departamento deberá asegurarse de que las auditorías sean supervisadas en forma correcta

El auditor interno

240. CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE CONDUCTA. Los auditores internos deberán cumplir con las normas profesionales de conducta.

250. CONOCIMIENTOS, EXPERIENCIA Y DISCIPLINA. El auditor deberá poseer conocimientos, experiencia y disciplina para realizar sus auditorías.

260. DESARROLLO PROFESIONAL CONTINUO. El auditor interno mantendrá su competencia técnicas a través de la educación continua.

280. DEBIDO CUIDADO PROFESIONAL. Los auditores internos deberán ejercer debido cuidado al realizar sus auditorías.

300. ALCANCE DEL TRABAJO. El alcance de la auditoría interna debe abarcar el examen y evaluación de la adecuación y efectividad del sistema de control interno de la organización y de la calidad en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas.

310. CONFIABILIDAD E INTEGRIDAD DE LA INFORMACION. Los auditores internos deben revisar la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional y los métodos empleados para identificar, medir, clasificar y reportar dicha información.

320. CUMPLIMIENTO CON POLITICAS, PLANES, PROCEDIMIENTOS, LEYES Y REGLAMENTOS. Los auditores internos deberán revisar los sistemas establecidos para asegurarse de que se cumple con las políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos que tengan un impacto significativo en las operaciones e informes, y deberán determinar si la organización está cumpliendo con ellos.

330. SALVAGUARDA DE LOS ACTIVOS. Los auditores internos deberán revisar la corrección de los métodos de salvaguarda de los activos y deberán verificar la existencia de estos activos.

340. USO EFICIENTE Y ECONOMICO DE LOS RECURSOS. Los auditores internos deberán evaluar la economía y eficiencia con que se emplean los recursos.

350. CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS Y METAS PARA OPERACIONES Y PROGRAMAS ESTABLECIDOS. Los auditores internos deberán revisar las operaciones o programas para cerciorarse si los resultados son consistentes con los objetivos y metas establecidos y si las operaciones o programas se llevan a cabo como se planearon.

400. REALIZACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA. El trabajo auditoría deberá incluir la planeación de la auditoría, el examen y la evaluación de la información, la comunicación de los resultados y el seguimiento.

410. PLANEACION DE LA AUDITORIA. Los auditores internos deberán planear cada auditoría.

420. EXAMEN Y EVALUACION DE LA INFORMACION. Los auditores internos deberán obtener, analizar, interpretar y documentar la información para apoyar los resultados de la auditoría.

430. COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS. Los auditores internos deberán reportar los resultados del trabajo de auditoría.

440. SEGUIMIENTO. Los auditores realizarán el seguimiento de las recomendaciones para asegurarse que se tomaron las acciones apropiadas sobre los hallazgos de auditoría reportados.

500. ADMINISTRACION DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA. El director de auditoría interna deberá administrar correctamente el departamento de auditoría interna.

510. PROPOSITO, AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD. El director de auditoría interna deberá establecer los propósitos, la autoridad y la responsabilidad del departamento de auditoría.

520. PLANEACION. El director de auditoría interna deberá establecer planes para llevar a cabo las responsabilidades del departamento de auditoría.

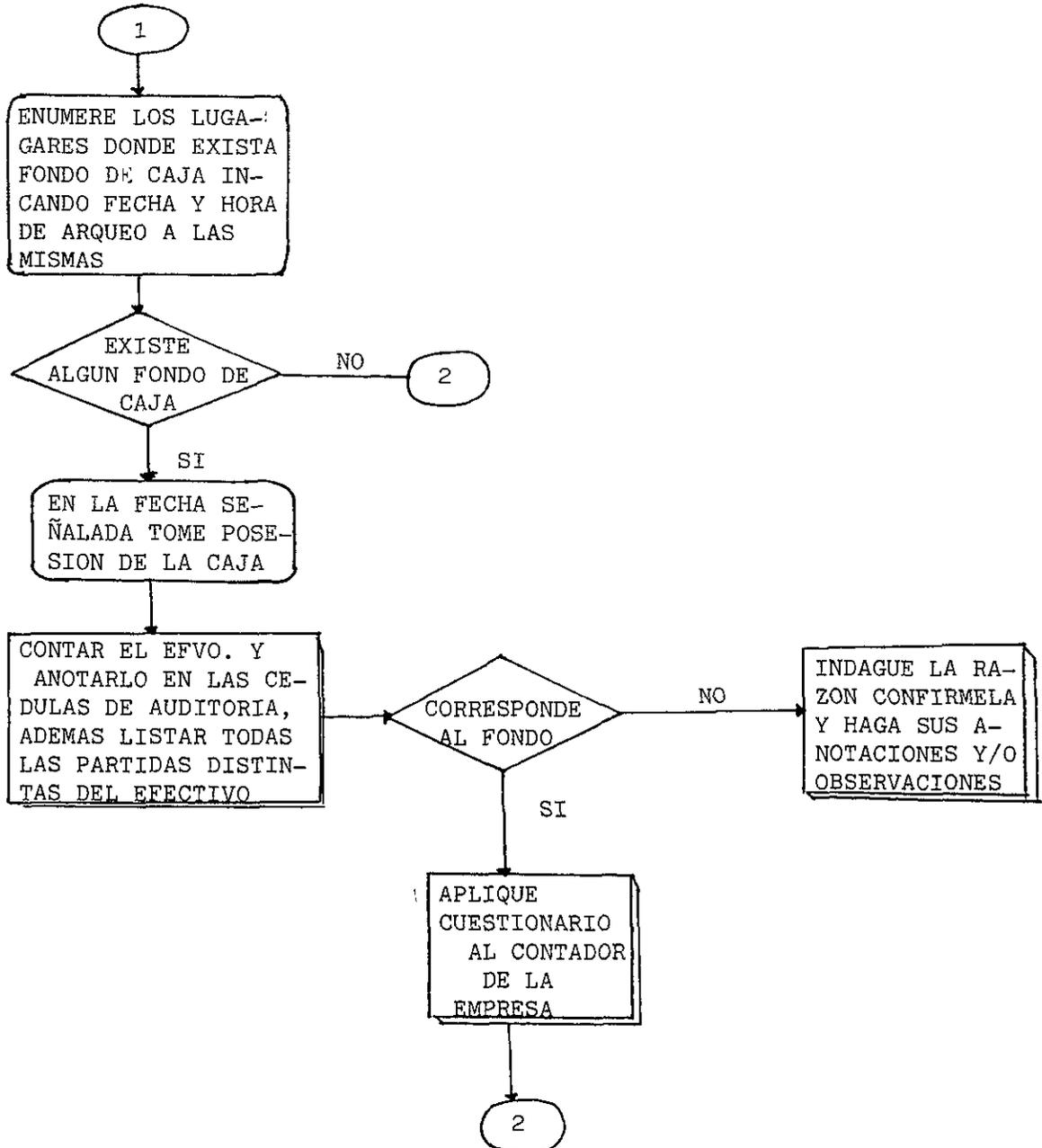
530. POLITICAS Y PROCEDIMIENTOS. El director deberá proporcionarlos por escrito para guiar al personal de auditoría.

540. ADMINISTRACION Y DESARROLLO DEL PERSONAL. El director de auditoría deberá establecer un programa para seleccionar y desarrollar los recursos humanos del departamento de auditoría.

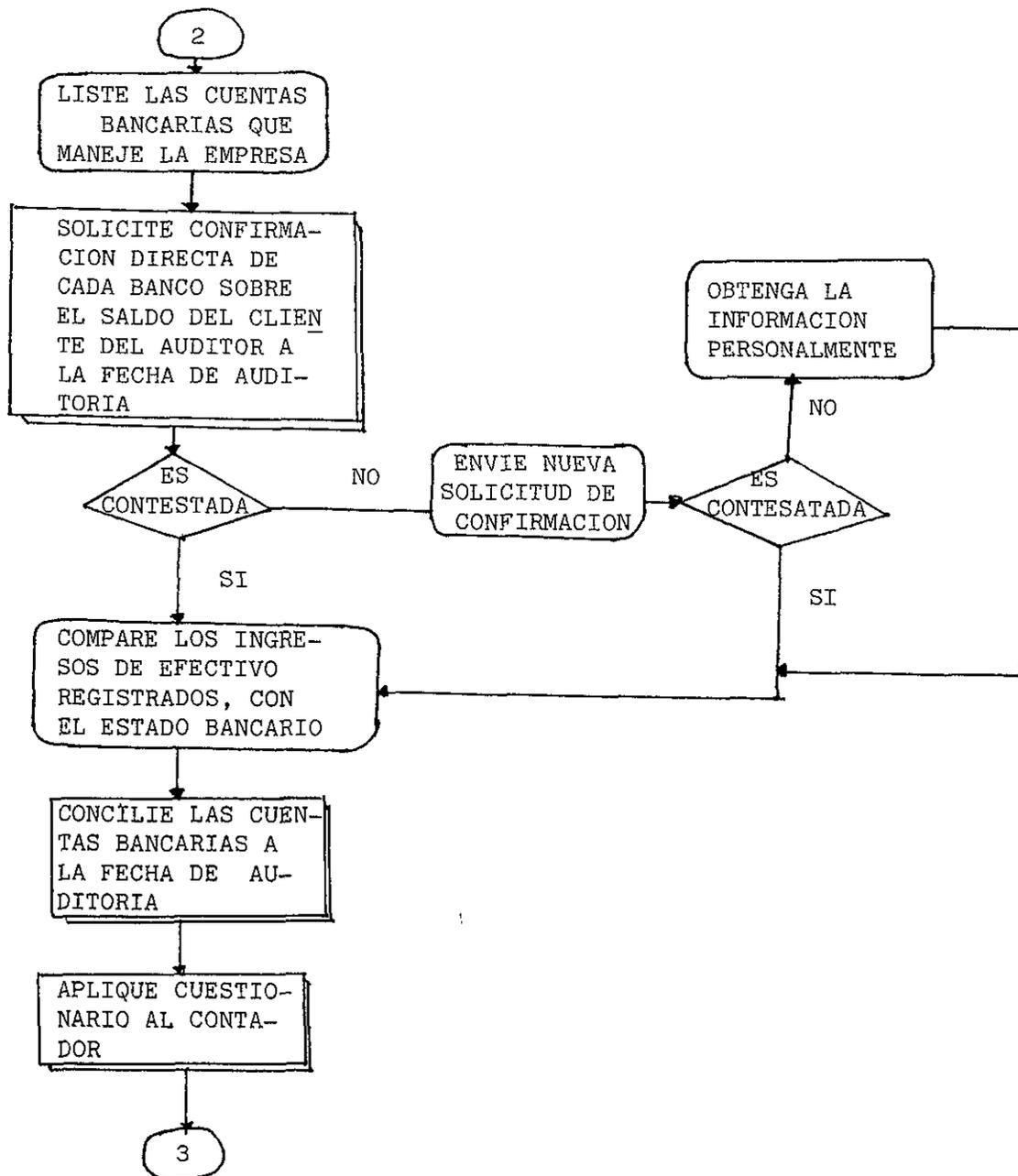
550. AUDITORES EXTERNOS. El auditor deberá coordinar los esfuerzos de auditoría interna y externa.

560. CONTROL DE CALIDAD. El director de auditoría deberá establecer y mantener un programa de control de calidad para evaluar las operaciones del departamento de auditoría interna.

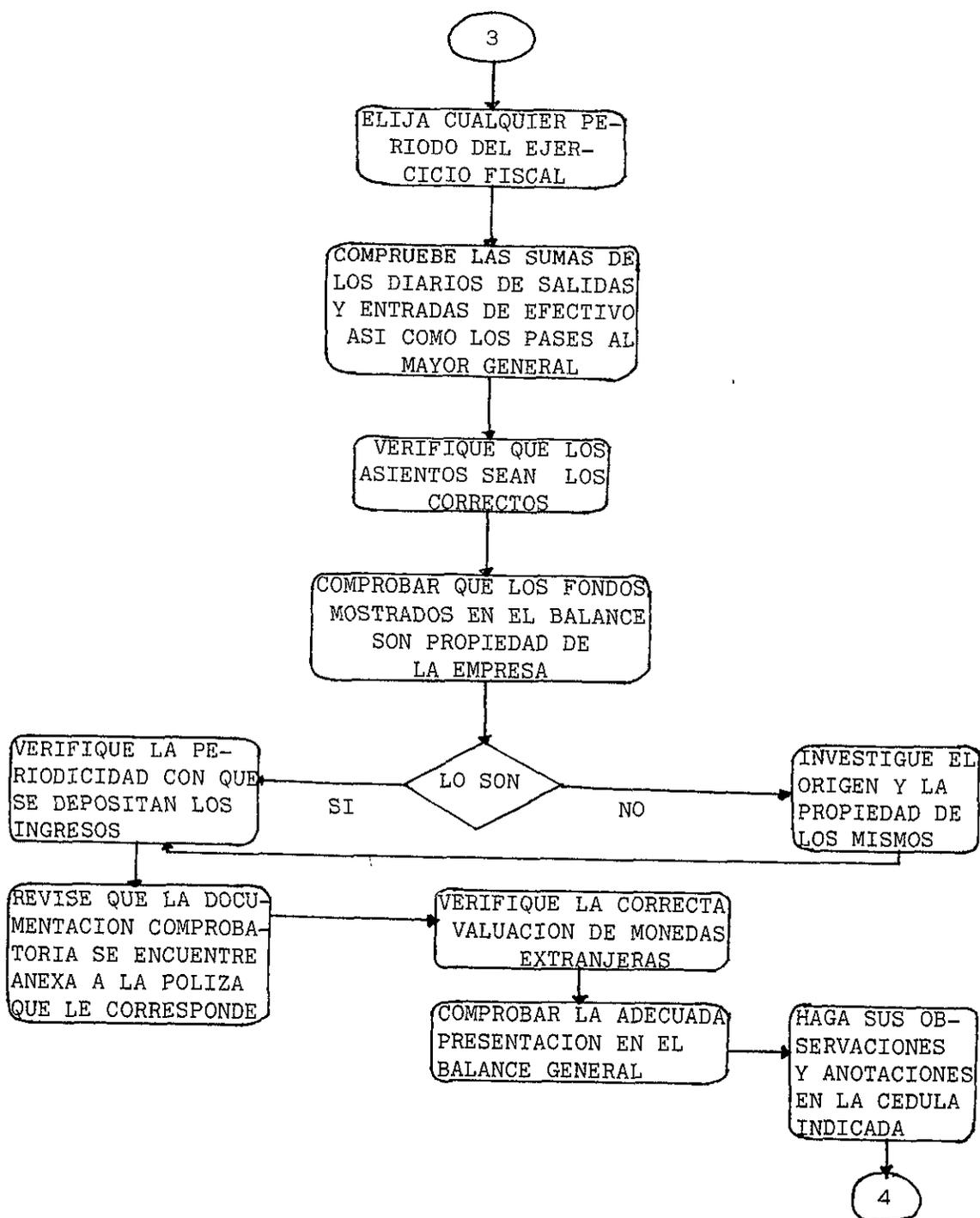
1. CAJA



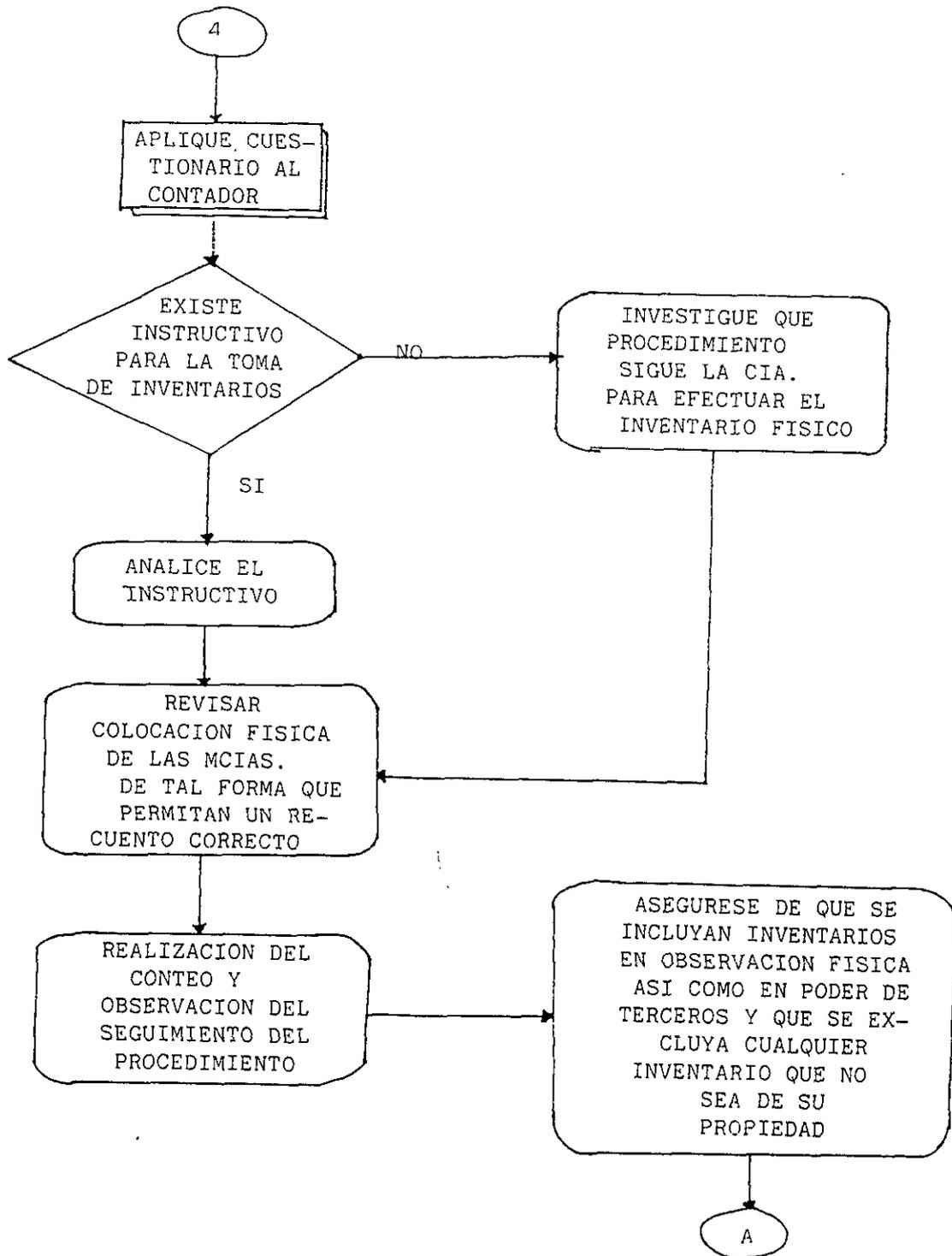
2. BANCOS

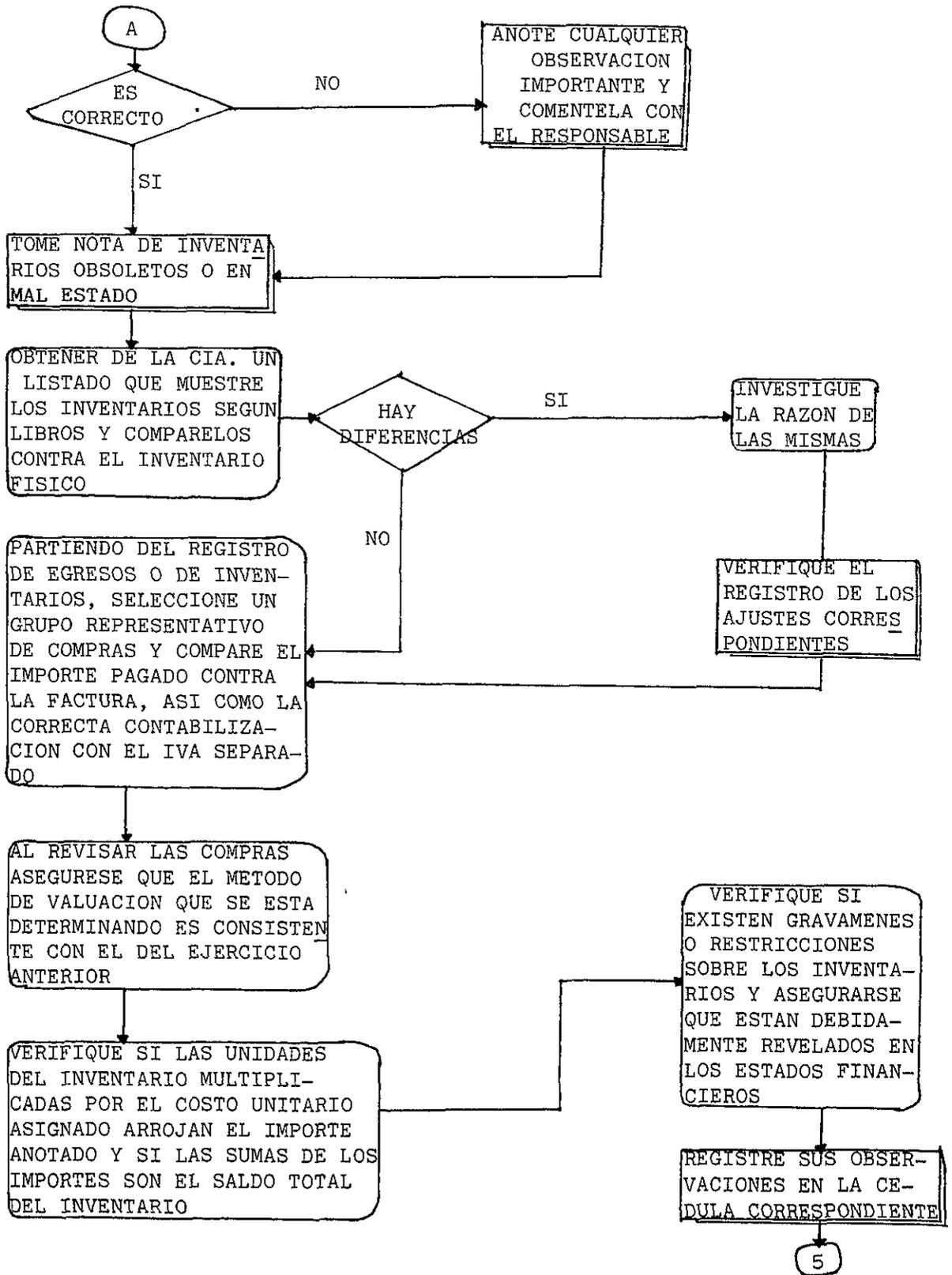


3. APLICABLE A CAJA Y BANCOS

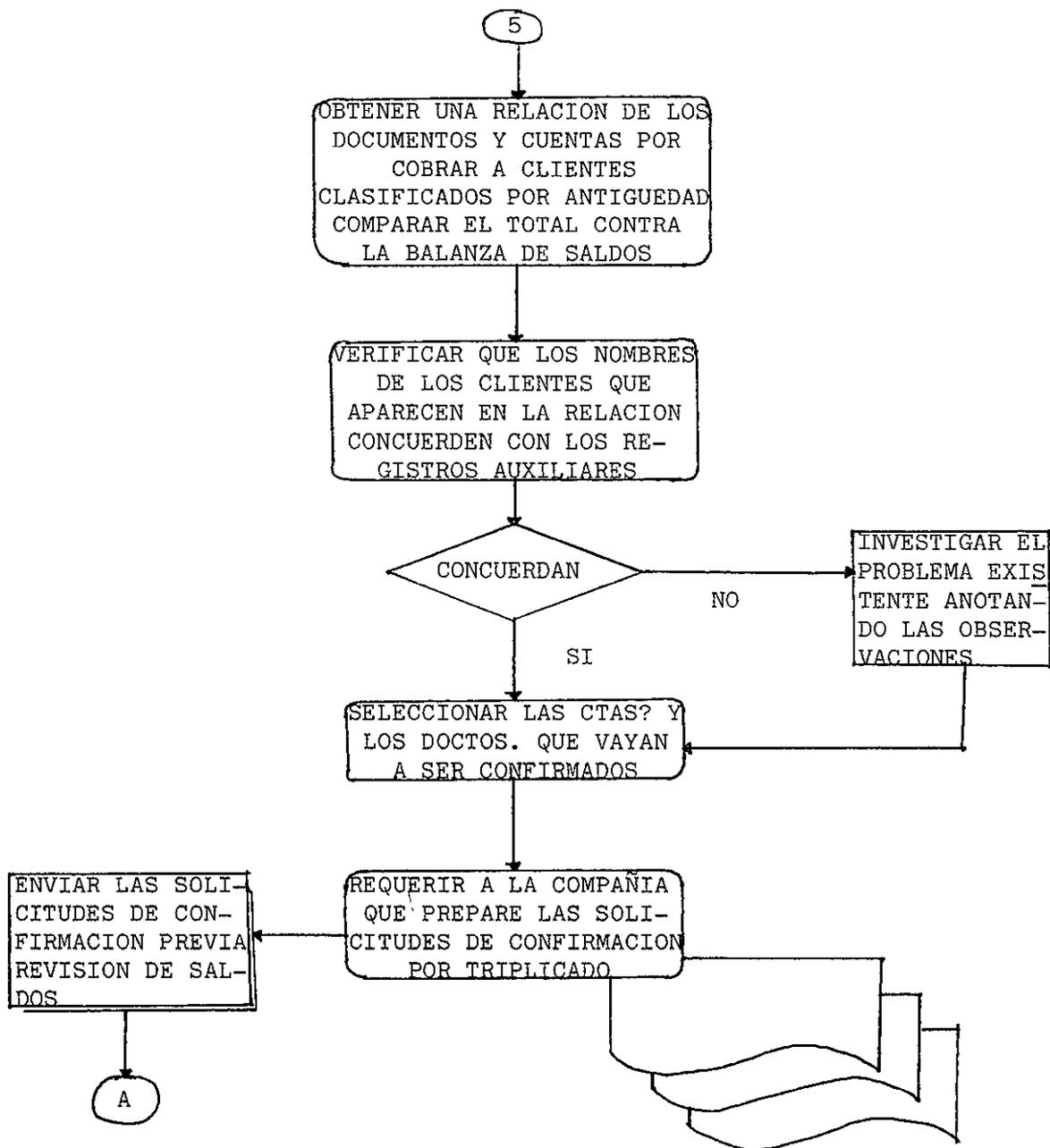


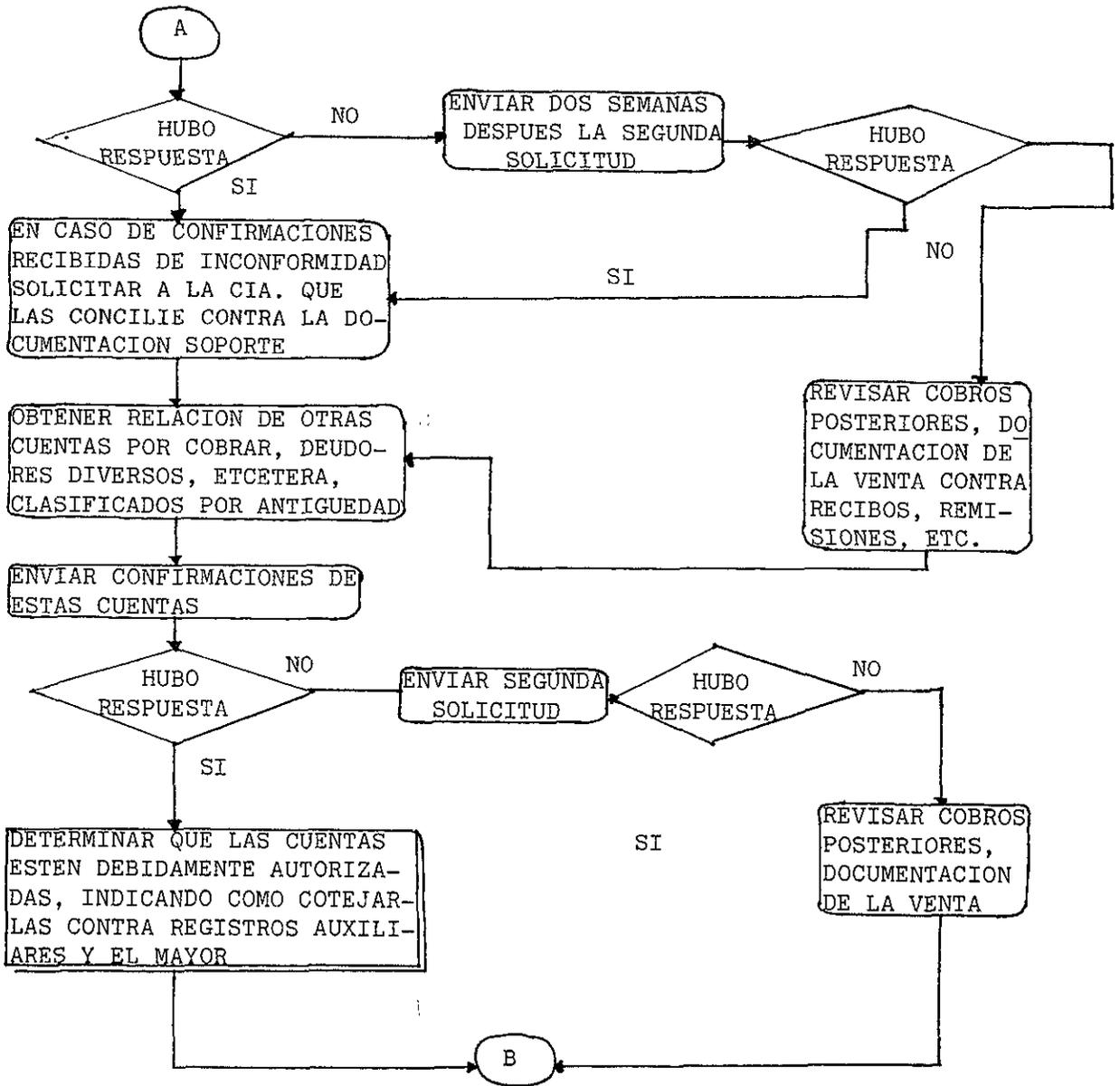
4. INVENTARIOS

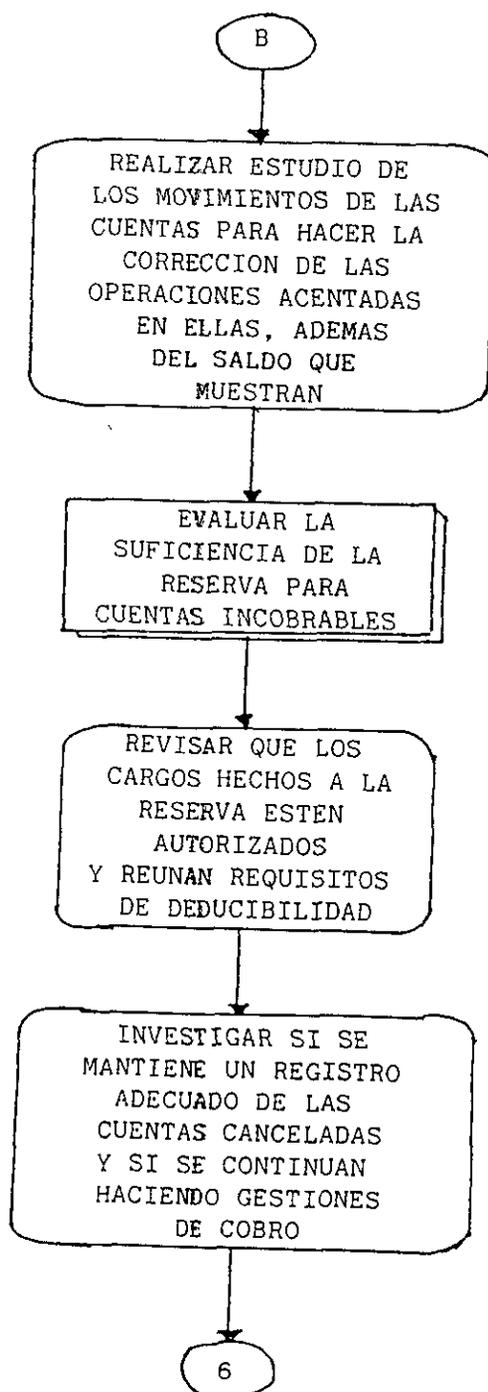




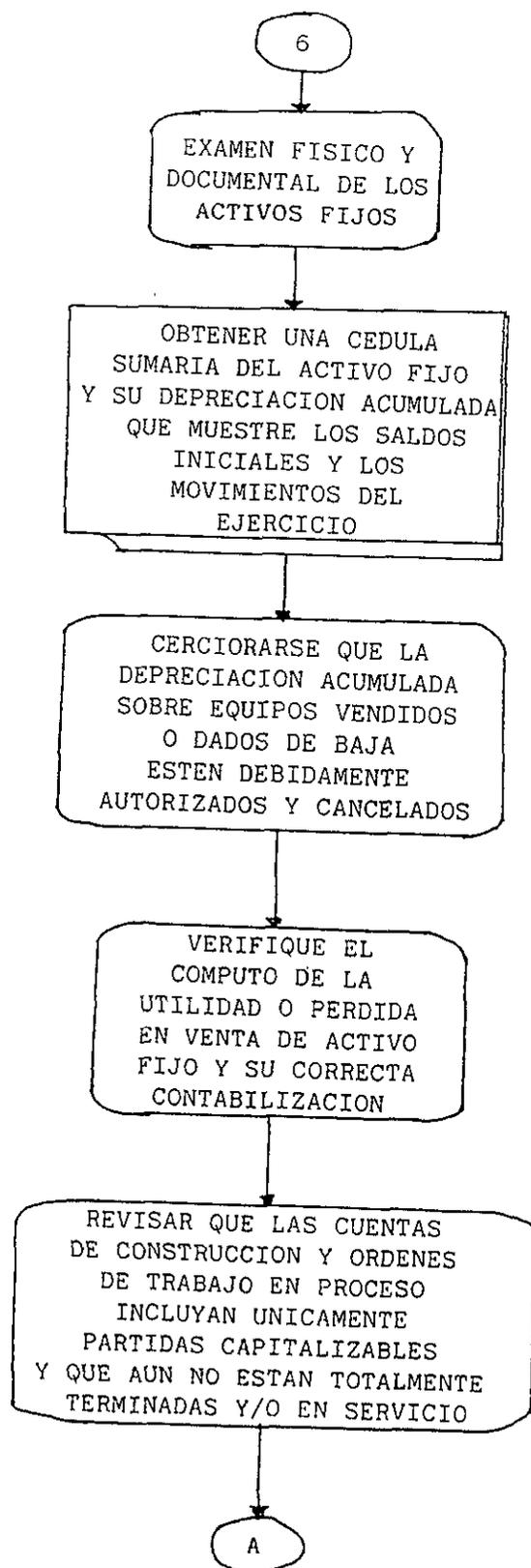
5. DOCUMENTOS Y CUENTAS POR COBRAR

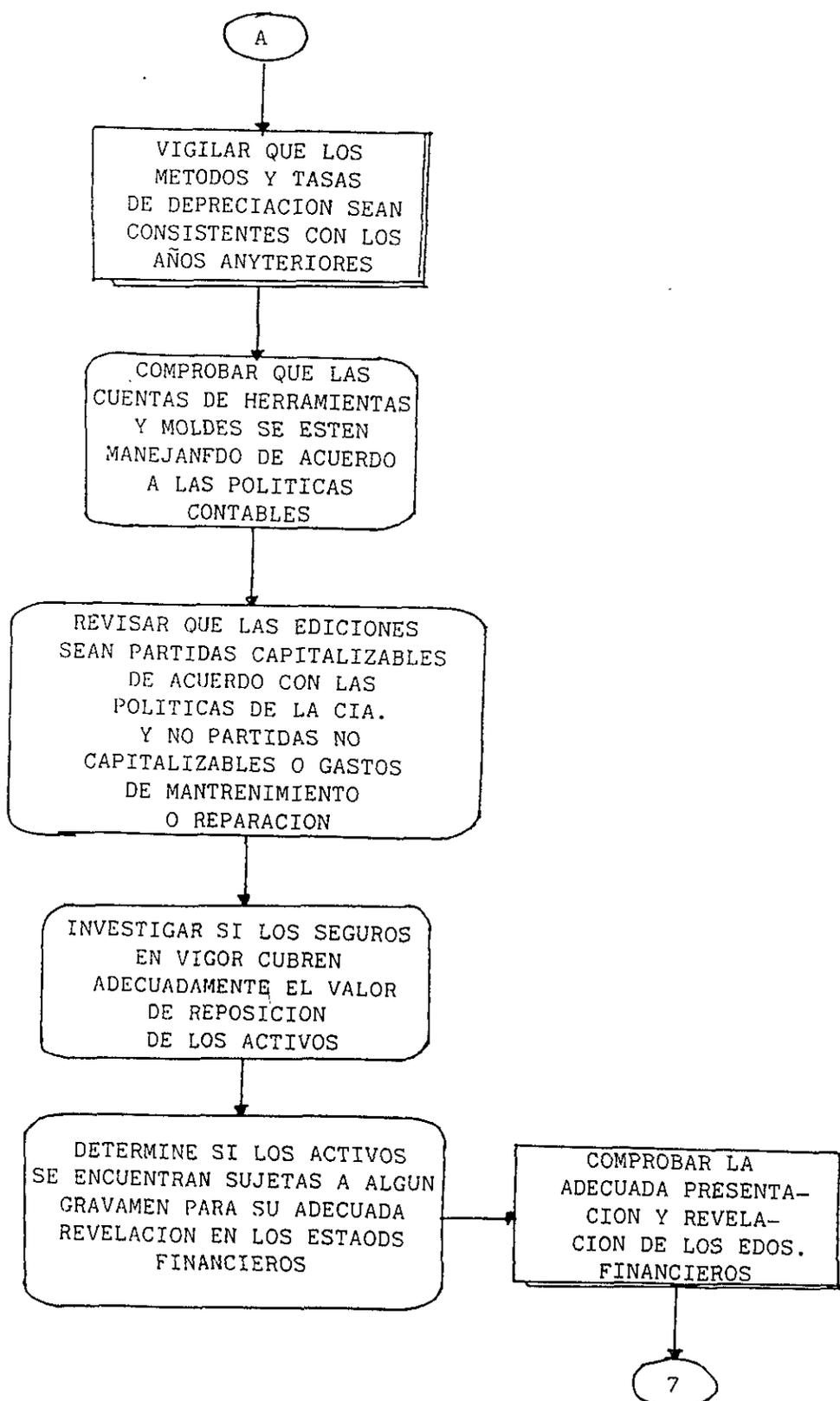




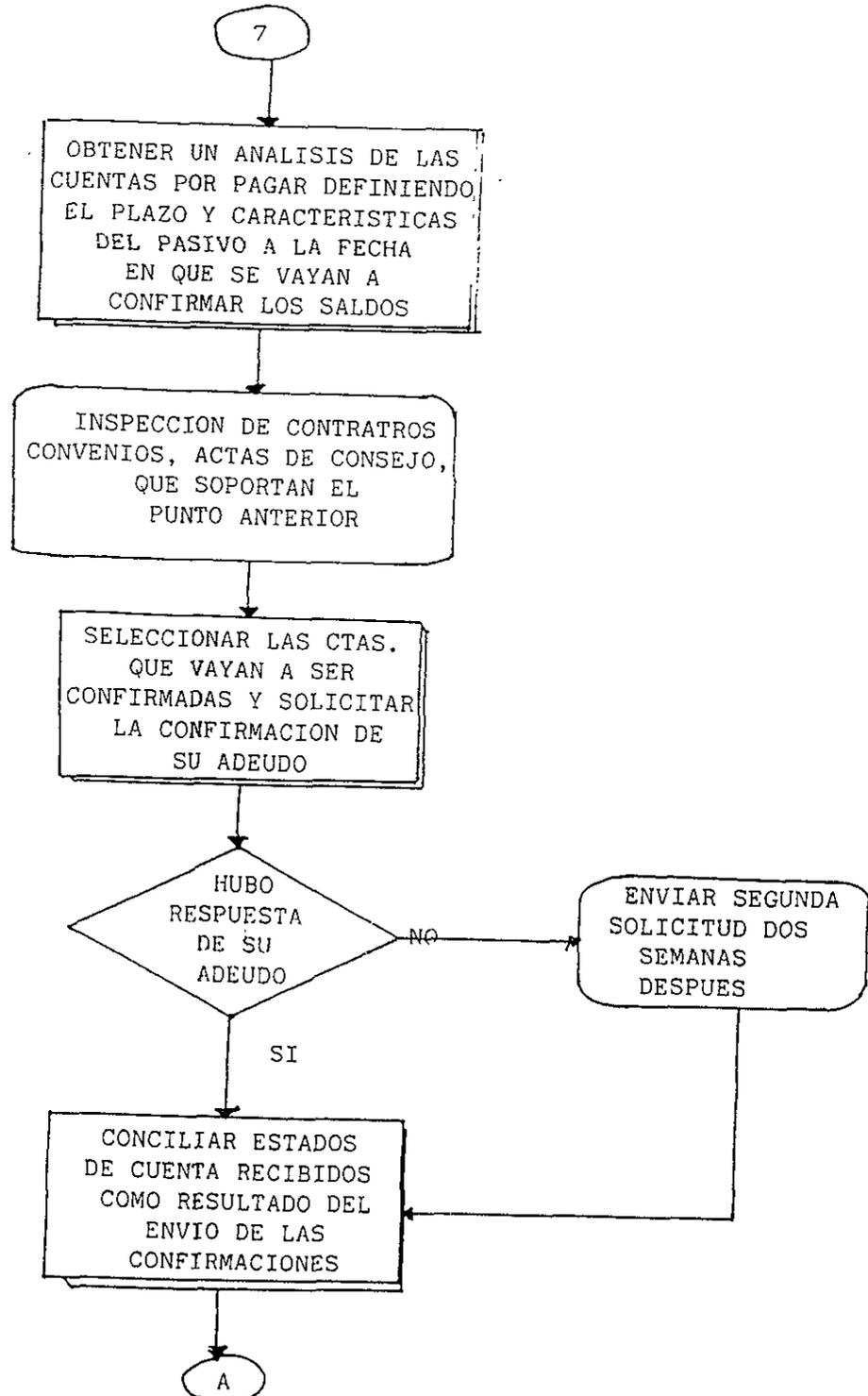


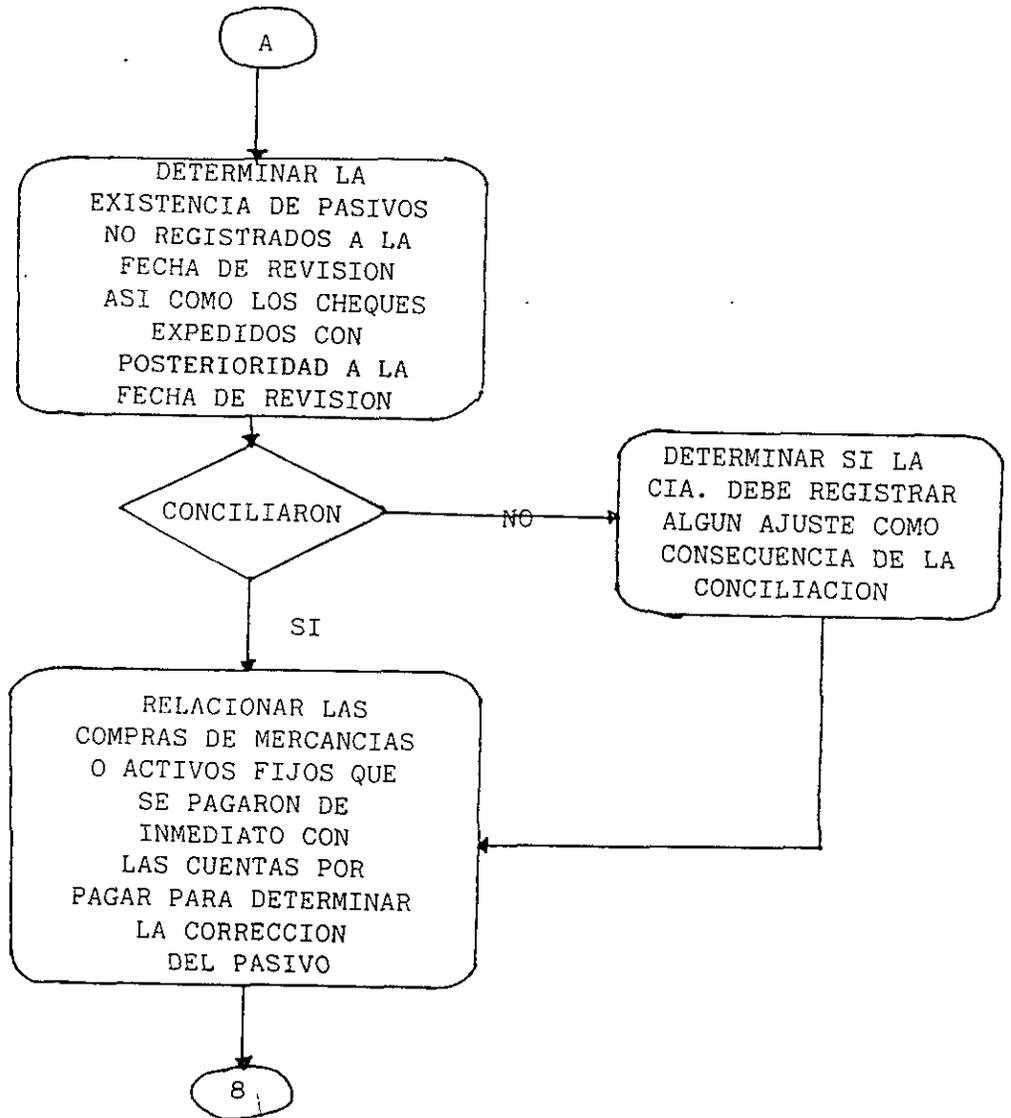
6. ACTIVO FIJO



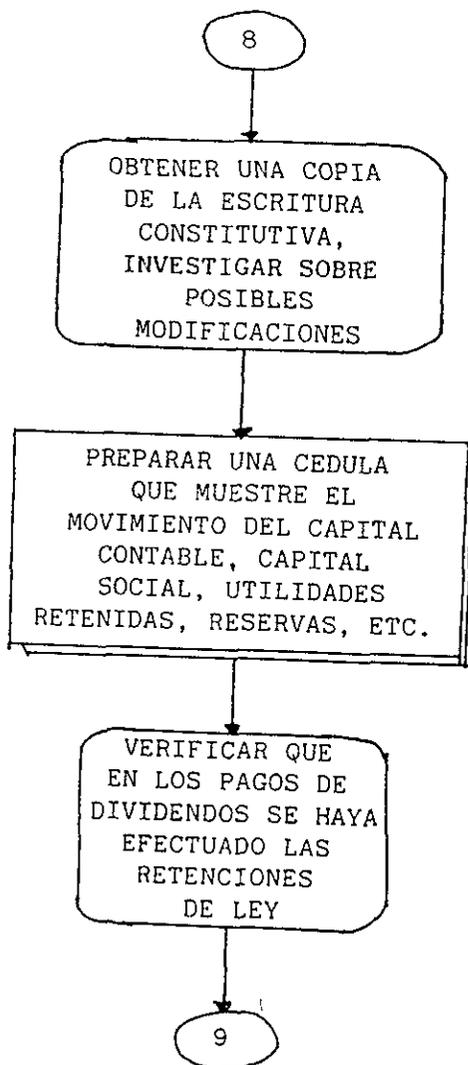


7. CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR

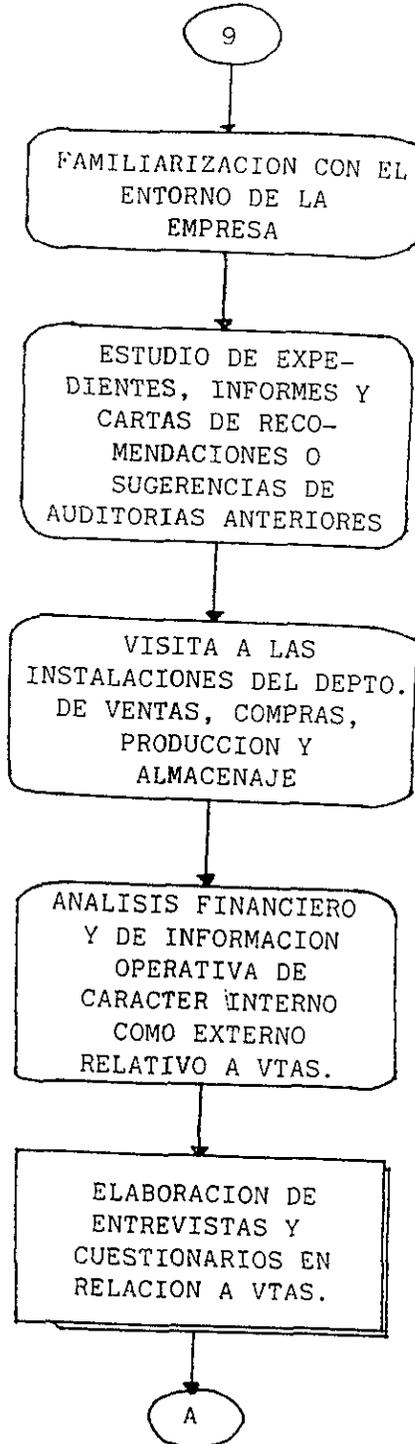


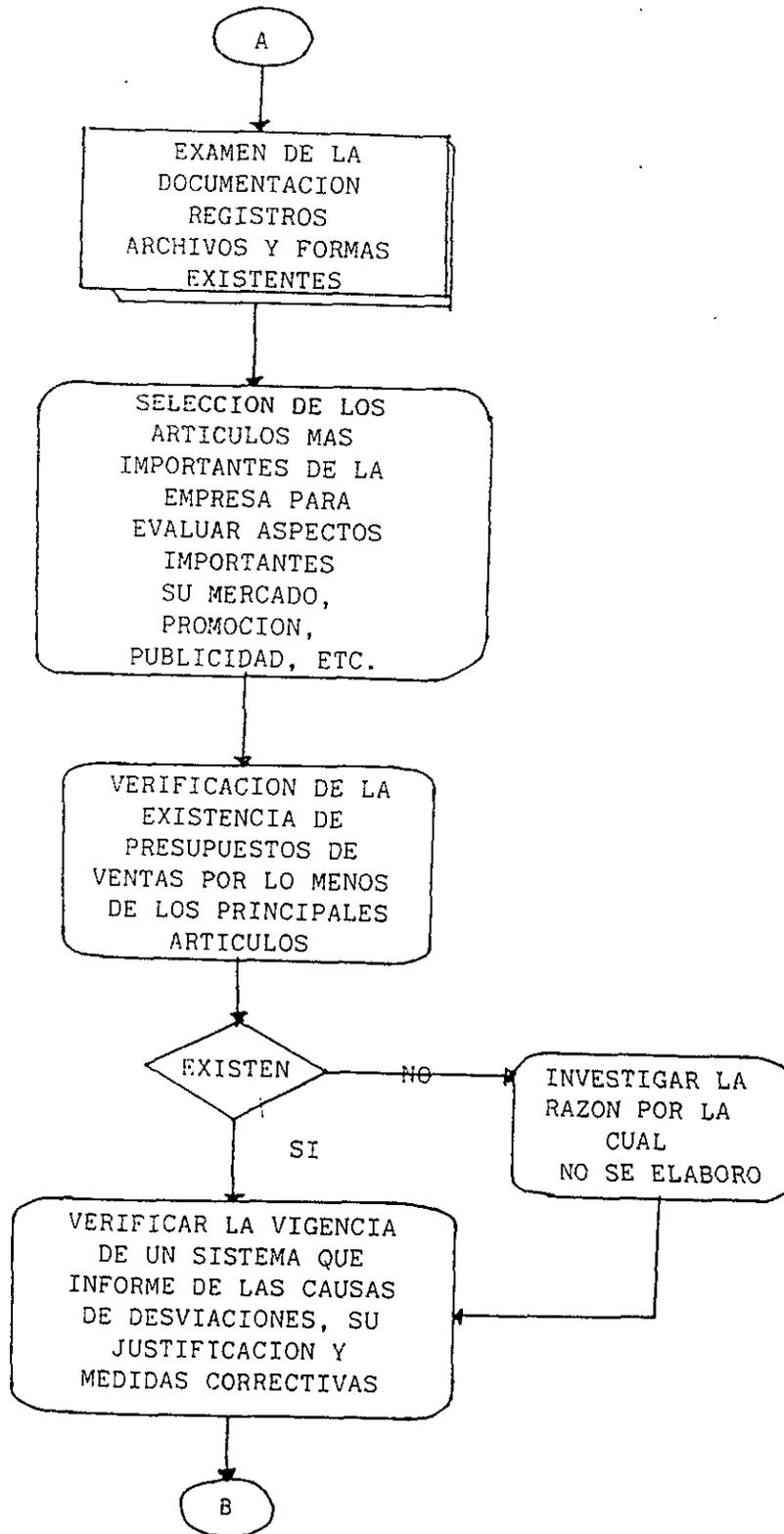


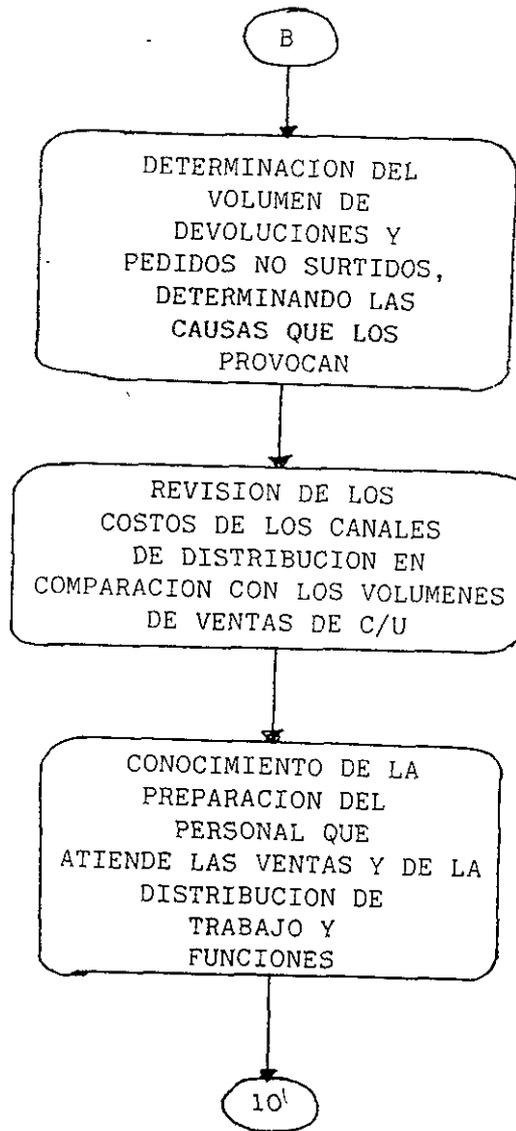
8. CAPITAL CONTABLE



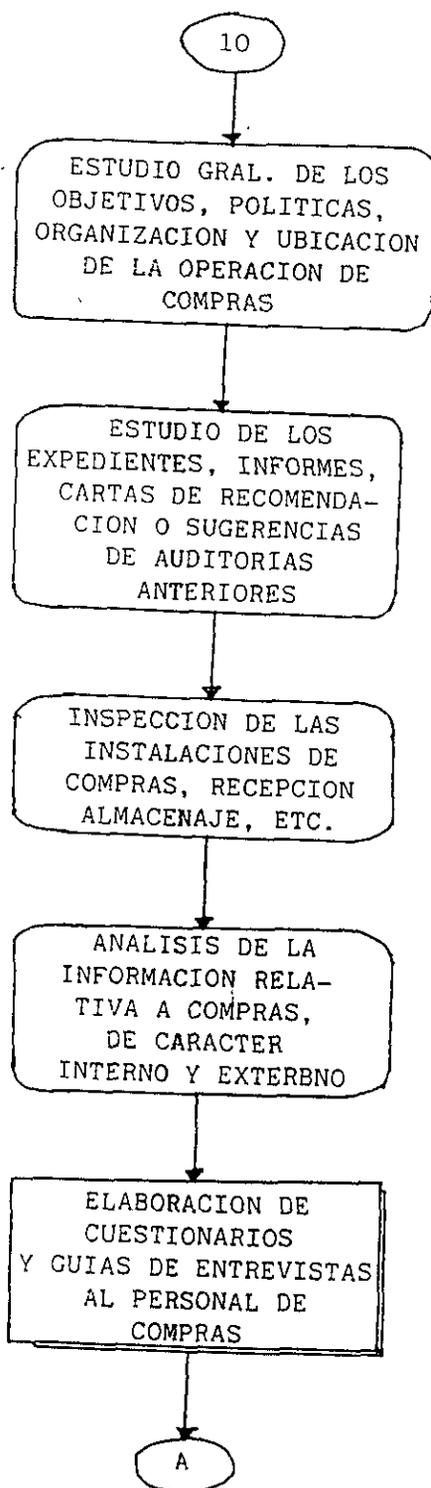
9. VENTAS Y COSTO DE VENTAS

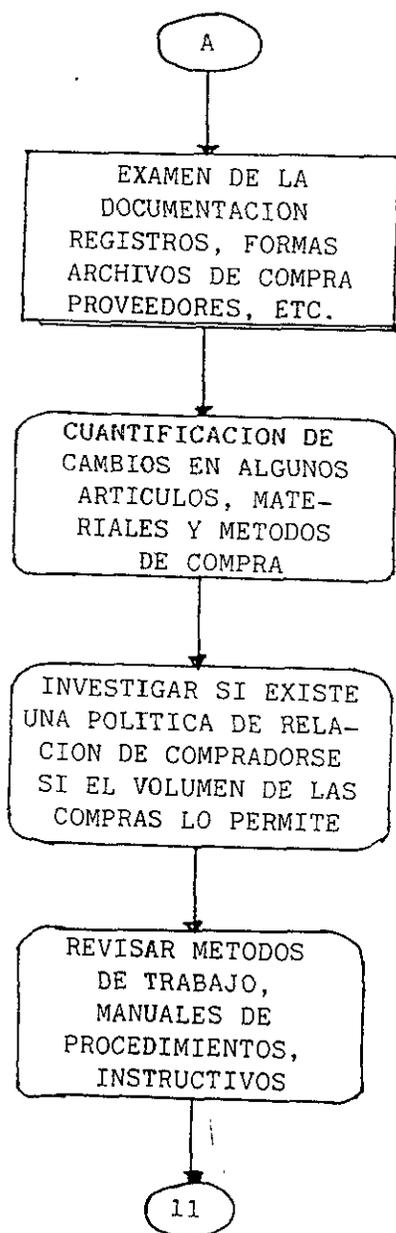




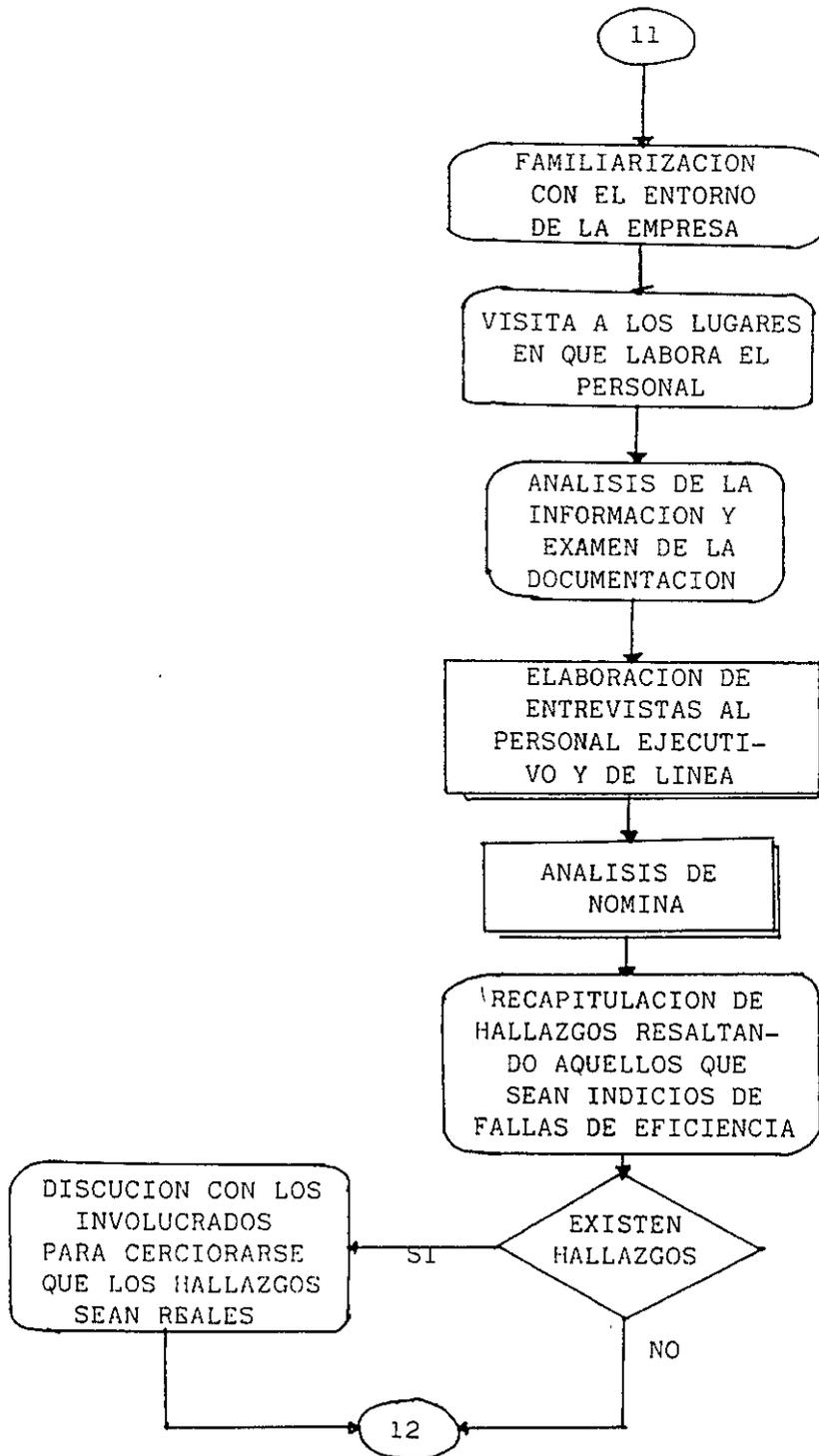


10. COMPRAS

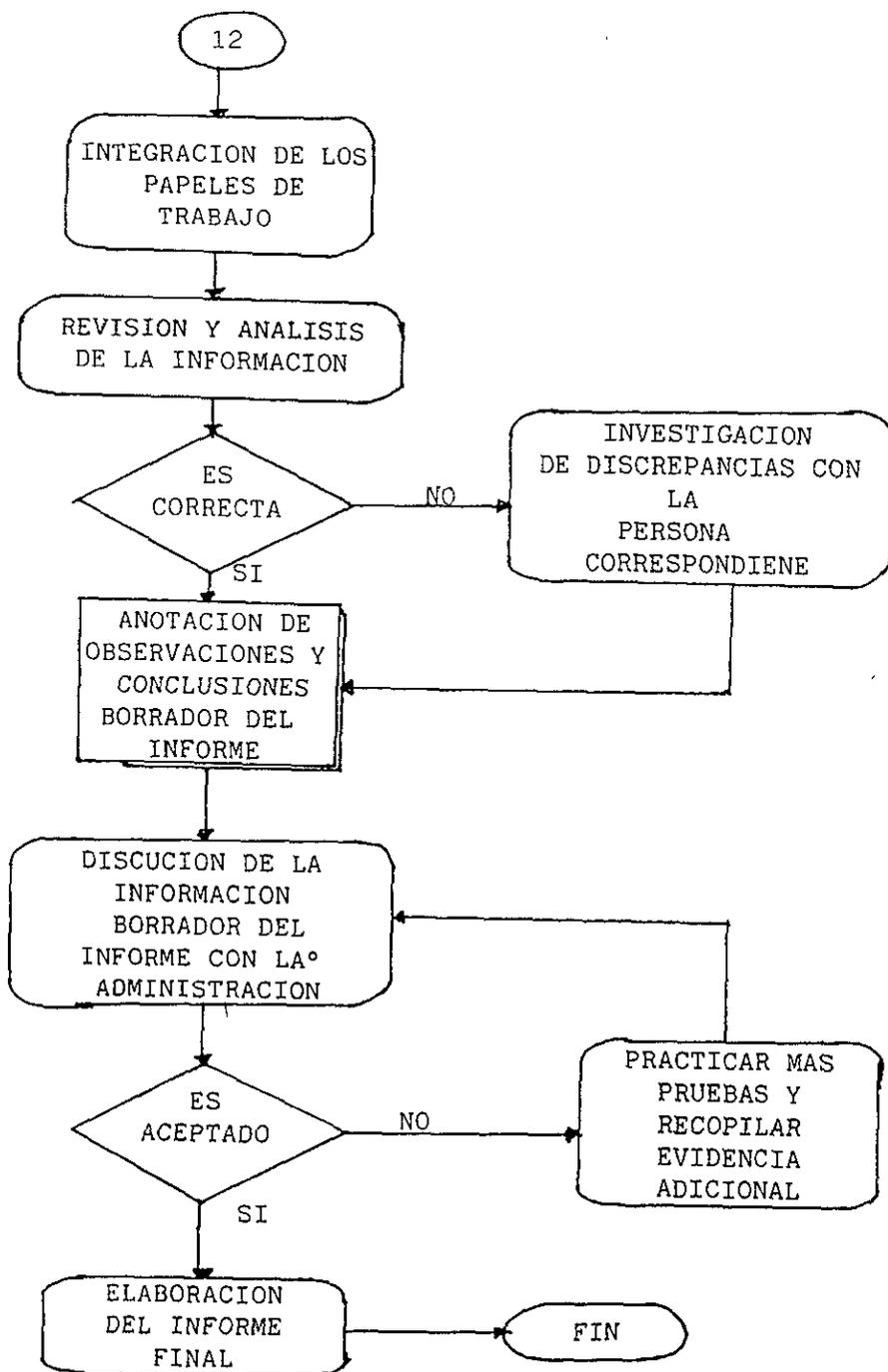




11. RECURSOS HUMANOS



12. ELABORACION DEL INFORME



CAPITULO II

CONTROL INTERNO

2.1 GENERALIDADES

El estudio del control interno consiste en determinar cuáles son los procedimientos establecidos en un sistema que sea sujeto a examen, para lo cual se puede recurrir a métodos tales como el descriptivo, el de cuestionarios y el gráfico. Este análisis debe complementarse con consultas a funcionarios y empleados y con observaciones generales del auditor.

La mayoría de las organizaciones que realizan cualquier tipo de operación suelen llevar algún control, a fin de proteger sus activos, de confiar en sus registros y de operar en forma eficiente. Por ello, actualmente se ha prestado mucha atención a aspectos relacionados con la competencia, inflación, ambientes, etcétera, lo que redundará en un mayor cuidado del control interno.

La última etapa del proceso administrativo es el control, y no por ello es la menos importante. Ya elaborados los planes y objetivos, diseñada la organización, integrados los recursos, constituida la directiva y con comunicaciones ya fluyendo, es cuando **el proceso del control se vuelve imprescindible**, y esto es así porque **se encarga de eliminar el caos (en su caso) y de dar congruencia a la organización, con el fin de alcanzar los objetivos trazados.**

Es fundamental llevar un control estricto y adecuado, pues se aplica en todas las funciones administrativas (planeación, organización, integración de recursos, etcétera), se ejerce en cualquier actividad (ventas, producción, compras, finanzas, por ejemplo) y puede orientarse hacia la cantidad, calidad, costo y tiempo.

2.2 CONCEPTO⁶

La definición de control interno ha ido evolucionando. Al principio, era considerado como el conjunto de métodos para descubrir fraudes y errores; más tarde, fue considerado como el conjunto de métodos o procedimientos que sirven para salvaguardar los activos y para verificar la exactitud de la información financiera.

A través del tiempo y debido a las necesidades que día a día exige la administración de las empresas, el control interno va más allá del espacio financiero. A continuación se mencionan algunas definiciones de algunos autores sobre el control interno.

Santillana González, acorde con el Instituto de Contadores Públicos, señala que el control interno comprende “el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficacia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración”.⁷

Arthur W. Holmes señala que el control interno “lo constituyen los métodos que sigue una compañía para proteger sus activos, para proteger contra la incurrencia de obligaciones inadecuadas, para asegurar la confiabilidad de toda la información financiera y de operación, para juzgar la eficacia de las operaciones, para medir la adhesión a las políticas por la compañía”.⁸

Por su parte, Montgomery señala que el control interno “implica que los libros y los métodos de contabilidad, así como la organización general de un negocio, están de tal manera establecidos que ninguna de las cuentas o procedimientos se

⁶ Véase SANTILLANA GONZALEZ, Juan Ramón, *op. cit.*, nota 5; PERDOMO MORENO, Abraham, *Fundamentos de control interno*, 6ª. ed., México, ECAFSA, 1997, p. 4; INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, *Normas y procedimientos de auditoría*, tomo I, México, 1996.

⁷ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, Boletín E-02, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, y SANTILLANA GONZALEZ, *op. cit.*, nota 5, tomo I, pp. 157 y 158.

⁸ HOLMES, Arthur, *Principios básicos de auditoría*, 7ª. ed., México, CECSA, 1981, pp. 13 y 14-

encuentran bajo el control independiente absoluto de una sola persona, sino por el contrario es complemento del trabajo realizado por otro”.⁹

Manuel Mendivil Escalante dice que el control interno de un negocio “es el sistema de organización, los procedimientos que tienen implantados y el personal con que cuenta”.¹⁰ Asimismo, señala que todos los recursos de la empresa deben estar debidamente estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamentales:

- La obtención de información veraz, confiable y oportuna;
- La protección de los activos de una empresa, y
- La promoción de eficiencia en la operación del negocio.

Abraham Perdomo M. define el control interno como el “plan de organización entre la contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados que adopta una empresa pública, privada o mixta, para obtener información confiable, salvaguardar sus bienes, promover la eficiencia de sus operaciones y adhesión a su política administrativa”.¹¹

Con base en las anteriores definiciones, se puede concluir que:

***El control interno es un plan coordinado de elementos que
constituyen el sistema del negocio.***

Tales elementos son los procedimientos que se tienen implantados, el personal con el que se cuenta, los libros y métodos de contabilidad, las funciones de los empleados, etcétera.

Para lograr la eficiencia se recomienda que dichos elementos se estructuren dentro de un plan organizado, con lo que se lograrían los siguientes objetivos:

⁹ En su obra *Auditoría*, 2ª. ed., México, Editorial Limusa, 1991, p. 66.

¹⁰ MENDIVIL ESCALANTE, Víctor Manuel, *Elementos de auditoría*, 17ª. ed., México, ECAFSA, 1997., pp. 17-19.

¹¹ Cit., nota 6, p. 3.

- ✓ Fomento a la eficiencia operacional.
- ✓ Salvaguarda de los activos.
- ✓ Exactitud y confiabilidad de los registros contables.

2.3 OBJETIVOS

Los objetivos del control interno se pueden resumir de la siguiente forma:

Protección de los activos de la empresa, con el fin de evitar sustracciones, siniestros o situaciones similares que ocasionen el desfaldo de la entidad.

Obtención de información financiera veraz y confiable. Se puede decir que la contabilidad capta las operaciones, las procesa y produce información financiera necesaria para que los usuarios tomen decisiones; todo esto mediante un sistema de control adecuado.

Promoción de la eficiencia en la operación del negocio, la cual incluye la reducción de costos, productividad óptima de todos los recursos y el cumplimiento de las políticas establecidas.

Adherencia de la ejecución de las operaciones con las políticas fijadas por la administración de la empresa.

2.4 ELEMENTOS¹²

Los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones: organización, procedimientos, personal y supervisión.

2.4.1 Organización

Tiene por objeto la agrupación e identificación de las tareas y trabajos a desarrollarse dentro de la empresa. Para ello, se define la responsabilidad y se delega la autoridad adecuadamente, estableciendo una cadena de mando y los más apropiados canales de comunicación. Todo esto, bien estructurado, tiene como fin el logro de los objetivos trazados por la empresa en la forma más eficiente y con el mínimo esfuerzo.

Con el propósito de tener una adecuada estructuración organizacional, se deben tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- **Dirección.** Que se asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en el desarrollo de las operaciones.
- **Coordinación.** Que se adapten las obligaciones y las necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico; que se prevean los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a la asignación de autoridad.
- **División de labores.** Que se defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.
- **Asignación de responsabilidades.** Que se establezcan con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía; asimismo, que se deleguen facultades de autoridad congruente con las responsabilidades asignadas. (El principio fundamental de control interno consiste en que no se

¹² PERDOMO MORENO, Abraham, obra citada, p. 4, y SANTILLANA GONZALEZ, cit. pp. 161-165.

realice transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente asignado para ello; debe, en todo caso, existir constancia de esta aprobación con la posible excepción de actividades rutinarias de menor importancia en que la aprobación claramente puede entenderse como táctica.)

2.4.2 Procedimientos

La existencia del control interno no se demuestra con una adecuada organización, sino que es necesario que sus principios se apliquen mediante técnicas y procedimientos de control que vayan acordes a los planes que se quieren lograr.

- a) **Planeación y sistematización.** Es deseable encontrar en uso un instructivo sobre las funciones de dirección y coordinación. Las operaciones deben preverse y sistematizarse para asegurar el cumplimiento.
- b) **Registro y formas.** Para la correcta tramitación de las operaciones se debe contar con registro completo y correcto de los activos, pasivos, productos, gastos y formas adecuadas.
- c) **Informes.** Con el objeto de que la dirección esté en condiciones de tomar decisiones, es indispensable que cuente con información de lo que está aconteciendo.

2.4.3 Personal

La efectividad de un sistema de control interno depende en gran parte del personal, pues no sólo basta con que se trate de una organización sólida que cuente con procedimientos adecuados para lograr los objetivos, sino que es necesario contar con el personal entrenado para comprender el juicio personal de cada uno de ellos.

Lo anterior se puede comprender mejor tomando como ejemplo las suplencias, es decir, cuando un empleado toma sus vacaciones, debe existir siempre alguien que realice sus tareas, con el fin de evitar el encubrimiento de fraudes y otras irregularidades. En consecuencia, la rotación del personal es aconsejable, así como también se recomienda que las personas que ocupen puestos de responsabilidad estén afianzadas.

Existen cuatro elementos básicos que se deben considerar con relación al personal: entrenamiento, eficiencia, moralidad y retribución.

- **Entrenamiento.** Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal de la empresa.
- **Eficiencia.** El interés de la empresa por medir y atender la eficiencia supera al personal.
- **Moralidad.** Es obvio que es una de las columnas sobre las que se soporta el control interno, ya que los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal son refuerzos importantes al control.
- **Retribución.** Es indiscutible que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor para lograr los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia que en hacer planes para defraudar la empresa.

2.4.4 Supervisión

Es necesaria la constante vigilancia de los anteriores elementos del control interno; de lo contrario, las medidas del mismo resultan inútiles y pueden desviarse las políticas prescritas por la dirección.

2.5 ESTRUCTURA¹³

Esta se refiere a las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

Sus elementos son: el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control.

2.5.1 Ambiente de control

Representa la combinación de factores que afectan las políticas de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles.

Tales factores son:

- Estructura organizacional de la entidad.
- Funcionamiento del consejo de administración y de sus comités.
- Métodos para asignar la responsabilidad y la autoridad.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal.
- Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad.

La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.

¹³ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, *Normas y Procedimientos de auditoría*, 16ª. ed., tomo I, México, boletín 3050, párrafos 5-14, 1996.

2.5.2 Sistema contable

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

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

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

2.5.3 Procedimientos de control

Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituyen los **procedimientos de control**, los cuales persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de organización y del procesamiento de las transacciones.

Entre los **principales objetivos** a lograr a través de estos procedimientos, se pueden mencionar los siguientes:

- ✓ La debida autorización de transacciones.
- ✓ La adecuada segregación de funciones y responsabilidades.

- ✓ El diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de operaciones.
- ✓ El establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan los activos.
- ✓ Las verificaciones independientes de la actuación de otros y la adecuada evaluación de las operaciones registradas.

Tales procedimientos también pueden estar integrados por factores específicos del ambiente de control y del sistema contable, como: **el tamaño de la entidad, las características de la industria en la que opera, la organización de la empresa, la naturaleza del sistema contable y de las técnicas de control establecido, los problemas específicos del negocio, los requisitos aplicables de carácter legal.**

Con respecto a la estructura del control interno, se puede decir que:

Su efectividad está sujeta a limitaciones tales como: malos entendidos de instrucciones, errores de juicio, descuido, distracción, fatiga personal, omisión de ciertas políticas y procedimientos por parte de la gerencia, etcétera.

2.6 PRINCIPIOS¹⁴

- La fijación de responsabilidad debe estar claramente establecida, constar por escrito y recaer en personas específicas.
- Las funciones como autorización, registro y custodia, deben recaer en personas diferentes.
- La operación en su totalidad no deberá recaer en una sola persona, con el fin de evitar la posibilidad de errores o fraudes.

¹⁴ PERDOMO Moreno, Abraham, obra citada, nota 6, pp. 4 y 5.

- El personal contratado deberá contar con el nivel profesional adecuado y experiencia práctica.
- La operatividad de la entidad deberá estar sujeta a la aplicación de pruebas selectivas, con el propósito de verificar su eficiencia y eficacia.
- La rotación de personal permite detectar errores en la rutina que llegan a ser imperceptibles.
- Utilizar fianzas para el personal que maneja recursos financieros y materiales, a fin de proteger la entidad de pérdidas de su patrimonio.
- Usar manuales o instructivos que permitan delimitar obligaciones y responsabilidades.
- Los formatos utilizados por la entidad deberán estar prenumerados para su debido control.
- El manejo de efectivo se debe realizar a través de un fondo fijo de caja y debe ser utilizado para desembolsos o gastos menores.
- La contabilidad tiene como premisa fundamentalmente la partida doble que constituye una ayuda para el control interno.
- Los ingresos deben ser depositados en un plazo no mayor a 24 horas.
- La utilización de las cuentas debe estar en función del monto de recursos que maneja la entidad.
- Dualidad o plurilateral de personal en cada operación, es decir, cuando menos dos personas deben intervenir en cada operación.
- Ninguna persona debe tener acceso a los registros contables que controla la actividad de la empresa.
- El trabajo de empleados será de complemento y no de revisión.
- La función de registro de operaciones será exclusiva del departamento de contabilidad.

2.7 FUENTES DE INFORMACION PARA REVISAR EL CONTROL INTERNO

- Gráficas de organización, mostrando líneas de autoridad y separación de responsabilidades.
- Catálogo o instructivo de cuentas, mostrando la finalidad y el uso, así como el contenido autorizado de cada cuenta.
- Los manuales de métodos y procedimientos que describen las prácticas aprobadas que deberán seguirse en todas las fases de operaciones.
- La descripción de los puestos detallando el alcance de las actividades y responsabilidades para clasificaciones ocupacionales específicas, tales como facturistas, cajero, etcétera.
- Entrevistas con funcionarios y supervisores.
- Discusiones con el personal del cliente. *El auditor, evidentemente, deberá mantener una actividad de dignidad e integridad profesional; no deberá animar a los empleados a que critiquen a sus supervisores, sino deberá tratar, en forma adecuada, de obtener una valiosa información respecto a las actividades desempeñadas por el personal que opera en todas las categorías.*
- Los informes, papeles de trabajo de auditoría interna, la revisión crítica del trabajo efectuado por los auditores internos, *representan un paso de gran importancia en la evaluación del control interno por parte del auditor interno.*
- La observación personal de los registros contables, formas de documentos, equipo mecánico y todos los demás medios para el registro de las operaciones y el proceso de información financiera y de operación.
- Visita a las plantas y oficinas. *El auditor necesita adquirir, mediante una observación personal, conocimiento de las instalaciones, del flujo de las*

operaciones, del personal, de los materiales y de la organización en general de la empresa.

- Verificación de las operaciones específicas siguiendo los registros desde su punto de iniciación hasta el de su terminación.
- Papeles de trabajo e informes de auditoría de exámenes efectuados en años anteriores. *Cuando el auditor es contratado para intervenciones sucesivas, él, naturalmente, utiliza toda la información relativa a control interno, contenida en los papeles de trabajo de auditoría y en el archivo permanente.* Sus investigaciones deberán profundizar en aquellas áreas en las que existieron problemas de control en años anteriores.

CAPITULO III

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

3.1 GENERALIDADES

Una de las funciones de la auditoría consiste en verificar que los procedimientos implantados en una organización se cumplan en forma adecuada; esto, con el fin de que el sistema de control interno cumpla con su objetivo. Para ello es de suma importancia la evaluación que realice el auditor, considerando que la misma *“es la impresión que se fija en la mente el auditor respecto de si el control interno es bueno o defectuoso, es decir, si permite la consecución plena de sus objetivos o no”*.¹⁵

Al evaluar el control interno, el auditor deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones y establecer el alcance de su trabajo con relación a las condiciones encontradas. Si las fallas son graves, y el auditor no logra suplir esa limitación de una manera práctica, deberá abstenerse de opinar sobre los estados financieros.

3.2 CONCEPTO

Para Arthur Holmes, la evaluación de un sistema de control interno “constituye la base para determinar la extensión de las pruebas al revisar las transacciones financieras”.¹⁶

¹⁵ MENDIVIL ESCALANTE, Víctor Manuel, *Elementos de auditoría, cit.*, nota 10, p. 49.

¹⁶ *Obra citada* en la nota 8, p. 35.

Por su parte, Perdomo Moreno define la evaluación como “la estimación cualitativa personal y relativa de procesos, rutinas y áreas, acerca de la efectividad de los métodos adoptados por una empresa, con el objeto de asegurar la veracidad de su información y protección de su patrimonio”.¹⁷

Santillana González señala que la evaluación “es la determinación del grado de confianza que va a depositar el auditor en el control interno para que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría”.¹⁸

Concluyendo, se puede decir que:

La evaluación del control interno es la valoración que se da a los procedimientos para analizar la estructura organizacional de una empresa.

3.3 OBJETIVO

El estudio y evaluación del control interno se efectúan con el fin de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere; para ello:

“El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirva de base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a depositar a los procedimientos de auditoría”.¹⁹

¹⁷ Obra cita en la nota 6, p. 211.

¹⁸ Obra citada, nota 6, p. 157.

¹⁹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, obra citada, nota 13.

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

Por otra parte, el auditor deberá comunicar las debilidades o desviaciones del control interno del cliente.

3.4 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

No existe un procedimiento estándar establecido por el contador público para el estudio y evaluación del control interno, pues la forma varía conforme a las características específicas de cada trabajo; sin embargo, la correcta evaluación del control interno proporciona un ahorro en tiempo y esfuerzo, ya que le permite dirigir su atención a los aspectos de la entidad que más requieran su revisión.

El grado de eficiencia del control interno determinará la oportunidad, alcance y extensión de la auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos²⁰ señala que al estudiar y evaluar el control interno de una empresa se deben seguir los siguientes pasos:

Primero: Considerar los tipos de errores o irregularidades potenciales que puedan existir.

Segundo: Determinar las técnicas de control existentes que puedan prevenirlos o detectarlos.

Tercero: Revisar si las técnicas de control existentes realmente se están cumpliendo.

Cuarto: Evaluar el defecto de cualquier debilidad debida a la falla o a la inobservancia de controles preventivos o detectores.

²⁰ **Obra citada, nota 13.**

Quinto: Definir la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse.

Sexto: Valorar los resultados obtenidos.

3.5 METODOS DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

¿Cómo se estudia y evalúa el control interno?

La tradición académica y la práctica profesional han establecido los siguientes métodos para el estudio y evaluación del control interno:

3.5.1 Método de cuestionarios

Este método consiste en el empleo de cuestionarios previamente elaborados, donde se plantean los puntos que integran los elementos básicos del control interno, los cuales incluyen preguntas respecto a cómo se efectúa el manejo de las operaciones y quién tiene a su cargo las funciones.

Los cuestionarios son formulados de tal forma que las respuestas afirmativas indican la existencia de una adecuada medida de control, mientras que las respuestas negativas señalan una falla o debilidad en el sistema establecido.

Estas preguntas serán contestadas por la persona encargada para ello, ya sea auditor, contador o funcionario. También se puede utilizar la observación de los procesos, rutinas, áreas y manifestaciones de la empresa.

3.5.2 Método descriptivo

Como su nombre lo indica, este método consiste en la descripción de las actividades y procedimientos utilizados por el personal en las diversas unidades administrativas que conforman la entidad, haciendo referencia a los sistemas o registros contables relacionados con esas actividades y procedimientos.

La descripción debe realizarse de tal manera que se siga el curso de las operaciones en todas las unidades administrativas que intervienen.

Así pues, el método descriptivo es aquel que se realiza en forma escrita y detallada sobre los procesos, rutinas y medidas, clasificados por actividades, departamentos, funcionarios y registros de la empresa.

3.5.3 Método gráfico

Por medio de cuadros y gráficas, este método señala el flujo de las operaciones a través de los puestos y lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control para el ejercicio de las operaciones.

Este método permite detectar con mayor facilidad puntos y aspectos donde se encuentran debilidades de control. Para ello, se requiere mayor inversión de tiempo por parte del auditor en la elaboración de los flujogramas y habilidad para realizarlos.

En la práctica, resulta más conveniente el empleo mixto de los tres métodos, pues de este modo se logran resultados más completos y se soportan mejor las conclusiones.

3.6 METODOLOGIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO ²¹

- **Comprensión suficiente de cada uno de los elementos de la estructura del control interno**

Esta comprensión deberá incluir conocimientos para el diseño de políticas, procedimientos y registros relevantes y evidencia de que la entidad los ha puesto en marcha.

²¹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, *obra citada*, nota 13, y PERDOMO MORENO, Abraham, *obra citada*, nota 6, pp. 249-263.

- **Documentación que dependerá del grado de profundidad que pretenda, tomando en consideración el tamaño y complejidad de la estructura organizacional de cada empresa en particular**

La documentación de la comprensión incluye una conclusión global en cuanto a la influencia del ambiente de control, así como una descripción de los factores que llevan a dicha conclusión. Esta documentación debe incluirse en los papeles de trabajo del auditor.

- **Evaluación de riesgos**

Permite al auditor emitir su juicio profesional acerca de la posibilidad que existan declaraciones incorrectas de los estados financieros.

Una vez que se ha adquirido una adecuada comprensión de la estructura del control interno, y se haya documentado apropiadamente en los papeles de trabajo, se estará en condiciones de definir la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría que se llevarán a cabo.

La evaluación del control interno es una etapa clave del trabajo de auditoría, en la cual el juicio del auditor juega un papel relevante, al decidir si su comprensión del sistema contable, del ambiente y de las técnicas de control le permiten prevenir o descubrir errores o irregularidades importantes que pueden afectar los estados financieros de la entidad. Con respecto a las técnicas de control, es necesario mencionar que son fundamentales para el logro total o parcial de los objetivos de control de cada ciclo.

- **Diseño de pruebas de auditoría**

Una vez efectuada la evaluación del control interno, el auditor podrá diseñar, en forma congruente con la misma, pruebas sustantivas y de cumplimiento que le permitan emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la empresa.

- **Pruebas de cumplimiento**

Representan la comprobación de que una o más técnicas de control interno estaban en operación durante el período auditado.

- **Pruebas sustantivas**

Se caracterizan esencialmente porque están diseñadas para llegar a una conclusión con respecto a un saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los flujos que se reflejan en el saldo.

Estas pruebas incluyen técnicas tales como: confirmaciones, observación física, cálculo, inspección, investigación, etcétera.

- **Programa de auditoría**

Las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas que se diseñan como resultado de la evaluación de los objetivos de control interno, deben plasmarse en este programa, que es la culminación del proceso de planeación y refleja, por lo tanto, los juicios hechos por el auditor.

Asimismo, este programa es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Al auditor responsable de la auditoría, le da la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente.

3.7 DICTAMEN

3.7.1 Definición

Al concluir el trabajo de revisión de las cifras de los estados financieros, el contador público debe expresar las conclusiones a que llega respecto de la corrección contable de las mismas en un documento llamado **dictamen**.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el dictamen del auditor “es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente”.²²

3.7.2 Elementos del dictamen

Destinatario

Generalmente, el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

Identificación de los estados financieros

El dictamen se referirá al estado de la situación financiera y a los estados de resultados de variación en el capital contable y de cambios en la situación financiera. Deben presentarse estados financieros comparativos, señalando la responsabilidad que asume con respecto a dichos estados.

Identificación de la responsabilidad de la administración de la empresa y del auditor

Se debe aclarar que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la empresa y que la única responsabilidad para el auditor es expresar una opinión sobre los mismos.

²² Idem.

Descripción general del alcance de la auditoría

En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo realizado, mediante las siguientes afirmaciones:

- ✓ Que el trabajo se realizó conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas
- ✓ Que la auditoría fue planeada para la obtención de una seguridad razonable sobre los estados financieros, los cuales fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- ✓ Que el examen fue realizado mediante pruebas selectivas.
- ✓ Que la auditoría incluyó una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto y de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- ✓ Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

Opinión del auditor

El dictamen debe contener la opinión profesional acerca de los estados financieros examinados, señalando si presentan de una manera razonable la situación financiera de la empresa conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Redacción y firma del dictamen

Siempre deberá aparecer el nombre y la firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen.

Fecha del dictamen

Como regla general, la fecha del dictamen deberá ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría.

3.7.3 TIPOS DE DICTAMEN

A continuación se presentan las diversas formas en que el auditor puede rendir su dictamen, según las circunstancias:

Limpio o sin salvedades

Es decir, cuando el trabajo se efectúa sin limitaciones o salvedades y los resultados obtenidos soportan ampliamente la razonabilidad de las cifras examinadas.

Con salvedades o excepciones

Por:

- Desviación en la aplicación de los principios de contabilidad.
- Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad.

- Limitaciones en el alcance del examen practicado.
- Incertidumbre sobre la solución de problemas importantes a favor o en contra de la empresa.

La salvedad es una mancha en los estados financieros y su tamaño afecta directamente la opinión o dictamen del contador público. Cuando las salvedades, siendo importantes, no afectan los estados financieros tomados en conjunto, el contador público debe manifestarlas claramente.

Cuando las salvedades por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad sean de tal modo importantes que afecten en su totalidad a los estados financieros, el contador público puede asumir las siguientes posturas:

- **Emitir un dictamen negativo u opinión adversa:** La opinión negativa es la certeza de que los estados financieros examinados no presentan la situación financiera y/o los resultados de las operaciones. Deben listarse todas las razones que la justifican y su efecto neto cuantificado.
- **Abstención de opinión:** Es la imposibilidad profesional de rendir una opinión favorable o desfavorable como resultado del trabajo realizado (por ejemplo, que el trabajo efectuado y/o los resultados obtenidos no proporcionen elementos de juicio suficientes y competentes para emitir una opinión, debido a que durante el examen practicado se tuvo limitaciones impuestas ya sea por el propio cliente o por las circunstancias, de tal forma que el contador público no puede formarse una opinión sobre los estados financieros).

3.8 EL INFORME

3.8.1 Naturaleza

Por las características de la auditoría operacional, el informe debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasmen los hallazgos derivados del trabajo, relacionados con la eficiencia operacional y el efecto y consecuencias de los problemas detectados. Al respecto, es preciso afirmar que no es posible que, como resultado final del trabajo, se presente una opinión fundamentada tipo dictamen sobre estados financieros, sobre el grado de eficiencia existente en la empresa.

El informe o diagnóstico de auditoría operacional no tiene la finalidad de emitir un dictamen, ni es posible darle tal alcance.

Debe comprenderse que el informe es distinto al producto terminado de un proyecto de consultoría en administración, pues, en este último, el resultado final implica necesariamente proporcionar sugerencias específicas, el diseño de las formas, procedimientos y sistemas necesarios, la instalación de los mismos y posteriores visitas de supervisión; todo esto, con el propósito de que las ideas presentadas funcionen con eficiencia y aporten los beneficios deseados.

En algunos casos, el informe de auditoría operacional puede ser el inicio de un trabajo de consultoría en administración a cargo de consultores externos e internos.

3.8.2 Estructura

El contenido básico del informe incluye **el alcance y las limitaciones del trabajo, las situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional y las sugerencias para mejorar esta última**, elementos éstos que se explican a continuación:

- **Alcance y limitaciones del trabajo**

Esta sección debe ser breve y en ella deben identificarse los objetivos del trabajo realizado, las operaciones sujetas a examen, el criterio de prioridades establecido, la contratación específica, las limitaciones, la participación de otros profesionales (si la hubo) y la responsabilidad asumida sobre las labores que hayan realizado.

- **Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional**

En esta parte del informe es conveniente presentar un resumen jerarquizado en el que resalten los hallazgos más significativos y se destaque el efecto de ellos, realizando una descripción más amplia en la que se proporcionen mayores datos sobre los problemas detectados, sus causas y consecuencias, etcétera.

- **Sugerencias para mejorar la eficiencia**

Es conveniente que las sugerencias se incluyan inmediatamente después de que se señalaron las situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia de operación.

Tales sugerencias podrán ser específicas en los casos en que se tengan elementos para ello; en otras ocasiones, las recomendaciones tendrán un carácter general.

Todas las recomendaciones que se hagan deben enfocarse a la mejora de la eficiencia, citando casos específicos en los que pueden modificarse los procedimientos o criterios, cuantificando en lo posible los resultados previsibles de un cambio.

3.8.3 Evaluación y efecto de los problemas

El enfoque que se da al informe debe ser objetivo, sobre todo con relación a las ineficiencias detectadas, sus causas y consecuencias.

Se debe presentar muy claramente el efecto de la ineficiencia existente (cuánto les cuesta o dejan de ganar), con el fin de motivar a la toma de decisiones con respecto a las medidas correctivas respectivas.

Las sugerencias que se presenten deben estar orientadas a un aumento de productividad, ahorros que podrían lograr, o bien, otros aspectos susceptibles de provocar nuevas fuentes de utilidades.

Generalmente, el hecho de mencionar en el informe la causa de la ineficiencia, proporciona las bases para los cambios que deban efectuarse para eliminarla.

3.8.4 Responsabilidad

La responsabilidad del auditor operacional consiste en informar sobre los problemas detectados y sugerir posibles soluciones.

La implantación de las medidas correctivas de tales problemas, queda fuera del alcance del trabajo de auditoría operacional, incluso en aquellos casos en que el auditor haya presentado recomendaciones específicas.

La solución de los problemas es responsabilidad directa de la empresa; ésta podrá recurrir a consultores externos para ese objetivo.

3.8.5 Forma

Los hallazgos pueden irse comunicando en el curso de la auditoría operacional, o a su término; esto dependerá en gran parte de la trascendencia de los problemas detectados y de la urgencia en la aplicación de las medidas correctivas.

Una observación de menor importancia puede no ameritar su inclusión en una comunicación formal; bastará hacerla del conocimiento del funcionario responsable del área, para que proceda a tomar las medidas necesarias.

Cuando se detecte un problema grave que requiera de una solución urgente, será necesario informarlo de inmediato sin esperar el término de la auditoría.

Es importante que el resultado de la auditoría operacional se presente, invariablemente, por escrito; sin embargo, y en forma suplementaria, otros medios de comunicación pueden resultar convenientes.

Para que el informe de auditoría operacional cumpla con su cometido, el auditor deberá pensar en la persona a quien se dirige, su posición dentro de la organización, etcétera, y, conforme a las circunstancias, deberá decidir la forma en que debe presentarse. Lo que nunca debe olvidar es que debe ser tan versátil como sea necesario para lograr una adecuada comunicación.

Asimismo, el auditor debe dar especial consideración a la conveniencia de utilizar recursos audiovisuales (pizarrones, láminas, proyecciones, etcétera), los cuales deben elegirse considerando el tipo de auditorio, el área de que se dispone, el tiempo con que se cuenta, el costo, etcétera. **Una presentación audiovisual siempre debe complementarse con un informe escrito.**

El informe audiovisual tiene varias ventajas, entre las cuales están las siguientes:

- ✓ Se centra la atención.
- ✓ Se obliga a leerlo.
- ✓ Se logra un cambio automático de impresiones.
- ✓ El auditor se percata de las reacciones.
- ✓ Invita a la inmediata solución de los problemas.
- ✓ Puede llevarse borrador escrito, que luego se modifica si procede.

3.8.6 Recomendaciones prácticas para elaborar el informe

Además de los conceptos anteriores, a continuación se presentan algunas recomendaciones prácticas para elaborar el informe:

Definir...

- ⇒Cuál es el propósito del informe (final, parcial, de detalle, de panorama).
- ⇒ A quién se dirige.
- ⇒ Qué le interesa a él o a los lectores (no decir lo que ya se conoce). El uso de síntesis permite tener una idea general sin leer el informe.

⇒ La necesidad de seccionar y utilizar índices (así se puede ir a la sección o información de respaldo que interese).

⇒ La utilización de subtítulos (ayudan a memorizar).

También se recomienda que:

- Los comentarios se jerarquicen (inconscientemente, siempre se considera que lo primero es lo más importante).
- Sólo en casos de excepción, deben describirse procedimientos de examen.
- Siempre que sea necesario, deben usarse cifras cerradas en cientos, miles, etcétera.

CAPITULO IV
CONTROL DE INVENTARIOS
(Caso práctico)

ANTECEDENTES

CARACTERISTICAS DE LA EMPRESA

Razón social:	Bebidas y Jugos del Bajío, S.A. de C.V.
Ubicación:	Benito Juárez No. 712 Salvatierra, Guanajuato
Actividad:	Producción y distribución de jugos y bebidas

La empresa BEBIDAS Y JUGOS DEL BAJIO, S.A. DE C.V. contrató los servicios especializados del Despacho de Contadores Públicos Arroyo y Asociados, A. C., con el fin de realizar una auditoría operacional en el área de **distribución y tráfico**, ya que existen las siguientes deficiencias:

- Falta de información correcta y oportuna.
- Continuos faltantes y sobrantes, sin explicación sobre los mismos.
- Falta de coordinación entre las diversas áreas relacionadas con el manejo de existencias.

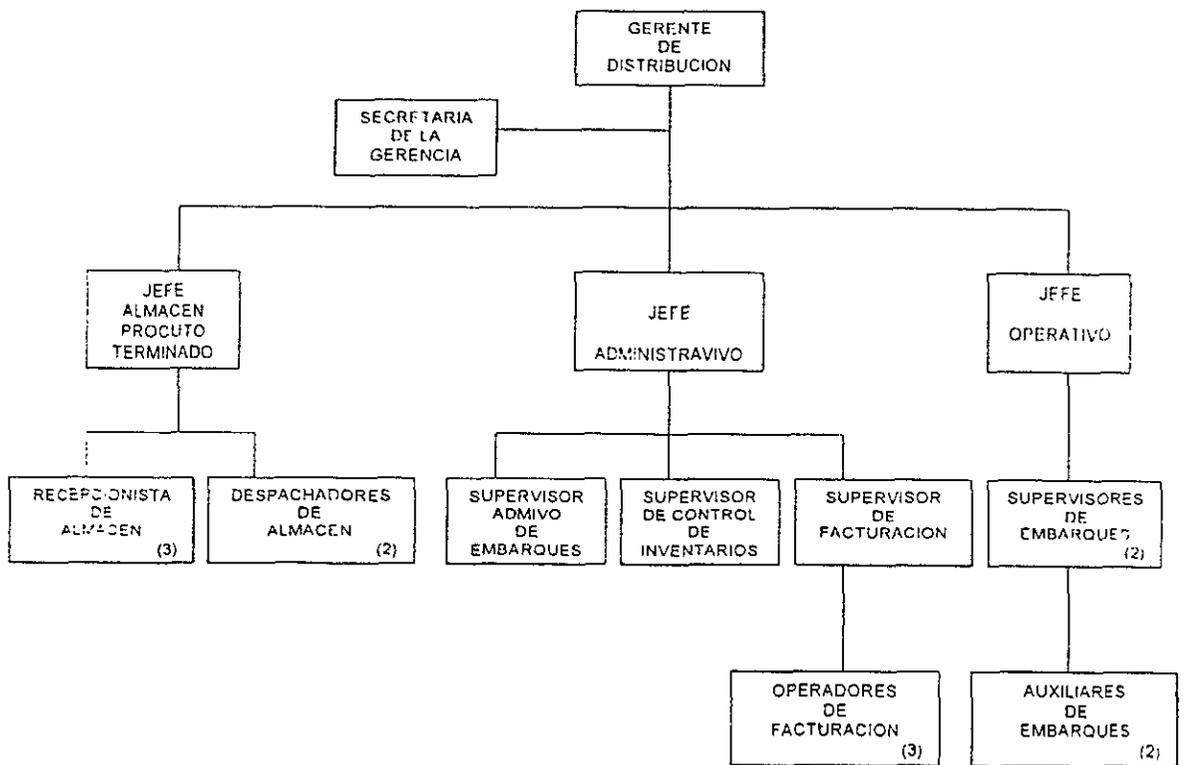
FINALIDAD

Aplicar el enfoque operacional para identificar las situaciones conflictivas y comprobarlas; seguir medidas correctivas necesarias y aplicables al control de inventarios.

OBJETIVO

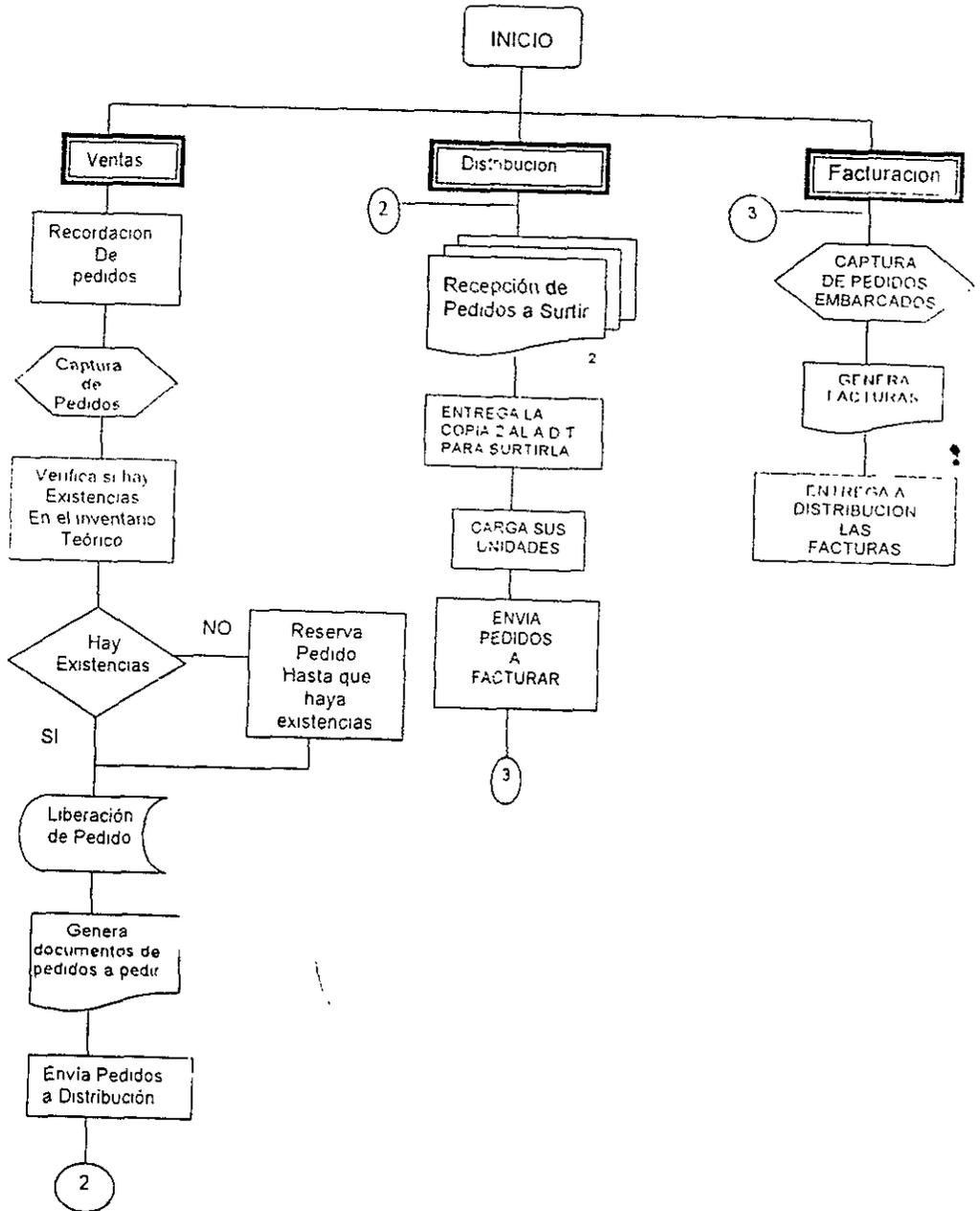
Revisar las actividades, objetivos, políticas y procedimientos que integran el concepto de esta función en la empresa, para determinar si cuenta con los dispositivos necesarios que permitan actuar con eficiencia, con el propósito de realizar mejoras y, en consecuencia, alcanzar la mayor productividad posible a un menor costo que el actual.

ORGANIGRAMA DE LA GERENCIA DE DISTRIBUCION

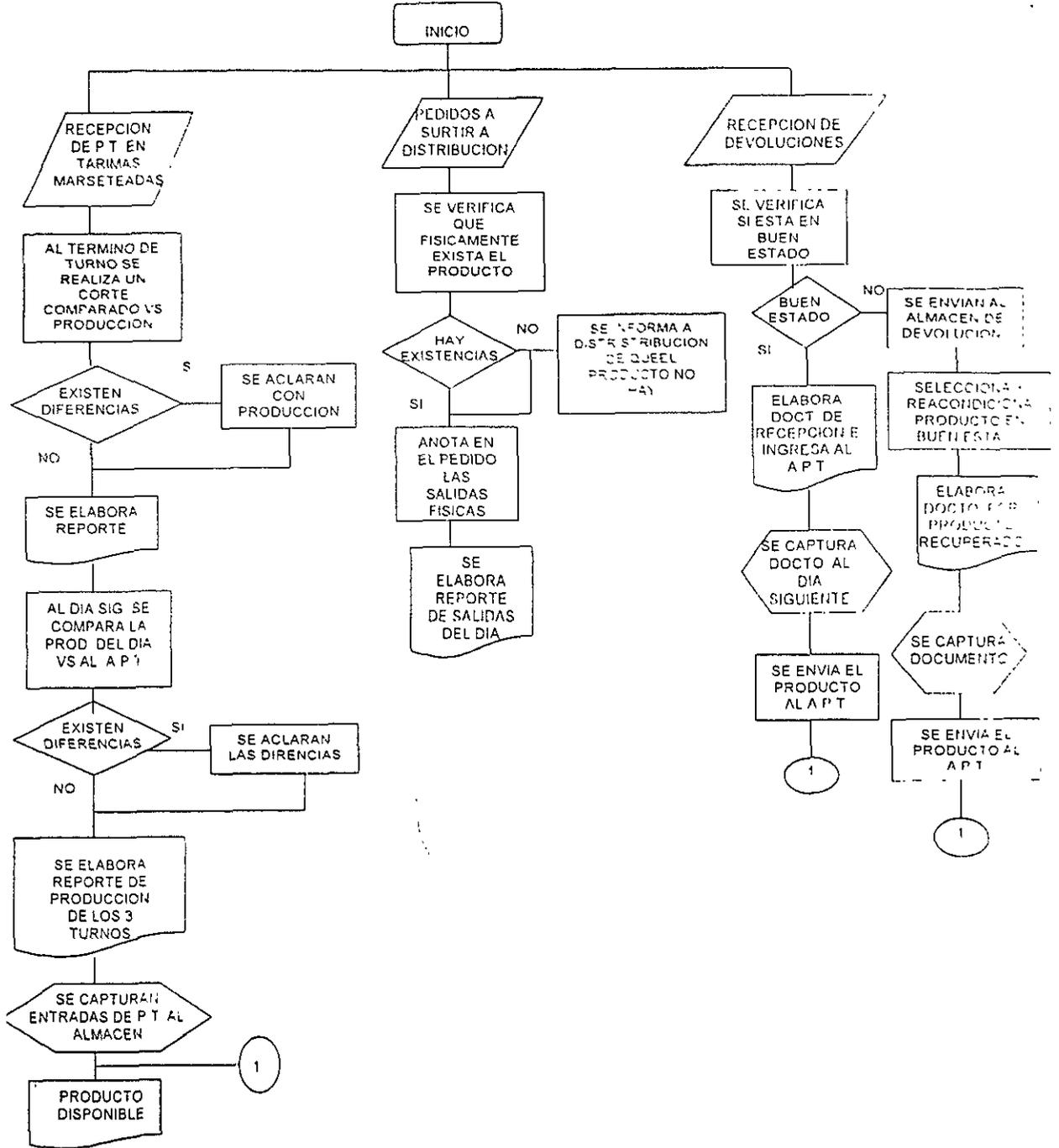


ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

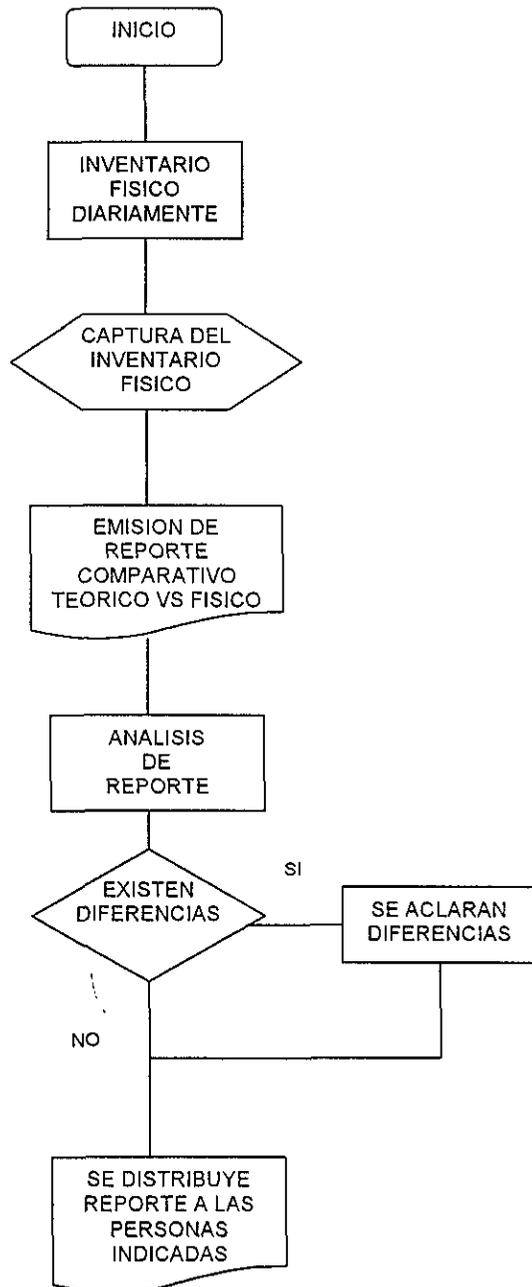
PROCESO DE DISTRIBUCION



ALMACEN DE PRODUCTO TERMINADO



CONTROL DE INVENTARIOS



BEBIDAS Y JUGOS DEL BAJIO, S.A. DE C.V.**AUDITORIA OPERACIONAL DE LA GERENCIA DE
DISTRIBUCION Y TRAFICO****EVALUACION DEL CONTROL INTERNO**

1. ¿Están las operaciones de recepción de producto terminado separadas de otras funciones?

Sí lo están, ya que únicamente se dedican a la recepción de producto terminado.

2. ¿Están perfectamente definidos los puntos o áreas de recibo?

En el caso de recepción de recibo, sí lo está; pero en recepción por devoluciones de clientes no está definido el lugar.

3. ¿Está el área de recepción debidamente protegida para el buen control de productos terminados?

Existe una separación de malla de alambre entre producción y almacén de producto terminado, pero cuando éste está saturado de producto, tiene que hacer uso de otras áreas, pudiendo quedar fuera de control.

4. ¿Están prenumeradas las formas de recepción de producto terminado?

En el caso de recepción por producción, sí lo están; pero no se utilizan los folios consecutivamente. En el caso de recepción por devoluciones, las formas de recepción se utilizan consecutivamente; pero la entrada puede ser al almacén de producto terminado y/o devoluciones, dependiendo de las condiciones del producto.

5. ¿Son registrados todos los documentos de entradas y salidas del almacén de producto terminado?

Sí lo son, aunque no oportunamente.

6. ¿En el caso de salidas por distribución, son firmados los documentos por la persona que los recibe?

No son firmados.

7. ¿Son conciliadas las entradas y salidas físicas contra lo registrado en el inventario teórico?

No son conciliadas diariamente, sino hasta que existen diferencias entre los inventarios.

8. ¿Existe una adecuada rotación de inventarios?

Como las recepciones de productos no son acomodadas en el almacén por claves de producción, sí llegan a existir resagos de productos.

BEBIDAS Y JUGOS DEL BAJIO S.A. DE C.V.
PROGRAMA DE TRABAJO
C O N T R O L D E I N V E N T A R I O S

PROCEDIMIENTO	REVISO	FECHA	ALCANCE	TRABAJO REALIZADO	CONCLUSIONES
3.1 Obtener y evaluar los manuales y procedimientos de los departamentos relacionados con el control de inventarios.	Gpo. I y II	Julio a Septiembre	100 %	Análisis y evaluación de los manuales y procedimientos establecidos en el área.	Satisfactorios, pero no han sido revisadas desde hace dos años.
3.2 Observar si se tiene una adecuada coordinación de funciones que permita desarrollar con eficiencia los trabajos.			100 %	Verificación física de como se realizan las operaciones.	Existen funciones asignadas al personal, pero se carece de una buena comunicación.
3.3 Obtener o elaborar un diagrama de flujo relacionando los departamentos involucrados en el control de inventarios.			100 %	Elaboración del diagrama de flujo de la operación.	Cumplido.
3.4 Obtención de una copia de las formas utilizadas en el control de inventarios.			100 %	Recopilación de documentación.	Cumplido.

BEBIDAS Y JUGOS DEL BAJIO S.A. DE C.V.
 PROGRAMADE TRABAJO
 C CONTROL DE INVENTARIOS

PROCEDIMIENTO	REVISO	FECHA	AVANCE	TRABAJO REALIZADO	CONCLUSIONES
3.5 Hacer pruebas selectivas de las operaciones para determinar si en la práctica se respetan los procedimientos establecidos al respecto.			100%	Verificación física de como se realizan las operaciones.	No son respetadas al 100 %.
3.6 Observar si las formas utilizadas para el manejo de las existencias, están preenumeradas y si al utilizarse, son debidamente firmadas por la persona o funcionario que efectuo la operación, el que la revisó y el que la ordenó.			100%	Inspección física de los consecutivos de las formas utilizadas, verificando que reunan los requisitos establecidos.	Existen formas preenumeradas, las cuales no siempre son firmadas por el personal involucrado en la operación.
3.7 Observar si se llevan a efecto los siguientes procedimientos:			100%		

BEBIDAS Y JUGOS DEL BAJIO S.A. DE C.V.

PROGRAMA DE TRABAJO

CONTROL DE INVENTARIOS

PROCEDIMIENTO	REVISO	FECHA	ALCANCE	TRABAJO REALIZADO	CONCLUSIONES
a) Personal que interviene en la toma de inventarios físicos.				Presenciar la toma de inventarios físicos	Se tiene definido al personal asignado.
b) Quienes participan en la aclaración de las diferencias resultantes entre físicos y libros.				Observación de los cierres de mes.	Jefe admivo. Jefe de almacén y Depto. de costos.
c) Periodicidad con que se efectúa el recuento.				Observación de la operación.	Mensualmente en un 100%.
d) Por ciento que representa el recuento, en relación con el importe total de las existencias.				Presenciar la toma de inventarios físicos.	100% mensualmente.
3.8 Sí, el depto. de control de calidad, revisa las salidas de producción, así como también las devoluciones de clientes para evaluar la procedencia de estas.			100%	Presenciar en que momento se realiza la revisión de la producción y de las devoluciones.	Normalmente se revisa cuando el producto se encuentra en el almacén de producto terminado.

BEBIDAS Y JUGOS DEL BAJIO S.A. DE C.V.
PROGRAMA DE TRABAJO
C O N T R O L D E I N V E N T A R I O S

PROCEDIMIENTO	REVISO	FECHA	ALCANCE	TRABAJO REALIZADO	CONCLUSIONES
3.9 Sí, las salidas del Depto. de producción, corresponden a una entrada del depto. de almacén de producto terminado.			100%	Conciliación de las entradas y salidas entre ambos departamentos.	Existen diferencias en ocasiones.
3.10 Sí, todos los movimientos de las existencias son debidamente registrados en el sistema (IBW).			100%	Conciliación de los reportes emitidos por el sistema v.s. los elaborados manualmente.	Ocasionalmente se cometen errores, los cuales se corrigen aunque no oportunamente.
3.11 Revisión documental selectivas de las operaciones registradas tanto de entradas como salidas del almacén de producto terminado.			100%	Conciliación de las entradas y salidas reportadas v.s. los inventarios físicos.	Satisfactorias.
3.12 Juzgar el procedimiento seguido, para efectuar los inventarios físicos mensuales considerando los siguientes aspectos:			100%		

BEBIDAS Y JUGOS DEL BAJIO S.A. DE C.V.

PROGRAMA DE TRABAJO

C O N T R O L D E I N V E N T A R I O S

PROCEDIMIENTO	REVISO	FECHA	AVANCE	TRABAJO REALIZADO	CONCLUSIONES
a) Mediante que procedimiento se controla la anotación de los recuentos, es decir, hojas impresas, marbetes, etcetera.				Presenciar la toma de inventarios físicos.	Hojas impresas.
b) Quienes intervienen en el corte de formas utilizadas para el registro de los movimientos de existencia.				Presenciar la toma de inventarios físicos.	Personal del almacén y del depto. de costos.
c) Está dividido el inventario por zonas según la presentación del producto.				Observación del orden y acomodo del almacén de producto terminado.	Un 80% esta acomodado de acuerdo a su presentación
d) Se toma en consideración que no haya movimiento de entradas y salidas del producto al momento de realizar el inventario físico o en su caso como se controlan estas.				Presenciar la toma de inventarios físicos y conciliaciones de entradas y salidas del almacén de producto terminado.	Se realizan los días que no hay producción.

BEBIDAS Y JUGOS DEL BAJIO S.A. DE C.V.

PROGRAMA DE TRABAJO

C O N T R O L D E I N V E N T A R I O S

PROCEDIMIENTO	REVISO	FECHA	AVANCE	TRABAJO REALIZADO	CONCLUSIONES
e) En que forma se efectua el inventario, si es individualmente o por grupos, y cómo se verifican los recuentos.				Presenciar la toma de inventarios físicos.	Por grupos y se realizan dos conteos, los cuales son comparados.
f) En que momento se investigán y aclaran las diferencias correspondientes y ver que persona efectúa esto.				Seguimiento al trabajo realizado posterior al inventario físico.	Dos o tres días despues del inventario son aclaradas en un 60% por el personal del almacén.
g) Quien aprueba las diferencias entre el inventario físico v.s. teórico.				Revisión de los calculos realizados, y certificación de las personas autorizadas para la aprobación de las diferencias.	Jefe administrativo, jefe de almacén y depto. de costos.
3.13 Investigar si se utilizan las ventajitas de la computación electronica, verificando que esten de acuerdo a los requerimientos del área.			100%	Entrevistas con el departamento de computo, verificando que el sistema establecido reúne los requisitos necesarios de la operación.	Se cuenta con un sistema adecuado a la operación.

BEBIDAS Y JUGOS DEL BAJIO S.A. DE C.V.
PROGRAMA DE TRABAJO
CONTROL DE INVENTARIOS

PROCEDIMIENTO	REALIZO	FECHA	AVANCE	TRABAJO REALIZADO	CONCLUSIONES
4. Personal					
4.1 Observar si se cuenta con algún programa de adiestramiento y capacitación al personal y si este corresponde a las características del puesto.	Gpo. I	Sept. '98	100%	Entrevistas con el departamento de recursos humanos y con el personal que labora en la empresa.	No existe ninguna capacidad constante al personal, ni reúne las características del puesto.
4.2 Estudiar si existe demasiada rotación de personal y las causas de las mismas.			100%	Analisis de las contrataciones y bajas del personal y causas que lo originaron.	50% de rotación del personal originado principalmente por los sueldos
4.3 Determinar que tipo de relaciones existe entre el personal del area.			100%	Entrevistas con el personal del area.	No existe una buena relación de trabajo, por lo que carece de una buena comunicación.

CONTADORES PUBLICOS ARROYO Y ASOCIADOS, A. C.

Diciembre 7, 1998.

SR. LIC. JOSE LUIS SALAZAR MENDEZ
Director General
Bebidas y Jugos del Bajío, S. A. de C. V.

Estimado licenciado Salazar:

Adjunto a la presente nos permitimos enviar a usted una recopilación de nuestras observaciones respecto a situaciones y operaciones detectadas en la revisión del control ejercido por la empresa sobre sus inventarios y que, en nuestra opinión, son susceptibles de mejorarse o modificarse con el propósito fundamental de reforzar el control que sobre ese aspecto se tiene establecido a la fecha, y también de incrementar la eficiencia en el manejo de las existencias.

Algunas de dichas observaciones ya fueron informadas y comentadas en su oportunidad con las áreas correspondientes.

Esperamos que los comentarios expuestos tengan la utilidad que pretendemos y, como siempre, nos reiteramos a sus órdenes para cualquier aclaración al contenido de presente informe.

Atentamente,

C.P. Cristina Arroyo Morales

CONTADORES PUBLICOS ARROYO Y ASOCIADOS, A. C.

Diciembre 7, 1998.

1. ADHESION A LAS POLITICAS Y PROCEDIMIENTOS

Al desarrollar nuestra revisión de políticas y procedimientos establecidos en la empresa, relacionados con el control de sus inventarios, pudimos observar que no se cumplen, debido a que son desconocidos por el 50% del personal que labora en el departamento, originando situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional, tales como:

- Responsabilidades asignadas.
- Desconocimiento de los objetivos a cumplir.
- Cómo realizar el trabajo.

SUGERENCIAS PARA MEJORAR LA EFICIENCIA

- ⇒ Actualización de políticas y procedimientos
- ⇒ Inducción al personal de cuáles son los objetivos a cumplir
- ⇒ Revisión constante, por parte de los superiores, del cumplimiento de las políticas y procedimientos de sus subordinados.

3. EGRESO DE PRODUCTO TERMINADO AL ALMACEN

Al realizar nuestras pruebas selectivas de las salidas del almacén, observamos que no se recaba la firma de recibido de distribución, originando los siguientes problemas:

- De no existir diferencias entre lo cargado y las salidas de almacén, no existen firmas responsivas de la operación.

SUGERENCIAS PARA MEJORAR LA EFICIENCIA

⇒ Es conveniente que existan firmas de entregado y recibido del producto para delimitar responsabilidades entre el almacén y distribución.

4. RECEPCION DE DEVOLUCIONES

No existe un lugar o persona definida para la recepción de devoluciones, ya que, como pudimos observar, son recibidas por el almacén de devoluciones y por el almacén de producto terminado, originando los siguientes problemas:

- ¿A qué persona se debe responsabilizar de la recepción?
- Registrar y dar entrada oportunamente al almacén de producto terminado las devoluciones en buen estado.

CONCLUSIONES

La auditoría operacional es importante, ya que nace como extensión de la auditoría financiera, enfocándose a las causas, el origen o el por qué de los resultados obtenidos; asimismo, involucra elementos humanos, materiales y técnicos como factores integrantes del flujo de operaciones.

Siendo una fuente de alimentación para la administración de la empresa y encaminándose a la obtención de un mejor control y una mejor operación en la cual se minimizan los costos de operación, la auditoría operacional es una herramienta eficaz para la toma de decisiones y, consecuentemente, para poder obtener una máxima productividad a menor costo.

Quienes realizan este tipo de auditorías deben tener un total conocimiento del proceso administrativo y, en consecuencia, del funcionamiento de las empresas, con el fin de poder desenvolverse en las diferentes áreas que las integran: producción, ventas, publicidad, finanzas, mercadotecnia, etcétera. Para ello, deberá apoyarse en el personal de operación y en los elementos administrativos, con lo que se colocará en una posición muy importante desde donde podrá visualizar tanto los efectos de una falla en un departamento hasta las repercusiones en las relaciones con otros departamentos.

Las técnicas y los procedimientos que se aplican dentro de la auditoría operacional dependen de la preparación y experiencia del auditor, es decir, él toma la decisión en cuanto a la elección de dichas técnicas y procedimientos, de acuerdo con la operación que se revise.

Para la detección de fallas en la operación se cuenta con una técnica muy importante llamada diagrama de flujo, la cual muestra en forma gráfica la forma en que opera la empresa.

Al igual que en cualquier tipo de auditoría, la conclusión del trabajo realizado queda escrita en el informe, en el cual se deben mostrar en forma objetiva los problemas detectados con relación a la eficiencia operativa de la empresa y a los controles operacionales establecidos, además de que cuantifica el efecto de los problemas existentes y de los posibles cambios.

Teniendo en cuenta que la auditoría operacional se realiza con el objeto de evaluar y controlar todas aquellas operaciones que realizan en una empresa, se deben obtener resultados que nos lleven a la toma de decisiones efectiva. Es importante saber que, una vez detectados los problemas, se deben de analizar profundamente para plantear alternativas o posibles soluciones que lleven a la maximización de resultados, es decir, al éxito.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS:

BRADFORD CADMUS, *Operational Auditing Handbook*, Orlando, Fla.,
The Institute of Internal Auditors, 1994.

HOLMES, Arthur, *Principios básicos de auditoría*, 7ª. ed., México,
CECSA, 1981.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, *Normas y
procedimientos de auditoría*, 16ª. ed., México, tomos I y II, 1996.

MENDIVIL ESCALANTE, Víctor Manuel, *Elementos de auditoría*, 17ª.
ed., México, ECAFSA, 1997.

MONTGOMERY, *Auditoría*, 2ª. ed., México, Editorial LIMUSA, 1991.

OBIETA, Salvador, *Auditoría de operaciones*, 3ª. ed., México,
EditorialPAC, 1997.

PERDOMO MORENO, Abraham, *Fundamentos de control interno*, 6ª.
ed., México, Editorial ECAFSA, 1997.

SANTILLANA GONZALEZ, Juan Ramón, *Manual del auditor*, México,
tomo I, Editorial ECAFSA, 1997.