

300608

9  
29



# UNIVERSIDAD LA SALLE

ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION  
INCORPORADA A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

## "LA AUDITORIA OPERACIONAL" COMO AREA PRODUCTIVA DE LA AUDITORIA INTERNA

### SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

**C O N T A D O R   P U B L I C O**

P R E S E N T A :

**FULGENCIO OTERO MARTINEZ**

MEXICO, D. F.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

1987



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

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

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

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

"LA AUDITORIA OPERACIONAL"  
COMO AREA PRODUCTIVA DE LA AUDITORIA INTERNA.

I N D I C E

INTRODUCCION

CAPITULO I

AUDITORIA INTERNA.

- 1.- Generalidades.
- 2.- Concepto.
- 3.- Objetivos.
- 4.- Alcance.
- 5.- Elementos técnicos básicos para la realización de una Auditoría Interna.

CAPITULO II

AUDITORIA EXTERNA

- 1.- Generalidades.
- 2.- Concepto.
- 3.- Objetivos.
- 4.- Diferencias de Auditoría Interna y Externa.
- 5.- Normas de Auditoría generalmente aceptadas.
- 6.- Dictamen u Opinión del Contador Público.

## I N D I C E

### CAPITULO III

#### AUDITORIA OPERACIONAL.

- 1.- Generalidades de la Auditoría Operacional.
- 2.- Concepto de Auditoría Operacional.
- 3.- Alcance de Auditoría Operacional.
- 4.- Elementos Técnicos necesarios para realizar una Auditoría Operacional.

### CAPITULO IV

#### EL ENFOQUE OPERACIONAL DE LA AUDITORIA INTERNA.

- 1.- Planificación de la Auditoría Operacional.
- 2.- Elaboración y presentación de Papeles de Trabajo.
- 3.- Programas de Auditoría Operacional.

### CAPITULO V

#### EL ENFOQUE DE AUDITORIA OPERACIONAL.

- 1.- Concepto.
- 2.- Contenido del Informe.
- 3.- Presentación del Informe.

#### CONCLUSIONES.

#### BIBLIOGRAFIA.

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

El concepto tradicionalmente policial del Auditor, ha evolucionado a través del tiempo; el moderno Auditor tampoco es el simple revisor de cuentas de otros tiempos. En la actualidad, tanto la alta dirección de la empresa como sus ejecutivos superiores, -- confían no sólo en la habilidad profesional del auditor interno, -- para poner en manifiesto errores y deficiencias operacionales, -- sino en su buen juicio para sugerir fórmulas eficaces en la solución de los problemas. Además se interesan por conocer su dictámen sobre el resultado de la revisión de las operaciones y su evaluación objetiva de la capacidad y actuación del personal de la empresa. Al mismo tiempo, los máximos sectores de la institución requieren que dicho funcionario les sirva de "ojos" y "oídos" para poder ver y escuchar por su mediación todo aquello que normalmente no está a su alcance observar y oír por sí mismo, debido a la alta investidura de sus cargos.

Ahora bien, el problema que se presenta es ubicar, el concepto de Auditoría Operacional, ya que en el medio profesional, se -- presentan diversos tipos de Auditorías, que se practican en nuestro país. Como ejemplo citamos las siguientes; auditoría administrativa; auditoría operativa u operacional, etc. También hay divergencia de criterio en cuanto que persona es la más adecuada para realizar la auditoría operacional, pues algunas autoridades previenen que aunque un Auditor pueda ser un experto en controles, no --

es necesariamente un experto en operaciones. Sin embargo, el contador público como auditor, mediante su capacidad y experiencia -- profesional, puede aplicar su comprensión de los controles para -- auditar las funciones o departamentos de la compañía por medio de la auditoría operacional.

En el desarrollo de mi carrera profesional me nació la inquietud de escribir sobre este tema, máxime que tengo diez años ejerciendo ésta actividad de auditor en empresas comerciales, industriales y hoteleras del país.

Es mi propósito, delinear los aspectos que distinguen a la -- auditoría operacional de los otros tipos de auditoría, en otras palabras, se ha puesto en perspectiva la relación entre los controles ejecutivos de la gerencia y la auditoría operacional.

Para realizar ésta tesis, he consultado libros de algunos autores estudiosos de la materia, así como Revistas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Tesis profesionales, y como mencioné apliqué mi corta experiencia en la auditoría externa e -- interna, poniendo todo mi entusiasmo y empeño en la elaboración de este trabajo.

Considero que este tema, es de interés general, principalmente para los auditores que no sean expertos en un campo dado y tienen inquietudes a aprender algo sobre los puntos de partida y oportunidades de la auditoría operacional.

La auditoría operacional ha causado en la actualidad una creciente inquietud en el medio profesional de los contadores públi--

cos, y concretamente entre los elementos que practican la Auditoría Interna en las empresas privadas y organizaciones del sector público y paraestatales de nuestro país, que ha generado la necesidad de practicarla, porque es una herramienta productiva de control.

La auditoría operacional es una técnica que descubre con facilidad las fallas de los controles operativos, hace posible que una empresa pueda corregir las situaciones que le impiden el logro de sus objetivos. Sin fallar, ésta técnica revela deficiencias en las operaciones administrativas, muestra donde los costos son demasiado elevados, y señala las fallas en los mecanismos de control utilizados. Este tipo de auditoría se inicia generalmente en cualquiera de dos formas: 1) como una extensión de una auditoría financiera o; 2) como una revisión planeada de operaciones específicas, sin la relación de una auditoría financiera. En este último caso, las auditorías se realizan como una parte esencial del control administrativo.

A este respecto, dividimos el presente trabajo, en tres fases principales a saber: Auditoría Interna; Auditoría Externa y Auditoría Operacional.

Por lo tanto, inicio este trabajo con el capítulo destinado a la Auditoría Interna, su definición, sus objetivos, así como las técnicas utilizadas en este tipo de auditoría.

En el segundo capítulo, describo que es la Auditoría Externa, sus objetivos, normas de auditoría generalmente aceptadas, y su finalidad específica la dictaminación de los estados financieros, cu

ya realización es por Contador Público Independiente.

En el tercer capítulo, ya hacemos referencia propiamente a la auditoría operacional, y citamos definiciones de algunos autores - estudiosos de la materia, que expresan sus puntos de vista en lo referente a la auditoría operativa u operacional, relacionada con la auditoría interna. Escribimos los objetivos, las técnicas complementarias para la realización de la auditoría operacional.

En el penúltimo o cuarto capítulo, se habla del enfoque operacional de la auditoría interna. La planificación de la auditoría - operacional, elaboración y presentación de Papeles de trabajo, así como, programas de algunas áreas funcionales (Compras, Mercadotecnia y Ventas, Procesamiento Electrónico de Datos, etc.) de la auditoría operacional.

El último capítulo está destinado a describir brevemente lo que es el informe de auditoría, como culminación del trabajo realizado del Auditor.

Mi deseo sincero es que, mi trabajo sea de utilidad productiva en los estudiantes de contaduría, administración y carreras afines y para los ejecutivos dedicados en el campo financiero y administrativo de la negociación en que presten sus servicios profesionales.



---

C A P I T U L O I

A U D I T O R I A I N T E R N A .

- 1.- Generalidades.
  - 2.- Concepto.
  - 3.- Objetivos.
  - 4.- Alcance.
  - 5.- Elementos técnicos básicos para la realización de una Auditoría Interna.
-

## I    AUDITORIA INTERNA

### 1. GENERALIDADES.

Puede decirse que a través de la historia de la humanidad, la función de Auditoría Interna siempre ha existido en los negocios, ya que en una forma u otra ha sido necesario la supervisión de las operaciones y actividades de la negociación. Desde los inicios de la Actividad Comercial, los empresarios han buscado afanosamente el aseguramiento de la honradez y adecuado cumplimiento de sus subordinados y ayudantes, lo que ha propiciado la deliberada revisión y evaluación de los registros y controles de los recursos manejados por ellos. Estas actividades fueron y siguen siendo funciones de Auditoría Interna que en la actualidad tienen un alcance de mayor amplitud.

En los negocios pequeños, el propietario centraliza en él la vigilancia y el control de todas las actividades del mismo y por lo tanto es más factible que sin que conozca el término de auditoría interna, desarrolle actividades de ese tipo, porque se introduce y revisa el trabajo de todos y cada uno de sus empleados directamente, en forma personal.

Evalúa cada una de las operaciones en forma debida, pudiendo detectar fallas y deficiencias que redundan en perjuicio del avance de su comercio. Siguiendo este proceso, cuando el negocio

crece, la vigilancia y el control de las operaciones personales, se hacen cada vez más difíciles a tal grado que en la actualidad, en las grandes empresas todas las funciones y operaciones se encuentran expandidas en una enorme variedad de Departamentos, separados y alejados, aún geográficamente, además de que existe un número considerable de empleados responsabilizados en esas funciones y operaciones que manejan el dinero y las inversiones de la negociación. Esto viene a ocasionar que la autoridad se delegue a diversos niveles, y el conocimiento que llegue a tener la alta Gerencia del detalle de las operaciones específicas que se realizan será muy remoto. Si además se tiene en cuenta que las actividades de la alta Gerencia se encaminan fundamentalmente a desarrollar y coordinar planes, organizar los recursos de la empresa para alcanzarlos, dirigir eficientemente al personal que desarrolla las funciones y operaciones y controlar las actividades; se puede apreciar en conclusión que resulta indispensable establecer sistemas de control y vigilancia que permitan seguridad al propietario o propietarios para que el negocio prospere y evolucione adecuadamente. Resulta pues, recomendable crear un Departamento de Auditoría Interna, con el propósito de obtener mejores resultados administrativos y llevar un eficiente funcionamiento y control de las operaciones de la empresa, ya que la función primordial de la auditoría interna consiste en vigilar y supervisar el óptimo rendimiento del control interno.

Las actividades del Auditor Interno abarcan a la Compañía en conjunto y aunque ésta puede tener problemas muy extensos y variados se revisan y analizan desde un punto de vista general, enfocando su atención en ciertas áreas de trabajo, que por sus fallas o anomalías requieren de mayores atenciones para su auditoría; las áreas que se pueden encontrar para su revisión y análisis son las siguientes:

Cuentas por cobrar

Flujo de caja

Ingresos.

Facturación de Ventas Menudeo y Mayoreo.

Tesorería

Control de inventarios

Operaciones administrativas

Compras nacionales y de importación

Egresos y gastos generales

Otras como:

Políticas de Sueldos y salarios

Recibo, embarque de inspección de mercancías

Propaganda y promoción de ventas

Presupuestos

Licencias y contratos

Estudios especiales de: Devolución de mercancías, Desperdicio industrial y Pérdida de pro-

ducción, Control de herramientas, etc.

El contador público como Auditor Interno, podrá revisar - cada una de las operaciones citadas, de acuerdo a la naturaleza de las mismas, ya sea que estén ligadas directamente a materias financieras o contables, o bien que se relacionen con las operaciones de la empresa como son: Compras, Ventas, Producción, Personal y Propaganda.

El nombre que se designe al grupo de auditores internos - en una empresa podrá ser: Departamento de Auditoría Interna, - de Auditoría General, de Auditoría Operacional, etc.

## 2. CONCEPTO.

Para tener una idea clara y precisa de lo que es la auditoría interna es necesario dar algunas definiciones de autores en la materia, las cuales deben de contener los puntos básicos para llevar a cabo el exámen de ésta. La siguiente es la definición - del autor ERIC L. KOHLER, en su obra "Diccionario para Contadores" ("A Dictionary for Accountants"):

"La auditoría interna, ejercida por personal de la organización como una función de asistencia y asesoramiento de alto nivel, constituye un importante elemento del control interno; pero

den asimismo poner de manifiesto las áreas en las cuales deban - considerarse cambios de políticas o de procedimientos.

La responsabilidad del auditor interno en el desarrollo, - mantenimiento y evaluación de la suficiencia del control inter - no, constituye su principal contribución al propósito de evitar fraudes o de hacer posible su inmediato descubrimiento mediante la tramitación de los métodos y controles de operación diarios.

Algunos fraudes son descubiertos a través de las técnicas de comprobación normales del programa de auditor interno. Se con sidera asimismo que en la función de la auditoría interna la pre vención de aquellos mediante la recomendación de adecuadas medi - das de protección, como parte de los procedimientos de operación, más bien que el descubrimiento del fraude una vez cometido. Cuan do se descubre un fraude, al auditor ha de interesarle no sola - mente el monto implicado, sino también el estudio del mecanismo utilizado para cometerlo y la operación de las comprobaciones y controles establecidos, con el fin de que se pueda evitar o ha - cer menos probable la repetición del mismo.

Como uno de los elementos de control administrativo la au - ditoría interna recibe cada día mayor reconocimiento y acepta -- ción por parte de los niveles jerárquicos superiores. En cual -- quier organización, de mediano o gran tamaño, la auditoría inter - na puede ser una ayuda efectiva para la administración, con la -

única limitación de la capacidad y experiencia del propio auditor interno".

Los autores Contadores Públicos: SALVADOR OBIETA Y JOSE LUIS CASTILLO RODRIGUEZ, en su obra "Introducción a la Auditoría Interna", indican en su definición lo siguiente: "La auditoría interna es una actividad de evaluación dentro de una organización, destinada a la revisión y vigilancia sistemática de las operaciones contables financieras y administrativas, con el propósito de promover la eficiencia de las operaciones".

Otra definición, es la adoptada por el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de Norteamérica, aprobada en 1957, que en mi opinión, considero que es la más apropiada y completa y que textualmente dice:

"La auditoría interna es una actividad independiente de evaluación de una organización, mediante la revisión de su contabilidad, finanzas y otras operaciones que sirven de base a la administración de la empresa. Es un control gerencial cuyas funciones son la medición y evaluación de la efectividad de otros controles".

Esta definición, da a conocer varios elementos importantes que abarca la auditoría interna que se podrían analizar de la siguiente manera:

a) Menciona que "es una evaluación independiente". La palabra independiente de acuerdo con su definición en el diccionario, en un sentido figurado es: "Dicese de quien sostiene sus derechos u opiniones".

Esto quiere decir, para que la auditoría interna sea eficiente, deben tener los auditores internos una absoluta libertad para llevar a cabo su trabajo y tener acceso a todos los registros y documentos que juzguen convenientes, en términos generales no deben tener la influencia subjetiva de otras personas que no sean del área de competitibilidad.

b) Establece que trata de "la revisión de las operaciones-contables financieras y otras". Estas palabras encierran todas las actividades que se pueden desarrollar dentro de una empresa, igual se puede tratar de Compras, Publicidad, Producción, así -- como revisiones o auditorías, sobre la disciplina que se observa, es decir que se respete el Reglamento Interno de Trabajo.

c) Esta definición, nos indica también, que se trata de "un control administrativo que funciona mediante la medición y evaluación de la efectividad de otros controles. Esta última etapa de la definición nos interpreta la existencia de Controles Internos dentro de la empresa que en una forma generalizada se le conoce como "Control Interno"



El Control empezó a formarse como subdisciplina distintiva dentro de la administración en la última mitad del siglo XIX.

Ninguna función representa el espíritu de la administración moderna mejor que la de control; de hecho, el alcanzar eficazmente los objetivos de los negocios y satisfacer las necesidades comerciales es resultado directo de su ejercicio (1).

Henry Fayol se cuenta entre los primeros que indicaron su esencia: El control es el exámen de los resultados; controlar es asegurarse de que, en todo momento, todas las operaciones se llevan a cabo de acuerdo con el plan adoptado, y con las órdenes impartidas y los principios establecidos. El control compara, examina y critica. Tiende a estimular la planificación, a simplificar y reforzar la organización, a incrementar la eficacia del mando y a facilitar la coordinación.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores en su estudio Internal Control, publicado en Noviembre de 1948, lo define así:

El control interno comprende el Plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adop

(1) Roy A. Lindberg Theodore Cohn, "Auditoría de Operaciones" - (Editorial Técnica, S.A., México 1975). Pag.79.

tan en un negocio para la protección de sus activos, la obten --  
ción de información financiera correcta y segura, la promoción -  
de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescri --  
tas por la Dirección. Esta definición, reconoce que el sistema -  
interno se extiende más allá de las funciones que directamente -  
corresponde a los departamentos contables y financieros. Tal --  
sistema puede incluir control presupuestal, costos estándar, in --  
formación periódica sobre la operación, análisis estadísticos y -  
su distribución, programa de entrenamiento del personal, un -  
cuerpo de auditoría interna.... estudios sobre tiempo y movimien --  
tos propios de la ingeniería industrial y controles de calidad -  
mediante un sistema de inspección que es fundamentalmente una -  
función de producción.

Las dos definiciones citadas anteriormente, dan un concep --  
to amplio de lo que es el control interno que en conclusión para --  
los objetivos de la auditoría interna, un control sirve para --  
asegurar que los planes se lleven a cabo en forma eficaz.

El control se establece y ejercita cuando las desviaciones --  
significativas de lo planeado se descubren y corrigen sistemáti --  
camente y directamente.

El Instituto de Auditores Internos establece como una de --  
las principales misiones del Auditor Interno, en el desempeño --  
de las labores de esta especialidad, es la de asegurarse de la -

eficiencia del control existente en las empresas en que prestan sus servicios.

### 3. OBJETIVOS.

Por el inciso inmediato anterior, se deduce que los objetivos que persigue la auditoría interna son los siguientes:

- a) Revisar y evaluar el grado de razonabilidad y aplicación de los controles financieros y de operación.
- b) Asegurarse del grado de cumplimiento con las políticas, planes, métodos, sistemas y procedimientos establecidos.
- c) Cerciorarse del grado en que los activos de la empresa se encuentran controlados y salvoguardados contra toda clase de siniestros.
- d) Revisar las operaciones administrativas.
- e) Asegurarse de la confiabilidad de la información (contable, financiera y administrativa) producida en la organización.
- f) Verificar que dicha información sea eficiente y se proporcione verás y oportunamente a los interesados.

El adecuado cumplimiento de los objetivos mencionados, justificarán la existencia del departamento de auditoría interna.

na, dentro de la organización de la empresa; además de que la empresa le proporcionará grandes beneficios, ya que logrará alcanzar más fácilmente sus objetivos planeados.

#### 4. ALCANCE.

La Auditoría Interna, abarca el estudio de la organización de una empresa, de cada una de sus funciones o de todas, de los sistemas y procedimientos y de la capacidad del personal que ejecuta la labor que lleva a cabo, así mismo estudia y valoriza la efectividad de los controles, ya que en un control deficiente se puede derivar en los registros y procedimientos para llevarlos a cabo.

Esto no significa que el Auditor Interno debe ser un experto en todas las fases de operación de la empresa, situación de manera difícil. Sin embargo, se debe ser un experto en Control Interno, lo que le proporcionará elementos necesarios para familiarizarse, investigar y revisar una operación y pueda evaluar la eficiencia de los controles de dicha operación y recomendar soluciones, basándose en los resultados obtenidos durante la auditoría.

Las funciones de auditoría interna, específicamente son las siguientes:

4.1 En la gestión fiscalizadora debe comprender el examen de los libros y documentos contables, así como de la evaluación-

del control interno de la institución y de la revisión ocasional de los libros y documentos contables de los prestatarios.

4.2. La auditoría interna desempeñará sus funciones a través de comprobaciones, investigaciones o estudios especiales, - análisis y apreciaciones de juicios, y fundamentalmente, mediante la interpretación racional de los resultados obtenidos en forma de conclusiones y la emisión de recomendaciones.

4.3. Las funciones de la auditoría interna comprenderán -- las siguientes actividades en relación con el control interno de la institución: (2)

- a) Examen y evaluación de la solidez, suficiencia y modo de aplicación de los controles contables, financieros y de operación.
- b) Determinación de la solidez y efectividad del cumplimiento de las políticas de la empresa.
- c) Verificar el cumplimiento de toda clase de actas y contratos.
- d) Determinación del grado de seguridad de los bienes patrimoniales, así como si los mismos se encuentran contabilizados y protegidos contra toda clase de pérdidas

(2) Charles A. Bacon en su libro "MANUAL DE AUDITORIA INTERNA", Editorial UTEHA, S.A. de C.V., 1979. Pag. 15.

o uso indebido.

- e) Determinación de la consistencia y legitimidad de la información contable y otros datos oficiales.
- f) Evaluación de la calidad del trabajo personal, el cum--plimiento individual de responsabilidades y la conducta de los funcionarios y empleados.

Las funciones están relacionadas con los objetivos de la - auditorfa interna para lograrse, pero lo más importante es la experiencia y el criterio para programar su alcance.

#### 5. ELEMENTOS TECNICOS BASICOS PARA REALIZAR UNA AUDITORIA INTERNA.

La auditorfa generalmente es una sola y su nombre varfa de acuerdo al campo profesional que se enfoque, ya que las técnicas por aplicar son las mismas con pequeñas variantes. Ya hemos seña lado en puntos anteriores, quela labor del Auditor Interno, consiste en llevar a cabo evaluaciones sobre el funcionamiento gene ral de una empresa, negocio y dependencia, etc. Este para lle - var a cabo la ejecución de su trabajo debe tener capacidad, cri terio y experiencia profesional que le permita variar el uso - de dichas técnicas, adaptandolas a cada tipo de sistemas y pro cedimientos empleados en las revisiones y aplicandolas en los - diferentes ramos de empresa ya sea comercial o industrial.

Para evaluar el control interno, es necesario elaborar un programa que deberá sujetarse su actividad, fijando en el programa las técnicas y procedimientos, que serán aplicables a cada área en particular.

Los programas también deben contener cuestionarios, ya -- que estos se elaboran con preguntas, que al contestarse, se pueden llegar a ciertas conclusiones, que permitan opinar sobre el particular, no considerando las respuestas aisladas sino todas en conjunto, y en base a esto cerciorarse de que las prácticas y distribución de funciones son apropiadas para una comprobación interna,

Las técnicas comúnmente empleadas para la revisión de auditoría interna son las mismas que se utilizan en la Auditoría Externa. Estas Técnicas se encuentran en el Boletín No. 2 de la "Comisión de Procedimientos de Auditoría", del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las cuales se agrupan bajo los siguientes rubros:

#### Estudio General.

Consiste en la apreciación que el Auditor hace de la fisonomía o características generales de la empresa, sus estados financieros, y los elementos de ambos y de las partes importantes significativas o extraordinarias de ellos que puedan requerir atención especial.

Esta aprobación se hace aplicando el juicio profesional - del Auditor informado por su preparación y experiencia de los datos o informaciones originales de la empresa que se van a examinar. Por ejemplo, el Auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, leyendo rápidamente las redacciones de los asientos anotados en la cuenta y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados en ella. -- En forma semejante el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones extraordinarias, mediante un análisis comparativo de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual.

En gran número de casos la explicación de esta técnica, antecede a otra aplicación, de cualquier otra de las técnicas de Auditoría y sirve de orientación a ellas, pero en todo caso, debe usarse con extraordinario cuidado, y ser realizada por el propio auditor o por aquellos de sus ayudantes cuya preparación, experiencia y madurez, aseguren un juicio profesional sólido y amplio.

Esta técnica puede aplicarse informal o formalmente. Se aplica informalmente, cuando se hace por la sola lectura de los estados financieros, o documentos sometidos a ella y su aplicación es formal, cuando se le antecede de ciertos recursos técnicos, como la preparación de estados comparativos.



## Análisis

El análisis consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas significativas.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros genéricos de los estados financieros, y dada la naturaleza de estas cuentas y rubros puede ser básicamente de dos clases:

### A) Análisis de Saldo.

Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros; Por ejemplo, en una cuenta de clientes los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando este es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron "pendientes" como formando parte del saldo neto de la cuenta. El análisis de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituyen el "análisis de saldo".

### B) Análisis de Movimientos.

En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman --

operación. A esta técnica se le llama "Inspección" y se puede - definir por consiguiente como el examen físico de bienes mate - riales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la auten - ticidad de un activo o de la autenticidad de una operación re - gistrada en la contabilidad o presentada en los estados finan - cieras.

### Confirmación.

La técnica llamada "confirmación" consiste en cerciorarse - en la autenticidad de activos, operaciones, etc., mediante la - técnica, generalmente por escrito, de una persona independiente - de la empresa examinada, y que se encuentra en condiciones de - emitir un veredicto conociendo la naturaleza de la operación, y - por tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

La técnica de confirmación se aplica mediante el sistema - de dirigirse a la persona a quien se pide la confirmación y pe - dirle que conteste por escrito al propio auditor, dándole la in - formación que solicita. Sin embargo, la técnica de confirmación es positiva, cuando en la solicitud se pide al confirmante que - conteste al auditor, tanto si esta conforme con el dato si no lo está; se dice que es negativo, cuando se le pide que conteste - al auditor sólomente en caso de no estar conforme con los datos de la empresa. La confirmación positiva es directa, cuando en - la solicitud de confirmación se comunica al confirmante los da - tos y conocimientos, y se dice que es indirecta, cuando no se su

ministran al confirmante ningunos datos y solamente se le pide que proporcione al auditor los datos de las operaciones, conforme a sus propias fuentes de información o a sus propios conocimientos.

### Investigación.

El auditor obtiene también una parte de las informaciones que necesita en su trabajo, mediante datos que le son suministrados por los propios funcionarios o empleados de la empresa, cuyos estados financieros son sometidos a examen. Por ejemplo, el auditor en gran parte puede formarse su opinión, sobre la cobrabilidad de los saldos de los deudores, mediante informaciones y comentarios que obtengan de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa, este recurso de auditoría, que consiste en la obtención de información de parte de funcionarios y empleados de la propia empresa, se le llama "Investigación", y puede ser formal o informal, según la manera como se realice y los recursos que se apliquen en ella.

### Declaraciones o Certificaciones.

En ocasiones, cuando la importancia de los datos lo amerita, el resultado de las "investigaciones" realizadas por el Auditor, se pone por escrito en forma de memorándum o resúmenes de las investigaciones firmados por las personas que participaron en ellas, o en forma de documentos o cartas dirigidas por dichas personas al auditor.

Esta modalidad de poner por escrito y autentizar con la firma de los interesados el resultado de las investigaciones se llama "Declaraciones o Certificaciones".

Conviene hacer notar que, aún cuando la investigación y las certificaciones y declaraciones son técnicas de auditoría convenientes y necesarias, su validez está limitada, y por consiguiente deben condicionarse su valor a esa limitación por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas o bien tuvieron ingerencia en la formación de los estados financieros que se están examinando.

#### Observación.

La "observación" es la técnica por medio de la cual, el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente de modo abierto o discreto, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones. Por ejemplo, el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron levantados de manera satisfactoria, observando la manera como es desarrollada la labor de preparación y realización práctica de levantamiento de inventarios.

## Cálculo.

Una parte de los datos de la contabilidad reflejados en los estados financieros es el resultado de cálculo o cómputo sobre ciertas bases predeterminadas. Por ejemplo: el monto de intereses cobrados por anticipado que presenta como crédito diferido o el monto de la depreciación aplicada durante el año, son resultados de cómputos realizados sobre bases previamente determinadas. El Auditor, puede cerciorarse de la corrección numérica de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas. Conviene advertir que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo: el importe de intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de cómputos mensuales sobre las operaciones individuales, puede ser comprobadas por cálculo global aplicando la tasa de interés a todo el período de inversión.

Es conveniente señalar, que estas técnicas pueden ser utilizadas en cualquier tipo de auditoría, sin embargo, hay que tomar en cuenta una combinación de ellas como se juzguen necesarias a cada caso, además existen otras técnicas especializadas como las que se emplean en la Auditoría Operacional (de la -- cuál escribiremos más adelante).

---

C A P I T U L O   I I

A U D I T O R I A   E X T E R N A .

- 1.- Generalidades.
  - 2.- Concepto.
  - 3.- Objetivos.
  - 4.- Diferencias de Auditoría Interna y Externa.
  - 5.- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
  - 6.- Dictámen u Opinión del Contador Público.
-

## II AUDITORIA EXTERNA

### 1.- GENERALIDADES.

La Auditoría Externa, es la que realiza un Contador Público independiente, es decir, es la auditoría de estados financieros - que como resultado da un informe o Dictámen, en el que se hace - constar que dichos estados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa de - conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

En el año de 1939, el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México editó el folleto denominado "La Certificación de Balances para fines de Inscripción y Cotización de Valores". Poco después el mismo Instituto publicó una traducción del folleto emitido en esa época por el Instituto Americano de Contadores Públicos, titulado "Ampliación de los procedimientos de Auditoría" que se refería en particular a los procedimientos adicionales que se recomendaban a la profesión relativos al envío de circulares para la confirmación de cuentas por cobrar y a la observación de la toma de inventarios físicos.

En el año de 1955, la directiva del Instituto Mexicano de-

Contadores Públicos creó la Comisión de Procedimientos de Auditoría, que tiene como objetivos principales: (3)

- A) Determinar las Normas de Auditoría a que deberá sujetarse al Contador Público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
- B) Determinar Procedimientos de Auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de Contador Público.
- C) Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve a cabo el Contador Público cuando actúa en forma independiente.
- D) Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

---

(3) "Normas y Procedimientos de Auditoría", Boletín No. 1, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México.



Debido a la magnitud de los negocios empresariales y a los constantes cambios financieros en nuestro país, ha sido necesario utilizar en las últimas décadas, los importantes servicios de un Contador Público independiente para que este revise las transacciones registradas en los libros de contabilidad, cuyas cifras se reflejan en los estados financieros de la empresa.

El Contador Público independiente, es contratado para que juzgue el resultado de dichas operaciones y su reflejo en los estados financieros y emita su opinión sobre la razonabilidad de las cifras que aparecen en dichos estados, asumiendo responsabilidad respecto de que las cifras presentan en un momento dado o reflejan en forma razonable la situación financiera del negocio y los resultados de operación del mismo por un periodo determinado.

Para tener seguridad de dar ese Dictamen de una manera objetiva y con características profesionales, el Contador Público independiente, necesita obtener una serie de conocimientos e informaciones sobre los propios estados financieros y de la empresa misma. Dicho dictamen no puede emitirse sin que se haya obtenido, por parte del Contador Público independiente, la certeza razonable y la convicción de: ( 4)

a) La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan: b) Los criterios y métodos usados para-

(4) Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín No. 2 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México.

reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos - hechos y fenómenos; c) Que los métodos usados son conforme con - los principios de contabilidad que la profesión acepta generalmen - te y que estos principios han sido aplicados consistentemente.

Por medio del trabajo de auditoría, el auditor obtiene los - elementos de juicio y de convicción necesarios para poder dar su dictámen de una manera objetiva y profesional; por consiguiente - es responsabilidad del propio auditor, el determinar que clase de pruebas necesita para desarrollar su trabajo, así como también - aplicar el alcance de dichas pruebas, y de esta forma obtener los elementos de juicio y de convicción suficientes para dar su opi - nión profesional.

## 2. CONCEPTO.

Como se ha señalado la Auditoría Externa, es aquella que - se realiza por el Contador Público como profesionista indepen - diente, externando su opinión en forma totalmente liberal; y que el resultado final del trabajo del auditor, consiste en la emi - sión de una opinión imparcial sobre la situación financiera y re - sultados de una unidad económica. Para ello es indispensable que se cumplan ciertos requisitos mínimos de orden general, que se - llaman "Normas de Auditoría" que se refieren no solo a su perso - na, sino también al desempeño de su labor y características de - información.

Con los métodos de investigación denominados "Técnicas de Auditoría", el auditor adquiere los elementos de juicio y convicción necesarios para apoyar su opinión, objetiva y profesionalmente. Al conjunto de técnicas que se aplican en el examen de una o varias partidas, hechos o circunstancias, se les conoce con el nombre de "Procedimientos de Auditoría", su extensión; oportunidad y alcance, estarán en función del grado de eficacia del control interno siendo el criterio del auditor el que dará la decisión definitiva sobre que técnica o combinación de técnicas y pruebas que debe utilizar en cada área de trabajo, para tener la certeza moral en que fundar su opinión.

El conjunto de cédulas y documentos donde se plasman los hechos e información que se adquieren durante el desarrollo de su actividad, bien sea que los elabore o los reuna constituyen los "Papeles de Trabajo".

Hay varias definiciones de autores estudiosos en la materia, de las cuales se citan algunas; todos estos conceptos son muy completos, como la del libro de los señores Mancera Hermanos, titulado "Terminología del Contador", la define que "es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentos y comprobación correspondiente de una persona, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una institución de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, de una copropiedad o de un negocio especial cualquiera, llevado a cabo-

con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las -  
cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellos".

El autor Prieto y Ruiz de Velazco:

"La auditoría tiene por objeto la comprobación de las transacciones registradas en los libros de contabilidad las cuales -  
son recopiladas periódicamente por las respectivas empresas, -  
para su propia información, en estados financieros que muestran-  
el resultado de las operaciones que se han efectuado y la situa-  
ción del negocio".

El autor, Montgomery, en su libro "Auditoría", da la si -  
guiente definición.

"Es el examen sistemático de los libros y registros de un-  
negocio u otra organización, con el fin de determinar o verifi-  
car los hechos relativos a las operaciones financieras y los re-  
sultados de éstas, para poder informar sobre los mismos".

Couter, en su obra "Auditoría"

"Es examinar los libros y cuentas de una empresa a fin de -  
formular y presentar los estados financieros en forma tal que el-  
balance refleje la situación del negocio a la fecha de cierre del  
ejercicio que se revisa, y que el estado de pérdidas y ganancias-

expresé correctamente el resultado de las operaciones del ejercicio que se revise".

De las definiciones anteriores se desprende que las características particulares de la auditoría externa son:

1.1.- Se refiere al examen de libros y registros relacionados con la contabilidad.

1.2.- Se realiza en cualquier tipo de organización, que esté constituida legalmente y que lleve libros y registros contables.

1.3.- Emite un Dictamen o informe sobre los resultados obtenidos producto de su examen.

La responsabilidad del Contador Público que emite el Dictamen es grande, debe estar basada en la necesidad de confiabilidad y confianza que solo puede dar la dictaminación de estados financieros, esto básicamente para la toma de decisiones de los usuarios de los mismos.

Entre los usuarios más importantes se pueden citar dos grandes sectores: el Público y el Privado, que se describen en el cuadro No. 1.

### 3.- OBJETIVOS

En la actualidad, la idea moderna en materia de auditoría contable ya no exige un detective para descubrir fraudes o remediar irregularidades, sino que lo más importante es el dictámen que sirve de guía a las partes interesadas, mediante el análisis e interpretación de las cifras contenidas en los estados financieros que según ese dictamen, son razonablemente correctas.

Desde luego que el Auditor, tendrá que examinar los registros contables y documentos en que esté basada la información, así como de realizar una evaluación del control interno, ya que es parte importante para fundamentar su opinión, y la obtención de la opinión es la finalidad central de la auditoría.

También el auditor tiene necesidad de formular un memorándum de sugerencias que contenga las principales deficiencias encontradas en el control interno y proponer correcciones o mejoras que deben realizarse a fin de subsanarlas y evitarlas.

Los estados financieros dictaminados deben mostrar una buena imagen fiel de la empresa, a fin de que quienes los analicen y estudien capten aquellos hechos o situaciones más significativas acerca del negocio.

Las partes interesadas en la situación financiera y en los resultados de un negocio entre las que destacan son las siguientes (ver cuadro No. 1):

Sector Público.

Organismos gubernamentales y autoridades fiscales.- Para conocer principalmente el cumplimiento de las obligaciones mercantiles y de impuestos. ( Impuesto sobre la Renta, Código Fiscal de la Federación e Impuesto al Valor Agregado).

Sector Privado.

Accionistas.- Para conocer el rendimiento sobre sus inversiones y tener seguridad de como marcha el negocio.

Instituciones Bancarias.- Principalmente para conceder créditos.

Personal.- Para conocer las utilidades que justamente le corresponden.

Proveedores y Acreedores.- Para conocer la solvencia y capacidad de pago, del negocio y así mismo conceder crédito.

Sindicato Obrero.- Le interesa saber más que todo para cerciorarse de los resultados y así conocer las utilidades y benefi-

C U A D R O No. 1

USUARIOS DE LA INFORMACION FI NANCIERA.	}	Público	}	Secretaría de Hacienda y Crédito Público:				
				Compañías Nacionalizadas Bancarias.				
				Autoridades Fiscales.				
				Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.				
				Secretaría del Trabajo y Previsión Social.				
				Secretaría de Relaciones Exteriores.				
				Secretaría de Energía, Minas e Industria Paraestatal.				
				Departamento del Distrito Federal.				
				Privado	}	Internos	}	Administradores
								Trabajadores de la empresa
Accionistas								
Consejeros y/o comisarios								
Externos	}		}					Proveedores y Acreedores en General.
								Audidores Externos o Internos.
				Sindicato Obrero.				



ficios del personal sindicalizado.

Estas partes interesadas tienen mayor grado de confianza - cuando los estados financieros, han sido dictaminados por un Contador Público independiente, ajeno a la empresa y que es contratado mediante un costo de honorarios, precisamente para emitir - ese Dictamen.

#### 4.- Diferencias de Auditorías Interna y Externa.

Es frecuente que exista confusión en estas dos clases de - auditorías que, aunque tengan relación, hay que tomar en cuenta - que sus objetivos, responsabilidades y terrenos son diferentes - para cada una. También como ya se mencionó, usan las mismas técnicas de verificación y casi las mismas normas de auditoría generalmente aceptadas (en las áreas o cuentas que son aplicables) y - basan su revisión aunque en dimensiones diferentes, en los mis - mos registros financieros de la empresa. Sin embargo, técnicas y registros sólo son el camino para realizar el trabajo de audito - ría.

Una de las principales diferencias que existe entre la audi - toría interna y la auditoría externa, es su posición frente a la - entidad económica para la cual se realiza. La auditoría interna - depende directamente de la empresa y es realizada por un profesio - nista empleado de ésta, y como tal está sujeto a la dirección y -

control de la gerencia. La auditoría externa en cambio, como ya se mencionó, es realizada por un contador público independiente, y su contratación es a base de honorarios, lo cual lo mantiene independiente en su práctica profesional y esto le permite ser mentalmente frío respecto de la vigilancia y control de la gerencia; ya que no depende de ésta, sino que su responsabilidad profesional es independiente del negocio.

La auditoría interna tiene como fin primordial la revisión y evaluación de cualquier área administrativa, así como cualquier actividad en función de la empresa. La auditoría externa, su fin primordial es el dictamen de los estados financieros, que abarca a un periodo o ejercicio fiscal determinado.

El objetivo del Auditor Interno, es principalmente el proporcionar ayuda a la administración, para comprobar el correcto control y contabilización de las operaciones, observando y sugiriendo mejoras a los sistemas de control interno y contables. El resultado de su informe es de uso interno en la negociación.

El objetivo del Auditor Externo, es principalmente el examen de los libros y registros de contabilidad y la misión de su correspondiente dictamen para terceros y público en general.

El Auditor Interno solamente es responsable ante la gerencia general o dirección administrativa a que pertenezca; el Audi-

tor Externo, además es responsable ante los accionistas, socios, estado y público en general.

Las diferencias entre Auditoría Interna y Externa aquí mencionadas, en mi opinión, son las más importantes, más no se quiere decir que sean las únicas.

#### 5.- NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

La auditoría es una actividad profesional, por tanto exige el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar de los procedimientos a seguirse utilizando las técnicas adecuadas para estimar los resultados obtenidos, para adaptarse a las cambiantes circunstancias de los negocios. Como es imposible de resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos uniformes mínimos de auditoría, se implantó por los grandes estudiosos una serie de requisitos referentes a la persona y al trabajo desarrollado por ésta sobre base de calidad satisfactoria, a los cuales han llamado "Normas de Auditoría generalmente aceptadas" y se consideró que por su naturaleza, son de aceptación general para toda la profesión.

El Instituto Americano de Contadores, dice al respecto lo siguiente: Las normas de auditoría, como cosa distinta de los procedimientos de auditoría, se refieren no solamente a las cua

lidades profesionales del auditor, sino también al ejercicio de su juicio en el desarrollo de su examen y a la información relativa a él.

En términos generales, las normas de auditoría, son los requisitos mínimos que debe tener el contador público, para desempeñar un trabajo de auditoría netamente de calidad y juicio profesional.

#### CONCEPTO.

Las normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

Se clasifican de la siguiente forma:

#### Normas Personales

- 1).- Entrenamiento técnico y Capacidad profesional.
- 2).- Cuidado y diligencia razonables.
- 3).- Independencia mental.

#### Normas relativas a la ejecución del trabajo.

- 1) Planeación y supervisión.

- 2).- Estudio y evaluación del control interno.
- 3).- Evidencia comprobativa suficiente y competente.

Normas relativas a la información y dictámen.

- 1).- Expresión de relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.
- 2).- Declarar que los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y resultados de la empresa y en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 3).- Declarar que los principios de contabilidad generalmente aceptados se aplicaron uniformemente con el ejercicio anterior.
- 4).- Suficiencia de las declaraciones informativas.
- 5).- Ser explícito al hacer salvedades.
- 6).- Expresar su negación de opinión sobre los estados financieros cuando así lo deba considerar.

A manera de comentarios adicionales respecto a estas normas se citan los siguientes:

### Normas de Auditoría Relativas a la persona.

1a. El examen de los estados financieros habrá de efectuarse por persona o personas que posean los conocimientos técnicos- adecuados y capacidad profesional como auditores.

Teniendo en cuenta que para rendir una opinión profesional sobre los propios estados financieros, debe de tener un título - profesional, legalmente expedido y reconocido, por instituciones escolares de primera categoría.

2a. El Auditor está obligado a ejercitar un cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictámen o informe.

3a. En todos los asuntos relacionados con su trabajo el auditor o auditores deben mantener una actitud mental independiente.

### Normas relativas a la ejecución del trabajo

1a. El trabajo debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada.

2a. Se debe realizar un estudio y evaluación del control interno existente, como base de seguridad y del alcance de las-

pruebas a que los procedimientos de auditoría habrán de limitarse o extenderse.

3a. Por parte del auditor o auditores debe obtenerse evidencia suficiente, mediante inspección, observaciones, averiguaciones y confirmaciones, es decir, utilizando las técnicas de auditoría necesarias, para fundamentar razonablemente una opinión sobre los estados financieros, objeto del examen.

#### Normas relativas a la Información y Dictámen

1a. En los casos en que el nombre de Contador Público, quede manifestado con algunos estados financieros, el contador público debe expresar de manera clara y inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado algún examen de ellos, el contador público debe manifestar de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y el grado de responsabilidad que como consecuencia de él, asume.

2a.- El auditor debe declarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de operación de la empresa en la fecha por el período a que se refieren de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3a. Debe declarar el auditor en su dictamen o informe si los principios de contabilidad han sido observados consistentemente en el periodo actual en relación con el periodo precedente.

4a. La información que se presente o contenida en los estados financieros será considerada como razonable salvo que se exprese lo contrario en el informe.

5.- Cuando el auditor se considere obligado a hacer salvedades a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen deberá expresarlas de modo claro e inequívoco, manifestar explícitamente a cual de las informaciones genéricas se refieren e indicar los motivos de salvedad y la trascendencia o importancia de ella dentro del cuadro general que suministran los estados financieros.

6a.- Cuando el auditor considere que no está en condiciones de expresar una opinión profesional con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, debe declararlo así de manera explícita, aún cuando después de esta declaración podrá hacer los comentarios parciales que considere que el resultado de su examen le autoriza para hacer.

En la auditoría externa se aplican todas estas normas de auditoría generalmente aceptadas, no así en la auditoría interna que existen algunas variantes, que a continuación se mencionan:



a) En la auditoría interna no es aplicable la norma personal que se refiere a la independencia mental del auditor ya que no cumple con los requisitos marcados por el código de ética profesional.

Sin embargo se considera que el auditor interno tiene independencia, cuando la empresa es de tal magnitud que tenga diferentes departamentos de auditoría interna en sucursales o afiliadas, éstas pueden reportar a una Dirección de auditoría interna, en la Matriz que supervise anualmente los reportes emitidos y realice sus propias auditorías dirigiéndose a la Dirección General de la afiliada.

En la actualidad existen grupos de empresas que son asesoradas por una Matriz o Grupo Corporativo. Estos grupos tienen auditores internos que vigilan el funcionamiento contable y administrativo de c/u de las empresas que integran dicho grupo. Los auditores serán independientes de la empresa o empresas que esten auditando, ya que propiamente no dependen de la empresa auditada sino de la Gerencia de auditoría del grupo corporativo. Haciendo hincapié en declarar que, esta clase de independencia del auditor interno es diferente a la del auditor externo, ya que la independencia mental de este último no tiene ninguna relación familiar con la empresa auditada. El mismo "reglamento de Etica Profesional del Instituto de Contadores Públicos, dice: "No se considerará que hay independencia e imparcialidad para -

expresar una opinión de los estados financieros, cuentas y documentos, cuando el contador público sea director, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria a que está vinculada económica administrativamente".

b) El tercer grupo de normas de auditoría que es el de la "información y dictamen, en ningún caso es aplicable a la auditoría interna, ya que su trabajo termina en un "Reporte de Gerencia o en un informe dirigido a la Dirección General" de la empresa y no en un "Dictamen al público en general".

#### 6.- DICTAMEN U OPINION DEL CONTADOR PUBLICO.

El dictamen o informe es resultado final de su trabajo del auditor independiente, mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. Y es por medio, del dictamen o informe, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor, y en muchos casos, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance, para la toma de decisiones.

El Dictamen de Contador Público, puede definirse como el documento formal suscrito por el profesional conforme las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resul-

tados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

#### RESPONSABILIDAD.

La presentación con uniformidad en la forma y contenido -- de los dictámenes es, muy recomendable tanto desde el punto de vista del lector, como del propio contador público, por lo que hace a su responsabilidad profesional.

El folleto especial emitido por el Instituto Mexicano de -- Contadores Públicos en julio de 1960, titulado "La Actividad -- del Contador Público como auditor independiente, su dictamen -- y sus responsabilidades", establece claramente que los estados financieros (incluyendo las notas de los estados financieros -- que son parte integrante o continuación de los mismos), por ser declaraciones de la empresa, son responsabilidad directa y ex -- clusiva de la propia empresa. Por otra parte, toda vez que el -- dictamen del contador público se refiere precisamente a esos -- estados financieros, responsabilidad de la empresa, el profesio -- nal es total y exclusivamente responsable por contenido de -- su propio informe o dictamen, por lo que es indispensable el po -- ner la mayor atención a la necesidad de expresar dicho dicta -- men en forma a tal grado clara y precisa que no deje lugar a --

dudas respecto al grado de responsabilidad que el profesional -  
está aceptando al firmar dicho documento.

#### CONTENIDO DEL DICTAMEN.

El dictamen se puede presentar de dos maneras:

1a.- En una expresión LIMPIA, o sea sin Salvedades o limi  
taciones de ninguna especie.

2a.- Con SALVEDADES ó excepciones al propio Dictamen.

Cuando el contador público auditor, expresa una opinión -  
limpia, o sin salvedades, es que no tuvo ninguna limitación en  
su trabajo, no encontró conceptos o partidas significativas que  
estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad general  
mente aceptados y, por último que no hubo inconsistencia algu-  
na de importancia en las bases de aplicación de dichos princi  
pios de contabilidad al compararse con las utilizadas en el -  
ejercicio anterior.

La forma más usual de presentar un dictamen con una expresión  
limpia, o sin salvedades es la siguiente:

He examinado el balance general de la Cfa, X, S.A.  
al ..... y los estados de resultados y  
de utilidades acumuladas que le son relativos por

el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Cfa, X, S. A., al ..... y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Un dictamen con salvedad sería:

He examinado el balance general de la Cfa, X. S.A al..... y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditorías que-

consideré necesarios en las circunstancias.

La empresa no incluyó los efectos de la inflación en la información financiera, por el ejercicio anual - que terminó el ..... de 19.....

En mi opinión, excepto por lo que se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros mencionados que se acompañan, conjuntamente con las notas - anexas, presentan razonablemente la posición financiera de la Cfa. X. S. A., al .....  
..... el resultado de sus operaciones, el movimiento de su capital y los cambios en su posición financiera, por el período anual que concluyó - en esa fecha, de conformidad con prácticas de contabilidad generalmente aceptadas, que se aplicaron sobre bases uniformes con las del ejercicio anterior.

Como se puede observar, en el párrafo de la opinión, se puede hacer referencia en el dictamen a una o varias notas a los estados financieros que contengan la explicación detallada de un asunto materia de salvedad o excepción. Ahora bien, cuando una excepción se deriva de limitación o limitaciones - al alcance de la revisión, la salvedad deberá expresarse dentro del cuerpo mismo del dictamen y no ser mencionada en las-

notas a los estados financieros, toda vez que estas (las notas) son expresiones o afirmaciones del cliente y, en consecuencia, no pueden referirse al trabajo desarrollado por el contador público.

En resumen, cualquier excepción de importancia respecto de alguna de las excepciones o salvedades mencionadas en este inciso, deberá reflejarse en el dictamen mediante una salvedad, una opinión negativa, o una abstención de opinión.

Una expresión de opinión negativa es cuando el auditor, encuentra que los estados financieros que pretenden presentar la posición financiera y los resultados de operaciones de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, no presentan esta posición y resultados razonablemente de acuerdo con dichos principios, y las excepciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El abstenerse de expresar una opinión es necesario cuando el alcance del examen ha sido limitado en forma importante, ya sea por el propio cliente o por las circunstancias.

El contador público independiente, al abstenerse de expre-

sar una opinión no debe usar como pretexto para evitar la expresión de una opinión negativa. El auditor, si se ha formado la opinión de que los estados financieros no presentan razonablemente la posición financiera y el resultado de operaciones conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, así deberá expresarlo.



---

C A P I T U L O   I I I

A U D I T O R I A   O P E R A C I O N A L .

- 1.- Generalidades de la Auditoría Operacional.
  - 2.- Concepto de Auditoría Operacional.
  - 3.- Alcance de Auditoría Operacional.
  - 4.- Elementos Técnicos necesarios para realizar una Auditoría Operacional.
-

### III AUDITORIA OPERACIONAL

#### 1.- GENERALIDADES DE LA AUDITORIA OPERACIONAL.

Hemos señalado que la "Auditorfa" es una sola y su nombre varfa de acuerdo al enfoque o al área que revisamos dependiendo de la actitud mental del Auditor. En este Capítulo se habla de la Auditorfa Operacional que en una forma interpretativa su nombre lo indica, es la que examina las áreas de operación en una empresa para determinar si se tienen los controles adecuados operando con eficiencia tendiendo a la disminución de costos para incrementar la productividad y consecuentemente obtener mayores utilidades en forma positiva.

Como referenciamos en los capítulos anteriores las técnicas aplicadas en la auditorfa interna y externa son aplicables también en la auditorfa operacional, complementadas con algunas otras técnicas especiales que más adelante escribiremos.

En nuestro país existe discrepancia para designar el nombre de Auditorfa Operacional, entre las más connotadas se refieren a: Auditorfa Operativa; Auditorfa Operacional o de Operaciones; Auditorfa Administrativa; Auditorfa Analftica, etc., específicamente en la práctica lo esencial es el área a revisar y su enfoque constructivo dirigido a las utilidades, por lo que -

el nombre que se debe designar a este tipo de auditoría es --- "Auditoría operacional" o de Operaciones" que, hablando estrictamente esta clase de auditoría no es sinónimo de otras auditorías, tales como la Analítica y la Administrativa.

Haciendo hincapié en la designación del nombre de auditoría operacional u operativa, en México conocemos como auditoría operativa el servicio adicional que presta el Contador Público, en carácter de Auditor Externo cuando, coordinadamente con el examen de los estados financieros, examina ciertos aspectos administrativos con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia operativas de su cliente, a través de proponer las recomendaciones que considere adecuadas. (5).

De la anterior definición podemos deducir, que tanto la auditoría operativa como la auditoría operacional, persiguen el mismo objetivo de examinar áreas o aspectos concretos que puedan lograrse mejoras en la eficiencia operacional de una entidad. Lo que distingue a la "operativa", es que ésta se efectúa en forma coordinada con el examen de estados financieros, cuyo propósito es el de expresar una opinión sobre los mismos.

Resulta lógico, por lo expuesto en el párrafo que precede que la auditoría operativa, es la "auditoría operacional" y el

(5) Boletín No. 1, De Comisión de Auditoría operacional I.M.C.P.

presente trabajo de Seminario de Tesis, se refiere al campo de Auditoría Operacional en sentido completo, cualquiera que sea su ejecución o realización en el negocio.

En la actualidad la auditoría operacional es llevada a cabo por auditores externos (contador público independiente) e internos; estos últimos en su mayoría son Contadores Públicos y de ahí se desprende una tendencia tratando de objetar y sobre todo de diferenciar en su origen a la Auditoría Interna de la Auditoría Operacional, ya que señalamos en los capítulos anteriores que los objetivos, alcance y responsabilidades de la auditoría externa con relación a la auditoría interna, son diferentes entre sí, ahora bien, los conceptos de Auditoría Operacional e Interna son similares, debido a que en esta última en su enfoque moderno incluye ambas actividades y filosofía: "Dar un servicio a la Gerencia, realizando actividades constructivas y de protección, es decir, promoviendo la eficiencia de operación". En el siguiente inciso referenciamos un concepto de auditoría operacional.

## 2.- CONCEPTO DE AUDITORIA OPERACIONAL.

Existen definiciones explicativas de algunos estudiosos de la materia que consideran virtualmente iguales a la auditoría operacional con la auditoría interna de una sociedad, las cuales se citan a continuación:

El autor Carl Heyel, opina que los términos se deberfan - de usar como sinónimos y dice: "Entre los controles operaciona - les que el auditor interno somete a revisión y análisis figu - ran: a) estructura de organización, b) procedimientos, c) con - tabilidad y demás registros, d) información y e) normas de eje - cución (como presupuestos y costos estándar)" (6)

Otra definición, es la del autor Bradford Cadmus, en su - libro "Operational Auditing Handbook", nos señala que, la audi - torfá operacional debe considerarsele como una actitud, una ma - nera de abordar el trabajo, de analizar y de pensar, no como - una categorfa distinta caracterizada por programas y técnicas - especiales. Existe un concepto erróneo bastante común entre al - gunos auditores internos, según el cual hay una distinción defi - nida entre la auditorfa operacional y la auditorfa financiera - tradicional; los auditores buscan manuales especiales con expli - caciones de como hacer auditorfas operacionales, cuando lo úni - co necesario en realidad, es un cambio en su estilo de plantea - miento y análisis.

Existen otras definiciones que a continuación se citan:

El autor Edward F. Norbeck, en su libro "Operating Audi -- ting Management Control", menciona que la auditorfa operacio -- nal, es una técnica de control que proporciona a la gerencia -

(6) Auditoría de Operaciones, Roy A. Lindberg y Theodore Cohn, - E.T. Pag. 5.

un método de evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y los controles internos.

Laris Casillas, F.J., en su libro "Estrategia para la Planeación y el Control Empresarial", la define de la siguiente manera: "La auditoría operacional es el exámen de alguna o todas las operaciones de una empresa, con o sin fin de lucro, para proponer recomendaciones que mejoren la eficiencia y la eficacia administrativa".

El autor C.P. René Amador, en su obra "Elementos de Auditoría Financiera y Operacional", la define así: "La auditoría operacional es una herramienta que, a través del análisis de las funciones que lleva a cabo un área o departamento de una empresa, permite sugerir a la administración la forma de llevar a cabo las operaciones encomendadas a fin de incrementar la eficiencia operativa".

Los autores Roy A. Lindberg y Theodore Cohn, en su obra "Auditoría de Operaciones", dan la siguiente definición: La auditoría de operaciones es un procedimiento ortodoxo para analizar, evaluar y describir sistemáticamente la ejecución a nivel corporativo, unitario o funcional. Dicho en otras palabras la definen: "La auditoría de operaciones es una técnica para evaluar sistemática y regularmente la efectividad de una función o una

unidad con referencia a normas corporativas e industriales, utilizando personal no especializado en el área de estudio, con el objeto de asegurar a la administración que sus objetivos se cumplen y determinar qué condiciones pueden mejorar"

Con base a las definiciones expuestas, en este inciso, en mi opinión considero que el auditor interno, tiene capacidad y conocimientos profesionales para cumplir con su filosofía de ejecutar la auditoría operacional, partiendo de que es un experto en auditoría y que como obligación principal, revisará los controles de los departamentos operativos, aplicando las técnicas y procedimientos respectivos, situación que complementada con la familiarización y el conocimiento amplio de la empresa en cuestión, le permitirá prestar una valiosa ayuda a los gerentes de los departamentos operativos y a la Alta Gerencia o Dirección General.

La siguiente definición es mi opinión personal: "La A.O., es la revisión analítica y metódica de las operaciones y controles financieros y administrativos de una sociedad, con o sin fin de lucro, con el objeto de realizar una evaluación de los mismos e informar a la Administración que sus objetivos se cumplen o en caso contrario determinar que desviaciones pueden corregirse y mejorar".

### 3; ALCANCE DE AUDITORIA OPERACIONAL.

Hemos mencionado que el objetivo fundamental de la A.O. es el de alimentar a la Administración de la empresa de información que le permita manejar mejor sus operaciones con mayor eficiencia a menores costos, ahora bien, en este inciso damos un concepto del alcance que tiene dentro de las áreas específicas operativa en una sociedad.

La A.O., se enfoca en cualquier aspecto corporativo susceptible de auditoría y económicamente importante. La materia y la extensión de una A.O. depende necesariamente de sus objetivos, a saber evaluar y descubrir oportunidades de mejorar y sin causar entorpecimientos.

En la Dirección administrativa es el factor de control en las organizaciones de negocio; cualquier evaluación de las acciones de negocios o resultado de operaciones, se considera una evaluación indirecta de la administración; por esta razón los resultados de auditoría operacional, son útiles para la Dirección.

La auditoría operacional en la actualidad se ha extendido considerablemente, ya que fuera de las áreas usuales de contabilidad y financieras, ha abarcado las de Compras, Control de inventarios, Seguros, P.E.D., Construcción, Tráfico, Publicidad,-



Producción, Control de organización, etc.

Según el tamaño de la compañía, la A.O., puede desarrollarse en la empresa como un todo o únicamente con alguna parte o actividad específica de la administración. La auditoría actual tiende a examinar los aspectos específicos de la administración más bien que el conjunto. Las siguientes fases son las guías para determinar el alcance de la auditoría:

- a) El sujeto de una auditoría de operaciones puede ser cualquier función de la compañía, que pueda definirse lo suficiente para planear la auditoría.
- b) Las auditorías de operaciones deben limitarse a exámenes donde puedan recogerse resultados suficientes aptos y objetivos, y donde se apliquen criterios.
- c) Las auditorías deben realizarse en las áreas en las cuales las funciones específicas puedan desarrollarse e informarse.

Los conceptos anteriores no son los únicos, pero sí son los básicos y sirven como criterio al auditor, para determinar los alcances de la auditoría operacional.

#### 4.- ELEMENTOS TECNICOS NECESARIOS PARA REALIZAR UNA AUDITORIA OPERACIONAL.

Las técnicas tradicionales, señaladas en el capítulo I; -

inciso 5 (Boletín No. 2 de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos) de esta tesis, son las que también se utilizan en el desarrollo de la Auditoría Operacional así como otras técnicas especiales, que aplicadas en conjunto o en combinación una con otra o unas con otras, son lo que se denominan "Procedimientos de Auditoría".

A continuación detallaremos cada una de las técnicas tradicionales, desde un punto de vista operativo:

4.1 Estudio General.- Aplicando el principio de cambiar el enfoque del Auditor y llevando este criterio a un plano operativo, se podría definir como la técnica de apreciación que el Auditor hace del perfil de la empresa, de su estructura administrativa y operativa y de los elementos principales de los métodos y sistemas de control establecidos para el buen desarrollo de las operaciones.

4.2 Análisis.- Se refiere al análisis de saldos y al análisis de movimientos de cuentas; este se puede aplicar a la Auditoría Operacional, cuando se hable de análisis de flujos de movimientos de operaciones, análisis de puesto, de análisis de tiempos, de desarrollo, de operaciones, etc.

4.3 Inspección.- Esta técnica se aplica en el examen físico de los bienes o documentos que amparen y controlen el desa -

rollo de las operaciones normales del negocio.

4.4 Confirmación.- En la práctica de una auditoría, esta técnica se aplica en la confirmación de solicitudes de saldos por escrito procedente de una persona independiente a la empresa examinada (normalmente de saldos de cuentas por cobrar y por pagar). En el aspecto operativo de clientes se aplicaría cuando se deseara confirmar por ejemplo que los envíos de mercancías a clientes se realicen en las condiciones estipuladas en los convenios ó pedidos hechos por ellos. En el pasivo de cuentas por pagar se puede aplicar realizando un arqueo de facturas cotejando contra pedidos o requisiciones y verificando autorizaciones de ejecutivos competentes.

4.5) Investigación.- Consiste en la obtención de información de parte de funcionarios y empleados de la propia empresa, que puede ser sobre aspectos contables o financieras y/o sobre aspectos administrativos y operacionales.

4.6 Declaraciones ó Certificaciones.- Consiste en la ratificación por escrito de parte de los funcionarios de la empresa de lo obtenido en la investigación y como en el caso del punto anterior, opera en ambos sentidos.

4.7 Observación.- Como ya se indicó la observación es la técnica que por medio de la cual el Auditor se cerciora de cier

tos hechos y circunstancias, principalmente relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente, de modo abierto, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones. El Auditor capaz de observar detenidamente, se percatará de la existencia de problemas no registrados, que no se pueden analizar mediante datos. Las señales de un ambiente abierto, la libertad de comunicación, el respeto a los subordinados, la manera de supervisar el orden, la limpieza, etc., pueden decir mucho de las condiciones de la unidad evaluada. La observación es, asimismo, una rica fuente de ejemplos específicos que son de utilidad para ilustrar las conclusiones generales del Auditor.

4.8 Cálculo.- Se basa en las operaciones matemáticas para revisar, evaluar y asegurarse de la exactitud de las cifras contables y también para evaluar, revisar y cerciorarse de los tiempos, cantidades y demás elementos que integran cualquier operación del negocio.

Como se pudo observar las técnicas citadas son 100 x 100 % aplicables a cualquier tipo de auditoría, y en particular a la Auditoría de Operaciones.

Ahora bien, como ya se hizo referencia, existen además otras técnicas especializadas en este tipo de auditoría, que pa

ra nuestros fines de estudio citaremos las siguientes, ya que en la práctica son muy esenciales para el examen de una auditoría - operacional.

- 4.1.1) Gráficas de Organización.
- 4.2.2) Carta de Actividades.
- 4.3.3) Diagrama lineal de responsabilidades.
- 4.4.4) Carta de Distribución de Actividades.
- 4.5.5) Diagramas de Flujo.
- 4.6.6) Cuestionarios.

Gráficas de organización.- La gráfica de organización es un tipo especial de gráfica que se utiliza para representar la estructura orgánica, ya sea de toda la empresa o de un departamento o sección en particular, señala las relaciones entre el personal, sus niveles jerárquicos y funciones de puestos.

La gráfica consiste en cierto número de casillas, que pueden representar personas, puestos, o ambos, los cuales están conectados de tal manera que representan grados de autoridad o responsabilidad. Esta gráfica se puede dibujar horizontal y verticalmente siendo esta última la forma más usual. (Gráfica - 2-1).

Además de los elementos señalados típicos de organización

esta forma de gráfica o de diagrama también se utiliza para --- auxiliar en estudios tales como:

Sistemas de contabilidad por áreas de responsabilidad.

Sistema de control presupuestal.

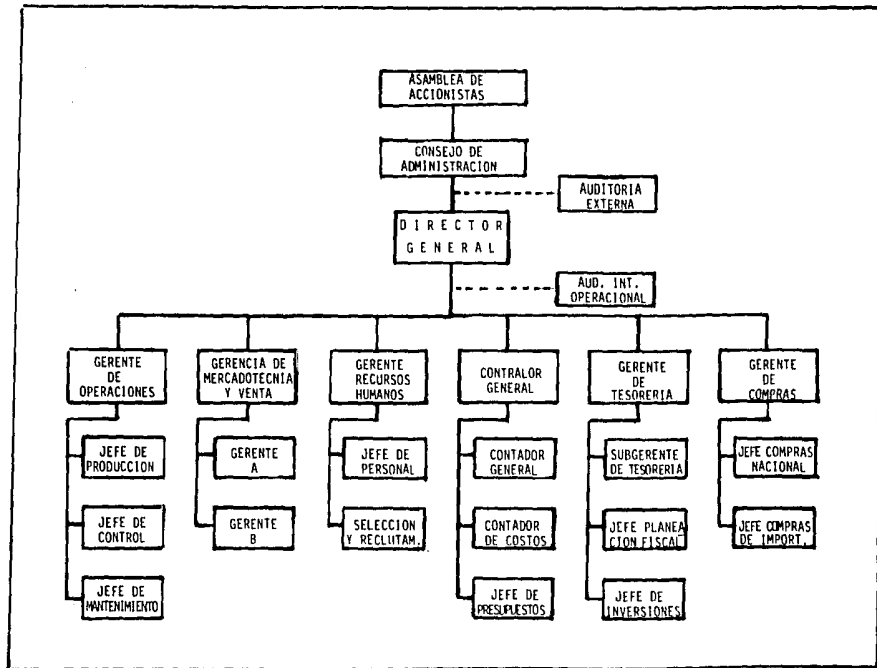
Sistemas integrales de información, etc.

Las gráficas de Organización sirven de base para emprender estudios que llevan a cualquier cambio que significa sugerencia para mejorar los sistemas de la empresa. Estos estudios facilitan el trabajo del auditor Administrativo en conjunto con otros instrumentos tales como manuales de organización - diagramas - funcionales, carta de actividades, etc.

Carta de Actividades.- Por medio de esta técnica se describen las acciones y las obligaciones de cada una de las personas que interviene en un conjunto de actividades tendientes a un objetivo específico (Gráfica 2-2).

A través de la carta de actividades el auditor podrá estudiar lo siguiente:

- Las actividades o acciones que realiza cada persona.
- Los departamentos o secciones que intervienen.
- La intervención de cada puesto de las actividades en estudio.



GRAFICA 2-1 DIAGRAMA DE ORGANIZACION

Gráfico de responsabilidad lineal (parcial)

Estimación de transmisión y costos (nuevos productos)

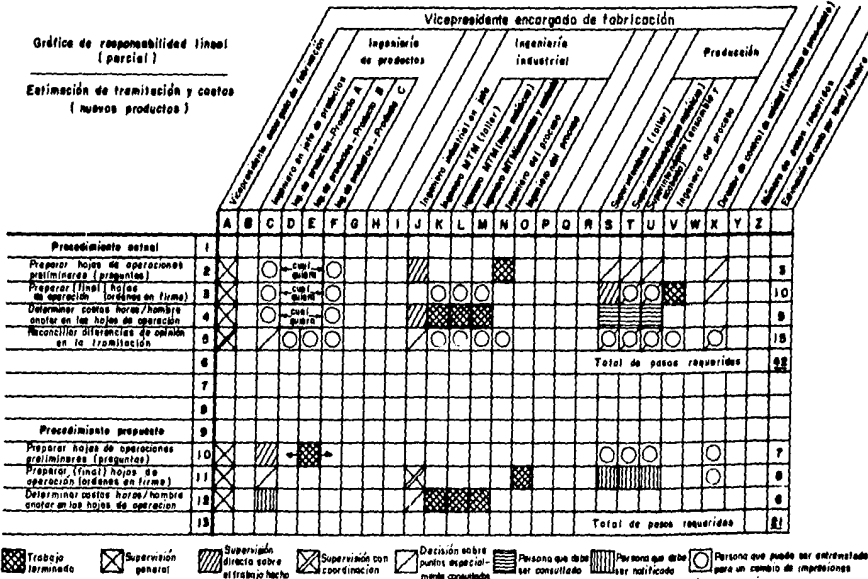


Gráfico de responsabilidad lineal



- La importancia del objetivo y de las actividades necesarias para alcanzarlo.

Diagrama lineal de Responsabilidad.- El Diagrama de responsabilidad lineal es un invento muy reciente para representar gráficamente una información acerca del grado de responsabilidad de los individuos que son la clave para la ejecución de varias funciones.

En esta gráfica o diagrama las actividades son listadas verticalmente a la izquierda del diagrama. Se asigna una columna en el lado derecho a cada individuo con cualquier grado de responsabilidad en la ejecución de un trabajo. En la parte superior, se anotan los puestos y nombre de las personas que intervienen, cuidando de que lleven un orden jerárquico, y agrupándolos por departamentos tal como se puede apreciar en la gráfica 2-3.

En la intersección de cada columna se anota, por medio de símbolos la participación de cada persona en cada actividad. La ventaja de utilizar símbolos es que permiten que el diagrama contenga en forma concisa gran cantidad de información que de otra forma requeriría mucha literatura. Los símbolos pueden reemplazarse por letras o colores; lo importante es que se elijan símbolos que reporten con claridad la interpretación de

GRAFICA 2-4 CARTA DE DISTRIBUCION DE ACTIVIDADES

	TOTAL HRS	JUAN ZARATE SUPERVISOR	TOTAL HRS	FCO. VEGA EDITOR DE ORDENES	TOTAL HRS	HELEN SMITH EDITOR DE FTS	TOTAL HRS	MARIA TELLO M.C. DE ORDENES	TOTAL HRS	JOSE ORTIZ ARCHIVISTA	TOTAL HRS
TRAMITACION DE ORDENES	66	Contestar presuntas oficiales de la O- ficina de Ventas. Revisar órdenes -- que requieran una tramitación espe- cial.	2 3 (5)	Ayudar al jefe del departamento. Editar órdenes pa- ra su costo y pre- cio de venta co- rrectos. Dirigir las opera- ciones del archivo de órdenes penden- tes.	16 6 (22)	Ayudar a editar - las órdenes.	5  (5)	Mecanografiar órdenes - de compra. Mecanografiar cartas de supervisor y el editor de órdenes relativas a tramitación de las ór- denes.	8 3 (11)	Atender al archivo de órdenes penden- tes. Atender el archivo de departamento. Atender el archivo de servicio.	23  (23)
AUDITORIA DE FACTURAS	41	Contestar pregun- tas especiales de- los proveedores. Correspondencia -- con proveedores -- respecto a progr- mas importantes so- bre facturación, - entregas, etc.	2 2 (4)			Aprobar y dar cur- so a las facturas de rutina. Revisar con el supervisor aquellas facturas que requieran aten- ción especial. Tra- mitar dichas fac- tas según se le indi- que. Corresponden- cia de rutina con	15 2 6 5 (28)	Mecanografiar cartas pa- ra el supervisor, rela- tivas auditoria de las facturas. Ayudar a revisar factu- ras.	4 2 (6)	Ayudar a revisar las facturas.	3  (3)
AJUSTES CREDITOS RECLAMACIONES REEMBOLSOS	32	Examinar solici- tudes de crédito, de devoluciones y cancel- laciones. Aclarar reclamacio- nes de ajustes con el departamento de tráfico.	7 4 (11)	Revisar con el su- pervisor. Solicitudes de cré- dito, devoluciones y cancelaciones. Tramitar dichas so- licitudes según -- instrucciones del supervisor.	4 6 (10)			Mecanografiar cartas -- del supervisor y del editor de órdenes rela- tivas a ajustes, créditos reclamaciones y devolu- ciones.	11  (11)		
ASIGNACIONES	19	Ayudar al jefe del departamento en la preparación de pro- grama de asigna- ción. Dirigir la asigna- ción de artículos- escasos.	4 6 (10)					Mecanografiar los esté- riles con listas de -- asignación.	4  (4)	Imprimir con los estereotipos de lis- tas de asignación.	5  (5)
DIVERSOS	42	Preparación direc- ta de informes de- partamentales. Con- ferencias con el jefe del departa- mento respecto a los operaciones de este último.	3 2 5 (10)	Preparar informes de órdenes, embar- ques y cancelacio- nes. Ayudar al supervi- sor.	3 5 (8)	Mecanografiar tele- gramas, informes -- de rutina y traba- jo de copias.	7  (7)	Mecanografiar informes a la gerencia. Poner sello fechador - al correo recibido. Clasificar el correo - recibido para su dis- tribución.	4 2 2 (8)	Distribuir el co- rreo. Reunir las cartas- que se enviarán. Seleccionar archi- vos viejos. Mensajería.	1 1 4 3 (9)
	200		40		40		40		40		40

los datos contenidos en el diagrama. El diagrama de responsabilidad lineal es de gran utilidad al personal de sistemas así como el de auditoría, ya que señala aquellos campos en que se ha duplicado o debilitado la responsabilidad, facilitando la auditoría operacional.

La ventaja de este diagrama es que permite dar una información gráfica fácil de estudiar e interpretar.

Carta de Distribución de Actividades.- La carta de distribución de actividades es útil auxiliar para reunir información acerca de las actividades de un grupo en una presentación lógica y ordenada para facilitar su análisis. Este instrumento (vease gráfica 2-4) es una representación a base de textos, y se refiere a todas las personas que forman parte de una unidad funcional o de un organismo, tales como un departamento o centro de trabajo. Consiste de una columna a la izquierda donde se anotan las actividades por orden de importancia decreciente; en el lado derecho hay columnas individuales para cada uno de los empleados de la unidad. Debajo del nombre de cada empleado se describen las tareas individuales pertenecientes a cada actividad. En esta columna se incluye un espacio para anotar el tiempo que se dedica a cada tarea por lo general en horas por semana, quincena o mes. Al pie de esta columna se anota el total de horas trabajadas correspondientes al mismo periodo. También se pueden anotar otras informaciones como retrasos evi

tables, retrasos inevitables, etc. La carta de distribución - de actividades se elabora a partir de información obtenida por el auditor de acuerdo a los pasos siguientes:

- Hacer una lista en forma general de las actividades - que se desarrollan en los distintos puestos de la unidad orgánica sujeta a exámen.
- Elaborar una cédula o lista de labores asignadas a cada persona indicando el tiempo en horas que cada una - dedica a ellas.

Por medio de la carta de Distribución de Actividades, el auditor encuentra dos propósitos útiles: el análisis y el cos - teo.

- a) En el análisis la carta ayuda señalando una mala dis - tribución de las cargas de trabajo, falta de especiali - zación de funciones, mal aprovechamiento de las habili - dades particulares y duplicación de funciones.
- b) El cálculo de los costos sirve de base para determinar el costo real promedio por actividad y el costo total - que se obtiene aplicando el importe de la mano de obra o salario de cada empleado y sacando el tanto por cien - to que corresponde a cada actividad.

Diagramas de flujo.- Son los más importantes y los que se emplean con mayor amplitud en el curso de los sistemas; se puede definir como la representación simbólica o pictórica de un procedimiento administrativo. Estos símbolos representan los pasos necesarios de la secuencia de un determinado proceso •

Los símbolos en las gráficas tienen a los "Therblings" como origen de su linaje o sean los símbolos diseñados por el Dr. Frank Gilbreth (la palabra ther bligs es un anagrama del apellido del Doctor) para analizar las operaciones.

La selección de símbolos convencionales depende del procedimiento que va a ponerse en las gráficas y del empleo que vaya a darse a las mismas. La norma ASME (Gráfica 2- ), es una de las tradicionalmente más usadas en la práctica y consiste simplemente en un "círculo" para una operación, un "cuadro" para una inspección, un perfil de la "D", para significar demora, el de una "flecha" para una transmisión y el de un "triángulo" para almacenaje.



OPERACION



TRANSPORTE



INSPECCION.



DEMORA.



ALMACENAMIENTO.

Gráfica 2-5 Signos o símbolos estándar de la ASME, para gráfica de flujo.

Cuestionarios.- A fin de aplicar la auditoría de operaciones sistemática y eficazmente, conviene utilizar cuestionarios que proporcionan muchos beneficios importantes, además de prestar uniformidad de ejecución a la auditoría y constituir una lista temática que verifica que la auditoría cubre todas las -- materias. Desde luego, que los cuestionarios se deben formular de acuerdo al tipo de auditoría y también al tipo de negocio en que se van aplicar.

Los cuestionarios deben actualizarse de acuerdo al tipo de negocio y del área a revisar, ya que están basados en el conocimiento específico de cómo se realizan las operaciones. Al revisar la información proporcionada en las entrevistas, el auditor formula observaciones, análisis, diagramas y, en general, irá ocupando las técnicas necesarias para establecer los procedimientos apropiados para conocer en detalle el funcionamiento-

de las operaciones. Ese conocimiento, induce al auditor a diseñar un tipo de cuestionario cuyo contenido se enfoca a aquellos aspectos de la operación sujeta a revisión, que muestren ineficiencia, puntos débiles en el control, o cualquiera otra situación irregular, que a criterio del auditor debe ser revisada. Por lo anteriormente señalado, los cuestionarios contienen una parte de antecedentes y generalidades del control interno ejercido en la empresa a través de sus elementos, por esta razón queda un historial escrito muy parecido a los utilizados en la auditoría financiera y se usan en la primera etapa del desarrollo de la auditoría de operaciones.

Para dejar mejor asentado lo expuesto anteriormente, se transcribe como ejemplo un artículo aparecido en "Casos de estudio de control interno" del Instituto Americano de Contadores Públicos, acerca de la diferencia del cuestionario de control interno, utilizado en la auditoría de estados financieros con el cuestionario de control operacional utilizado en la auditoría operacional:

Para la revisión y evaluación del costo de adquisición de una compañía, se han sugerido las siguientes preguntas relacionadas con el control interno:

- 1) ¿La función de compras está completamente separada de las otras funciones, particularmente de las contables, así como de las de embarque y recepción?
- 2) ¿Se preparan requisiciones de compras?
- 3) ¿Se numeran previamente las órdenes de compras?

En cambio, el tipo de cuestionario utilizado en la Auditoría Operacional, contendría las siguientes preguntas:

- 1) ¿Cuáles son las responsabilidades del Jefe del Departamento de compras?
- 2) ¿Qué tipo de reporte se preparan en este departamento?
- 3) ¿Cómo se determinan las cantidades que se van a comprar?
- 4) ¿Cómo se toman las decisiones con respecto a la selección de los abastecimientos ó proveedores?

En una forma generalizada a continuación se citan las ca-



racterísticas que deben tener los cuestionarios:

a) Podrán ser formulados tendiendo a obtener una contestación afirmativa o negativa; de tal forma que las negativas representen excepciones.

b) Todas las preguntas del cuestionario deben ser contestadas de modo que se haga constar, las que no sean aplicables, para que no quede duda de que alguna pregunta no haya sido realizada.

c) Los referentes a aspectos técnicos deben ser elaborados a base de técnicas adecuadas aplicables a la empresa, departamento o sección determinada.

d) Por último, los cuestionarios deben seguir una secuencia lógica de preguntas. De modo que las primeras vayan confirmándose con la contestación de las siguientes.

Al pensar que una auditoría de operaciones sistemática y efectiva puede desempeñarse mediante el personal habitual de auditoría, unos cuestionarios y nada más, quizá quede la impresión de que la Auditoría de Operaciones únicamente trata de -

comprobar si las cosas van "bien" o "mal". Lo anterior no es -  
cierto. La auditoría de operaciones se practica únicamente con  
el fin de medir la efectividad de las operaciones y de exponer  
las oportunidades de mejorar el interés de la eficacia, la eco  
nomía o el control. Dichas metas pueden realizarse solamente -  
si al auditor se le permite emplear toda su experiencia, su -  
juicio y sus conocimientos.

---

## C A P I T U L O I V

### EL ENFOQUE OPERACIONAL DE LA AUDITORIA INTERNA.

- 1.- Planificación de la Auditoría Operacional.
  - 2.- Elaboración y presentación de Papeles de Trabajo.
  - 3.- Programas de Auditoría Operacional.
-

#### IV EL ENFOQUE OPERACIONAL DE LA AUDITORIA INTERNA.

##### 1. PLANIFICACION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL.

Una auditoría efectiva empieza con una programación anual -- preparada antes del ejercicio fiscal, lo cual requiere un aparato adecuado de administración. Los programas se relacionan con el presupuesto y los márgenes de tiempo improductivo incluidos. La estructura de la programación dependerá del tamaño de la compañía y del alcance de la auditoría deseada.

Planear la auditoría es decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse los resultados. Forma parte importante de la planeación el decidir la capacidad y calidad del personal asignado.

A continuación enunciamos algunas fases sobresalientes de información y control recomendables en la planificación:

- Descripciones de proyectos estándar.
- Gráficas de la actividad de los empleados.
- Informes sobre la evaluación de desempeño.
- Informes de tiempo.
- Resúmenes del empleo de la fuerza de trabajo.
- Informes mensuales de actividades realizadas.

Las descripciones de proyectos estándar, son formatos que contienen enunciados de lo que abarca la auditoría, se entregan a la dirección de la unidad destinada a evaluación y a las personas con la autoridad de aprobarla. En esencia deben decir, el cómo, -

el porqué, etc., del estudio. Una vez aprobados se convierten en la gufa para practicar la auditoría.

Gráficas de la actividad de los empleados, éstas son importantes para representar las asignaciones de cada miembro del cuerpo de personal, a fin de detectar rápidamente concentraciones excesivas en las áreas de auditoría. Ejemplo de este tipo de gráficas podemos utilizar "Gráficas de Distribución de Actividades" y "Cartas de Actividades", ya descritas en capítulo inmediato anterior. Las gráficas prestan muchos servicios con cualquier estructura, podemos controlar y verificar que el desarrollo del auditor sigue el curso fijado.

Informe sobre la evaluación de desempeño. Este tipo de evaluación reviste tanta importancia en la auditoría de operaciones como en cualquier otra área de negocios. Debe prepararse un informe por escrito sobre cada auditor, ya sea al finalizar un proyecto o después de periodos de seis meses. Además de describir sus deberes, sus resultados, en informe debe calificar al auditor en categorías específicas, como cooperación, aceptación de responsabilidad, iniciativa, conocimientos, capacidad para cumplir puntualmente y ganar aceptación personal. Las calificaciones sobresalientes o poco satisfactorias, deben ir acompañadas de comentarios. El informe es de gran valor para asignar el trabajo, evaluar necesidades de adiestramiento y desarrollo y decidir cuestiones de promoción y compensación,

Informes de tiempo. Los tiempos ayudan a administrar la función de actividades de auditoría. El tiempo se puede registrar en la hoja correspondiente junto con las actividades principales: -- adiestramiento, preparación de una auditoría, desarrollo de trabajos de auditoría, redacción del informe final y juntas relacionadas con la presentación y explicación de los resultados (ver -- cuadro No 2).

Resúmenes del empleo de la fuerza de trabajo. La hoja de -- tiempo se presta a preparar sumarios del empleo de recursos humanos, cuyo análisis muestra a la administración como se emplea el tiempo del personal ejecutivo, y sirve también para estimar las -- auditorías futuras y para ajustar los recursos al formular los -- planes generales de trabajo. Asimismo, el análisis servirá para -- determinar las normas de auditoría y los presupuestos de costo.

Informes mensuales de actividades realizadas. Los informes -- deben de comunicar a la dirección, a los miembros de personal eje -- cutivo y a individuos selectos, los resultados del personal de -- auditoría, describiendo los proyectos en proceso, los adelantos y los problemas actuales, así como sucesos significativos de las de -- más actividades y responsabilidades de la oficina de auditoría.

Al planearse la auditoría deben de tomarse en cuenta algunas circunstancias importantes que pueden hacer variar el trabajo -- como ejemplo: el objetivo, condiciones y limitaciones del trabajo -- concreto que va a realizarse; los objetivos particulares de cada fase del trabajo de auditoría; las características particulares -- de la empresa cuyos estados financieros se examinan; el sistema --



de control interno, etc., por estas razones es difícil ajustar ---  
fielmente el trabajo de auditoría a la programación; los progra--  
mas deben considerarse sometidos a modificación. La programación  
debe revisarse y actualizarse periódicamente, a fin de llevarse a  
cabo en forma eficiente.



## 2. ELABORACION Y PRESENTACION DE PAPELES DE TRABAJO.

Todos los hechos comprobados y los datos pertinentes deben ser pasados al papel (cédulas sumarias y analíticas de auditoría) durante el curso de una investigación, ya que los papeles de trabajo, constituyen un registro de la labor de auditoría ejecutada y son de gran valor cuando es necesario recurrir a ellos posteriormente.

Los papeles de trabajo constituyen la evidencia escrita del trabajo realizado, o sea los procedimientos desarrollados en extensión y alcance, así como el fundamento de las conclusiones a que se llegó, para estar en posición de respaldar las observaciones encontradas y fundamentos a que se concluyó dentro de la auditoría.

### FINALIDADES E INSTRUCCIONES GENERALES

Los papeles de trabajo, tienen entre otras las siguientes finalidades:

- 2-1) Ayudarnos a fundar la eficiencia de nuestro trabajo.
  - Dar indicios del alcance de nuestro examen.
  - Dar fundamento en cuanto al cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptada.
  - Dar fundamento a la opinión expresada en nuestros informes de auditoría.

2-2) Ayudarnos en el cumplimiento de nuestro trabajo:

- Proporcionar información que facilite la supervisión de los ayudantes y la revisión de su trabajo.
- Proporcionar información sobre los problemas que deberá considerar el personal de supervisión.
- Proporcionar información que pueda ser utilizada al proyectar y realizar futuras auditorías.
- La cantidad, la naturaleza y el contenido de los papeles de trabajo dependerá de las circunstancias. - Entre los factores que influyen sobre el juicio del auditor en cuanto a lo que necesita figuran:
  - a) El grado de eficiencia del control interno.
  - b) La naturaleza del informe que ha de presentarse.

Como sea posible se debe de aprovechar cédulas preparadas por los departamentos de la Compañía, que pueden ser: relaciones listados, inventarios y estados que nosotros podamos utilizar como papeles de trabajo. Los papeles que nos hayan proporcionado en los distintos departamentos, no tendrán el carácter de papeles de trabajo, mientras no hayamos aplicado los mismos procedimientos de auditoría que hubieramos empleado en el caso de haberlos preparado originalmente.

Es recomendable estandarizar la papelería empleando cédulas de 7 y 14 columnas tamaño oficio.

Toda cédula de auditoría debe tener el nombre de la entidad examinada (Productos Industriales, S.A.), la ficha a la cual se

hace la auditoría y un encabezado a título descriptivo y apropiado. Por supuesto que deberán contener los datos necesarios acerca de los cuales se requieran análisis, verificación o comprobación; indicar la fuente de donde se tomaron los datos (por ejemplo: De: Auxiliar de...; De: Diario y polizas de diarios; De: Cédulas arriba mencionadas, etc.). Deberán tener las marcas necesarias que indiquen la verificación de los cálculos, cotejos contra auxiliares, contra el mayor, etc.

Todas las cédulas deben ser inicialadas por la persona que las prepara y comprueba, así como la fecha, igualmente lo hará quien la revise.

Los nombres e iniciales del personal que interviene en cada auditoría, debe constar además en la "carátula" del legajo de papeles de trabajo.

En cualquier auditoría debemos contar con la preparación de programas para el área que vayamos a revisar, dividiendo dichos programas en:

- Objetivos
- Procedimientos y alcances
- Conclusiones.

Como resultado de nuestros trabajos debemos preparar una carta con las observaciones encontradas y dando las sugerencias respectivas, acompañados de su respectivo y memorándum (en el capítulo V de este trabajo de Tesis, se habla de Informe). Para faci-

**ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA**

litar la labor de supervisión se sugiere preparar éstas cédulas a lápiz y a doble renglón.

CLAVES O MARCAS DE TRABAJO EFECTUADO QUE NORMALMENTE SE USAN EN PAPELES DE TRABAJO.

Las marcas o símbolos listados a continuación, se usarán in variablemente como un procedimiento uniforme para describir los trabajos de auditoría efectuados. Tales marcas se escribirán con lápiz rojo inmediatamente a la derecha de las cifras o datos correspondientes, excepto en los casos en que se indique una forma distinta de hacerlo. Cuando sea procedente, también podrán escribirse o anotarse en los libros y registros de contabilidad, teniendo cuidado de hacerlo con limpieza y discreción.

MARCAS	TRABAJO
✓ ( negro )	- Operaciones aritméticas verificadas.
@ ( rojo )	- Correcto, según auditoría Anterior.
^ ( azul )	- Correcto, según libros auxiliares.
w ( rojo )	- Verificación comprobatoria de documentos.
x ( rojo )	- Verificación u observación física de mercancía.
u. ( rojo )	- Correcto, según libro mayor.
SE ( rojo )	- Primera circularización enviada.
SE ( azul )	- Segunda circularización enviada.
CR ( rojo )	- Conformidad recibida.
IR ( rojo )	- Inconformidad recibida.

## MARCA

## TRABAJO

1 A ( rojo )	- Inconformidad aclarada.
AJ ( rojo )	- Ajuste de auditoría, (enumerar de 1 a 99
RE ( rojo )	- Reclassificación para estados financieros (enumerar del 101 en adelante).
① ② ③ { ( azul )	- Notas de explicación.
○ ( rojo )	- Concepto o cantidad que no debe considerarse en papeles de trabajo (cédula analíticas).
⊕ ( negro )	- Pendiente de aclarar.
⊗ ( negro )	- Punto pendiente aclarado.
DE ( rojo )	- Fuente de datos.

NOTA: Excepto en casos en que el rubro o sección en una prueba de cumplimiento o de detalle que amerite una marca diferente, se referenciará en papel de trabajo, de otra manera, siempre opera el que arriba se establece para todas las secciones.

INSTRUCTIVO DE LA APLICACION DE CLAVES (MARCAS) DE TRABAJO QUE  
NORMALMENTE SE USAN EN PAPELES DE TRABAJO

✓ ( negro )	- Colóquese a un lado del resultado aritmético.
@ ( rojo )	- Utilícese en hojas de trabajo, cédulas sumarias, etc., para indicar que el saldo o dato es correcto según nuestra au-

ditoría anterior.

- A ( azul ) - Colóquese en la parte superior de la columna de nuestra cédula subsumaria o cédula analítica en la que hacemos refe--  
rencia a los saldos que muestran los auxiliares de mayor
- 4 ( rojo ) - Utilícese en documentos que soporten un gasto, una compra, una venta, etc., en caso que un comprobante no reúna requisitos que debe circular la marca así en color azul indicándose además la defi--  
ciencia.
- 7 ( rojo ) - Colóquese dicha marca a un lado de las cantidades que aparecen en listados de tas por pagar en arquezos de documentos, en hojas de toma física de inventarios, etc.
4. ( rojo ) - Colóquese en la parte superior de la columna de nuestra hoja de trabajo o cédula sumarias, en la que hacemos referencia a los saldos que muestran las cuentas de Mayor (Tarjetas del Mayor, Listado de computación, etc.).
- SE (rojo) - En una cédula de control de confirma---  
ción de saldos de cuentas por pagar, -  
SE (azul) cuentas, por cobrar, etc., y en documenu
- CR rojo)

IR (rojo)

IA (rojo)

tación recibida se utiliza para señalar la situación en que se encuentran dichas confirmaciones; adicionalmente se anota clave para identificar en dicha cédula cada una de las confirmaciones enviadas, -- como ejemplo de un grupo de proveedores que se hayan seleccionado se anota en rojo al margen inferior izquierdo de la solicitud de confirmación del primer proveedor la clave P-1, y así en número progresivo.

Aj (rojo)

RE (rojo)

-Colóquese a un lado de las cantidades que como consecuencia del examen de la cuenta practicado es necesario correr un asiento de ajuste o bien una reclasificación de auditoría.

-Utilícese un número consecutivo a un lado de un concepto o una cantidad encerrado en un círculo y con una flecha en nuestras cédulas analíticas, tabulaciones, -- etc., señalando la dirección en la que se encuentra la nota de explicación de alguna situación originada por nuestro examen, la interrelación entre dos o más cantidades que se complementan, etc.

① }  
② } (azul)  
③ }

(rojo)

-Colóquese en los casos que sea necesario

anular o excluir de nuestro papel de --  
trabajo, de un listado de documentos --  
por pagar, etc.

Ø (negro)

- Colóquese a un lado de las cantidades,-  
conceptos, referencias, etc., en que hay  
un punto pendiente de aclarar o investig  
gar.

⊗ (negro)

- Cruzar en forma de "X" cuando un punto  
pendiente se haya resuelto o investiga-  
do.

DE: (rojo)

- Colóquese en el margen inferior izquierd  
do de nuestra cédula de auditorfa para  
enseguida anotar la fuente de datos de  
los cuáles se obtuvo la información co-  
mo por ejemplo:

DE: Relación de saldos.....propor-  
cionada por el Sr. Campos, del  
Depto. de Tesorerfa.



## LETRAS O INDICES ESTANDAR.

Al igual que las "marcas", es importante también una auditoría, utilizar "letras o índices estandar" porque el orden en la preparación y en el archivo de los Papeles de Trabajo, no solamente es indicativo de una mente ordenada, sino que es de inestimable valor para facilitar la revisión del trabajo hecho, ya que permite encontrar con rapidez los datos necesarios.

Como una ayuda para el arreglo ordenado de los papeles de trabajo, se establece un sistema de letras, índices estandar en todas las organizaciones de Auditoría, llámese: Auditoría interna, Auditoría Externa, Auditoría Operacional, etc. (Ver cuadro anexo 3).

Más adelante se muestra la forma en que se deben archivar los papeles de trabajo correspondientes a cada letra índice estandar.

Las letras índices o referencia deben anotarse con lápiz de color rojo, en la esquina superior derecha de cada cédula y a un lado o abajo de las cifras o partidas referenciadas a otras cédulas (ver cuadro anexo 4 ).

Cuando una cédula se componga de muchas hojas, no es necesario poner en cada una de ellas el índice correspondiente, pero sí será necesario paginarlos y poner en la última hoja una anotación del índice principal (cuadro anexo 4 ).

INDICES UTILIZADOS EN PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA .

<u>C O N C E P T O :</u>	<u>INDICE</u>
<u>ACTIVO</u>	
Efectivo en caja y bancos	<u>A</u>
Cuentas por cobrar	<u>B</u>
Inventarios	<u>C</u>
Otro activo circulante	<u>D</u>
Cuentas en compañías afiliadas	<u>G</u>
Inversiones	<u>N</u>
Activo fijo (tangible e intangible)	<u>U</u>
Depreciación acumulada	<u>V</u>
Cargos diferidos	<u>W</u>
Estimación cuentas de cobro dudoso	<u>b</u>
Estimación baja de valores	<u>n</u>
Amortización acumulada	<u>w</u>
<u>PASIVO</u>	
Documentos por pagar	<u>AA</u>
Cuentas por pagar, intereses y otros gastos acumulados	<u>BB</u>
Impuestos por pagar	<u>EE</u>
Participación de utilidades	<u>FF</u>
Pasivo a largo plazo	<u>HH</u>
Pasivo no registrado	<u>KK</u>
Obligaciones contingentes y reservas	<u>LL</u>
Créditos diferidos	<u>RR</u>
<u>CAPITAL CONTABLE</u>	<u>SS/TT</u>
<u>CUENTAS DE ORDEN</u>	<u>ZZ</u>
<u>RESULTADOS</u>	
Ventas o ingresos	<u>10</u>
Devoluciones, descuentos y rebajas sobre ventas	<u>15</u>
Costo de ventas	<u>20</u>

Nota: TODOS LOS INDICES SE ANOTAN EN COLOR ROJO.

CONCEPTO:	INDICE
Costo de producción	<u>25</u>
Gastos de venta, administración y gastos generales	<u>30</u>
Otros ingresos	<u>40</u>
Otros gastos	<u>50</u>
Nóminas	<u>100</u>
Prueba de período (Block Vouching)	<u>1000</u>
HOJAS DE TRABAJO DE:	
ACTIVO	<u>HT</u> A →
PASIVO Y CAPITAL	<u>HT</u> P y C →
RESULTADOS	<u>HT</u> R →
RESUMEN DE AJUSTES	<u>AJ</u> →
RESUMEN DE RECLASIFICACIONES	<u>RE</u> →
RESUMEN DE OBSERVACIONES	<u>OBS.</u> →
RESUMEN DE PUNTOS PENDIENTES	<u>PP</u> →
CEDULA DE MARCAS	<u>MARCAS</u> →

Nota: TODOS LOS INDICES SE ANOTAN EN COLOR ROJO.

INSTRUCTIVO DE LA APLICACION DE INDICES EN PAPELES DE  
TRABAJO DE AUDITORIA.

El catálogo de índices (en color rojo) se basa en cuatro niveles de análisis interrelacionados, partiendo de la información general a la particular; cada letra índice va acompañada de un número que indica el detalle del estudio separándose entre sí por un guión, se colocan subrayadas con una línea y un gancho al extremo derecho en color rojo en el margen superior derecho de la cédula como referencia. Para numerar las cédulas que se ocupen en cada prueba, se utilizará un número combinado en color como este 1/2 con el que se indica que la cédula corresponde a la número uno de dos que se ocuparon en la revisión.

Los niveles de por ejemplo Bancos es el siguiente:

$\frac{A}{1}$  Para cédula sumaria o de resumen.

$\frac{A-1}{1/3}$  Para cédula subsumaria o de desglose.

$\frac{A-1}{1}$  Para cédula analítica o de detalle.

$\frac{A-1}{1-1}$  Para cédula subanalítica o de detalle específico.

Para cruzar o eslabonar un importe o un concepto entre las cédulas de los diferentes niveles se anota en la cédula de origen o de resumen el índice de la cédula de análisis que se derivó de ésta y viceversa en la cédula de análisis el índice en la cual se resume esta información.

Para anotar el índice se debe colocar el extremo en gancho señalando la cantidad que se está cruzando respetando lo generalmente aceptado en auditoría; lado derecho envía, lado izquierdo recibe.

## COMO ARCHIVAR LOS PAPELES DE TRABAJO.

Para conservar los papeles de trabajo usaremos un juego de cartulinas que se compone de dos hojas, de las cuáles una no lleva impresión y se utiliza como un simple resguardo al final de cada legajo. La otra está impresa y sus renglones indican, en términos generales, como deberán llenarse.

Se harán varios legajos, únicamente cuando el volumen de papeles de trabajo lo amerite, tanto para facilitar su manejo como la distribución de ellos entre el personal que en el futuro haga una auditoría similar.

En la sección de "observaciones" de la carátula se anotaré con tinta roja cualquier indicación que deba tenerse presente de modo especial en ocasiones futuras.

Los papeles de trabajo se sujetarán con un clavillo y un disco de latón por la esquina superior izquierda. Hay clavillos y discos de varios tamaños para usar el que se necesite en cada caso.

Cuando se aprovechan cédulas, inventarios, relaciones, etc. preparadas por los departamentos, se perforarán en la esquina superior izquierda de tal modo que la perforación coincida con la de nuestro papel de trabajo.

Procúrese que los papeles queden bien sujetos para evitar que se pierdan y perfectamente arreglados para facilitar su mane

Recomendamos manejar los papeles de trabajo con cuidado a -  
fin de evitar extravíos, destrucción o mal aspecto de los mis---  
mos.

### 3.- PROGRAMAS DE AUDITORIA OPERACIONAL.

Al elaborar un programa de auditoría, conviene dar la importancia debida a la formulación de una política que señale objetivos y refleje un plan bien definido para la consecución de las mismas; así como procedimientos y técnicas en la evaluación del control interno. Es importante señalar que, antes de implantar un programa general de auditoría operacional, es indispensable contar con la aprobación y pleno respaldo de la dirección, sin su consentimiento podría mas tener serios problemas y confusiones, debemos acordar con la dirección si están dispuestos a suministrar los fondos necesarios para realizar el programa.

En cualquier tipo de auditoría existe una persona encargada de supervisar el trabajo a realizar, por lo tanto tiene la responsabilidad de revisar el programa, de modificarlo y de ampliarlo si es necesario, según el tipo de auditoría operativa planeada, ya que puede abarcar las operaciones de una empresa en su totalidad o un sector de ella, hasta el nivel más bajo de supervisión. Por lo general, la auditoría se programa al área sometida a estudio y revisión, dando prioridades a aquellas funciones de trabajo cuyas fallas o anomalías requieran mayores atenciones para su auditoría.

En toda organización empresarial, siempre estará presente el nivel jefarquico que ocupa la función de auditoría dentro de la empresa. El grupo o departamento de auditoría debe de estar en un punto de la organización donde pueda operar debidamente, su función deberá ocupar un nivel "staff", lo más independiente

que se pueda de la presión de grupos particulares dentro de la empresa, ya que mientras mayor sea la independencia para realizar su trabajo, más provechos y eficiente será este. Lo aconsejable es que el departamento de auditoría interna operativa, esté ubicado en un nivel igual del equipo de la alta dirección, o en su caso que la encabece el objetivo principal en jefe.

Es aconsejable que en toda empresa, el auditor en jefe o gerente de auditoría interna u operativa deberá tener una amplia preparación académica a nivel universitario. Habrá de estar preparado y sobre todo tener experiencia en materias básicas que le ayuden a resolver problemas con los que se vea confrontado y así mismo proponer soluciones o remedios a dichos problemas; se sugiere tener presente las siguientes materias:

Contabilidad

Auditoría financiera y operacional

Sistemas y procedimientos

Análisis financieros

Planeación y control de presupuesto

Muestreo estadístico

Toma de decisiones

Comunicación

Redacción de informes.

De ser posible la persona que va a encargarse de evaluar -- las actividades de una empresa, deberá ser seleccionada de las filas de ejecutivos de la organización, dentro de las cuales habrá ascendido, el cual constituirá un buen material potencial,-



porque conocerá más a fondo los problemas contables y operativos de la empresa. Desde luego, que el ejecutivo seleccionado tendrá que llenar los requisitos anteriormente expuestos.

También el personal que integre el departamento de auditoría deberá poseer una buena comprensión de la teoría correspondiente, conocimientos de los fundamentos de organización y administración teniendo en cuenta un adiestramiento completo en las siguientes áreas: Contabilidad, Finanzas, Costos, Compras, Ventas, Crédito y Cobranzas, Procesamiento de estos, etc.

#### A) CONTROL INTERNO.

En el primer capítulo citamos el concepto de control interno, nuevamente insistimos en este capítulo ya que su estudio y evolución es básico en auditoría. El control como se mencionó -- comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adaptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección. Un punto de vista más es el de W.T. Jerome, quien a dicho: "Los controles del negocio, representan la línea de conducta que sigue el ejecutivo hábil para lograr cierto dominio sobre su medio ambiente"; comenta además, que el nivel administrativo actual debe de ser creativo y debe servir como un catalizador de las operaciones de la empresa (7).

(7) William Travers Jerome III, Executive Control -The Catalyst, John Wiley Sons, Inc., Nueva York, 1961.

Lo anterior da a comprender que los controles no deben considerarse en forma separada del rendimiento, las normas a los planes de acción y pueden dividirse en las siguientes categorías:

- A-1) Los controles que fijan los límites de la delegación de autoridad.
- A-2) Los controles que se usan para salvaguardar los activos de la compañía.
- A-3) Los controles empleados para estandarizar el nivel de rendimiento.
- A-4) Las reglas utilizadas para planear y programar las operaciones.
- A-5) La comunicación e instrucciones necesarias para que la gerencia de alto nivel equilibre los planes y los programas de la empresa.
- A-6) Los reglamentos empleados para estandarizar el nivel de calidad y para medir el rendimiento en el trabajo.
- A-7) Las reglas o promociones para motivar a los empleados de la compañía.

En cualquier sistema de control efectivo es recomendable -- darle mayor énfasis a los objetivos y al estímulo de la imaginación constructiva que a un desempeño rígido. Suprimir el cambio es sofocar el progreso y la creatividad, de la cual dependen el crecimiento, la vitalidad, la motivación y la imaginación.

La práctica y la experiencia nos enseña que "El gerente de hoy puede estar seguro de una cosa solamente: que el progreso de

cambio es inevitable e interminable. El puede influenciarlo y dirigirlo para bien o para mal de acuerdo al esfuerzo y la reflexión que ponga en ello". (7)

No debería subestimarse la importancia de la comunicación dentro de la extensión de los controles administrativos. El sistema de comunicaciones proporciona la base para un mejor funcionamiento operativo, pues indica a los supervisores afectados las normas por medio de las cuales serán calificados. Este sistema proporciona conceptos comunes y un lenguaje para pensar y hablar del negocio, especialmente en sus aspectos cuantitativos. De hecho, estos conceptos permiten que se lleve a cabo una administración por objetivos, que pone a la administración por autocontrol en el lugar de la administración por autoridad.

La administración por objetivos se basa en un sistema de calificaciones, el autor Eduard F. Norbeck, en su obra "Operational Auditing for Management control, describe las ventajas de este sistema en los puntos siguientes:

- 1-1) El empleo de una forma común de calificar a los ejecutivos les permite calificar y planear su propia actuación de manera que sus decisiones puedan basarse en su conocimiento y en una opinión bien cimentada.
- 2-2) El empleo de una forma común de calificar le proporciona a cada ejecutivo una manera de detectar las desviaciones de las normas establecidas esto es, "la idea de la retrotransmisión".

3-3) El empleo de una forma común de calificar proporciona los medios de apreciación, selección y compensación de los empleados sobre la base de su desempeño objetivo y no sobre opiniones acerca de su personalidad, lo cual es mejor tanto para el individuo como para la compañía.

El concepto de control queda incompleto sin un entendimiento claro de lo que constituye la comunicación efectiva.

Como se ha indicado, el sistema de control proporciona el armazón que facilita las decisiones, además de proporcionar puntos informativos o de referencia.

Los controles operativos de una empresa se clasifican también como: Controles de políticas o de Sistemas. Aunque el término control de políticas puede tener varios significados, nuestro interés en él se limita a la relación que este método tiene con la Auditoría Operacional. Para el individuo que está efectuando una auditoría operativa, son de suma importancia la productividad de la política de la compañía y su efecto en el costo de las operaciones.

Las políticas de la compañía, ya sea que estén escritas o sean implícitas, debieran traducirse en utilidades potenciales. De ésta manera, el auditor operativo debería ir más allá de la definición de control interno dada por el American Institute of Certified Public Accountants (\*) y hacerse parte del equipo gerencial.

(\*) Definición citada en esta tesis en Capítulo I, Auditoría Interna.

## B) AREAS FUNCIONALES OPERATIVAS:

En este inciso estudiamos algunas de las áreas de interés para el auditor; representan actividades susceptibles de auditoría. No se abarca la totalidad de los temas, ni tampoco se mira desde el punto de vista tradicional; el objetivo principal es -- ayudar a los auditores que no sean expertos en un campo dado, a aprender algo sobre los puntos de partida y oportunidades de la auditoría. Se pretende dar una guía que enmarque los objetivos básicos para la evaluación del control interno y los procedimientos utilizados en una auditoría operacional. Citamos por ejemplo los programas de las siguientes áreas.

- Compras
- Mercadotecnia y ventas.
- Sistema de otorgamiento de crédito.
- Sistema de cobranza.
- El procesamiento electrónico de datos.

## PROGRAMA DEL SISTEMA DE COMPRAS.

La mejor forma de empezar la auditoría de función de compras consiste en obtener una definición de las responsabilidades de la función de adquisición; sin embargo el auditor debe recordar que las responsabilidades de esa función rara vez abarcan todo lo que se compra en una compañía. Por lo tanto reviste importancia identificar los artículos cuya adquisición es exclusivamente de la responsabilidad del ejecutivo o del departamento de compras; y de los artículos que se compran directamente a través de los departamentos que los emplean. De esta forma se fija una clara delineación de la responsabilidad monetaria y se elimina la duplicación.

La eficacia de las compras no se reduce, por supuesto, a una mera cuestión de organización; de los factores que intervienen los más importantes son costo y tiempo.

Las compras se pueden definir como una labor dirigida a obtener el artículo exacto, en la cantidad y calidad adecuada a buenos precios, para entregarse en el lugar requerido, en el momento preciso. Por verdadero que resalte lo anterior, en sí constituye una simplificación excesiva ya que lo "bueno", en ese sentido, se puede evaluar únicamente mediante la determinación de las ganancias que produzcan los artículos fabricados y la comparación de los costos de adquisición con los presupuestos, lo cual representa por sí solo una labor importante. Por lo tanto, una de las primeras consideraciones del auditor debe consistir en fi-



f) Se analiza las cotizaciones - no solamente de precios sino también - desde el punto de vista de los demás - costos afines condiciones de crédito, - el tiempo de entrega y demás.

g) Establece y actualiza los registros de precios y condiciones de -- compras de los diversos artículos, que de manera repetitiva, se requieran en la empresa y mantener información histórica de estos artículos.

h) Recibir y tramitar las solicitudes y requisiciones para adquirir -- los artículos y servicios que las diversas áreas de la empresa requieran.

i) Selecciona entre el contrato a largo plazo o la compra en mercado - abierto. Ciertos artículos que forman el enor volumen en dinero (a veces llamados artículos C en los análisis ABC), - generalmente se manejan mediante contratos a largo plazo, para retener el beneficio de descuentos y sin embargo evitar los costos excesivos de órdenes pequeñas y frecuentes o capital atado innecesariamente.



j) Negocia contratos y verifica las -  
condiciones legales.

k) Programa compras y entregas.

l) Sigue los trámites para la entrega  
y verifica el recibo de materiales.

m) Verifica facturas.

n) Presenta las reclamaciones perti-  
nentes y en su caso, realizar las devolu-  
ciones de artículos surtidos en desacuerdo  
con lo pedido, aclarar las responsabildi-  
des de la propia empresa y atender las ob-  
servaciones de cualquier tipo que presenten  
los proveedores.

o) Coordinar sus actividades con áreas  
relacionadas principalmente, producción, --  
ventas, almacenes, control de calidad y te-  
sorería.

#### PROCEDIMIENTOS

a) Familiarización.- Es decir, llevar  
a cabo un estudio general de sus objetivos  
de su organización, la ubicación de la ope-  
ración de compras en el flujo de las opera-  
ciones; políticas y sus prácticas a fin de  
efectuar un análisis de ellos, con el obje

to de asegurarse de que sean los adecuados

b) Investigación y análisis financiero.- Realizar análisis de la información - existente relativas a las compras, tanto - de carácter interno como externo, con el - fin de conocer su importancia relativa en el conjunto operacional de la empresa e -- institución.

- Comparar las cifras de compras, con ejer- cicios anteriores y si es posible con - otras empresas similares, tomando en --- cuenta el volúmen de ventas.
- Estudio de los expedientes de auditoría, e informes y cartas de recomendaciones - o sugerencias cuando esto sea aplicable.

c) Entrevistas.- Elaborar cuestiona-- rios, y guías de entrevistas con la finali- dad de conocer los procedimientos, contro- les y flujos de operaciones de compras.

- Entrevistar a los responsables de la eje- cución de compras y verificar si cumplen con las políticas establecidas por esta área.

- Realizar encuestas o entrevistas con --  
proveedores en caso de existir dudas --  
con respecto a precios, relaciones em--  
presariales, inspección de productos.

d) Visita a las instalaciones.- Inspección de las instalaciones del departamento de compras, de las áreas de recepción y de almacenes.

e) Examen de la documentación.- Revisión de las formas en uso, los métodos de trabajo, manuales de procedimiento e instructivos que regulen la operación de compras.

f) Diagnóstico.- Estudio de información obtenida, para sugerir cambios en -- los procedimientos, que puedan mejorar la eficiencia en el área de compras.

- Plasmar en papeles de trabajo las observaciones detectadas y los resultados de las desviaciones en el trabajo desarrollado.
- Discutir las observaciones y recomendaciones con los interesados. Esto servirá de complemento para la elaboración -

del informe (en capítulo separado hacemos referencia del propósito y contenido de un informe).

PROGRAMA DEL SISTEMA DE MERCADOTECNIA Y -  
VENTAS.

La función decisiva de los negocios consiste en poner los productos en manos de la gente dispuesta a pagar más de lo -- que cuesta hacer el producto o proporcionar los servicios. Ninguna empresa comercial puede sobrevivir, sino vende bienes o servicios con ganancias; pero vender con ganancias no es nada sencillo; es el resultado final de un conjunto complejo de actividades contenidas en el término "Mercadotécnica". La operación de ventas consiste en el conjunto de actividades que previa investigación y análisis del mercado, permite se adopten las medidas necesarias para asegurar el flujo continuo a los clientes de los artículos y servicios que produce la empresa, en cantidades, precios, condiciones y calidad competitiva, obteniendo al mismo tiempo el cumplimiento de los objetivos deseados.

OBJETIVOS

- a).- Descubrir los requisitos de los clientes y traducirlas en características de producto (análisis de ventas, investigación de mercado y enlace de ingeniería)
- b) Hacer contacto con clientes potenciales y actuales y conseguir pedidos --- (promoción de ventas, adiestramiento en ventas).
- c) Cerciorarse de que el producto llega a manos del cliente en la forma prometida (seguimiento y agilización de ventas)
- d) Asistencia a los clientes para lograr los propósitos para los cuales compraron la mercancía (documentación de los productos, servicio al cliente, instrucciones del uso).
- e) Crear imágenes en el mercado favorables a la compañía y sus productos (publicidad, participación en exhibiciones comerciales, participación en asociaciones).
- f) Mantenerse al día con las tendencias económicas, las pautas de los clientes

tes y las actividades de la competencia -  
(Investigación del comercio y la indus-  
tria).

g) Elaborar planes y mecanismos de  
desarrollo para fomentar el empleo efecti-  
vo de los recursos de la mercadotecnia --  
(Administración de ventas).

### PROCEDIMIENTOS

#### FAMILIARIZACION.

a) Familiarización general con el me-  
dio económico social, político en que ac-  
túa la empresa, así como las operaciones  
de ventas, sus objetivos, su estructura -  
orgánica, etc., que permita conocer el --  
flujo de las operaciones de ventas.

b) El análisis de ventas ofrece el -  
mejor punto de partida, el auditor debe -  
saber por ejemplo; si la empresa cuenta -  
con los siguientes controles:

- El promedio de visitas del vendedor.
- La relación de las visitas de ventas -  
a la ventas efectuadas.
- La relación de los costos de venta al va  
lor de las ventas. El costo de las visi-

tas de ventas.

- Distribución de ventas, geográficamente y por importación del cliente.
- Quienes son los compradores según la clase de comercio y demás características.
- Utilidades según los vendedores, territorio, cliente individual y clase de cliente.
- La variación en los pronósticos de ventas; por zona, por distrito, por vendedores, etc.
- Los efectos sobre el volumen y las utilidades de promociones o cambios en los precios.
- Características de los productos: Artículos de primera necesidad o de lujo, de demanda permanente, estacional "o de moda", etc.
- Políticas de crédito que se tenga establecida.

#### INVESTIGACION Y ANALISIS.

c) Analizar la información existente, tanto de carácter interno como externo relativo a ventas, con el objeto de evaluar

su importancia en el conjunto de operaciones de la empresa, así como comparar las ventas con años anteriores, y estadísticas de precios constantes y corrientes.

#### ENTREVISTAS

d) Elaborar guías de entrevistas y cuestionarios para poder verificar que las operaciones de venta se realizan eficientemente, así mismo es conveniente elaborar diagramas de flujo para conocer la secuencia de las operaciones.

e) Efectuar entrevistas con el personal responsable de las operaciones de ventas y con los departamentos relacionados, verificando el cumplimiento de la política establecidas por la empresa.

#### EXAMEN DE DOCUMENTOS.

f) Estudio de los diversos registros archivos y formas existentes para comprobar su funcionalidad.

g) Determinar volúmenes de devoluciones y pedidos no surtidos, y si son relevantes investigar sus causas.



h) Conocimiento del nivel de preparación del personal que realiza la operación; aunque se entiende que la finalidad de la auditoría operacional, son precisamente las operaciones más que las personas que las ejecutan, de cualquier manera su evaluación resulta indispensable.

#### DIAGNOSTICO

i) Discusión de las observaciones y recomendaciones con los interesados.

j) En la elaboración del informe es recomendable hacer una recapitulación de los resultados obtenidos para detectar omisiones y jerarquizar responsabilidades de las desviaciones.

#### PROGRAMA DEL SISTEMA DE COBRANZAS

##### OBJETIVOS:

El objetivo de la auditoría de cobranzas es promover la eficiencia de las actividades que integran esta área operativa:

1) Que al establecer las políticas de cobranzas, se considere la repercusión en otras políticas de la empresa.

2) Que al efectuar la cobranza se promuevan las ventas y se mantenga la buena voluntad de los clientes.

3) Que el período de cobro sea el mínimo.

4) Que la rotación de las cuentas por cobrar se aproxime al promedio de crédito concedido a los clientes.

5) Que las cuentas incobrables sean las mínimas.

6) Que la cobranza se realice al menor costo posible.

7) Que exista una adecuada coordinación con las operaciones afines.

#### METODOLOGIA Y PROCEDIMIENTOS

1) Familiarización. Para obtener una familiarización completa de la empresa, será necesario conocer la estructura de organización del departamento de cobranzas y la ubicación organizacional de las áreas de: Crédito, embarques y caja, así mismo las relaciones con ventas y contabilidad. Deberá familiarizarse con los objetivos, políticas y sistemas de las áreas anteriormente mencionadas.

2) Visitas a las instalaciones. Inspeccionar las instalaciones de Crédito y Cobranzas, Cob. Facturación, embarques y caja.

3) Investigación y Análisis. Obtención de la información que se considere necesaria para formarse un juicio adecuado de la situación operacional de las cobranzas, como relación de saldos de --- clientes, antigüedad de los mismos, rotación de las cuentas por cobrar, importes cobrados periódicamente, consumos anuales de clientes experiencias crediticias de los clientes, gastos fijos y variables de la cobranza, análisis de las fechas efectivas de cobro en relación con los vencimientos de la documentación, etc. Ver cuadro comparativo con ejercicios anteriores.

4) Entrevistas. Elaboración de guías de entrevistas y cuestionarios que permiten conocer cómo se realiza la operación cobranza, sistemas y procedimientos vigentes. Estas entrevistas se deben de realizar con el personal ejecutivo del Depto. de C y C.

Se deberá entrevistar también al personal de otras áreas relacionadas, tales como:

4.1) Ventas. Fundamentalmente al responsable del área y a los agentes vendedores en lo relativo a la comunicación entre ventas y cobranzas, las opiniones de los clientes referente a las gestiones -- de cobros y la participación de los agentes en la cobranza.

4.2.) Embarque. Al personal de embarque para conocer la oportunidad con que -- realizan los embarques y los controles -- establecidos.

4.3) Contabilidad. Para conocer los controles de las cuentas de clientes, conciliaciones de las mismas, envíos de estados de cuenta, etc.

5) Examen de documentación e investigaciones específicas.

Análisis de formatos. Relación de cobranzas, valores recibidas por correo, notas de cargo y crédito, facturas y documentos (pagarés letras de cambio), infor-

mes de cobradores, etc.

HECHO POR TIEMPO Y OB  
SERVACION

Archivos. De procecusión de antecedentes de los clientes, de cobranza en -- trámite, de cobranza en poder de abogados y agencias de cobro, etc.

Registro. De control de clientes (condiciones generales de crédito y cobro) de cobranzas realizadas por cobrador o agente, de documentos descontados o al cobro en instituciones bancarias, etc.

Informes. Relación de saldos de clientes, su antigüedad, informes de cobranza, estadísticas que muestran tendencia, etc.

6) Elaboración de Diagramas de Flujo para el análisis de los procedimientos y la identificación precisa de los problemas

En relación a este punto, conviene - elaborar un diagrama general de la operación y un diagrama detallado para los siguientes actividades: Control de la documentación de cobro, cobranza local, cobranza foránea, notas de cargo y crédito, informes de cobranzas, y probablemente actividades conexas.

7) Estudios específicas y verificaciones adicionales.

En seguida se mencionan algunos --  
ejemplos:

- Examen de presupuestos de cobranza y --  
análisis históricos de cobranza real --  
contra cobranza deseada.
- Selección de los clientes más importan-  
tes de cada estrato para comparar sus -  
costumbres de pago con los plazos de --  
crédito concedidas.
- Estudio específico de cuentas por cobrar  
de lenta recuperación o de cobro dudoso.
- Estudio de los motivos que originan can-  
celación de cuentas.
- Análisis de la gestión de los cobrado--  
res y agentes, otros.
- Costo de la cobranza en relación con ca-  
da peso cobrado.
- Estudio del afianzamiento del personal  
de cobranzas.
- Estudio de algunos datos estadísticas,-  
tales como cobros a través de bancos, -  
devolución de doctos, enviados al cobro  
notas de cargo y crédito, etc.

La operación de otorgamiento de créditos es el conjunto de actividades que realiza una empresa para otorgar plazo - en el pago de los productos o servicios que proporciona a sus clientes, sujeto a ciertas condiciones y características -- que regulan su recuperación.

#### OBJETIVOS

La eficiente operación de otorgamiento de crédito puede ser examinada considerando los siguientes aspectos.

1) El apego a las políticas de crédito y su relación con las estrategias y -- tácticas financieras de la empresa. En -- cuanto a las políticas se pueden citar - las referentes a: límites de crédito, formas de investigación de los solicitantes, personal autorizado para concederlo, documentación de los créditos otorgados, obtención de seguros de crédito, condiciones generales del otorgamiento, etc.

2) Que el otorgamiento del crédito - se realice en el menor tiempo posible.

3) Que exista un adecuado equilibrio de las características del crédito ofreci

cido por la empresa con las necesidades - del cliente y las condiciones generales - del mercado y de competencia.

4) Que las cuentas por cobrar se man tengan dentro de los límites planeados de crédito.

5) Que las cuentas incobrables sean - las mínimas.

6) Que el costo de la operación de -- otorgamiento de crédito sea el mínimo posi ble, considerando los beneficios que está ofreciendo a la empresa.

#### METODOLOGIA Y PROCEDIMIENTOS.

##### 1) FAMILIARIZACION

El auditor deberá conocer la estruc- tura de organización de crédito, además - será necesario familiarzarse con los obje tivos, polfticas y sistemas de las áreas: Cobranzas, ventas, embarques y contabili- dad, así como con la de procesamiento --- electrónico de datos, cuando proceda.

##### 2) Visita a las instalaciones.

Se deberá inspeccionar las instalacio



nes de los departamentos mencionados en -  
el párrafo precedente para observar las -  
operaciones de recursos materiales, rela-  
ciones interpersonales, ambiente de traba-  
jo, etc.

3) Análisis de la Información Opera-  
tiva.

Al igual que en la revisión de co---  
branzas, se deberá de obtener información  
sobre los controles operativos, como rela-  
ción de clientes activos, clasificaciones  
por tipo de crédito, tipo de industria y  
comercio, costumbres crediticas, etc., y  
los límites de crédito establecidos.

Adicionalmente debe consultarse in--  
formación de cobranzas, como índice de la  
eficiencia en la concesión y manejo de --  
los créditos (relaciones de saldos de ---  
clientes, antigüedad de los mismos, esta-  
dísticas de consumos anuales de clientes,  
etc).

4) Entrevistas.

Las entrevistas deben ser efectuadas  
al personal que ejecuta la operación de -

otorgamiento de crédito para conocer las actividades que realizan, el apego y adecuación de las políticas establecidas, -- las cargas de trabajo, el nivel de preparación del personal, los elementos materiales utilizados y procedimientos vigentes. Deberá entrevistarse también al personal de otras áreas relacionadas como -- son:

4.1) Al personal de cobranzas principalmente al responsable del área y a los cobradores respecto a la recuperación de cartera.

4.2) Al personal de facturación con objeto de verificar el cumplimiento de las políticas (límites, plazos o condiciones de crédito).

4.3) Al personal de ventas para conocer sus opiniones personales y las que hayan obtenido de los clientes en lo referente a las gestiones de crédito.

4.4) Al personal de contabilidad para conocer estados de cuenta de clientes, detectar omisiones en los procedimientos de crédito y observar la coordinación en la información de uso común.

4.5) Al personal de procesamiento -- electrónico de datos, cuando proceda, para conocer los procedimientos en vigor -- que corresponda, los mecanismos de control interno establecidos, etc.

En algunos casos será importante celebrar entrevistas con las agencias especializadas de investigación que utilice -- la empresa.

5) Examen de documentación e investigaciones específicas.

El auditor deberá examinar la documentación que considere necesaria y efectuar los estudios e investigaciones que se estimen pertinentes para obtener suficientes elementos de juicio y verificar -- los datos obtenidos en el análisis de la información y en la realización de las entrevistas. A continuación se describen algunos de ellos:

5.1) Solicitar el manual de sistemas y procedimientos, y asegurarse a través -- de estudios y pruebas selectivas de su cumplimiento y actualización; evaluar los procedimientos en operación, en cuanto a

formatos, archivos, flujos, puntos de --- control, registros e informe, es decir, la existencia de un sistema que permita normar las actividades del personal, comunicar las desviaciones, sus causas, justificaciones y medidas correctivas.

5.2.) De acuerdo con los estratos -- que clasifiquen los clientes en función - de su importación, seleccionar los más representativos de cada uno de ellos para - comparar sus costumbres de pago con los - plazos de crédito concedidos; en su caso, aplicar muestreo estadfsticos precisando el procedimiento apropiado, especialmente en un sistema por computadora, y es a través de este medio que se obtiene la muestra.

5.3) Estudio de los motivos que originan la cancelación de cuentas incobra--bles, profundizar sobre los causados por crédito mal concedido.

5.4) Análisis del tiempo promedio requerido para la autorización de los crédititos y para la aprobación de los pedidos,

considerando las políticas y procedimientos relativos a monto y oportunidades de la venta.

5.5) Análisis de las horas requeridas para el proceso (hombre o máquina) - para evaluar, la conveniencia de utilizar ampliar, modificar o substituir equipos electromecánicamente o electrónicas.

6) Recapitulación y reverificación de hallazgos.

Al término de la revisión se hará un resumen de los problemas y fallas detectados (cédulas de observaciones y sugerencias), agrupados de acuerdo con el tipo de situación que afecten. El resumen resultante se sujetará a una nueva verificación para separar con mayor precisión los hechos de las interpretaciones y avanzar hacia un diagnóstico definitivo.

7) Discusión de las observaciones con los involucrados.

El borrador del informe debe de comentarse con los interesados con el objeto

to de afinar el resultado de la audito--  
ría y así mismo comprobar que se trata de  
hallazgos reales y hacer partícipes a -  
los afectados en la labor creativa.

PROGRAMA DE AREA DE PROCESAMIENTO ELECTRO  
NICO DE DATOS [ PED ].

#### OBJETIVO DE LA AUDITORIA

Examinar críticamente las activida--  
des que se llevan a cabo en el área de In  
formática (Centros de PED), con la finali  
dad de detectar problemas que estuvieran  
obstaculizando la eficiencia en su manejo  
o pudiera poner en riesgo su operación.

#### PROCEDIMIENTOS.

a) Familiarización. El auditor debe--  
rá conocer el área de Informática median  
te el estudio de:

a-1) Estructura de organización del  
área y su ubicación dentro de la organiza  
ción general de la empresa.

a-2) Planes a corto y largo plazo re  
lacionados con el PED y su coordinación -  
con los planes y objetivos generales de -  
la empresa.

a-3) Los manuales de políticas y - procedimientos de las diferentes actividades desarrolladas en el área de informática, incluyendo su administración.

a-4) Los informes resultante de revisiones efectuadas anteriormente por audidores externos y consultores.

a-5) Los antecedentes del Centro de PED, en relación a su origen, desarrollo, equipo de proceso de datos original y sus modificaciones, relaciones con usuarios, prioridades en el desarrollo de sistemas, etc.

a-6) Los estados financieros de la - empresa y el impacto que tienen los cos--tos y gastos del área de PED.

a-7) Conocer las principales áreas - que reciben servicio de PED, y su impor--tancia que tienen éstas en relación a la empresa, tanto financiera como operativa--mente.

a-8) Conocer los sistemas automatizados y en que grado están y cuáles siste--mas son susceptibles de automatizarse.

a-9) Una descripción detallada de la configuración del equipo de P.E.D. y del sistema operativo (Programa que ya viene de fábrica y que sirve para que funcione u opere el computador), la cual deberá - incluir: Marca, modelo, cantidad, capacidad y velocidad de la Unidad Central de Proceso (U.C.P.) de las unidades periféricas (terminales de despliegues visual) y otro equipo auxiliar; tipo, versión y proveedor del sistema operativo y otros programas de operación, así como una descripción de las modificaciones que se le hayan hecho en su caso.

b) INSPECCION. El auditor deberá -- visitar las instalaciones correspondientes a el área de PED, incluyendo los lugares donde se guardan los archivos de - respaldo y hacer observaciones sobre:

b-1) Lo adecuado de su ubicación y de la distribución de las áreas de trabajo y las medidas para restringir el acceso a personal no autorizado.

b-2) Los controles y aparatos para - conservar la temperatura y el grado de humedad dentro de los límites especificados



por el proveedor del equipo de cómputo, - dentro del área en que se encuentra instlado.

b-3) Las medidas establecidas para - la detección y y contención de incendios (detectores de humo, prohibición de fumar sistemas de extinción de fuego, etc.)

b-4) El orden y limpieza del equipo y accesorios (discos, cintas, disketes, - etc) y de la documentación.

b-5) Las condiciones ambientales -- (luz, ventilación, etc.)

b-6) Las relaciones de trabajo entre jefes y subordinados y de estos entre sí.

### C) INVESTIGACION Y ANALISIS.

El auditor deberá obtener y analizar objetivamente la información financiera - y operativa que a continuación se citan:

c-1) Presupuesto de gastos del área de PED comparado contra los gastos reales.

c-2) Estadísticas de tiempo extra tra**ba**jado y las razones que lo motivaron.

c-3) Estadística sobre captura de da**tos** fuente (número de golpes por hora, -- errores por operador) y oportunidad en el inicio de captura de acuerdo a días y ho**ras** programadas.

c-4) Estadística de uso de la U.C.P. y el equipo periférico (incluyendo terminales de despliegue visual):

- Producción normal.
- Reprocesos
- Corridas especiales
- Pruebas y compilaciones (traducciones) de nuevos programas.
- Mantenimiento de equipo y sistema operativo.
- Fallas del equipo
- Tiempo ocioso.

Cuando sea aplicable deberá obtenerse el detalle a nivel de participación.

c-5) Reportes de actividad por terminal (frecuencia de uso, duración, errores de operación, etc.)

c-6) Estadísticas de mantenimiento - por cada unidad de equipo (preventivo y por fallas).

c-7) Estadísticas de entregas de reportes a usuarios con datos sobre calidad oportuna y necesidades de reproceso por errores.

c-8) Reportes de tiempo incurrido y grado de avance, comparados contra presupuestos, por los diferentes proyectos de desarrollo de nuevas aplicaciones y mantenimiento de las ya existentes.

c-9) Estadísticas de ocupación de personal, mostrando tiempo productivo de entrenamiento, vacaciones, rotación, etc.

d) ENTREVISTAS.

d-1) Planear entrevistas necesarios para obtener información sobre la ejecución práctica de las políticas y procedimientos estudiados en la fase de familiarización.

d-2) El auditor deberá elaborar -- cuestionarios que sirven como guía para obtener información sobre el área de -- PED y las actividades que en él se realizan.

d-3) Efectuar entrevistas con el personal que el auditor considere conveniente y que deberán abarcar los siguientes grupos:

d-3-1. Personal que trabaja en el --  
área de PED incluyendo las siguientes sec-  
ciones: gerencia, análisis y diseño de --  
sistemas, programación, operación del ---  
equipo, biblioteca de cintas y discos.

d-3-2 Directivos de la empresa, con  
el objeto de conocer el grado en que par-  
ticipa en el desarrollo de los planes re-  
lativos al PED y la coordinación con pla-  
nes generales de la empresa, el grado de  
supervisión que ejercen sobre el área de  
PED y las expectativas en relación al ser-  
vicio que debe proporcionar el área de --  
PED a la empresa en general.

d-3-3. Usuarios de los servicios de -  
PED para conocer el grado en que participan  
en el desarrollo de nuevos sistemas, la for-  
ma en que se atienden sus solicitudes de -  
servicios (nuevos sistemas y cambios a los  
existentes), la calidad y oportunidad de la  
información que reciben, el uso que les dan  
a los reportes recibidos y la utilidad de -  
la información que contienen (grado de deta-  
lle, formato, etc.) y la naturaleza de las  
relaciones con el personal del área de PED.

d-3-4. Personal de sistemas y procedimientos manuales, para conocer su relación con el área de PED y su grado de participación en el desarrollo de sistemas - automatizados.

e) EXAMEN DE DOCUMENTACION.

e-1) Diagramas de descripción de -- puestos (del área de PED).

e-2) Evaluaciones periódicas de la actuación del personal del área de PED.

e-3) Programas de entrenamiento para el personal del área de PED y usuarios.

e-4) Estudios de viabilidad para adquisición y ampliación del equipo, compra del programa, paquete y desarrollo de nuevos sistemas.

e-5) Manuales de estándares, de análisis, diseño y documentación de sistemas, - de programación y de operación.

e-6) Documentación de algunos sistemas importantes.

e-7) Registro de flujo de documentos y datos dentro del área de PED.

e-8) Programas de uso del equipo.

e-9) Bitácoras de uso de equipo (manuales ó automatizados)

e-10) Procedimientos de custodia, retención y reconstrucción de archivos y programas.

e-11) Planes de acción en caso de siniestros o fallas prolongadas del equipo.

#### DIAGNOSTICO

##### RECAPITULACION DE DESVIACIONES

Una vez que el auditor haga estudiado y analizado la operación, hará un resumen de los problemas y fallas detectadas, agrupadas de acuerdo con el tipo de situación que afecten. Posteriormente deberán visualizarse las posibles causas y efectos de los problemas detectados.

##### DISCUSION DEL BORRADOR CON LOS INVOLUCRADOS

Se deberá discutir con las personas responsables del área afectada, con el objeto de:

- Asegurarse que se trata de desviaciones reales.
- Que los involucrados coincidan con su evidencia, precisamente en la forma como se describe en el borrador.

---

C A P I T U L O V

EL INFORME DE AUDITORIA OPERACIONAL.

- 1.- Concepto.
  - 2.- Contenido del Informe.
  - 3.- Presentación del Informe.
-

## V. EL INFORME DE AUDITORIA OPERACIONAL.

### 1.- CONCEPTOS GENERALES.

El contador público que presta sus servicios como empleado dependiente, en nuestro caso como auditores internos tiene la responsabilidad profesional de informar a la Dirección y/o Gerencia sobre la situación que guarda el control interno y los sistemas operativos de la empresa.

Generalmente se recibe con interés una carta y/o memorándum que contenga sugerencias constructivas para el mejoramiento del control de sus operaciones.

La manera práctica para la elaboración de una carta de su gerencias es la siguiente:

- 1.1 Durante el transcurso de cada auditoría se irán anotando en una cédula por separado las observaciones encontradas.
- 1.2 Al finalizar nuestro trabajo tendremos todos los puntos que a nuestro juicio deban ser comentados, preparando en seguida el borrador de la carta.
- 1.3 Se discutirá internamente en nuestro departamento.
- 1.4 Se comentará con las personas a las que vayamos a dirigir la carta.
- 1.5 Finalmente se mecanografiará enviando en la mayoría de -- los casos copias a los departamentos afectados.

En los párrafos subsecuentes se hacen algunas sugerencias para prepararlas en forma fácil y de modo que su contenido cause un impacto adecuado a quienes van dirigidas y a la Dirección o Gerencias.



## 2.- CONTENIDO DEL INFORME.

En la preparación del informe hay que tener presente quienes van a recibirlo para así diseñarlo en la forma que sea más fácilmente comprensible. Por que la persona que reciba dicho informe juzgará su calidad, determinará si es bueno, adecuado, interesante y útil para aceptarlo o rechazarlo. La preparación y contenido del informe varía según el tipo de Auditoría que se realice en la empresa.

A continuación considero pertinente mencionar los puntos principales que debe contener un informe de acuerdo a algunos estudios en la materia:

- 1) Propósito de la Auditoría.
- 2) Hechos relevantes de mayor importancia.
- 3) Recomendaciones.
- 4) Anexos.

### PROPOSITO DE LA AUDITORIA.

Se tendrá que informar en forma clara, pero concisa, cuál fue el propósito de la auditoría (evaluar el área operativa general de departamento, una función, etc. ) dando una explicación breve en lo referente al trabajo desarrollado, de acuerdo al con

venio original y al programa de Auditoría.

El propósito del auditor es presentar los hechos en forma explícita y detallada de tal manera que despierte el interés, porque ésto hará que se suscite la curiosidad en el lector y que sienta deseos de conocer mayores detalles prosiguiendo en la lectura.

Los comentarios hechos en el informe deberán presentarse según el orden de importancia.

El uso de títulos y subtítulos informativos es muy beneficioso al presentar asuntos de particular interés. Condiciones perjudicables, deficiencias e irregularidades resumidas con brevedad deberán como es natural, ocupar un lugar prominente en el informe. Al presentar los temas de mayor importancia al principio del informe el auditor conseguirá que la Dirección ó interesados se enteren de las principales fallas del negocio, y de esta manera despertará mayor interés en continuar leyendo.

A continuación se citan algunos ejemplos para principiar un informe:

Sr. Alberto Alcántara,

Director General,

Hemos llevado a cabo la revisión y estudio de  
TELEVISION DE LA FRONTERA, S.A., nuestro exa

men se basó principalmente en los sistemas y procedimientos, así como de controles operativos adoptados por dicha empresa. Como resultado de nuestro -- trabajo a continuación mencionamos las anomalías e irregularidades que se detectaron y que consideramos pertinente hacer de su conocimiento.

.....

Sr. Javier Miranda C.  
Gerente General,

De acuerdo a sus instrucciones, hemos realizado un exámen de la situación organizativa y de operación de la empresa ELECTRONICA DEL SUR, S.A., con el fin de hacer recomendaciones en relación a la planeación, y organización, tipos de controles operativos y así mismo darle una opinión de acuerdo al proyecto de inversión que se tiene con la citada empresa.

.....

Para: Sr. Antonio Pérez C.  
Dirección General,

De : Sr. Victor Acosta S.  
Auditor General,

Como resultado de la auditoría en la filiar, Dandy's Mazatlán, S.A., informamos a usted, - las desviaciones detectadas en los sistemas operati-- vos y control interno de la empresa, así como de acciones correctivas y recomendaciones, que creemos per

tinente hacer de su conocimiento. Nuestras observaciones se concentraron bajo los siguientes puntos:

- 1.- Desviaciones en el control de valores en efectivo.
- 2.- Desviación en el sistema de Crédito y Cobranza
- 3.- Control de inventarios.

Esperando que sea de utilidad productiva, quedamos en la mejor disposición para cualquier aclaración al respecto.

ATENTAMENTE

-----

En la práctica este punto explicativo del propósito de la auditoría ocupa por lo general la primera hoja, ya que ésta presentación provoca la lectura de todo el informe.

#### HECHOS RELEVANTES DE MAYOR IMPORTANCIA.

Esta parte del informe tiene como propósito el resumir para el conocimiento de la Dirección o Gerencia General, las condiciones más perjudiciales y prácticas inadecuadas de la empresa y que por consiguiente requieren medidas correctivas inmediatas.

Las condiciones perjudiciales deberán reportarse en el orden de su importancia relativa, si los primeros párrafos impresionan a la persona que lee el informe, el --

resto de los mismos, recibirán mayor atención, aunque dichos párrafos se traten cosas de importancia secundaria.

Lo que a la Dirección le interesa es si existen condiciones negativas; en otras palabras, si hay tendencia o indicaciones desfavorables.

El auditor debe expresar clara y brevemente aquellas situaciones que merezcan atención de los interesados y que refieran al comportamiento general de la empresa; y cuando se crea necesario puede ampliarse por medio de comentarios adicionales, cuadros o gráficas que se incluyan como anexo, anotando como título la correspondiente referencia.

Todo informe debe ser revisado cuidadosamente por el auditor así mismo quedar satisfecho que dicho informe es aceptable. Conviene que el auditor se haga las preguntas que a continuación aparecen;

- a) ¿Se han mencionado todos los hechos importantes?
- b) ¿Se incluyeron todas las fallas e irregularidades detectadas en el curso de la auditoría y de todos aquellos factores importantes dados a conocer en el informe?
- c) ¿Están presentadas todas las consideraciones en la forma más breve posible?
- d) ¿Las consideraciones bajo el título "Hechos de Mayor Importancia" se amplía en detalles posteriormente en el -

curso del informe y en el mismo orden en que se enumeraron?

- e) ¿Está escrito el informe con tal claridad, que mis consideraciones no serán mal interpretadas por los intersados de la empresa?

Si estas preguntas son contestadas en sentido afirmativo - por el auditor encargado de la elaboración del informe puede estar seguro de que dicho informe es aceptable.

#### RECOMENDACIONES.

El auditor escribirá todas las recomendaciones o sugerencias que van a beneficiar positivamente a la empresa. Dichas recomendaciones deben formularse concisa y claramente, pero deberán dar una idea clara y precisa del porqué de los cambios y beneficios que se originen una vez implantados.

Siempre que se pueda, convendrá tener una alternativa para - cada recomendación fundamental, a efecto de que si no se acepta la idea original, se puede hacer otra proposición muy parecida a la misma. Al aceptarse las sugerencias, convendrá precisar la fecha en que serán puestas en práctica.

#### ANEXOS.

Por último la sección final del informe incluye gráficas, dia

grams, cuadros, formas de papelería y en general todos aquellos datos que sirven para ampliar o hacer más clara la información contenida en las secciones anteriores.

### 3.- PRESENTACION DEL INFORME.

Inmediatamente después de terminar el exámen o revisión, deberá prepararse el informe de auditoría, en forma definitiva y se distribuirá a todos los afectados.

La estructura que se le debe dar al informe, depende en alto grado de las necesidades, políticas y criterios de cada empresa; sin embargo, deberá ser preocupación del auditor estar pendiente de encontrar dentro de parámetros anteriores, la forma y distribución más adecuada para sus reportes, buscando que estos sean "leídos" y motivadores de acción para la gente indicada.

Es recomendable para su presentación el informe escrito - - - "corto", complementado con diagramas, gráficas, etc., que ayudan a captar en detalle la información del mismo.

Esta sugerencia se basa en el hecho de que son los gerentes de departamento operacionales los que van a manejar dicha información y con su mentalidad gerencial práctica, rechazarán informes narrativos largos.

Será muy peligroso para los objetivos del auditor, tratar de utilizar formatos estándar de reportes, sobre todo cuando se está iniciando la Auditoría Operacional en una empresa, las características de cada departamento son diferentes, así como el tipo de técnicos o profesionales que los dirigen; consecuentemente, si por comodidad del auditor, se trata de simplificar la elaboración del reporte, puede caerse en grandes errores.

El informe debe convencer a quienes va dirigido de que el - - trabajo de auditoría operacional es un instrumento necesario que deba utilizarse consistentemente para que las áreas operativas y administrativas de una organización siempre sea dinámica y eficaz.

¿ A quien va dirigido ? Este es el punto en que los auditores solucionarán en cada caso en particular, pues mucho dependerá de su ubicación en la empresa, por lo que no cuestionaré este asunto, exceptuando aquellos casos en que el auditor reporte el más alto nivel de la organización o incluso, al "consejo"; es mi opinión que el informe sea dirigido al gerente o ejecutivo responsable del área examinada.

Las copias del reporte deberán ir al ejecutivo en jefe o área del departamento revisado, así como los jefes de otros departamentos "mayores"

Lo más importante para la auditoría operacional es aspirar - - continuamente a la perfección. Una auditoría bien llevada, la preparación de un buen informe y la discusión de los hechos de mayor importancia, son esenciales, pero no suficientes para que se complementen las



cosa. Cualquier recomendación que no se acepte con prontitud deberá seguirse recordando con regularidad hasta que se tome una acción final. La alta dirección, por lo general, siempre se muestra propicia a atender cualesquiera recomendaciones que reduzcan los costos y aumenten los beneficios.

## CONCLUSIONES

- 1.- La auditoría operacional en la actualidad, es una disciplina de control, que evalúa la efectividad de los procedimientos operantes y los controles internos. Es una herramienta originaria de la contaduría pública y se convirtió en una disciplina que se encuentra dentro de la Auditoría Interna.
- 2.- Es un concepto constructivo, creado para ayudar a la gerencia a mejorar las operaciones de la empresa en las siguientes formas:
  - Llamando la atención sobre las fallas de los controles operativos.
  - Investigando áreas en donde pueden reducirse los costos.
  - Sugiriendo mejoras potenciales de operación.
  - Señalando fallas en la implantación de responsabilidades funcionales en diversas áreas, las cuales podrían afectar de manera significativa las operaciones de dichas áreas.
- 3.- El Contador Público como auditor conocido de las áreas operativas de la institución, aplica su comprensión de controles para auditar las funciones o departamentos de la compañía por medio de la auditoría operativa u operacional.
- 4.- La auditoría operacional ha proporcionado la forma de abordar en grande las funciones u operaciones actualmen-

te especializadas de las empresas. Como ejemplo citamos P.E.D. ó Informática, Fideicomisos, Tesorería, Presupuestos, etc. Por medio de su aplicación, el auditor puede convertirse en parte del equipo administrativo y generar información, descubrimientos específicos y recomendaciones que van más allá del alcance de la mayor parte de las auditorías. De lo anterior no se trata de disminuir la importancia y la significación de las auditorías financieras. Mi propósito ha sido delinear los aspectos que distinguen a la auditoría operacional de los otros tipos de auditoría.

- 5.- Al planear la auditoría se sugiere tomar en cuenta los siguientes pasos:
  - A. Inicialmente se instituye un estudio preliminar, en el cual se revisan la naturaleza general de la operación y los problemas relativos a ella.
  - B. Después del estudio, se presupuesta el tiempo y los fondos necesarios para efectuar una auditoría operacional exhaustiva.
  - C. Ya obtenido el estudio, tiempo y costo, el siguiente paso es el desarrollo y elaboración de un programa de auditoría que contenga los objetivos y procedimientos de las áreas funcionales que se someterán a revisión.
  - D. Con un programa detallado, un equipo organizado y el consentimiento de la gerencia, debe iniciarse la auditoría.

E. Al término de la revisión, el siguiente paso es la --  
elaboración de un informe final dirigido a la geren -  
cia de más alto nivel. Este informe debe delinear --  
los hechos más importantes que se hayan encontrado y  
las evaluaciones de las operaciones, e incluir argu -  
mentos convincentes para apoyar las recomendaciones.

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

- MANUAL DE AUDITORIA INTERNA. Charles A. Bacon, C.P.  
Ed. UTEHA, S.A. de C.V.  
1979.
- AUDITORIA DE OPERACIONES. Roy A. Lindberg y Theodore  
Cohn. Editora Técnica, S.A.  
1975.
- AUDITORIA ADMINISTRATIVA. Edward F. Norbeck. Editora  
(Operational Auditing for Ma- Técnica, S.A. 1978.  
nagement Control).
- AUDITORIA DE OPERACIONES. C.P. Salvador Ovieta López y  
C.P. Jose Luis Castillo R.  
Editorial IEE, S.A. 1982.
- BOLETINES DEL INSTITUTO MEXI Comisi3n de Auditorfa Opera  
CANO DE CONTADORES PUBLICOS. cional.
- SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS: Victor Lazzaro. Editorial -  
Un manual para los negocios Diana 1978.  
y la industria.
- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE Instituto Mexicano de Conta  
AUDITORIA. dores P3blicos, A.C.
- PROGRAMAS DE AUDITORIA. C.P. Francisco Javier S3n -  
chez Alarcon. ECASA.
- ELEMENTOS DE AUDITORIA FINAN C.P. Ren3 Amador. PAC, 1982  
CIERA Y OPERACIONAL.