

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**"LA AUDITORIA OPERACIONAL, EN EMPRESAS PROCESADORAS
DE FRUTAS Y VERDURAS"**

TESIS

**Presentada a la Junta Directiva de la
Facultad de Ciencias Económicas**

Por

EDGAR GUZMAN JUAREZ

Previo a conferirsele el Título de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

En el Grado Académico de

LICENCIADO

Guatemala, octubre de 1995

201

11-11-11

10-11-11

11-11-11

11

11

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
SECRETARIO: Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
VOCAL 1o. Lic. Jorge Eduardo Soto
VOCAL 2o. Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
VOCAL 3o. Lic. Víctor Hugo Recinos Salas
VOCAL 4o. Br. Carlos Luna Rivara
VOCAL 5o. P.C. Carla MacNott Ramos

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
GENERAL PRIVADO**

PRESIDENTE: Lic. Pedro Brol Liuti
SECRETARIO: Lic. Rudy Castañeda R.
EXAMINADOR: Lic. Luis Calderón Portocarrero
EXAMINADOR: Lic. Hugo Requena Beltetón
EXAMINADOR: Lic. Marco Antonio Ovando



Guatemala,
agosto 29, 1995.

Señor Decano de la
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Universidad de San Carlos de Guatemala
Lic. Donato Monzón Villatoro
Presente.

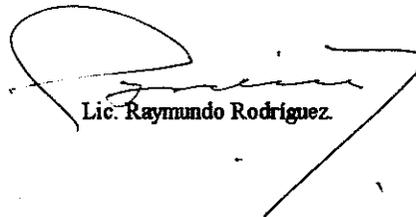
Respetable señor Decano:

En atención a la honrosa designación que esa Decanatura me hiciera para asesorar el trabajo de tesis del señor **EDGAR GUZMAN JUAREZ**, titulado "**La Auditoría Operacional en Empresas Procesadoras de Frutas y Verduras**", tengo el agrado de dirigirme a usted para informarle que he procedido a la orientación y respectiva revisión de dicho trabajo.

En mi opinión, éste es el resultado de una investigación bastante exhaustiva y valiosa relacionada con el tema la cual, integrada a los procedimientos académicos requeridos, hacen del mencionado trabajo un valioso aporte para quienes se interesen por incursionar en este dinámico campo de la contaduría pública que en las actuales circunstancias cuando prevalecen conceptos de productividad, hacen de nuestra profesión protagonista importante en este proceso.

En tal virtud, me permito recomendar el presente trabajo de tesis para su discusión en el Examen General Público previo a conferírsele al Sr. **Guzmán Juárez** el título de **Contador Público y Auditor** en el grado de **Licenciado**.

Sin otro particular, aprovecho la oportunidad para suscribirme de usted, muy atentamente,



Lic. Raymundo Rodríguez.





FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, ONCE DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS
NOVENTA Y CINCO.

Con base en el dictamen emitido por el
Licenciado Raymundo Rodríguez quien fuera designado
Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela
de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado:
"LA AUDITORIA OPERACIONAL EN EMPRESAS PROCESADORAS DE FRU
TAS Y VERDURAS", que para su graduación profesional pre-
sentó el estudiante EDGAR GUZMAN JUAREZ, autorizándose su
impresión.

Atentamente,

"FIDELIDAD Y ENSEÑANZA A TODOS"

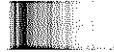
Licda. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO

Lic. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



ACTO QUE DEDICO

- A: Dios
- A: Mis Padres
- A: La Universidad de San Carlos de Guatemala
- A: Mis Hermanos
- A: Mi querida y adorada esposa
Por su apoyo moral y material recibido
- A: Mis Hijos
Fabiola Lizeth
Paola Adali
Edgar Rolando
Delmy Esperanza
Gerson Abimael
Quienes son el orgullo de mi vida y la razón
de mi existencia
- A: Mi amigo José Antonio Rojas Peralta
Con especial aprecio y cariño
- A: Usted
Por leer mi tesis de graduación



INDICE

CONTENIDO

PAGINA NO.

INTRODUCCION

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES DE AUDITORIA

Antecedentes Históricos	1
Definición de Auditoría	3
Clasificación	5
Normas de Auditoría	8
Principios Básicos que rigen una Auditoría	10
Estructura y Elementos de Control Interno	14
Métodos para Evaluar el Control Interno	16
Pruebas de Auditoría	17
Informe de Auditoría	19

CAPITULO II

NATURALEZA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

Orígenes de la Auditoría Operacional	22
La participación del CPA en la Auditoría Operacional	23
Relación Auditoría Interna y Operacional	23
Definición de Auditoría Operacional	24
Clasificación	24
Normas de Auditoría Operacional	25
Diferencias relevantes de la Auditoría Operacional con otro tipo de Auditoría	73
Aplicación de la Auditoría Operacional	78
Características del Auditor Operacional	81
Algunas de las características específicas	83
Planeación del Trabajo	86
El Personal de Auditoría	87
Programa de Auditoría	89
Papeles de Trabajo del Auditor Operacional	90
Otros Papeles de Trabajo	91

CAPITULO III

EVOLUCION HISTORICA DE LA ADMINISTRACION

Etimología de la palabra "ADMINISTRACION"	93
Definiciones de Administración	93
Significado, Naturaleza, e Importancia de la Administración	93
Clasificación de la Administración	94
Características de la Administración	94
Importancia Universal de la Administración	95
Principios Administrativos "versus" Pragmatismo y Empirismo	95



Síntesis Histórica de la Administración	96
El Proceso Administrativo	101
El Reto a la Administración Científica	101
Funciones de la Empresa	102
Sistemas de Organización	102
CAPITULO IV	
RELACION AUDITORIA OPERACIONAL CON LA ADMINISTRACION	
Objetivos de la Auditoría Operacional	104
Campo de acción de la Auditoría Operacional	105
Objetivos de la Revisión	108
Productividad	109
CAPITULO V	
CASO PRACTICO DE AUDITORIA OPERACIONAL	
Programas de Auditoría Operacional	110
Diagnóstico o Informe de Auditoría Operacional	117
CONCLUSIONES	121
RECOMENDACIONES	123
BIBLIOGRAFIA	125
APENDICE	



INTRODUCCION

quietud personal, desde nuestra fase de estudiante al las exposiciones de nuestros catedráticos en las aulas tarias, acerca de la Auditoría Operacional nos hacíamos s tales como, ¿Qué es la Auditoría Operacional en realidad? son sus procedimientos? ¿Que tipo de informe presenta la a Operacional? etc., etc. Por lo anteriormente expuesto, amos la oportunidad para escribir nuestra tesis sobre "La a Operacional en Empresas Procesadoras de Frutas y Verduras" nínimo aporte a la profesión del Contador Público y Auditor. trabajo consta de cinco capítulos, tratamos de darle un onológico a su estructura, el primero contiene aspectos s de auditoría, el segundo se relaciona con la naturaleza de oría operacional, el tercero expone la evolución histórica ministración, el cuarto analiza la relación de la auditoría nal con la administración, el quinto presenta el trabajo de alizado, a continuación las conclusiones del trabajo, en lo a las recomendaciones específicas en el dictamen de a operacional que presentamos en el trabajo de campo y luego laciones generales, en seguida la bibliografía y finalmente lice correspondiente.



CAPITULO I
ASPECTOS GENERALES DE AUDITORIA

1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS

"Las auditorías han existido aproximadamente desde el siglo XV. El origen exacto de las auditorías de informes financieros es objeto de controversia, pero se sabe que hacia el siglo XV, algunas familias pudientes establecidas en Inglaterra recurrían a los servicios de auditores para asegurarse de que no había fraude en las cuentas que eran manejadas por los administradores de sus bienes. Aunque el origen de la función de auditoría es remoto, su verdadero desarrollo corresponde al presente siglo."¹

Auditorías independientes anteriores a 1900

"El origen de la función de auditoría en Norteamérica es, sin lugar a dudas, británico. La contaduría como profesión fue introducida en este continente por los británicos en la segunda mitad del siglo XIX. Los contadores norteamericanos adoptaron de los británicos el modelo de informe de auditoría, lo mismo que sus procedimientos de análisis."²

"En el Reino Unido, en aquel entonces, como ahora, las corporaciones públicas se constituían bajo una ley nacional conocida como la ley de Empresas a la cual debían someterse todas las empresas públicas. Cuando la auditoría fue exportada a los Estados Unidos, los contadores de este país adoptaron el modelo británico de información, aunque allí no había estatutos comparables a los de los británicos. De otra parte, mientras que a las empresas públicas del Reino Unido se les exigía la ejecución de auditorías, a las empresas norteamericanas no se les imponía dicho requisito. Aun en la actualidad, las leyes estatales bajo

1/ John J. Willingham, D.R. Carmichael, "AUDITORIA, conceptos y métodos", México, D.F. 1984, pág.4

2/ Obra citada, pág.4

las cuales se constituyen las corporaciones en los Estados Unidos generalmente no exigen auditorías. Antes bien, los requerimientos de auditorías comúnmente se derivan de los mismos requisitos establecidos por la bolsa de valores, de disposiciones de la Comisión de Valores y Bolsa, y del reconocimiento generalizado de la utilidad de un auditor independiente en los estados financieros."³

"La ausencia de requerimientos estatutarios para que los accionistas dispusieran de auditorías condujo en el siglo XIX a la existencia de una gran diversidad de auditorías que comprendía desde auditorías de balance general hasta los más amplios y detallados análisis de todas las cuentas de una corporación. Los auditores generalmente eran contratados por la gerencia o por la junta directiva de una corporación y su informe estaba destinado a estos funcionarios más que a los accionistas. Los informes a los accionistas sobre los manejos administrativos eran poco frecuentes. En cambio, a los directores de las corporaciones les interesaba obtener de los auditores la seguridad de que no había habido fraudes ni errores de copia."⁴

Desarrollo en el siglo veinte

"Hacia 1900 la revolución industrial tenía casi 50 años y las empresas industriales habían alcanzado un crecimiento notable. Había un mayor número de accionistas distantes, muchos de los cuales empezaron a recibir informes de auditores. La mayoría de los nuevos accionistas no comprendían el significado de la labor de los auditores. Las concepciones erróneas acerca de la función de auditoría estaban muy arraigadas incluso entre los comerciantes y banqueros. Por ejemplo, existía la creencia generalizada de que el dictamen del auditor era una garantía de la exactitud de los

3/ John J. Willingham, "AUDITORIA, conceptos y métodos", pág.4

4/ Obra citada, pág.4

estados financieros."⁵

"La contaduría se desarrolló rápidamente en América después de la Primera Guerra Mundial. Las concepciones erróneas acerca de la función de los auditores independientes estaban tan extendidas que en 1917 el Tribunal Federal de Reserva publicó, en el Boletín Federal de Reserva, un documento preparado por el Instituto Americano de Contadores (que se convertiría en el Instituto Americano de Contadores Públicos en 1957) estableciendo una contaduría uniforme. Este pronunciamiento técnico en los Estados Unidos fue el primero de los que serían emitidos por la colectividad profesional americana en el presente siglo."⁶

"Durante gran parte de este siglo los contadores públicos laboraron sus informes siguiendo muy pocas orientaciones normales. Sin embargo, la profesión desarrolló rápidamente un lenguaje común de información a través del AICPA. Dicho lenguaje se halla tan extendido en la actualidad que el informe de una auditoría ya no representa un problema de escritura; es un proceso de decisión. Existe un número limitado de tipos de informes entre los cuales puede escoger el auditor; una vez tomada una decisión acerca del tipo de dictamen que va a presentar ante una situación específica, se puede escoger el modelo de informe especialmente concebido para expresar ese dictamen."⁷

.2 DEFINICION DE AUDITORIA

La "American Accounting Association" ha preparado la siguiente definición general de auditoría.

"La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con

/ John J. Willingham, "AUDITORIA, conceptos y métodos", pág.4

/ John J. Willingham, "AUD. contos. y métodos.", pág.5

/ Obra citada, pág.5

informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso.'

Algunas partes de esta definición ameritan comentarios especiales:

"Como la auditoría es un proceso sistemático de obtención de evidencia, tienen que existir conjuntos de procedimientos lógicos y organizados que sigue el auditor para recopilar la información. Aunque los procedimientos apropiados varían de acuerdo con cada compañía, el auditor siempre tendrá que apegarse a los estándares generales establecidos por la profesión."⁸

"La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva. Por consiguiente el auditor debe emprender su trabajo con una actitud de independencia mental, neutral."⁹

"La evidencia examinada por el auditor consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados. La definición no es restrictiva en cuanto a la naturaleza de la evidencia revisada, más bien implica que el auditor tiene que usar su criterio profesional en la selección de la evidencia apropiada. El debe considerar cualquier elemento que le permita hacer una evaluación objetiva y expresar un dictamen de naturaleza profesional."¹⁰

"Los informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos toman por lo general la forma de informes financieros, especialmente estados financieros, pero esta definición de auditoría es lo bastante general como para incluir informes que pueden tomar la forma de declaraciones de impuestos

08/ J.W. Cook, G.M. Winkle, "AUDITORIA", México D.F. 1988, pág.5

09/ Obra citada, pág.5

10/ Ob. cit., pág.5

11/ Ibidem, pág.5

convenios contractuales, informes de funcionamiento, estudios de factibilidad y muchos otros tipos de informes."¹²

"El papel del auditor es determinar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo que ocurrió en realidad y los informes que se han presentado de los sucesos. Los usuarios del informe que por lo general no conocen directamente lo que aconteció en realidad, quieren que el auditor les asegure que la información presentada es una declaración objetiva de los sucesos reales y sus resultados."¹³

"La medición y el informe de los acontecimientos económicos debe estar de acuerdo con principios establecidos. El auditor tiene que estar familiarizado con los principios aplicables para cada situación de informes, y debe tener la capacidad suficiente para determinar si dichos principios han sido aplicados de manera apropiada. Lo más común es que el auditor utilizará como principios los "Principios de contabilidad generalmente aceptados", pero en algunas ocasiones los principios apropiados podrán ser las leyes, los reglamentos del impuesto sobre la renta, convenios contractuales de procedimientos, requisitos fijados por el gobierno, y otras disposiciones establecidas."¹⁴

1.3 CLASIFICACION

La auditoría como disciplina técnica es una, pero por la extensión de los diversos campos de aplicación, se ha subdividido en las siguientes clases de auditoría:

1.3.1 Auditoría externa o financiera

Generalmente una auditoría financiera la realiza un auditor externo.

"Una auditoría de estados financieros involucra un examen de

¹²/ J.W. Cook, G.N. Winkle, "AUDITORIA", México D.F. pág.6

¹³/ Obra citada, pág.6

¹⁴/ Ob. cit., pág.6

éstos con el fin de expresar una opinión respecto a si los estados se presentan de conformidad con criterios establecidos generalmente de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Es bastante común que se realicen auditorías anuales de los estados financieros. Los resultados de las auditorías de estados financieros se distribuyen entre una amplia gama de usuarios tales como accionistas, acreedores, dependencias gubernamentales y público en general."¹⁵

1.3.2 Auditoría interna

"Cuando la auditoría es llevada a cabo por empleados de la empresa cuyos procedimientos e informes están siendo revisados, el examen se conoce como auditoría interna, y a quienes llevan a cabo el examen se les da el nombre de auditores internos. Dentro de una organización los auditores internos deben ser independientes de aquellos cuyos trabajos revisan. Ocupan una posición de asesoría y deben presentar sus informes directamente a alguien en las áreas administrativas más altas de la organización. Los auditores internos llevan a cabo una función importante dentro de las empresas mercantiles, dependencias gubernamentales y otras formas de organización. Al revisar el sistema de información interna el auditor interno determina si el sistema ha sido diseñado de manera efectiva para comunicar las instrucciones de la dirección, recopilar la información necesaria e informar a la dirección los resultados de las actividades de las operaciones. Esta revisión en consecuencia consiste en la evaluación del sistema implantado, observaciones sobre el funcionamiento del mismo y recomendaciones para su mejora. El auditor interno también investiga actividades tales como control de calidad, penetración en el mercado, política de personal y muchos otros temas que se relacionan sólo de modo muy lejano con la contabilidad financiera. El auditor interno tiene que estar en alerta permanente para detectar e informar sobre asuntos en

^{15/} Walter G. Kell, Richard E. Ziegler, "AUDITORIA MODERNA", México D.F. 1988, pág.23

en cualquier lugar dentro de la organización, que deben ser llevados a la atención de la dirección."¹⁶

.3.2.1 EVOLUCION DE LAS FUNCIONES DE LA
AUDITORIA INTERNA

FUNCIONES	OBJETIVOS
1. Revisión de desembolsos	- Disminuir pérdidas
2. Auxiliar a los auditores externos en la revisión de registros contables y estados financieros.	- Protección de los bienes.
3. Revisión del control gerencial en cada función que lleva a cabo la empresa.	- Incrementar los buenos resultados.

¿CON QUE FIN?

CONTRIBUIR A INCREMENTAR LA RENTABILIDAD

IDEA BASICA:

Cambiar el concepto e imagen de la auditoría interna de un departamento de servicio a un departamento productivo.

.3.3 Auditoría operacional

"Consiste en el examen de las áreas de operación de una empresa o institución, para determinar si se tienen los controles para operar con eficiencia, tendiendo a la disminución de costos para incrementar la productividad."¹⁷

.3.4 Auditoría administrativa

"Es un examen amplio y constructivo de una estructura orgánica de una compañía, una institución o una dependencia gubernamental, o de cualquier componente de ellas, como una división o un departamento, y de sus planes y objetivos, sus

6/ J.W. Cook, pág.6

17/ Francisco Tapia Ayala, "AUDITORIA OPERACIONAL, su aplicación a la administración de inventarios", México D.F. 1987 pág.4

métodos de control, sus medios de operar y su utilización de los recursos humanos y físicos."¹⁸

1.4 NORMAS DE AUDITORIA

"Las normas se relacionan con la calidad profesional de auditor, así como también con el juicio ejercitado por él en la ejecución de su examen y en la elaboración de su informe."¹⁹

Las normas de auditoria generalmente aceptadas, tal como fueron aprobadas y adoptadas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, son:

Normas Personales

El auditor deberá poseer preparación técnica y capacidad profesional adecuada. Haciendo acopio del análisis efectuado por el AIGPA diremos que el Contador Público y Auditor es un técnico en materia contable y auditoría. Este calificativo lo obliga que posea una preparación permanente, lo que significa que además de la instrucción académica que posee, debe estar al día en todos los conceptos relacionados con su campo, a efecto de poder sostener constantemente su calidad profesional. En otras palabras es indispensable que mantenga actualizados sus conocimientos de acuerdo con las necesidades de la profesión. En relación con la capacidad profesional intervienen dos elementos: su preparación técnica según se comentó antes y su práctica profesional en el campo del trabajo. Es indudable que la práctica constante de cualquier actividad permite que la persona que la realice se convierta en especialista. Sin embargo, la capacidad profesional del Contador Público no sólo estriba en el desarrollo objetivo y constante de su trabajo, sino en que éste sea llevado a cabo de acuerdo con la preparación técnica y el juicio eminentemente profesional que le ha de distinguir. Con esta norma se persigue que el Contador Público sea poseedor de una preparación técnica

^{18/} Edward F. Norbeck, "AUDITORIA ADMINISTRATIVA", México D.F. 1972 pág.13

^{19/} Statements in Auditing Standards, núm.1, del American Institute of Certified Public Accountants, Nueva York, 1973, págs.4-5

que la logra por medio del estudio e investigación constante, y capacidad profesional que se la da la aplicación de los conocimientos de su trabajo en forma juiciosa.

Deberá observar diligencia profesional en la ejecución del trabajo y en la elaboración del informe. Al decir que el Contador Público deberá ser diligente, se refiere a que tanto el trabajo que ha de realizar como su consecuente informe debe ser efectuado con todo el cuidado y habilidad que las circunstancias lo requieran. La razón de lo anterior es evidente por cuanto como profesional en la rama contable, debe estar atento siempre a su trabajo ya que la disciplina y los procedimientos de contabilidad no siguen un patrón estrictamente rígido y en consecuencia, los riesgos de cada trabajo deben evaluarse y ponderarse atinadamente.

Deberá adoptar una actitud independiente. Se ha mencionado que el trabajo del Contador Público va casi siempre dirigido a un conglomerado social. Si a lo anterior se adiciona que el profesional dictamina sobre la veracidad o no de ciertos aspectos existentes de hecho, como técnico o autoridad máxima en aspectos contables, el concepto de independencia es imprescindible para lograr su fin. La independencia consiste en que el Contador Público ha de basarse en hechos objetivos para emitir una opinión sobre la información examinada. Asimismo, la independencia no sólo debe existir de hecho, sino también en apariencia. Con lo anterior, se quiere indicar que cuando un Contador Público involucra su nombre en algún dictamen, debe estar convencido que a todas las esferas a donde éste llega, se desliga al ente como tal, del profesional, porque si se pone en duda la independencia, se estaría dudando también de todo el trabajo por él realizado.

Normas de Ejecución del Trabajo

Las normas de ejecución del trabajo van dirigidas a lograr que el Contador Público y Auditor reúna los suficientes elementos de juicio que le permitan evidenciar en sus papeles de trabajo, todas aquellas situaciones encontradas durante el examen, llevado a cabo a través de los procedimientos que hubiera considerado necesarios en las circunstancias, las cuales servirán de base para

la elaboración del informe. Por consiguiente, a continuación se hace un breve razonamiento de las mencionadas normas:

El auditor debe obtener el conocimiento suficiente de la estructura de control interno, para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

Deberá hacer una oportuna planeación del trabajo y ejercer una adecuada supervisión de los auxiliares de auditoría.

Deberá obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente.

Normas del Dictamen

El dictamen debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El dictamen debe identificar aquellas circunstancias en las que los Principios de Contabilidad no han sido observados en el período sujeto a revisión de manera consistente con el período anterior, incluyendo un párrafo explicativo en su dictamen.

Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas a menos que en el dictamen se indique lo contrario.

El dictamen debe contener ya sea una expresión de opinión sobre los estados financieros, tomados en conjunto, o una aseveración de que una opinión no puede ser expresada. Cuando una opinión global no puede ser expresada, se debe establecer las razones para ello. En todos los casos en que el nombre del auditor esté asociado con los estados financieros, el dictamen debe contener una explicación clara de la índole de la auditoría y del grado de responsabilidad del auditor.

1.5 PRINCIPIOS BASICOS QUE RIGEN UNA AUDITORIA

Según la federación internacional de contadores IFAC mundialmente coordinada y con estándares concordantes, orientan a la profesión del Contador Público y Auditor en la aplicación de los principios básicos de una auditoría, los cuales a continuación

se exponen:

Integridad, objetividad e independencia: El auditor debe ser íntegro, honesto y sincero en su enfoque respecto a su trabajo profesional. Debe ser justo y no debe permitir que prejuicios o tendencias afecten su objetividad. Debe mantener una actitud imparcial y debe ser y aparecer libre de cualquier interés que pudiera considerarse, cualquiera que sea su efecto real, como incompatible con la integridad y la objetividad.

Confidencialidad: El auditor debe respetar la confidencialidad de la información que tenga en el curso de su trabajo y no debe revelar tal información a terceros sin que medie consentimiento con autorización específica, a menos que haya una obligación legal o profesional para ello.

Habilidades y competencia: La auditoría debe ejecutarse y el personal debe prepararse con el debido cuidado profesional, por personas que tengan adecuado entrenamiento, experiencia y competencia en auditoría.

El auditor requiere habilidades y competencia especializadas, las que se adquieren a través de la combinación de la educación general, del conocimiento técnico obtenido a través del estudio y de cursos formales que concluyan con un examen para calificar aptitudes, así como de la experiencia práctica bajo la supervisión apropiada. Además, requiere estar en forma permanente, al tanto de los progresos, incluyendo pronunciamientos internacionales y nacionales de trascendencia sobre contabilidad y auditoría, regulaciones importantes y requerimientos legales.

Trabajo realizado por otros: Cuando el auditor delega el trabajo en sus asistentes o utiliza el trabajo realizado por otros auditores o expertos, él continúa siendo responsable de formarse para expresar su opinión con respecto a la información financiera.

El auditor debe dirigir, supervisar y revisar cuidadosamente el trabajo delegado a sus asistentes. Debe obtener seguridad razonable de que el trabajo efectuado por otros auditores o expertos es adecuado para sus propósitos.

Documentación: El auditor debe documentar aquellos asuntos

que sean importantes para proporcionar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con los principios básicos

Planeación: El auditor debe planear su trabajo para que le permita conducir una auditoría efectiva, de manera eficiente y oportuna. La planeación debe basarse en el conocimiento del negocio del cliente.

La planeación debe hacerse para, entre otras cosas:

- Adquirir conocimiento del sistema de contabilidad del cliente, de las políticas y procedimientos de control interno;
- Establecer el grado de confianza que se espera tener en el control interno;
- Determinar y programar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría que se llevarán a cabo; y
- Coordinar el trabajo que habrá de efectuarse.

La planeación debe seguirse desarrollando y revisando según sea necesario, en el curso de la auditoría.

Evidencia de auditoría: El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y competente, a través de la aplicación de procedimientos de cumplimiento y sustantivos, que le permita obtener conclusiones razonables en las cuales base su opinión sobre la información financiera.

Los procedimientos de cumplimiento son pruebas diseñadas para obtener una seguridad razonable de que están en vigor aquellos controles internos en los que se deposita la confianza de la auditoría.

Los procedimientos sustantivos se diseñan para obtener evidencia de que los datos producidos por el sistema de contabilidad están completos, son exactos y válidos.

Pueden ser de dos tipos:

- Pruebas de detalles de las operaciones y de los saldos
- Análisis de razones y tendencias importantes, incluyendo la investigación que resulte de fluctuaciones y partidas poco usuales.

Sistema de contabilidad y control interno: La administración es responsable de mantener un sistema de contabilidad adecuado, que incorpore diversos controles internos con la amplitud apropiada al tamaño y a la naturaleza del negocio. El auditor necesita tener seguridad razonable de que el sistema de contabilidad es adecuado y de que toda la información contable que debiera haberse registrado, de hecho lo ha sido. Normalmente los controles internos contribuyen a tal seguridad.

El auditor debe adquirir la comprensión del sistema de contabilidad y de los controles internos relativos y estudiar y evaluar la operación de aquellos controles internos sobre los que desea apoyarse para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

Cuando el auditor llega a la conclusión de que puede apoyarse en ciertos controles internos, sus procedimientos sustantivos normalmente serán menos amplios de lo que de otra suerte se requeriría y también pudiera diferir en cuanto a su naturaleza y oportunidad.

Conclusiones de la auditoría y dictamen: El auditor debe revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría que se obtuvo, como base para expresar su opinión respecto a la información financiera. Esta revisión y evaluación incluye el formarse una conclusión global en cuanto a que:

- La información financiera se ha preparado utilizando políticas de contabilidad aceptables, las que se han aplicado consistentemente;
- La información financiera cumple con las reglamentaciones aplicables y con los requisitos legales;
- El panorama que presenta la información financiera como un todo es congruente con el conocimiento que tiene el auditor con respecto a la entidad; y
- Existe revelación suficiente de todos los asuntos importantes relativos a la adecuada presentación de la información financiera.
- El dictamen del auditor debe contener una clara

expresión por escrito de la opinión sobre la información financiera. Una opinión sin salvedades indica que el auditor se ha satisfecho en todos los aspectos importantes, en la conclusión de la auditoría y el dictamen.

- Cuando se proporciona una opinión con salvedades, una opinión adversa o se niega la opinión, el dictamen del auditor debe establecer de manera clara e informativa, todas las razones para ello.

1.6 ESTRUCTURA Y ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO

Con base en la norma de auditoría No.14 promulgada por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, se concluye que la estructura y elementos básicos de Control Interno, se describen a continuación:

La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos, para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

Para efectos de una auditoría de estados financieros, la estructura de control interno de una entidad consiste en los siguientes elementos:

- Ambiente de control
- Sistema contable
- Procedimientos de control

Ambiente de control: El ambiente de control representa el efecto colectivo de varios factores en establecer, realizar o reducir la efectividad de procedimientos y políticas específicos. Dentro de estos factores incluyen los siguientes:

- La filosofía y forma de operación de la gerencia.
- Estructura organizativa de la entidad.
- Funcionamiento del consejo de administración y sus comités, en particular aquellos comités dedicados a la revisión del proceso de información financiera.

- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al desempeño, incluyendo auditoría interna.

- Políticas y prácticas del personal.
- Diferentes influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de una entidad. Como ejemplo pueden citarse las revisiones fiscales.

Sistema contable: Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las operaciones de una entidad, así como mantener el control de los activos y pasivos. Un sistema contable adecuado, toma en cuenta el establecimiento de métodos y registros de:

- Identifican y registran todas las transacciones.
- Describen en forma oportuna todas las transacciones con suficiente detalle, permitiendo la clasificación adecuada de las mismas en los estados financieros.
- Registran el adecuado valor de las operaciones en los estados financieros.
- Determinan el periodo en que las transacciones ocurren, para registrarlas en el periodo contable correspondiente.
- Presentan adecuadamente las operaciones y revelaciones correspondientes en los estados financieros.

Procedimientos de control: Son aquellos procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, establecidos por la gerencia para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Por lo general podrán catalogarse como procedimientos de control los siguientes:

- Debita autorización de transacciones y actividades.
- Segregación adecuada de funciones, asignando a diferentes personas las responsabilidades de autorizar las transacciones, registrarlas y custodiar los activos.
- Diseño y uso de los documentos y registros apropiados que aseguren la contabilización adecuada de las transacciones.
- Medidas de seguridad adecuadas sobre el acceso y uso de activos y registros.

1.7 METODOS PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO

Método según el diccionario de la Real Academia Española de la lengua, significa modo de decir o hacer una cosa con orden según ciertos principios, por lo tanto método para evaluar el control interno consiste en el modo de obtener la evidencia suficiente y competente para determinar el grado de confianza depositar en el control interno existente por el Contador Público y Auditor.

1.7.1 Cuestionarios

"Para facilitar el proceso de recabar información, los auditores tradicionalmente han descansado en cuestionarios y este enfoque se sigue utilizando ampliamente. Un cuestionario consiste de una serie de preguntas que se relacionan con procedimientos de control normalmente requeridos para prevenir o detectar errores e irregularidades que puedan ocurrir para cada tipo de transacción. Las preguntas están redactadas de manera tal que se obtengan respuestas de "si" o "no", dando a entender la primera de estas respuestas que el procedimiento de control necesario está proporcionado por el cliente. Algunos despachos de auditores tienen cuestionarios estandarizados que se pueden aplicar o adaptar a muchos clientes. Un cuestionario proporciona un enfoque estructurado que minimiza la posibilidad de pasar por alto algunos aspectos importantes del sistema. Otra ventaja adicional es la facilidad con la cual puede ser llenado un cuestionario."²⁰

1.7.2 Narrativas

"Consiste en información narrada para documentar la información obtenida en el estudio del control interno. Los datos narrados representan transcripciones por escrito de los controles que son aplicables a cada tipo de transacciones."²¹

1.7.3 Flujogramas

"Un método particularmente efectivo de reflejar las

^{20/} Walter G. Kell, Richard E. Ziegler, "AUDITORIA MODERNA", pág.134

^{21/} Walter G. Kell, "AUDITORIA MODERNA" pág.135

relaciones entre las diversas funciones de las operaciones de una compañía es la utilización de un diagrama de flujos que muestre gráficamente las interrelaciones de los sistemas operativos. En particular en un sistema de procesamiento electrónico de datos es necesario tener un diagrama de flujos del sistema que refleje las diversas funciones que realizan las personas y las máquinas. El diagrama de flujos de un sistema es un método efectivo de mostrar el flujo de la información, los diversos pasos que se llevan a cabo, la distribución de formas y los controles establecidos en las diversas operaciones. El diagrama de flujos también puede ser una herramienta valiosa en el diseño de un sistema de control efectivo así como un mecanismo útil para comunicar los procedimientos detallados a realizar."²²

1.8 PRUEBAS DE AUDITORIA

"Los procedimientos de auditoría son las acciones encaminadas a la obtención de evidencia. Los procedimientos no son la evidencia; son la forma de obtenerla. La utilización de procedimientos de auditoría para obtener información y corroborar los datos de contabilidad puede ilustrarse centrándonos en una clase particular de transacción. Por ejemplo una compra al contado, el auditor puede examinar la información documental en los archivos del cliente. El artículo adquirido será registrado como un incremento en el inventario, habrá una copia de la orden de compra remitida al proveedor y un recibo, indicando la recepción del artículo o mercancía. El rubro cedido será registrado como una reducción de caja y, posiblemente, habrá un comprobante de pago. La transacción habrá sido registrada también por el proveedor y, si es necesario, puede obtenerse información directamente de él."²³

22/ Cook, "AUDITORIA", pág. 218

23/ John J. Willingham, "AUDITORIA conceptos y métodos" pág. 88

1.8.1 Pruebas de cumplimiento

"El propósito de las pruebas de cumplimiento es suministrar una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles contables están siendo aplicados tal como fueron prescritos. Tales pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos prescritos para la determinación de la naturaleza, oportunidad o extensión de las pruebas sustantivas de determinadas clases de transacciones o saldos, pero no son necesarias si no se va a confiar en los procedimientos para tal finalidad."²⁴

1.8.2 Pruebas Sustantivas

"Los registros contables suministran la información básica para los estados financieros. El objetivo del auditor al realizar pruebas sustantivas de transacciones es obtener una seguridad aceptable de la exactitud y confiabilidad de los registros contables. Por lo tanto, los objetivos del auditor son semejantes a los objetivos del control contable sobre el registro de las transacciones. Al efectuar pruebas sustantivas de transacciones el auditor desea obtener una garantía razonable de:

- a) Validez--sólo se han registrado transacciones autorizadas.
- b) Totalidad--todas las transacciones autorizadas están registradas.
- c) Precisión--las transacciones están registradas en las cantidades correctas, en la categoría de cuentas apropiadas y en el período contable indicado."²⁵

"El enfoque del auditor en las pruebas sustantivas de transacciones consiste básicamente en inspeccionar los documentos importantes, seguir el curso de las transacciones a través del sistema y hacer un recálculo para comprobar la exactitud del trabajo de oficina. Estos procedimientos se aplican a

^{24/} Statements in Auditing Standards, n.º. 1, del American Institute of Certified Public Accountants, pág.28

^{25/} Willingham, "AUDITORIA, contos. y métodos." pág.256

transacciones y registros contables individuales."26

9 INFORME DE AUDITORIA

"El informe del auditor es la expresión de una opinión profesional o de la ausencia de ésta sobre los estados financieros de un cliente. Mientras que los estados financieros en sí mismos son responsabilidad de la administración, el informe del auditor, que con frecuencia se le denomina dictamen del auditor, es responsabilidad única del auditor. Por lo general el informe debe ser dirigido a la compañía bajo auditoría, a su consejo de administración, a sus accionistas o a una combinación de los tres."27

"Los auditores deben redactar sus informes con el mayor cuidado y consideración. El informe es el único aspecto del trabajo del auditor que ve el público, y es probable que por este informe se juzgue la competencia del contador público y del mismo tiempo su responsabilidad legal."28

"Al rendir un dictamen en un informe de auditoría se dice que los auditores están realizando la función de dar confianza: están opinando sobre la corrección de los estados financieros. Esta opinión está respaldada por su reconocida pericia en contabilidad y auditoría así como por haber llevado a cabo una auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas."29

9.1 Informe corto

"Generalmente la forma corta de dictamen del auditor se emplea en relación con los estados financieros básicos. La forma más usual del dictamen consiste en una exposición del trabajo efectuado, expresado en un párrafo inicial o en "alcance", y una posición de las conclusiones del auditor independiente en un

/ Willingham, "AUDITORIA..." pág.257

/ Cook, "AUDITORIA", pág.147

/ J.W. Cook, G.M. Winkle, "AUDITORIA", pág.147

/ Obra citada, pág.147

párrafo final a la opinión."³⁰

"Debido a la importancia que tiene la opinión del auditor independiente para el público inversionista y el que otorga crédito, y de la responsabilidad que contrae expresarla, es importante una uniformidad razonable en la forma de expresar la opinión, tanto para el auditor como para aquéllos que confían en sus conclusiones."³¹

1.9.2 Informe Largo

"Aun cuando por lo general la profesión contable ha adoptado el informe corto en relación con los estados financieros que se tiene intención de publicar, los auditores también formulan un buen número de los llamados "informes largos". Además de los estados financieros básicos, estos informes, generalmente incluyen detalles de las partidas que integran estos estados, datos estadísticos, comentarios explicativos, otro material informativo, del que una parte puede no ser de naturaleza contable, y algunas veces, una descripción del alcance del examen del auditor, más detallado que la descripción en los informes usuales de forma corta. En algunos casos se formulan, tanto el informe corto como el largo para el mismo trabajo, pero en muchos casos el informe largo es el único que se emite."³²

1.9.3 Informe especial

"El término "informes especiales" se refieren a los informes en los que la redacción del informe corto normal no es apropiada y que requieren redacción especial en la sección relativa a la opinión. Los informes especiales pueden incluir:

- a) Informes sobre estados financieros de entidades que llevan sus cuentas y preparan sus estados financieros sobre la base de efectivo.
- b) Informes sobre estados financieros de alguna

^{30/} Statements in Auditing Standards, núm.1 pág.82

^{31/} Statements in Auditing Standards pág.82

^{32/} Statements in Auditing pág.131

organizaciones no lucrativas que utilizan prácticas contables que difieren en algunos aspectos de aquéllas que siguen las empresas organizadas con fines de lucro."»

CAPITULO II

NATURALEZA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

2.1 ORIGENES DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

"Las oportunidades para que un auditor interno ampliara el alcance de un examen más allá de las actividades financieras y contables de una compañía fueron reconocidas en las primeras etapas de desarrollo de la auditoría interna. Por ejemplo, el Institute of Internal Auditors expresó en su Statement of Responsibilities de 1947 que la auditoría interna debe relacionarse en primer lugar con los asuntos contables y financieros, pero que también podría atender asuntos de naturaleza operacional."³⁴

2.1.1 Desarrollo cronológico de la auditoría operacional³⁵

- a) 1945 Discusión de panel de Auditores Internos sobre "alcances de la auditoría interna de operaciones técnicas" EE.UU.
- b) 1948 Artículo sobre Auditoría de Operaciones de Arthur Kent.
- c) 1958 Análisis Factorial de Alfred Klein y Nathan Grabinsky.
- d) 1959 Obra de William Leonard de "Auditoría Administrativa".
- e) 1964 Manual de Auditoría Operacional de Bradford Cadmus.
- f) 1971 El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. norma criterios para la realización de auditorías operacionales.
- g) 1971 Se crea la comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

^{34/} Cook, "AUDITORIA" pág.398

^{35/} Apuntes sobre Auditoría Operacional, Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

2 LA PARTICIPACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR EN LA AUDITORIA OPERACIONAL²⁶

2.1 En función de auditor externo:

El auditor previo a realizar la auditoría de estados financieros, debe efectuar una evaluación del control interno existente, para alcanzar los objetivos básicos siguientes:

- a) Obtención de información financiera correcta y segura.
- b) Protección de los activos.
- c) Promoción de la eficiencia.

Como resultado de su evaluación y parte de su trabajo final el auditor externo, elabora una carta de sugerencias, constituyendo esta un antecedente de la auditoría operacional.

2.2 En función de auditor interno:

El Contador Público y Auditor como auditor interno de una entidad aumenta la eficiencia, ayudando a la administración en la implantación de sistemas de información con objetividad y profundidad. El aumento de la eficiencia administrativa es uno de los objetivos fundamentales de la Auditoría Operacional.

3 RELACION AUDITORIA INTERNA Y OPERACIONAL

"El Auditor Interno, implementa, supervisa y mejora el control interno, con el propósito de alcanzar uno de sus objetivos principales que consiste en desarrollar la eficiencia de las operaciones. Al igual que la Auditoría Operacional persigue alcanzar el desarrollo de la eficiencia de las operaciones, caminando ciertos aspectos administrativos con el fin de lograr incrementar la eficiencia operativa a través de proponer recomendaciones que se consideren necesarias y adecuadas."²⁷

2/ Apuntes sobre Auditoría Operacional, Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

1/ Apuntes citados

2.4 DEFINICION DE AUDITORIA OPERACIONAL

"Una auditoría operacional involucra una revisión sistemática de las actividades de una organización o con un determinado segmento, con relación a objetivos específicos."»

2.5 CLASIFICACION

Existe la posibilidad de que cada compañía tenga su propia descripción de auditoría operacional, quizás esta subdivisión de la auditoría vaya mas allá de la revisión de los procedimientos operacionales de una entidad, pero para efectos de nuestro trabajo a continuación presentamos la clasificación que a nuestro juicio consideramos adecuada.

2.5.1 Auditoría interna operacional

"La auditoría operacional es un amplio examen y una evaluación de las operaciones del negocio con el fin de informar a la administración si las diversas operaciones se llevan a cabo o no de manera que cumplan con las políticas establecidas dirigidas hacia los objetivos de la administración. En la auditoría está incluida la evaluación del uso eficiente de los recursos, tanto humanos como físicos, así como una evaluación de varios procedimientos de operación. La auditoría también debe incluir recomendaciones de soluciones a problemas y métodos para aumentar la eficiencia de las utilidades."»

2.5.2 Auditoría externa operacional

"Las auditorías operacionales pueden ser realizadas por auditores externos. Se alcanza un grado de independencia más alto y quizá un grado mayor de objetividad cuando auditores externos en lugar de internos realizan la auditoría operacional. Por lo general los auditores externos se encuentran en posición de evaluar cómo está organizada la compañía, el proceso de asignación de responsabilidades, el sistema de comunicación y la capacidad de

38/ Walter G. Kell, Richard E. Ziegler, "AUDITORIA MODERNA", pág.24

39/ Cook, "AUDITORIA", pág.401

personal para las tareas asignadas. Con frecuencia los auditores independientes pueden, con poca dificultad, ampliar una auditoría financiera y llevar a cabo una auditoría operacional sobre algún área o actividad en particular de las operaciones del cliente. Claro que se debe llegar a un acuerdo con el cliente sobre el alcance de la revisión y no hay que incluir fases en las que no estén capacitados los auditores. Al llevar a cabo una auditoría operacional los auditores externos deben dedicar más atención a los controles administrativos internos que a una auditoría financiera. También deben realizar la revisión de algunos controles internos contables que no se investigarían en una auditoría financiera por ser poco importantes o quedan compensados por otros procedimientos. Se acostumbra que el informe final de los auditores externos se dirija a las partes apropiadas dentro de la compañía cliente. Sólo cuando se incluyan las adecuadas explicaciones de la naturaleza de una auditoría operacional se debe entregar el informe a personas ajenas a la empresa."⁴⁰

2.6 NORMAS DE AUDITORIA OPERACIONAL

Al final de la década de los años 60 se dejó sentir dentro de la profesión del C.P.A. la necesidad inminente de definir una metodología de trabajo que permitiera encontrar soluciones prácticas para el logro de la eficiencia operativa de las empresas. Fue así como en 1972 el I.M.C.P. se pronunció sobre este tema a través de su primer boletín de auditoría operacional que le llamó "La auditoría operacional coordinada con el examen de estados financieros", luego en 1982 introdujo reformas a dicho boletín, denominándolo "Esquema básico de la auditoría operacional"; según nuestro criterio la diferencia entre la primera versión y la segunda del boletín No.1 del I.M.C.P. radica en que el primero enfocó el tema de manera general, el segundo lo hizo de manera específica, definiendo conceptos, objetivos y aplicaciones de la Auditoría Operacional.

⁴⁰/ Cook, "AUDITO..." pág.400

2.6.1 LA AUDITORIA EXTERNA Y LA AUDITORIA OPERACIONAL

El examen efectuado por el C.P.A., basado en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, exigen obtener conocimiento suficiente de la estructura de Control Interno, para planificar la Auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas. Así mismo dichas normas señalan que el éxito de cualquier empresa radica en la oportuna planeación y la adecuada supervisión de sus operaciones, lógicamente para encontrar un mecanismo que permita el logro de la eficiencia operativa.

La evaluación que realiza el C.P.A. del Control Interno en su calidad de Auditor Independiente, se efectúa en la medida en que la estructura del mismo permite la obtención de información veraz y confiable, tal como lo exigen las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo.

Desde un punto de vista técnico, así como también técnico aplicativo el C.P.A. en función independiente, cumple con la función profesional de informar a su cliente acerca de las deficiencias encontradas en el control interno por medio de cartas a la Gerencia, Comentarios y Memorándums. Dicha responsabilidad profesional está enfocada a mejorar los sistemas operativas de la entidad.

En consecuencia, aunque la auditoría externa informa a la alta Gerencia acerca de las debilidades del Control Interno en ningún momento debemos confundir este trabajo con el realizado por la auditoría operacional, pues su enfoque objetivos y metodología son diferentes.

En resumen, comprendiendo el objetivo que persigue la auditoría operacional y coordinando con la capacidad profesional, independientemente de cualquier metodología, lo fundamental estriba en que el C.P.A. busque oportunidades que le permitan incrementar la eficiencia operacional y como consecuencia la eficiencia de las operaciones en particular.

6.2 Metodología de la auditoría operacional

A continuación exponemos las fases identificables que deben seguirse en el proceso de trabajo, de una auditoría operacional, aplicada a casos concretos tales como: compras, ventas, cobranzas, c., aunque es un proceso eminentemente técnico, no lo consideramos limitativo.

6.2.1 Directrices de actuación

Como todo trabajo profesional debe estar imbuido de ética, por lo que la auditoría operacional no es la excepción, al igual que la auditoría financiera con sus normas de orientación y metodología propia; la operacional sigue un patrón de conducta similar, pero con un ingrediente de flexibilidad, sin apartarse de la objetividad con que debe actuar el auditor operacional. En tanto a su metodología es única en su género, pues persigue hacer un enfoque gerencial del trabajo de auditoría, integrando los elementos fundamentales de la entidad auditada.

Para una mejor comprensión de las normas que rigen la auditoría operacional a continuación transcribimos la conclusión expresada en el boletín número dos, denominado "metodología de la auditoría operacional" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

La auditoría operacional no es privativa del contador público, ni tiene que ser desarrollada por un profesional dependiente. Sin embargo el concepto de mantener una actitud objetiva es válido. Esto evitará influencias o presiones por parte de las personas a quien se va a informar o de las personas que tienen a su cargo las operaciones, objeto del examen. En este sentido la tradicional independencia del contador público, como auditor o consultor externo, aunque no es un requisito, si resulta conveniente.

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

Al igual que en cualquier otro trabajo profesional, cuando se delega parte de su ejecución a colaboradores, el contador público tiene la obligación de cerciorarse de su capacidad y experiencia y debe ejercitar una adecuada supervisión de sus labores.

Por último, es necesario indicar que el contador público deberá obtener evidencia suficiente que respalde las opiniones y sugerencias que contenga su informe; dicha evidencia debe quedar debidamente documentada en los papeles de trabajo del auditor operacional.

2.6.2.2 Operaciones

Dada la naturaleza cualitativa de la auditoría operacional por operación debemos entender un conjunto de actividades orientadas a lograr un objetivo dentro de la empresa, es decir que una operación dentro del contexto de auditoría operacional debe interpretarse en forma cualitativa no cuantitativa, de tal manera que con una simple observación que le demos a las operaciones específicas de una empresa, determinaremos que su personal realiza una variedad de actividades encaminadas a vender, comprar, cobrar etc. De lo anterior se deriva que la auditoría operacional tiene por objeto, el estudio de las operaciones mencionadas, analizando los elementos que intervienen en ellas.

Cualquier literatura técnica que consultemos acerca de que se entiende por operación en auditoría operacional, encontramos lo siguiente: En auditoría operacional se define a una operación como al conjunto de actividades orientadas al logro de un fin o objetivo particular dentro de la empresa, tales como vender, comprar, producir, etc.

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

CUADRO SINOPTICO DE OPERACIONES

OPERACIONES GENERALES	OPERACIONES ESPECIFICAS
Comercialización:	<ul style="list-style-type: none"> - Investigación de Mercado - Ventas - Publicidad - Distribución
Compras:	- Compras
Producción:	<ul style="list-style-type: none"> - Programación y control de la producción - Administración de inventarios - Mantenimiento - Almacenaje
Administración de Recursos Humanos:	<ul style="list-style-type: none"> - Reclutamiento y Selección - Capacitación y Desarrollo - Administración de Sueldos y Salarios
Finanzas:	<ul style="list-style-type: none"> - Administración del efectivo - Administración de Inversiones de Capital - Otorgamiento de Crédito - Cobranzas - Obtención de Financiamiento
Sistemas:	<ul style="list-style-type: none"> - Organización y métodos - Procesamiento electrónico de información

2.6.2.3 Metodología de la auditoría operacional

Básicamente la metodología de la auditoría operacional, está

definida por tres fases que son: familiarización, investigación y análisis y diagnóstico.

Familiarización

Como su nombre lo indica en ésta fase de la metodología, el equipo de auditores operacionales persiguen conocer las operaciones de la empresa, descubriendo problemas especiales, alcance de la administración y antecedentes de los problemas existentes. Para lograr éste objetivo la planeación del trabajo de auditoría operacional a ejecutar debe contener como mínimo en ésta fase procedimientos tales como estudio ambiental, estudio de gestión administrativa y visitas a las instalaciones.

Estudio ambiental

Con este procedimiento se obtiene información importante que permite hacer un diagnóstico de áreas críticas y la extensión del estudio será determinado por el juicio profesional del auditor.

Entre los aspectos que se investigan en las operaciones están:

- Importancia de la operación que se auditará.
- Indicadores administrativos y financieros.
- Estructura organizativa.
- Políticas que afectan la operación que se audita.
- Leyes que afectan la operación e información de como resuelve la competencia los problemas de la operación auditada.

Gestión administrativa

Al igual que el estudio ambiental, encontramos dentro de la metodología el estudio de la gestión administrativa y para ello el C.P.A. debe conocer el proceso administrativo, estudiando y analizando a éste en sus dos etapas, tanto en su etapa estática como en su etapa dinámica, es decir que en la primera encontrará a la Planeación y la Organización y en la segunda a la Dirección y el Control, sin embargo no debe olvidarse que el auditor

operacional, en el estudio de la gestión administrativa su objetivo principal es conocerla en términos genéricos definir sus características y posibles deficiencias.

Dentro de los procedimientos de auditoría en la fase de familiarización, se encuentra la visita a las instalaciones como es lógico tiene por objeto observar directamente como se llevan a cabo las operaciones de la empresa, además se crea un ambiente propicio para entrar en contacto directo con funcionarios y empleados responsables de llevar a cabo dichas operaciones. Este procedimiento es sumamente importante pues le proporciona al profesional responsable de realizar la auditoría operacional, un ordenamiento de ideas y conocimiento de la empresa que le permitirán planificar adecuadamente el trabajo de auditoría y elaborar los programas acordes a la entidad auditada.

Investigación y Análisis

Esta fase de la metodología tiene por objeto principal comprobar la eficiencia y efectividad de la operación auditada, por lo que se realizan diversas pruebas de detalle basadas en estadísticas proporcionadas por la empresa, las cuales deben verificarse previamente a su investigación y análisis, en el caso de que no halla información disponible acerca de la competencia, el auditor operacional debe procurar por todos los medios apoyarse en instituciones gremiales tales como cámaras, institutos, asociaciones, etc., para obtener información que le permitan formarse un juicio objetivo de la operación que audita; no olvidándose que dicha investigación debe ser planeada y desarrollada adecuadamente con el objeto de minimizar tiempo y costos.

Entre los procedimientos de auditoría utilizados en la investigación y análisis se pueden enumerar los siguientes: entrevistas, evaluación de la gestión administrativa y examen de la documentación.

Entrevistas:

Es el procedimiento más utilizado en auditoría operacional pues sirve para obtener información acerca de las políticas y procedimientos más importantes que rodean la operación de que se investiga.

Definir los cuestionarios y las técnicas de encuesta más acordes a la evidencia que se desea obtener, estableciendo el tamaño de la muestra y la oportunidad de la entrevista; dichas entrevistas deben estar orientadas al personal ejecutivo y al personal de línea encargado de realizar la operación.

Otro procedimiento no menos importante en la investigación y análisis es la evaluación de la gestión administrativa fundamentalmente debe evaluarse la capacidad de la administración para anticipar problemas, es decir, la capacidad previsoras que tenga la alta gerencia, delimitación de niveles jerárquicos y líneas de autoridad, calidad directiva de los ejecutivos y efectividad del sistema administrativo, comparación entre lo planeado y ejecutado. Con la evaluación de los aspectos anteriores, el auditor operacional está en capacidad de concluir sobre la eficiencia y deficiencia del proceso administrativo.

Concomitantemente con los procesos anteriores encontramos el examen de la documentación cuyos objetivos se resumen en la verificación y comprobación de la información auditada y obtención de algunos datos específicos de importancia.

Diagnóstico

"Una vez estudiada y evaluada la infraestructura administrativa, se sumarán los hallazgos y se señalará la interpretación que se hace de ellos, resaltando aquellos que sean indicios de notorias fallas de eficiencia. El auditor deberá alejarse del detalle y, con base en los hallazgos específicos, ensayar un resumen de los de mayor relevancia, el método que se explica en los incisos a y b siguientes resulta de utilidad a este

propósito:"⁴¹

A) Fase creativa:

En esta fase se precisará si los problemas detectados son congruentes con la realidad de la empresa. Esta fase no representa, de ninguna manera, la solución detallada de los problemas, (dicha solución corresponde a un trabajo de consultoría).

Sumarizados los hallazgos se procederá como sigue:

- Ensayar un modelo conceptual de la estrategia administrativa que más convenga a la empresa para la operación estudiada de acuerdo con las circunstancias que le rodean, o bien, compararlos con modelos ya establecidos;
- Precisar la prioridad que debe darse a los elementos del modelo anterior;
- Considerar el costo-beneficio del modelo diseñado.

B) Reverificación de hallazgos:

El modelo desarrollado en "A" se sujetará a una nueva verificación para separar con mayor precisión de los hechos de las interpretaciones y avanzar hacia el diagnóstico definitivo como sigue:

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

41/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "Boletín No.2 Metodología de la Auditoría Operacional", 1992 pág.31

- Interrelacionar los problemas encontrados con los que pudieran haber detectado en otras áreas y asegurarse que las alternativas de solución propuestas no generarán mayores o más complejos problemas o agravarán los existentes.

C) Elaboración del Informe

Una vez elaborado el borrador del informe, el auditor deberá proceder a discutir el mismo, con los involucrados, de tal manera que dicho profesionista pueda satisfacerse, que los hallazgos de auditoría son reales y que los involucrados, coinciden con la existencia de los mismos, además será el momento propicio para convencer al personal responsable de realizar, las operaciones auditadas para que se unan a la postura del auditor, al momento de presentar las recomendaciones a la alta gerencia.

2.6.2.4 Informe

Importancia y Definición del Concepto

Es indudable que lo único que conocerá el cliente del trabajo de auditoría operacional realizado se resume en el informe mismo, es por ello que el contenido de dicho informe debe ser objetivo, orientado a persuadir la atención del cliente, con el propósito de que los cambios sugeridos sean efectuados, no olvidando de cuantificar el efecto positivo para la entidad cliente.

Naturaleza

Por las cualidades que conlleva la Auditoría Operacional, se hace necesario presentar un informe, tipo diagnóstico sobre los problemas detectados en las operaciones de la empresa cliente, por lo que no es posible emitir un dictamen, como sucede en la Auditoría Financiera, pues este tipo de diagnóstico, es la gran diferencia que hace de la auditoría operacional, única en su género; también es importante diferenciarla de un trabajo de consultoría, cuya diferencia radica en que la auditoría operacional no participa en la implantación de diseños de

rocedimiento, sugerencias específicas, visitas posteriores, etc., como lo realiza un trabajo de consultoría.

Estructura

La estructura de un informe de Auditoría Operacional, para lograr su objetivo, debe contener como mínimo, lo siguiente:

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

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. nos ha reparado a través de la Comisión de Auditoría Operacional, la explicación a la anterior estructura del informe, la cual resumimos como sigue:

- a) Alcance y limitaciones del trabajo

Esta sección del informe está destinada a presentarle al lector, los objetivos del trabajo, las operaciones auditadas, la responsabilidad del auditor y la participación de otros profesionistas si la hubo, entre otras, dicha sección debe ser breve, clara y concisa.

- b) Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional

Con el propósito de que el diagnóstico o informe de auditoría operacional, alcance el objetivo que persigue, es recomendable que se haga una jerarquización de los hallazgos más significativos, haciendo énfasis en el efecto de los mismos, referenciando adecuadamente las descripciones que se consideren necesarias, las cuales proporcionen mayores datos y elementos de juicio para el cliente, sobre los problemas detectados, estableciendo causas, consecuencias, ejemplos, etc.

- c) Sugerencias para mejorar la eficiencia

Obviamente las sugerencias para mejorar la eficiencia operacional, deben presentarse a continuación de las situaciones que afectan desfavorablemente a la compañía cliente, dichas sugerencias pueden tener un carácter específico cuando halla

elementos para ello; caso contrario, las sugerencias tendrán un carácter general. Estas recomendaciones deben estar enfocadas a mejorar los procedimientos de operación, cuantificando en la medida de lo posible, el efecto del cambio.

Evaluación y efecto de los problemas

Es condición necesaria la evaluación de los problemas detectados a través de la auditoría operacional, cuantificando desde luego el efecto de las ineficiencias existentes. Presentando a la Dirección de la empresa en forma objetiva la información concluyente de cuanto les cuesta o dejan de ganar, por no tomar las medidas preventivas y correctivas conducentes.

Responsabilidad

Es importantísimo, para el desarrollo profesional del Contador Público y Auditor definir que su responsabilidad en un trabajo de auditoría operacional, se limita a informar sobre los problemas detectados y sugerir posibles soluciones. La implantación de las soluciones quedará a cargo de un trabajo de consultoría, ya sea externa o interna.

Forma

En cuanto a la forma de informar los hallazgos de auditoría operacional, consideramos que dependerá de la trascendencia que tengan los mismos, por ejemplo un hallazgo menor se comunicará verbalmente al funcionario responsable de realizar la operación, por el contrario un hallazgo trascendente se comunicará por escrito sin esperar al término de la auditoría con el propósito de que se tomen las medidas administrativas en forma oportuna. Sin embargo no debe olvidarse que el informe de auditoría debe hacerse por escrito y con las formalidades profesionales, que el caso concreto requiera.

Además de lo anterior, la experiencia ha demostrado que genera buenos resultados para el auditor, el uso de recursos audiovisuales, considerando las siguientes ventajas:

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

Recomendaciones prácticas para elaborar el informe

Además de los conceptos anteriores el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. nos sugiere algunas recomendaciones prácticas para elaborar el informe.

- Definir cual es el propósito del informe (final, parcial, de detalle, de panorama).
- A quien se dirige.
- Qué le interesa al o a los lectores (No decir lo que va se conoce) uso de síntesis (permite tener una idea general sin leer el informe).
- Necesidad de seccionar y utilizar índices (así que puede ir, a la sección o información de respaldo que interese).
- Utilización de subtítulos (fijar ideas, ayudan a memorizar).
- Los comentarios deben jerarquizarse (inconscientemente siempre se considera que lo primero es lo más importante).
- Solo en casos de excepción deben describirse procedimientos de examen.
- Las tendencias y las cifras relativas pueden ser mejores que las estáticas y los números absolutos.
- Siempre que sea conveniente deben usarse cifras cerradas en miles, cientos, etc.

Un decálogo para preparar un buen informe de Auditoría Operacional, es el siguiente:

- Enfatizar los aspectos significativos que mejoren la operación del negocio. Cualquier ejecutivo estará interesado en cambios de procedimientos que resulten en reducción de costos. No estará igualmente interesado en controles protectivos.

- Omitir partidas o hechos poco significativos que no requieran la atención de los ejecutivos.

- Limitar el informe al mínimo indispensable.

- No esperar que el funcionario conozca tecnicismos. Escribir el informe en el lenguaje que él está acostumbrado a usar.

- No hacer críticas que no vayan acompañadas de sugerencias constructivas o que no estén respaldadas por hechos. En aspectos técnicos, en los que el auditor esté capacitado para hacer una recomendación específica, los hallazgos deben ser informados con la sugerencia de que sean estudiados con mayor detalle por expertos calificados cuando la situación parezca requerir dicha acción.

- Discutir el informe con todos los responsables que se vean afectados por sus observaciones y recomendaciones.

- En la medida de lo posible, obtener el acuerdo de los funcionarios afectados por las recomendaciones, y en su caso, presentarlas como sugerencias conjuntas.

- Si no se cuenta con la aprobación de los afectados, cuando menos asegurarse que si hay acuerdo a las circunstancias y hechos que se informan. Así los directivos superiores podrán ver la posición del afectado y la del auditor y tomar una decisión (acción).

- Enviar copia (o síntesis) del informe final a todos los encargados de departamentos operativos que se vean afectados, así como el funcionario superior responsable de la operación auditada. (si se usan sumarios, debe tenerse cuidado que sean lo suficientemente amplios para dar una idea adecuada de los antecedentes y de las razones para la recomendación).

- No circular material que no contenga el propio informe.

2.6.3 Auditoría operacional de compras

A manera de introducción diremos que las compras constituyen una operación de primordial importancia dentro de las empresas. El costo y abastecimiento de los artículos que se adquieran para su reventa o su transformación es factor determinante en los resultados económicos de la empresa por la influencia que suelen tener en el costo total.

2.6.3.1 Concepto y alcance de la operación de compras

"La operación de compras es el conjunto de actividades que desarrolla una empresa para adquirir los recursos necesarios, principalmente de carácter material para la realización de sus objetivos."⁴²

La operación de compras, según la comisión de auditoría operacional del I.M.C.P. comprende entre otras, las siguientes actividades:

- Proponer objetivos, políticas y metas de compras, aplicarlos y vigilarlos.
- Formular el plan general de compras y programar las adquisiciones de acuerdo a las necesidades de producción, ventas, condiciones y ciclos de mercado, etc.
- Coordinar en forma eficiente los recursos humanos, materiales y técnicos que integran la operación de compras y proponer los cambios pertinentes.
- Establecer y actualizar los registros de precios y condiciones de compra de los diversos artículos, que de manera repetitiva, se requieran en la empresa y mantener información histórica de estos artículos.
- Recibir y tramitar las solicitudes y requisiciones para adquirir los artículos y servicios que las diversas áreas de la empresa requieran.

^{42/} Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.3 Auditoría Operacional de Compras". 1992 págs.43-44

- Vigilar que los departamentos que solicitan la adquisición de algún artículo lo hagan cumpliendo con los requisitos establecidos por la empresa, con las especificaciones adecuadas de los artículos requeridos y con la oportunidad que permita su abastecimiento normal.

- Obtener de diversos proveedores cotizaciones y otras condiciones de compra de los artículos y servicios.

- Analizar las posibilidades y alternativas en la adquisición de cada artículo requerido.

- Seleccionar al proveedor que por sus condiciones de venta del artículo requerido, así como las propias de su empresa garanticen una compra óptima al menor costo y aseguren el abastecimiento óptimo de los artículos adecuados.

- Vigilar que los pedidos firmados se surtan de acuerdo con lo solicitado en cantidades, especificaciones, tiempo, precio y demás condiciones de entrega.

- Presentar las reclamaciones y en su caso hacer la devolución de artículos surtidos en desacuerdo con lo pedido aclarar las responsabilidades de la propia empresa y atender las observaciones de cualquier tipo que presenten los proveedores.

- Participar en el establecimiento de las políticas relativas al pago a proveedores considerando las condiciones de tesorería de la empresa para aprovechar al máximo las posibilidades de negociación de las compras.

- Coordinar sus actividades con áreas relacionadas principalmente, producción, ventas, almacenes, control de calidad y tesorería.

2.6.3.2 Objetivo de la auditoría operacional de compras

El objetivo de la auditoría operacional de compras es examinar las actividades que se mencionan anteriormente, con el propósito de mejorar los controles operativos componentes y la propia eficiencia en el desarrollo de dichas actividades.

2.6.3.3 Metodología

La metodología general para el examen de las operaciones está contenida en el boletín 2 de la comisión de auditoría operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en dicha referencia técnica se dan algunas orientaciones concretas para llevar a cabo la Auditoría Operacional de Compras. Los procedimientos que se describen a continuación deberán adecuarse y complementarse en cada caso particular.

2.6.3.4 Familiarización

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

Estudiar los expedientes de auditorías e informes y cartas de recomendaciones o sugerencias cuando esto sea aplicable.

2.6.3.5 Visita a las instalaciones

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

INVESTIGACION Y ANALISIS

2.6.3.6 Análisis financiero y de información operativa

Analizar la información existente relativa a compras, tanto de carácter interno como externo.

Deberá analizarse si el tipo de estadística que la empresa mantiene es el adecuado a sus necesidades como pueden ser compras de artículos por áreas geográficas, por clase de proveedor, etc.

Estudiar las cifras estadísticas y proyecciones de compra, tanto en unidades como en valores.

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

2.6.3.7 Entrevistas

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

2.6.3.8 Examen de la Documentación e Investigación específica

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

Comprobar la validez de los datos obtenidos en las etapas anteriores, en los análisis estadísticos y en las entrevistas. Analizar los programas de auditoría interna y de ser posible los papeles de trabajo que origine para detectar áreas en que se puede sugerir algunos procedimientos adicionales que permitan asegurarse de que las políticas establecidas para llevar a cabo las compras se cumplen adecuadamente. Investigar que el tipo de relación y control que exista en el trato con los Agentes Aduanales para el caso de compras de importación asegure un procedimiento eficiente en las compras del exterior.

Preparar diagramas de flujo que muestren la secuencia de la operación, lo cual facilita la localización de aspectos susceptibles de mejorarse. Adicionalmente, pueden elaborarse

moranda descriptivos de la operación para su estudio y análisis. Por último se podrá analizar la mejor conveniencia en cuanto a lugares de entrega ya sean éstos almacenes centrales o unidades de consumo (de fabricación o de venta). Si los términos de entrega son en el local del proveedor por que los fletes sean mejor financiados por la empresa o si resulta más recomendable contratar fletes que incluyan fletes pagados.

Cuantificar el posible efecto de cambios en algunos títulos, materiales y en los métodos de compra, vgr. compras de volumen, determinación del lote económico de compra, alternativas comprar o fabricar, etc.

Investigar si la empresa opera con base en algún presupuesto de compras en cuyo caso deberá estudiarse éste; analizar sus variaciones principales y obtener una explicación sobre los mismos.

Conviene investigar si se tiene establecida una política de selección de compradores cuando el volumen de las compras permita la práctica. Asimismo deberá investigarse si se tiene una adecuada supervisión del personal que efectúa directamente las compras. Estudiar el costo total del manejo del departamento de compras en función del volumen de operaciones que realiza para determinar de manera general su costeabilidad. Analizar si es el caso, si se cumple con las políticas establecidas por el departamento de Ventas cuando el precio de compra es la base para establecer el precio de venta de cada artículo.

Revisar los métodos de trabajo, manuales de procedimientos, organizativos y formas en uso que regulen la operación de compras.

5.3.9 Resumen y discusión previa de los problemas detectados

Estudiar la información obtenida para sugerir cambios en los procedimientos que puedan mejorar la eficiencia en la operación de compras.

Resumir las observaciones hechas y los resultados de las

investigaciones que permitan captar alguna omisión en el trabajo desarrollado.

Discutir las recomendaciones con los interesados. Este trabajo debe desarrollarse a medida que progresa el examen, tiende a aprovechar la experiencia del personal de la empresa, motivar su participación y afinar la interpretación del auditor.

2.6.3.10 ELABORACION DEL INFORME

A continuación se sugieren algunos aspectos que debe contener el informe de auditoría operacional de compras:

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

2.6.4 Auditoría operacional de ventas

Para hablar de auditoría operacional de ventas, se hace necesario comentar en qué consisten las ventas, a manera de resumen diremos que las ventas constituyen la operación más importante de una empresa, pues de ellas dependen los buenos o malos resultados, además que representan el oxígeno para la misma así como también el logro de sus objetivos.

2.6.4.1 Concepto y alcance de la operación de ventas

"Para los efectos del boletín No.4 sobre auditoría operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. la operación de ventas es el conjunto de actividades que realiza

una empresa para satisfacer las necesidades y deseos de los clientes, atendiendo al mismo tiempo sus objetivos económicos. Este concepto no sacrifica el objetivo de servicios para satisfacer al cliente, por el interés de alcanzar utilidades, ni viceversa; pretende un equilibrio adecuado entre ambas finalidades que permita la obtención de rendimientos razonables y dar al cliente lo que requiere."⁴³

"La operación de ventas comprende las siguientes actividades"⁴⁴

Proponer los objetivos y aplicar las políticas establecidas para ventas, dentro de los objetivos generales de la empresa y vigilar su cumplimiento.

Específicamente los objetivos pueden estar relacionados con el nivel de servicio, el crecimiento de las ventas, su estabilidad, las ganancias, la determinación de precios, el tipo de productos, la distribución, los canales de venta, etc. Las políticas pueden referirse al volumen y frecuencia de las ventas, las zonas, las remuneraciones al personal de ventas, etc.

Coordinar en forma eficiente los elementos materiales, técnicos y humanos que integran la operación de ventas y proponer los cambios pertinentes.

Planear las actividades para que se vendan los productos adecuados, en el lugar en que se necesiten, oportunamente, en las cantidades convenientes y a los precios correctos.

Identificar las necesidades de los clientes en el campo de acción de la empresa y coordinar con los demás departamentos involucrados la posibilidad de satisfacerlas adecuadamente. Para ello, debe aprovecharse el resultado de investigaciones de mercado efectuadas para conocer sus preferencias y las condiciones del

^{43/} Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "Boletín No.4 auditoría operacional de ventas" 1992 pág.56

^{44/} Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "Boletín No.4 auditoría operacional de ventas" págs. 56, 57 y 58

mercado.

Conocer las características de sus competidores y las condiciones de venta que ofrecen.

Participar en el establecimiento de las listas de precios.

Persuadir al cliente de que adquiera los productos de la empresa, surtirlos y establecer condiciones de pago.

Participar en el establecimiento de las políticas de crédito y respetar su cumplimiento.

Vigilar la correcta secuencia de la venta desde el momento en que se coloca un pedido, hasta que se hace la entrega del artículo en cuestión, con oportunidad y a satisfacción del interesado. Esta secuencia incluye la distribución física de los artículos y la selección de los canales más adecuados.

Coordinar la operación de ventas con la operación de publicidad para incrementar la efectividad de ambas.

Realizar promociones de ventas.

Llevar registros de clientes que incluyan su historia, necesidades presentes y potenciales y otras características convenientes.

Preparar el pronóstico de ventas.

Someter a la dirección de la empresa el presupuesto de ventas y una vez aprobado, explicar periódicamente las variaciones que se tengan. Estas explicaciones permitirán tomar las medidas correctivas necesarias y retroalimentar el proceso de planeación.

Establecer las estadísticas necesarias, por zonas, líneas, artículos, agentes u otros criterios de clasificación, para tener información oportuna y suficiente que permita reaccionar adecuadamente ante las exigencias del mercado.

Seleccionar y promover líneas y/o artículos con mejores márgenes.

Adiestrar al personal de ventas en la obtención de sus objetivos, cumpliendo las políticas de comercialización y crédito y su aplicación.

En resumen, diremos que la operación de ventas consiste en el conjunto de actividades que previa investigación y análisis del

rado, permite se adopten las medidas necesarias para asegurar flujo continuo a los clientes de los artículos y servicios que ofrece la empresa, en cantidades, precios, condiciones y calidad satisfactoria, obteniendo al mismo tiempo el rendimiento deseado.

4.2 Objetivo de la auditoría operacional de ventas

"La auditoría operacional de ventas, tiene el objetivo de analizar ciertos aspectos administrativos que constituyen el conjunto de actividades que comprende el concepto y alcance de la ración de ventas (mencionadas en el subtema 2.6.4.1), con el propósito de detectar problemas o deficiencias en los controles racionales existentes o en la realización misma de las raciones, de cuya solución pueden surgir disminuciones de costos y/o aumentos de la eficiencia operativa."⁴⁵

4.3 Metodología

"En el boletín No.2 de la Comisión de Auditoría Operacional I.M.C.P. se establece la metodología general para la auditoría operacional, la cual es aplicable a la auditoría de ventas, considerando el objetivo a que se refiere el párrafo anterior, y considerando que en cada caso, los procedimientos deben determinarse fundamentalmente por los objetivos y las circunstancias particulares de la empresa y por el criterio del auditor. Los aspectos particulares de la metodología aplicables a esta operación se comentan a continuación"⁴⁶

4.4 Familiarización

"Familiarización general con el entorno económico, político, social y legal, en el que actúa la empresa y con la operación de ventas, mediante estudios de sus objetivos, sus políticas, su estructura orgánica, sus sistemas, sus procedimientos y sus

/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.4 auditoría operacional de ventas" 1992 págs.58 y 59

/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.4 auditoría operacional de ventas" pág.59

prácticas, que permita la ubicación de ventas en el flujo de las operaciones."⁴⁷

"En esta etapa se pueden detectar fallas tales como carencia de los aspectos que se pretendan estudiar; la falta de adecuación de los objetivos específicos de ventas con los generales de la empresa; la actualización de ellos, etc."⁴⁸

"Más específicamente, la familiarización puede llevarse a cabo investigando, entre otros, las características de la estratificación de los siguientes aspectos."⁴⁹

- Los productos que vende la empresa; los mercados que surte; sus competidores; la porción del mercado que absorbe; sus canales de distribución; el número promedio de clientes que maneja; etc.
- Las características de los productos: artículos de primera necesidad o de lujo; de demanda permanente estacional o "de moda", etc.
- La política para la determinación de precios: para saber si son predeterminados, si son materia de negociación si se calculan en cada ocasión, al recibir una solicitud de cotización. En su caso, obtener lista autorizada de precios vigentes.
- La política de crédito que se tenga establecida.
- La política de publicidad establecida.
- Los clientes importantes que se tengan y, en su caso, el grado de dependencia de la empresa de alguno o algunos de ellos.

"Estudio de los expedientes de auditoría, informes y cartas"

^{47/} Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.4 auditoría operacional de ventas" pág.59

^{48/} Boletín citado, pág.59

^{49/} Boletín cit. pág.59

de recomendaciones o sugerencias, cuando esto sea aplicable."⁵⁰

2.6.4.5 Visita a las instalaciones

"Inspección de las instalaciones del departamento de ventas y de los demás departamentos vinculados (compras, producción, publicidad, facturación, almacenaje, embarques, crédito y cobranzas)."⁵¹

2.6.4.6 Investigación y análisis

Análisis financiero y de información operativa

"Análisis de la información existente, tanto de carácter interno como externo, relativo a ventas, con objeto de evaluar su importancia en el conjunto de operaciones de la empresa, comparación de las ventas con las efectuadas con años anteriores, apreciando su tendencia y aplicación de razones financieras."⁵²

"Los análisis más convenientes a considerar son:

- a) Por productos, en unidades, precios, y contribución a la utilidad.
- b) Por áreas (estados de la república, regiones, etc.).
- c) Por canales de distribución.
- d) Por clientes.
- e) Por tipo de consumidor (por ejemplo: mayoristas, detallistas, grandes almacenes, clientes especiales, etc.).
- f) El análisis del costo directo de distribución y su comparación contra el precio de venta por líneas de artículos."⁵³

50/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.4 auditoría operacional de ventas" 1992 pág.60

51/ Boletín citado, pág.60

52/ Boletín cit. pág.60

53/ Ibidem, pág.61

Consideramos a nuestro juicio, que el análisis financiero es la columna vertebral para el auditor en la detección de áreas problema y por consiguiente constituye una valiosa fuente generadora de información para efectuar una adecuada planeación de la auditoría. En la realización de un estudio financiero el Contador Público y Auditor debe aplicar principios fundamentales e inherentes al análisis financiero como lo son la independencia de criterio, el período contable y la objetividad, además debe asegurarse que con base en su estudio financiero ha llegado a conclusiones que le permiten conocer y opinar sobre la historia financiera de la empresa, la situación financiera actual y las tendencias hacia el futuro de la entidad. Para ello debe utilizar los siguientes métodos de análisis financiero.

2.6.4.7 Análisis Vertical

a) Reducción de estados financieros a por cientos

La práctica normal seguida en la reducción de los estados financieros a por cientos con relación al Balance General o Estado de Situación Financiera, consiste en tomar como 100% de base el total del activo y en cada caso el pasivo y capital, y en el Estado de Resultados las ventas netas.

b) Razones simples

Como su nombre lo indica son simples divisiones aritméticas que se realizan con las cifras obtenidas de los estados financieros básicos y complementarios, cuyo resultado es un cociente activo y pasivo, la utilidad de la interpretación en la toma de decisiones administrativas y financieras, dependerá de la experiencia, alcance y capacidad del analista financiero en particular.

c) Razones estándar

Son el resultado de un trabajo técnico-profesional, basado en un estudio sistemático que requiere investigación, indagación, comprobación, observación y experimentación, para construir parámetros o estándares aplicables a un grupo de empresas que por su actividad, tienen similitud en sus

nsaciones. Las razones estándares puede decirse que se forman el promedio de una serie de razones simples de una o más resas dedicadas a la misma actividad a diferentes fechas o todos, debidamente estudiadas y comprobadas por un experto anciero.

.4.8 Entrevistas

"Elaboración de guías de entrevista y cuestionarios que mitan conocer como se realiza la operación de ventas, dientes a investigar si se efectúan eficientemente. Es muy veniente la elaboración de diagramas de flujo que muestren eficientemente la secuencia de la operación, los cuales pueden complementarse con memoranda descriptivos de ella."⁴

"Entrevistas con los responsables de la ejecución de las tas y con los departamentos relacionados con ellas, verificando cumplimiento de las políticas que la empresa tenga establecidas. En algunos casos es conveniente realizar encuestas celebrar entrevistas con clientes, comisionistas, agencias de licidad y demás elementos externos que estén relacionados con . ventas."⁵

.4.9 Examen de la documentación

"Estudio de los diversos registros, archivos y formas stentes para comprobar su funcionalidad."⁶

"Precisar si los responsables de la operación de ventas enen presentes los objetivos a lograr, los cuales deben ser rguentes con el objetivo general de la empresa y estar obados por la Dirección. La responsabilidad de su loqro debe : conocida y aceptada por todos los que intervienen en la

/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.4 auditoria operacional de ventas" 1992 pág.61

/ Boletín citado, pág.61

/ Ibidea, pág.61

operación de ventas. Es necesaria su coordinación con los presupuestos.⁵⁷

"Verificación de la existencia de presupuestos detallados de ventas, por lo menos en los principales artículos, que sirvan de base para preparar los demás presupuestos. Estos presupuestos deben surgir de pronósticos que se base en investigaciones de mercados, en la experiencia de los responsables primarios de la operación de ventas y estar de acuerdo con los objetivos fijados para ella."⁵⁸

"Verificación de la vigencia de un sistema por el cual los responsables de los objetivos les informen sobre las causas de desviaciones y su justificación y medidas correctivas adoptadas a respecto."⁵⁹

"Selección de los productos más importantes de la empresa determinar:

- a) Si su mercado, su promoción y publicidad están de acuerdo a los estudios y planes previos, así como con el canal de distribución previsto.
- b) Su vida probable; su penetración en el mercado; su posición frente a la competencia.
- c) Respecto a productos que acusen una tendencia descendente en ventas, la previsión de artículos sustitutos, de diversificación y/o simplificación
- d) Los funcionarios y/o departamentos que intervienen en la determinación del precio y los factores que se consideraron para fijarlos: Disposiciones legales, competencia y costos de producción, inversión en inventarios, en cuentas por cobrar, en activo fijo, etc.
- e) Si los incentivos son congruentes con el rendimiento

^{57/} Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.4 auditoría operacional de ventas" pág.61

^{58/} Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.4..." pág.62

^{59/} Ibidem, pág.62

los productos.

- f) La utilidad marginal que aportan por unidad vendida.
- g) La forma en que interviene ventas en la determinación de los niveles de inventarios y en el impulso de la realización de productos de lento movimiento y obsoletos."⁶⁰

"Determinación del volumen de devoluciones y pedidos no surtidos y en caso de ser importantes, seleccionar un periodo y definir su tendencia, los principales artículos que las provocan, la causa, lo que ha hecho la empresa por impedirlos, los efectos que han tenido en el cliente, el conocimiento que de esto tiene el responsable de las ventas y sus puntos de vista al respecto."⁶¹

"Revisión de los costos de los canales de distribución, en comparación con los volúmenes de ventas de cada uno; determinación de si tales costos se han fijado con base en estudios formales, y evaluación, comprendiendo el aspecto motivacional, de los sistemas de remuneración a la fuerza de ventas."⁶²

"Conocimiento de la preparación del personal que ejecuta la operación para tener una idea general de la forma como se atienden las ventas. Aún cuando se entiende que el objeto de estudio en la auditoría operacional son precisamente las operaciones más que las personas que las ejecutan o los departamentos responsables de ellas, de cualquier manera su conocimiento resulta muy útil."⁶³

"También es útil conocer si hay una adecuada distribución de las cargas de trabajo y de las funciones, acordes con la capacidad del personal de ventas."⁶⁴

60/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.4 auditoría operacional de ventas" 1992 págs.62 y 63

61/ Pronunciamiento citado, pág.63

62/ Pronun. cit. pág.63

63/ Ibidem, pág.63

64/ Ibid. pág.63

2.6.4.10 Diagnóstico

Resumen y discusión previa de los problemas detectados

"Discusión de las recomendaciones con los interesados. Este trabajo debe desarrollarse a medida que progresa el examen y tiende a aprovechar la experiencia, afinar la interpretación del auditor y hacer participe a los afectados, en la labor creativa."**

2.6.4.11 Elaboración del informe

Como en todo trabajo profesional debe invertirse tiempo razonable para revisar una y otra vez el informe que va a dirigirse al cliente, pues es la tarjeta de presentación del auditor y será posiblemente lo único que el cliente conozca del trabajo realizado, sin embargo con base en las revisiones del informe el auditor debe recapitular los resultados con el objetivo fundamental de detectar omisiones y jerarquizar hallazgos.

Otro de los aspectos sumamente importantes a considerar en la elaboración del informe es la comprobación continua de la información obtenida y la cuantificación del efecto que provocaría un cambio sugerido, siempre que sea práctico.

2.6.4.12 Informe

Adicionalmente a los lineamientos dados en la sección 2.6.2.4 a continuación se dan algunos lineamientos que pueden informarse como resultado de la auditoría operacional de ventas:

- Falta de definición, de objetivos para la operación de ventas y carencia de políticas; incumplimiento con objetivos y políticas; falta de vigilancia.
- Fallas en la estructura orgánica del departamento de ventas.
- Descoordinación con otros departamentos relacionados con la operación de ventas.

65/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No. 4 auditoría operacional de ventas" 1992 págs. 63 y 64

- Desconocimiento del mercado y de la competencia.
- Ausencia de estudios de mercado y en el lanzamiento de nuevos productos.
- Pérdida de penetración en el mercado.
- Inexistencia de listas de precios.
- Inadecuado sistema de remuneraciones a vendedores.
- Carencia de un sistema integral de información.
- Estadísticas de las ventas, por los criterios de clasificación necesarios en la empresa.
- Determinación de líneas y/o artículos improductivos por precios bajos y/o deficiente estructura de los costos.
- Presupuestos inexistentes y/o inadecuados. Falta de explicación de desviaciones.
- Incentivos inadecuados en función al volumen de compras de los clientes y falta de información sobre los costos relativos.
- Sistemas y distribución inadecuado.
- Productos y/o líneas con márgenes de utilidad poco satisfactorios.

"Es importante en todos los casos, que se procure cuantificar el efecto, precisar las consecuencias y determinar las causas de los problemas detectados y dar sugerencias para resolverlos."⁶⁶

.6.5 Auditoría operacional de cobranzas

Para hablar de la auditoría operacional de cobranzas, es necesario referirnos al boletín No.5 del I.M.C.P. pues en él se analizan los lineamientos básicos que deben tomarse en cuenta para llevar a cabo la auditoría operacional de cobranzas en las empresas industriales y comerciales y está en relación con la revisión misma de la operación, independientemente de las personas o departamentos involucrados. Por su naturaleza, los lineamientos básicos establecidos son naturaleza general, los cuales deben

6/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.4 auditoría operacional de ventas" 1992 pág.65

adaptarse en la práctica a casos concretos.

2.6.5.1 Concepto y alcance de la operación de cobranzas

"La operación de cobranzas es el conjunto de actividades que realiza una empresa para la recuperación del precio de los productos o servicios que fueron proporcionados a sus cliente mediante el uso de su crédito. La operación de cobranzas incluye la coordinación con los objetivos, políticas y actividades de la operación de otorgamiento de crédito, si bien, este boletín no cubre el análisis de esta última operación."⁶⁷

"Para establecer el marco de referencia que delimita la operación de cobranzas, se mencionan a continuación las actividades básicas que la integran."⁶⁸

- Participar en la fijación de objetivos y políticas de cobranzas, considerando los objetivos generales de la empresa y los establecidos particularmente para la operación de crédito.
- Los objetivos pueden estar relacionados con niveles de las cuentas por cobrar, periodos de recuperación, documentación de cuentas por cobrar, costo de la ejecución de la operación e identificación de las cuentas incobrables. Las políticas pueden referirse a descuentos por pronto pago, aceptación de documentos, intereses moratorios, no aceptación de cheques postfechados, periodos de acciones de prosecución, etc.
- Intervenir en el establecimiento de metas a corto y largo plazo, que significa, la cuantificación de los objetivos establecidos. Las metas deben permitir evaluar las actividades realizadas.
- Planear las actividades y los recursos que deben asignarse para alcanzar las metas establecidas en esta

^{67/} Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.5 auditoría operacional de cobranzas" 19 pág.72

^{68/} Pronunciamiento citado, pág.72

operación.

- Proponer y asignar los recursos humanos y materiales que integran la operación y manejarlos en forma eficiente.

- Definir los procedimientos de cobro, formatos, archivos, control de cobradores y otros que requiera la operación: llevarlos a la práctica de acuerdo a lo previsto y efectuar cambios que los actualicen y mejoren.

- Controlar la documentación de las cuentas por cobrar de la empresa.

- Tramitar el cobro de la documentación de acuerdo al procedimiento establecido (presentación de facturas para su pago, aceptación de documentos, envío de la factura por correo, vigilancia de los cobros a través de bancos, etc.).

- Llevar a cabo la prosecución de la cobranza, utilizando los medios que se consideren convenientes, tomando en cuenta las condiciones particulares de cada cliente (estados de cuenta, cartas recordatorio, cartas de insistencia, llamadas telefónicas, telegramas, visitas, entrevistas personales, redocumentación, agencias de cobranzas, abogados, etc.) y dejar constancia de los resultados de la misma.

- Registrar los resultados de la acción de cobro en forma coordinada por caja, control de correspondencia, contabilidad, etc. Este registro estará en función a los sistemas establecidos, así una empresa codificará el aviso de cobro para su posterior proceso electrónico extraerá el documento del archivo de pendientes de pago, anotará en sus registros individuales la cobranza efectuada, etc.

- Controlar y registrar las modificaciones en los adeudos de los clientes, derivados de intereses moratorios, remesas devueltas, rebajas, devoluciones, descuentos y reposiciones.

- Estratificar u obtener información sobre las cuentas por cobrar de la empresa en relación a las ventas realizadas a clientes, su importancia, zonas geográficas, ciclos productivos, experiencias crediticias y costumbres de pago. Esta estratificación tiene por objeto adecuar las acciones de cobranza en relación con el tipo de clientes de que se trate y ejercer un control más estricto sobre los clientes de importancia.
- Informar oportunamente sobre la cobranza realizada. Esta información debe proporcionar, en su caso, los datos necesarios para el cálculo de descuentos por pronto pago; incentivos a cobradores, agentes y otros; los clientes activos y sus condiciones generales; la rotación de las cuentas, etc.
- Informar sobre las cuentas de lenta recuperación y cobro dudoso. Proponer la cancelación de cuentas incobrables y controlar el trámite de las canceladas. Obtener para fines fiscales la evidencia de la imposibilidad práctica de cobro.
- Proponer y en su caso obtener seguros de crédito.
- Coordinar las actividades de cobranzas con las de crédito, ventas, embarques, caja y contabilidad.
- Participar en la selección, adiestramiento y capacitación del personal encargado de las cobranzas. Aunque las actividades anteriores representan el perfil de la operación de cobranza no son limitativas.

2.6.5.2 Objetivo de la auditoría operacional de cobranzas

La auditoría operacional de cobranzas tiene como objetivo promover la eficiencia de las actividades que la integran, mencionadas en el subtema 2.6.5.1. Para considerar eficiente la operación de cobranzas, podemos considerar entre otros los siguientes aspectos:

- Que al establecer las políticas de cobranza se considere la repercusión en otras políticas de la empresa.

- Que al efectuar la cobranza se promuevan las ventas y se mantenga la buena voluntad de los clientes.
- Que el periodo de cobro sea el mínimo.
- Que la rotación de las cuentas por cobrar se aproxime al promedio de crédito concedido a los clientes.
- Que las cuentas incobrables sean las mínimas.
- Que la cobranza se realice al menor costo posible.
- Que exista una adecuada coordinación con las operaciones afines.

1.6.5.3 Metodología

La metodología para realizar la auditoría operacional de cobranzas, es similar a la utilizada en cualquier otra operación. Es decir que siempre partiremos de la fase de familiarización, continuando con visitas a las instalaciones, investigación y análisis, entrevistas, examen de la documentación, diagnóstico preliminar e informe, sin embargo en este apartado hablaremos de la metodología aplicable a la operación de cobranza.

1.6.5.4 Familiarización

"Además de la familiarización de carácter general con 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 como las relaciones con Ventas y Contabilidad. Deberá familiarizarse con los objetivos, políticas y sistemas de las áreas anteriormente mencionadas."⁶⁹

1.6.5.5 Visitas a las instalaciones

Esta consiste en realizar un recorrido por las instalaciones donde se encuentran ubicados físicamente los departamentos de créditos y Cobranzas, facturación, embarques, ventas y

9/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.5 auditoría operacional de cobranzas" 1992 pág.75

contabilidad.

2.6.5.6 Investigación y análisis

Análisis de la información financiera y operativa

"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. La utilización de cuadros comparativos con ejercicios anteriores o empresas similares, el uso de cifras relativas permiten obtener mayor provecho de la información analizada."⁷⁰

2.6.5.7 Entrevistas

Consiste en elaborar programas de trabajo y cuestionarios que permitan conocer como se realiza la operación de cobranza.

Obviamente las entrevistas deben ser efectuadas al personal que ejecuta la operación de cobranzas para conocer las actividades que realizan, las cargas de trabajo, el nivel de preparación del personal, los elementos materiales utilizados y los sistemas y procedimientos vigentes. Deberá entrevistarse también al personal de otras áreas relacionadas, tales como:

- a) Al personal de Ventas, fundamentalmente al responsable del Área y a los agentes vendedores en lo relativo a la relación entre Ventas y Cobranzas, las opiniones de los clientes referente a las gestiones de cobros y la participación de los agentes en la cobranza.
- b) Al personal de embarques para conocer la oportunidad con que se realizan los embarques y los controles

^{70/} Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.5 auditoría operacional de cobranzas" 199: pág.76

establecidos.

- c) Al personal de Contabilidad sobre los controles de las cuentas de clientes, conciliaciones de las mismas, envíos de estados de cuenta, etc.
- d) Al personal de relaciones y servicio a clientes para conocer quejas que afecten la cobranza.

En casos especiales será necesario celebrar entrevistas con agencias de cobranza y abogados.

2.6.5.8 Examen de documentación e Investigación específicas

Para efectuar este procedimiento, se hace necesario analizar entre otros, los formatos, archivos, registros e informes que se mencionan a continuación:

- Formatos, relación de cobranza, valores recibidos por correo, notas de cargo y crédito, facturas y documentos (pagarés, letras de cambio), informes de cobradores, etc.
- Archivos, de prosecución, de antecedentes de los clientes, de cobranza en trámite, de cobranza en poder de abogados y agencias de cobro, etc.
- Registros, 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, consumos de clientes, estadísticas que muestren tendencias, etc.

2.6.5.9 Informe

Previo a efectuar el informe de auditoría operacional de cobranzas, existe un paso previo como lo es el "Diagnóstico Preliminar" que por razones de espacio en el presente trabajo no lo describimos, sin embargo, queremos explicar que dicha fase consiste en hacer un resumen de observaciones y discutir las

previamente con el personal involucrado. En seguida mencionamos algunos ejemplos aplicables en forma particular a la operación de cobranza que debe contener el informe:

- Establecimiento de objetivos y políticas o medios de control para vigilar su observancia o hacer sugerencias sobre los establecidos.
- Modificaciones a la estructura de organización de departamentos involucrados en la operación. Pueden hacerse sugerencias para estructurar el departamento de cobranzas por zonas geográficas, por la importancia o magnitud de los clientes, por productos, la inclusión de puestos supervisores, la eliminación de niveles excesivos, etc.
- Establecimientos de presupuestos, sugerencias a los métodos de control y en general al sistema de información.
- Modificaciones en los sistemas de cobro establecidos, en las políticas de prosecución, en el control de la documentación, en el registro de los datos y en los informes que proporciona. Se puede sugerir por ejemplo, la participación activa de los agentes vendedores en la labor de cobranzas, enfatizar la cobranza por correo, el establecimiento de un sistema de prosecución, etc.
- Comentarios sobre los equipos utilizados y posibilidades de mecanización. Incluye desde archivos hasta la elaboración de correspondencia y sistematización parcial o total de la operación.
- Sugerencias para mejorar la motivación del personal. Pueden proporcionarse para la elaboración de planes de incentivos a cobradores, agentes de ventas y supervisores, y jefes de departamento; pueden referirse también a la participación del personal en la fijación de las metas, la comparación con los resultados reales, el reconocimiento de la labor efectuada y programas de competencia inter-áreas de cobro.

- Observaciones para reducir los riesgos de la operación de cobranzas, tales como el afianzamiento de personal, seguro de crédito, rotación de cobradores, arqueos periódicos, confirmación de saldos a clientes, etc.
 - Recomendaciones de carácter fiscal, vigilancia de los plazos de prescripción de las cuentas incobrables, documentación que ampare la imposibilidad práctica de cobro, etc.
- Comentarios sobre estudios a efectuar que aceleren la recuperación de la cartera para mejorar la situación financiera de la empresa.

2.6.6 Auditoría operacional de la administración de recursos humanos.

"La importancia de la Administración de Recursos Humanos como una de las actividades administrativas básicas está señalada por la necesidad de contar con el número de personas adecuadamente calificadas para lograr eficientemente las metas de una empresa. En la práctica administrativa, esta actividad ha recibido distintas denominaciones; algunas de ellas son: Administración de Personal, Relaciones Industriales o simplemente Recursos Humanos; pero en cualquier caso, con menor o mayor énfasis los departamentos encargados de planearla, dirigirla y controlarla cubren las subactividades que se señalan más adelante al explicarse su concepto y alcance."¹¹

2.6.6.1 Concepto y alcance de la administración de recursos humanos.

"La Administración de Recursos Humanos es el conjunto de actividades encaminadas a planear y reclutar el personal necesario a la empresa; establecer las bases de remuneración más adecuadas; manejar con efectividad las relaciones entre empresa y empleados

^{11/} Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No. 6 auditoría operacional de la admón. de Rec. Humanos." 1992 pág. 87

y de éstos entre sí; entrenar y desarrollar al personal y cuidar que éste cuente con los servicios requeridos para el desarrollo de sus actividades dentro de la empresa y a la satisfacción de sus necesidades como individuos."⁷²

Según el I.M.C.P. las actividades que comprende la Admón. de Recursos Humanos son por lo menos las siguientes:

- Contratación y despido de personal, que incluye la operaciones de reclutamiento, selección, preparación inicial de nuevos empleados, promociones y despido.
- Administración de sueldos y salarios, que implica la clasificación de empleados y obreros conforme a su experiencia y la fijación de los sueldos correspondientes a cada categoría; el señalamiento de los procedimientos de evaluación para la determinación de méritos; el establecimiento de incentivos, compensaciones adicionales y las políticas para su otorgamiento.
- Relaciones industriales, actividad encaminada al estudio y mejoramiento de comunicaciones entre el personal y de éste con la alta dirección de la empresa; la negociación de los contratos colectivos y otras relaciones con el sindicato; el cuidado y promoción de la disciplina necesaria al buen y eficiente funcionamiento de la empresa y la continua investigación de fallas, implantación de instrumentos que mejoren la eficiencia del personal.
- Organización, capacitación y desarrollo, que implica coordinar con la alta gerencia, la definición de la organización (que incluye descripción de puestos) y las necesidades de capacitación y desarrollo del personal, establecer y vigilar programas de desarrollo tendientes a que el personal pueda asumir mayores responsabilidades.

^{72/} Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. "Boletín No.6 Auditoría operacional de la admón. de recursos humanos" México D.F. 1988 pág.88

y recibir el entrenamiento necesario para fortalecer su capacitación técnica.

- Servicio a empleados, que involucra servicios médicos, facilidades de trabajo al personal, instalaciones, métodos adecuados de protección y seguridad industrial, así como los servicios que permitan esparcimiento, etc..
- Vigilancia del régimen legal, actividad tendiente a cuidar del cumplimiento de las disposiciones laborales y fiscales relacionadas con las percepciones del personal.

2.6.6.2 Objetivo de la auditoría operacional de la administración de recursos humanos.

En síntesis podemos decir que la auditoría operacional de la administración de recursos humanos, consiste en efectuar un examen crítico de las actividades y subactividades, mencionadas en el subtema 2.6.6.1; con el propósito de definir problemas que estuviesen limitando la eficiencia en el manejo del personal. Consideramos necesario aclarar que éste examen no debe confundirse con una encuesta encaminada a determinar la moral del personal, ya que ésta es una fase, el objetivo es mucho más amplio.

2.6.6.3 Metodología

El método que a continuación se describe, tiene un carácter general y está basado en la metodología expuesta en el subtema 2.6.2.3 por lo que al aplicarlo a casos concretos, debe adaptarse a las características de cada caso en particular.

2.6.6.4 Familiarización

Para que el auditor pueda familiarizarse con la administración de recursos humanos de la empresa que está examinando debe hacer un estudio, incluyendo entre otros aspectos los siguientes:

- a) Los problemas especiales inherentes al ramo de la actividad económica en que se desenvuelve y que inciden en el manejo de su personal.

- b) La infraestructura específica establecida para la administración de recursos humanos (planeación, organización, dirección y control).
- c) Los antecedentes respecto de deficiencias habidas, a través de cartas de sugerencias u otros informes emitidos en el pasado por auditores internos, externos o consultores.

A continuación se incluyen algunos lineamientos que permitirán al auditor sistematizar sus esfuerzos para familiarizarse con el proceso de administración de recursos humanos.

Estudio ambiental

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

- La importancia que, en materia de costos, representa el personal de la empresa. Un dato indicativo de este aspecto es el porcentaje de ventas representado por las nóminas y el costo de las prestaciones al personal.
- Los resultados obtenidos en el manejo del personal, indicadores de los resultados son: la rotación de personal (por departamentos, por tipo de separación, etc.); ausentismo, puntualidad, quejas, paros de trabajo, tiempos perdidos en paros, números de demandas laborales, accidentes de trabajo, etc.
- Los programas establecidos, formales e informales, relativos a selección, reclutamiento, entrenamiento, desarrollo, evaluación de puestos, etc.
- Las políticas fijadas por la alta gerencia, tanto explícita como implícitamente para la administración de

recursos.

- La filosofía que la gerencia tiene en materia de administración de recursos humanos, sus valores prioritarios, metas y objetivos.
- La forma en que se ha interrelacionado la filosofía administrativa de la gerencia con las políticas y programas y las explicaciones factibles de los problemas continuos que la propia administración haya observado.
- La reglamentación federal, estatal y municipal que rigen las prácticas del manejo de personal.
- La forma en que la competencia resuelve sus problemas de administración de recursos humanos.

Planeación

Para poderla llevar a cabo el auditor deberá conocer como la administración resuelve los siguientes problemas:

- Previsión de las necesidades de personal a corto y mediano plazo (obrero, administrativo, ejecutivo, etc.).
- Planeación coordinada de la administración de sueldos con las otras actividades (finanzas, producción, etc.).
- Previsión de problemas con el sindicato y el personal de confianza a través de instrumentos que permitan su inmediato señalamiento (relaciones personales, cajas de sugerencias, etc.).
- Anticipación de las necesidades de desarrollo de personal (inventario de ejecutivos).
- Programas de entrenamiento.
- Anticipación de las necesidades de mantenimiento de las instalaciones que representan servicios al personal, instalaciones, sistemas de seguridad industrial, etc..

Organización

Dentro de los aspectos que deben estudiarse en materia de organización, encontramos los siguientes:

- Estructura de organización del departamento de Recursos Humanos y relaciones de autoridad con otros departamentos.

- Líneas de autoridad y responsabilidad de los encargados de las actividades clave (reclutamiento, contratación, terminación de empleo, mantenimiento de registros de personal, administración de sueldos, adiestramiento y desarrollo, negociación de contratos, etc.).
- Coordinación entre el departamento de recursos humanos y los departamentos de operación en cuanto a planeación y programación de las necesidades de la fuerza de trabajo; políticas de evaluación, ascensos y aumentos de sueldo y preparación y mantenimiento de descripción de labores.
- Niveles jerárquicos y aptitud aparente de los empleados y funcionarios encargados del departamento de recursos humanos.

Dirección

Como indicadores de la calidad directiva de la administración de recursos humanos, se pueden mencionar:

- Ejecución de las subactividades básicas en cuanto a oportunidad y eficacia.
- Respaldo de la alta gerencia a los programas establecidos.

Control

Esta fase permite comparar lo planeado con lo ejecutado por lo que deberá estudiarse lo siguiente:

- Procedimiento de definición de las políticas de personal.
- Procedimiento para establecer: niveles de remuneración, escalas de sueldo, aumentos por mérito y escalafón, sistema de pago de incentivo, evaluación de personal, capacitación y desarrollo; utilización de fuerza de trabajo; reclutamiento, selección y contratación.
- Programas de simplificación y distribución de cargos de trabajo.
- Procedimientos presupuestarios para la revisión de lo realizado por el departamento de recursos humanos.

- Valor que tiene como control el contenido de los informes clave tales como: **necesidades y disponibilidad de la fuerza de trabajo; análisis de costos de nóminas, con variaciones clasificadas por causas y responsables; rotación de empleados; tiempo perdido y ausentismo; costos de tiempo extra; datos de eficiencia de empleados; comparaciones con los niveles de sueldos y salarios de la industria, etc..**
- Forma, oportunidad, grado de detalle, frecuencia de distribución y períodos cubiertos por los informes que se elaboran para que los responsables de la administración de recursos humanos comparen lo planeado con lo ejecutado y tengan elementos para tomar decisiones.

2.6.6.5 Visita a lugares en que labora el personal

Para empresas de gran magnitud, debe visitarse por lo menos, los lugares donde laboran los obreros, empleados y hacerse observaciones acerca de:

- Apariencia de la salubridad y situación de las instalaciones, métodos de seguridad, luz, ventilación, instrumentos de trabajo, etc..
- Relaciones entre jefes y subordinados y de éstos entre sí, etc..

2.6.6.6 Análisis de información cuantitativa y examen de la documentación

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. el análisis de la información y examen de la documentación se orientará a comprobar los siguientes aspectos:

- El auditor deberá asegurarse que las estadísticas sobre las que basará sus conclusiones (rotación de personal, ausentismo, etc.) están elaboradas correctamente.
- Si la empresa carece de información respecto de la competencia, o de las estadísticas necesarias para

evaluar lo satisfactorio del reclutamiento, el entrenamiento, o alguna de las otras subactividades de la administración de recursos humanos el auditor deberá efectuar los estudios e investigaciones necesarias para obtener elementos de juicio suficientes.

- El tipo de investigaciones o estudios que se desarrollen para lograr dicha información puede revestir una gama muy amplia de posibilidades tales como: entrevistas con el personal (véase punto relativo a entrevistas, subtema 2.6.6.7), revisión de expedientes de personal; investigaciones en las cámaras de comercio o industria a las que pertenece la empresa; actualización de estadísticas, seguimiento y comparación de programas de entrenamiento y desarrollo, etc..
- El auditor deberá cuidar que sus investigaciones se planeen y desarrollen de tal manera que en el menor tiempo necesario, obtenga la información más objetiva posible, esta característica común a cualquier revisión de eficiencia, debe cuidarse especialmente en una revisión operacional de la administración de recursos humanos en vista de la diversidad de criterios existentes para interpretar los resultados de las medidas tomadas para administrar personal. Consecuentemente, el auditor debe buscar hechos y evitar distorcionarlos con interpretaciones e inferencias de cualquier naturaleza hasta no tener todos los elementos necesarios para formarse una opinión de conjunto, a fin de que el diagnóstico final sea lo más objetivo posible.

Entrevistas

Es por su naturaleza una de las técnicas más usadas en auditoría operacional de la administración de recursos humanos. En esta fase, deberá cuidarse:

- Planear las entrevistas necesarias para obtener información sobre la ejecución práctica de las políticas

y procedimientos estudiados en la fase de familiarización.

- Desarrollar cuestionarios y seleccionar las técnicas de encuesta más apropiadas al tipo de evidencia que se desea recopilar a fin de determinar el tamaño de muestra y oportunidad de la entrevista.
- Efectuar entrevistas con el personal ejecutivo que administra las subactividades, así como con el personal de línea a través de:
 - a) Pláticas informales.
 - b) Encuestas técnicamente dirigidas que permitan la obtención de una opinión significativa del personal.

En cada caso se ubicará la fuente para evaluar la validez de los resultados como opinión general.

2.6.6.7 Recapitulación de hallazgos

Una vez estudiada y evaluada la infraestructura administrativa, se sumarán los hallazgos y se señalará la interpretación que se hace de ellos, resaltando aquéllos que sean indicios de notorias fallas de eficiencia. El auditor deberá alejarse del detalle y, con base en los hallazgos específicos, ensayar en resumen de los de mayor relevancia, el método que se explica en el subtema 2.6.6.2 especialmente en lo referente en la fase creativa y la reverificación de hallazgos resulta particularmente útil.

2.6.6.8 Discusión del borrador con los involucrados

A nuestro juicio consideramos que discutir el borrador del informe de auditoría operacional con el personal involucrado representa una de las fases vitales en la elaboración de dicho informe y especialmente el informe de auditoría operacional relativo a la administración de recursos humanos. Dicha discusión deberá efectuarse con apego a la ética profesional y deberá lograr como mínimo los siguientes objetivos:

- a) Corroborar que los hallazgos de auditoría son reales.

- b) Obtener aceptación de los involucrados acerca de los hallazgos de auditoría operacional discutidos.
- c) Persuadir a los involucrados para que se unan con el auditor sustentando los criterios contenidos en el informe final que se presentará a la gerencia.

2.6.6.9 Diagnóstico definitivo (informe)

Según nuestro criterio es el resultado final de una serie de fases o etapas realizadas por el auditor operacional con el propósito de encontrar oportunidades de mejorar la eficiencia en la administración de recursos humanos, por lo tanto será lo único que conocerá el cliente en consecuencia el auditor deberá invertir tiempo adicional en la preparación de dicho informe, para que éste revista calidades profesionales. En síntesis diremos que es la comunicación directa entre el cliente y el Contador Público Auditor.

2.6.6.10 Ejemplos de informe

-La escala de sueldos establecida para remunerar al personal es inadecuada.

-en una muestra seleccionada, de quince de los treinta y dos departamentos con que cuenta la empresa, se encontró desequilibrio en sueldos entre jefes y subordinados en todos los casos, excepto dos. Un ejemplo de ello es el siguiente

<u>Persona</u>	<u>Puesto</u>	<u>Antigüedad</u>	<u>Sueldo Mensual</u>
J. Pérez	Jef.de Auxil.	4 años	\$ 700,000
A. Reyes	Auxiliar	3 años	700,000
J.Hernández	Auxiliar	5 años	840,000
F.Rodríguez	Auxiliar	4 años	620,000

-Las instalaciones y servicios a empleados son deficientes, lo que deteriora la productividad.

- a) Se observó un notorio hacinamiento de escritorios

personas en las oficinas administrativas, que prácticamente anula el tránsito por los pasillos.

- b) Conforme una encuesta realizada, el 80% del personal no se encuentra satisfecho con el servicio de comedor.
- c) Quince de las treinta y seis regaderas de los servicios sanitarios se encuentran descompuestas.
- d) Desde hace aproximadamente dos meses el equipo de aire acondicionado está descompuesto.
- e) El ausentismo por enfermedades de los sistemas digestivo y respiratorio conforme a las incapacidades autorizadas por el Seguro Social aumentó en el año, en un 32%.

2.7 "DIFERENCIAS RELEVANTES DE LA AUDITORIA OPERACIONAL CON OTRO TIPO DE AUDITORIA"⁷⁴

- a) Auditoría financiera, realizada por auditores internos y externos.
- b) Auditoría de operaciones, bajo la responsabilidad de auditores externos y asesores de la gerencia.
- c) Auditoría administrativa, llevada a cabo por auditores internos y externos y por asesores de la gerencia y gerentes de la organización.

2.7.1 Auditoría financiera

El tipo más antiguo de auditoría, y todavía el más común, es la financiera. Desde el punto de vista de los auditores externos independientes (contadores públicos y auditores), la revisión y evaluación del sistema informativo contable y financiero de un cliente, influye en el tiempo en que se apliquen determinados procedimientos de auditoría, que constituyen la base de la opinión del auditor sobre la razonabilidad de los estados financieros. Si la revisión y evaluación no descubre discrepancias materiales en los estados financieros preparados por el cliente, a éste se le estará dando una opinión "no calificada" es decir, se concluirá que

^{74/} "Apuntes sobre Auditoría Operacional", Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

los estados contables son correctos y están preparados de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y aplicados de manera congruente. Sin embargo, si existen diferencias importantes no resueltas, los auditores independientes pueden dar una opinión "calificada" o "renunciar" a ella, dependiendo de la magnitud de las diferencias.

El control interno, que es muy importante para los contadores públicos independientes, se divide en dos categorías:

a) CONTROL CONTABLE INTERNO: diseñado para lograr el registro adecuado y exacto que sintetiza las transacciones financieras autorizadas.

b) VERIFICACION INTERNA: diseñada para salvaguardar el capital contra desfalco y otras irregularidades.

En general podemos decir que para evaluar el control interno la mayoría de Contadores Públicos y Auditores usan un "Cuestionario para Evaluación del Control Contable Interno y de la Verificación Interna". El cuestionario está diseñado para señalar con precisión las áreas débiles del control contable. Todas las respuestas "sí" indican un control interno favorable mientras que las respuestas "no", deben ser explicadas por escrito e indican una posible debilidad en el control interno. Si acaso la pregunta no es aplicable, debe ignorarse. Es de notarse que el informe sobre el control interno normalmente se entrega después de que la opinión a sido entregada al cliente. Este retraso se debe a los requerimientos de tiempo, dado que la opinión del auditor respecto a lo correcto de los estados financieros normalmente se integran a los informes anuales del cliente a sus accionistas.

Un resultado de la auditoría financiera es la auditoría interna, la cual estuvo originalmente orientada hacia temas contables y financieros. Sin embargo, en 1957, la auditoría interna se revisó para que su orientación se encaminara hacia la auditoría de operaciones. Desde esta perspectiva ampliada se pueden describir los objetivos generales de la auditoría interna como intento por auxiliar a la gerencia financiera y de operaciones, así como a su personal, en el cumplimiento de sus

areas. Este punto de vista se refleja en el pensamiento actual y se ejemplifica en la siguiente cita:

El concepto de auditoría interna... en grado creciente... se considera como un arma de la gerencia. Esta evolución es producto del ambiente actual de los negocios, mayor es la brecha entre el administrador o ejecutivo y el operador individual. En consecuencia se hace necesario algún tipo de enlace... las revisiones son necesarias para mantener funcionando sin tropiezos la máquina de los negocios. Es en esta área, donde la auditoría interna demuestra su valor.

1.7.2 Consultoría administrativa

Este servicio profesional es prestado por contadores públicos y auditores, economistas, administradores de empresas, ingenieros industriales etc. es decir no es un campo exclusivo del C.P.A.; la consultoría administrativa esta orientada en tres fases fundamentales que consisten en, determinar el problema, proponer la solución y participar en la implementación y seguimiento de dicha solución lo que no ocurre con la auditoría operacional, según nuestro criterio, la auditoría operacional busca concretamente mejorar las operaciones para el logro de la eficiencia en términos económicos y financieros.

"Para garantizar que se estudie ampliamente las áreas operacionales se utiliza un cuestionario; funciona como lista de control para revisar y apreciar métodos y procedimientos operacionales. En los siguientes ejemplos se ve el contraste entre los tipos de preguntas usadas en un cuestionario de auditoría de operaciones y las utilizadas en uno de control interno:"⁷²

⁷²/ "Apuntes sobre auditoría operacional", Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

**Cuestionario de Auditoria
de Operaciones**

¿Cuáles son las responsabilidades del jefe del departamento de compras?

¿Qué tipos de informes se preparan en este departamento?

¿Cómo se determinan las cantidades por comprar?

**Cuestionario de Control
Interno**

¿Está la función de compras completamente separadas de otras funciones, sobre todo contabilidad, embarque y recepción?

¿Se preparan requisiciones de compra?

¿Se numeran los pedidos por anticipado?

"En este tipo de auditoría no sólo se usa el cuestionario de auditoría de operaciones sino también se emplean flujogramas de sistema y proceso para definir las áreas de operación en las que la atención de la gerencia puede ser provechosa. Los estudios de tiempo son también útiles para realizar observaciones del área bajo estudio. Por tanto, las herramientas del auditor son los cuestionarios, flujogramas y estudios de tiempo, junto con los informes tradicionales, tablas, gráficas y manuales."⁷⁶

"El producto final de toda auditoría de operaciones es un informe escrito a la gerencia (como el documento de control interno de los auditores externos). Este informe aconseja y bajo tal luz debe ser interpretado. Sin embargo debe destacar lo valores que puedan impedir a la organización el tomar medidas adecuadas. El enfoque del informe debe estar en mejorar las prácticas y procedimientos operativos, subrayando al mismo tiempo las oportunidades específicas de reducción de costos y de mejoras de resultados. Así, el propósito real de la auditoría, es calibrar la efectividad de las operaciones y descubrir oportunidades para mejorarlas, en beneficio de la economía o del mejor control, debe formar parte integral del informe final."⁷⁷

^{76/} "Apuntes sobre auditoría operacional", Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

^{77/} Apuntes citados.

2.7.3 Auditoría administrativa

Para explicar en que consiste la auditoría administrativa, iniciaremos diciendo que es un servicio especializado que prestan algunos contadores públicos y auditores a clientes que lo demandan cuando tropiezan con problemas de toma de decisiones equivocadas.

Es un servicio poco utilizado en Guatemala sin embargo promete un futuro alagador para la profesión del Contador Público y Auditor.

Básicamente la auditoría administrativa esta orientada a la evaluación de los planes elaborados por la administración y calidad del personal, haciendo énfasis en la moral y ética del mismo. Sucintamente diremos que la auditoría administrativa prevé los problemas, con el objetivo de que la administración haga uso de las mejores decisiones.

"Uno de los primeros programas de auditoría administrativa fue desarrollado por el **American Institute of Management**, fundado y operado por Jackson Martindell. A través de una amplia lista de 301 preguntas, Martindell intentó evaluar una organización en las áreas de funciones económicas, estructura de compañía, porcentajes de las ganancias, honestidad para con los accionistas, investigación y desarrollo, directores, políticas fiscales, eficiencia de producción empuje de ventas y capacidad ejecutiva. A cada una de estas diez áreas se le asignó cierto número de puntos del total de 10,000 puntos posibles, sólo 3,500 se asignaron a elementos administrativos, el resto se aplicó a otras áreas. Aunque este trabajo temprano puede ser tachado de un alto grado de subjetividad y estar orientado hacia los inversionistas, se enfocó a una evaluación general de la administración y a los resultados que pueden esperarse de una administración efectiva."⁷⁹

^{78/} "Apuntes sobre auditoría operacional", Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

2.8 APLICACION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

A continuación presentamos una encuesta realizada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en México; cuyos datos fueron obtenidos del informe de la Comisión de Auditoría Operacional presentado ante la XI Convención Nacional del IMCP.

SITUACION ACTUAL DE LA APLICACION DE LA
AUDITORIA OPERACIONAL
RESUMEN PORCENTUAL DE LA ENCUESTA REALIZADA
POR EL IMCP EN MEXICO

I. General

a. Aplicación de la Auditoría Operacional con diversos matices:

Si	75%
No	<u>25</u>
	<u>100</u>

b. El 75% que la aplica corresponde a los siguientes sectores:

Público	37%
Privado	<u>63</u>
	<u>100</u>

c. Quienes aplican la hacen desde:

Hace menos de dos años	87%
De 2 a 5 años	<u>13</u>
	<u>100</u>

d. La idea de implantarla surgió:

Dentro de la empresa	79%
De asesores externos	<u>21</u>
	<u>100</u>

e. El personal que la realiza es:

Interno	80%
Externo	3
Mixto	<u>17</u>
	<u>100</u>

f.	Consideraron que la relación costo-beneficio era:	
	Satisfactoria	62%
	Regular	25
	No contestaron	<u>13</u>
		<u>100</u>

g.	El resultado obtenido de su aplicación fue el que deseaba la alta gerencia:	
	Si	90%
	No	<u>10</u>
		<u>100</u>

II. Auditoría Interna (A.I.):

a.	Dirige el departamento de Auditoría Interna, un:	
	Contador Público y Auditor	93%
	Licenciado en Administración	3
	Ingeniero Químico	2
	Contador Privado	<u>2</u>
		<u>100</u>

b.	Dentro de la empresa la Auditoría Operacional la hace el departamento de:	
	Auditoría Interna	82%
	Auditoría Interna y Sistemas	3
	Auditoría Interna e Informática	3
	Auditoría Operacional	3
	Auditoría Administrativa	3
	Auditoría y Análisis Operacional	3
	Sistemas y Procedimientos	<u>3</u>
		<u>100</u>

c.	El departamento de Auditoría Interna reporta al:	
	Consejo de Administración	3%
	Consejo de Administración y Comité de Auditoría	3
	Presidente de la empresa	3
	Director o Gerente General	23

Contraloría, Gerencia Administrativa,	
Gerencia de Finanzas o Tesorería	65
No contestaron	<u>3</u>
	<u>100</u>

- d. El concepto que los Auditores Internos tienen de la Auditoría Operacional, es:
- | | |
|---|------------|
| Claro y distinto de otro tipo de revisiones | 60% |
| Lo confunden con otros tipos de trabajo tales como: | |
| Evaluación de control interno contable, auditoría financiera, trabajos especiales de organización, etc. | <u>40</u> |
| | <u>100</u> |
- e. Los auditores que realizan la Auditoría Operacional opinan respecto de los boletines que ha emitido el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el siguiente:
- | | |
|---|------------|
| No los conocen | 50% |
| Los conocen y los han usado como bibliografía general complementándolos con bibliografía especializada. | <u>50</u> |
| | <u>100</u> |
- III. Despachos de Contadores Públicos:
- a. Tiempo desde el cual la Auditoría Operacional es un servicio que presta el despacho:
- | | |
|-----------------|------------|
| Menos de 2 años | 80% |
| De 2 a 5 años | <u>20</u> |
| | <u>100</u> |
- b. El despacho se decidió a prestar el servicio:
- | | |
|---|------------|
| Por demanda de los clientes | 75% |
| Para complementar los servicios que ya se ofrecían. | 25 |
| | <u>100</u> |

c. Departamento que presta el servicio:	
Consultoría	62%
Auditoría Externa	13
Los dos departamentos indistintamente o coordinados.	25
	<u>100</u>
d. Grado de competencia del consultor que aplica	
Auditoría Operacional:	
Grado de Licenciatura o estudios menores	37%
Estudios superiores al grado de Licenciatura	63
	<u>100</u>

2.9 CARACTERISTICAS DEL AUDITOR OPERACIONAL

"La característica distintiva de la auditoría operacional es el enfoque y la actitud mental del auditor, no los métodos ya que representan una aplicación técnica y experiencia del auditor a los controles operativos de la empresa."⁷⁹

"El propósito esencial de cualquier ejecutivo es alcanzar los objetivos establecidos para su departamento; por ejemplo, en un departamento de producción, el objetivo es producir los artículos dentro de la calidad especificada y al mínimo costo. La auditoría operacional debe comenzar con un entendimiento claro y preciso por parte del auditor, de los objetivos primordiales; es decir, el auditor debe identificarse con la actitud y preocupaciones del ejecutivo cuyo departamento va a analizar."⁸⁰

"Debe entender que los ejecutivos tienen comparativamente menos interés en aquello que no contribuye directamente a la obtención de los objetivos establecidos. El ejecutivo está interesado básicamente en aquellos procedimientos y controles que lo ayuden a operar en forma eficaz y productiva."⁸¹

79/ "Apuntes sobre auditoría operacional", Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

80/ Apuntes citados.

81/ Apuntes citados.

"Es recomendable que el auditor haya desarrollado previamente labores de "línea", para que al pasar a formar parte del personal de "staff" tenga la experiencia necesaria en las áreas que va a auditar y la madurez que le permita realizar su trabajo en forma constructiva. Debe tener una mente analítica y de preferencia, estudios y experiencia en relaciones humanas, psicología industrial y en comunicación."⁸²

"Mucho se ha insistido en que el factor primordial para el desarrollo de un trabajo de Auditoría Operacional es la "nueva actitud mental" que debe tener el auditor. Esta actitud se caracteriza por el conocimiento más profundo de la empresa, del papel que desempeña dentro de la sociedad, de sus objetivos y políticas, de sus operaciones fundamentales, etc.; todo esto encaminado a situar al auditor en mejor posibilidad de detectar los problemas, de sugerir la manera de resolverlos y en general de hacer recomendaciones tendientes a mejorar la eficiencia operacional."⁸³

"Esta actitud mental es de gran utilidad para el contador público, incluso en su actividad tradicional de auditor de estados financieros; ya que si sabemos que los estados financieros son efecto de las operaciones de las empresas, un conocimiento más profundo de tales empresas y de las operaciones que realizan, le permitirán al contador público desarrollar su examen en una forma más racional."⁸⁴

"En este sentido, se ha podido apreciar un cambio muy positivo en áreas de actuación profesional en las que ciertamente durante alguna época, se acusó indiferencia a este respecto."⁸⁵

82/ "Apuntes sobre auditoría operacional", Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

83/ Apuntes citados.

84/ Apuntes cit.

85/ Apuntes cit.

"En el ámbito de la auditoría interna "en el cual se reconoce que surgió la auditoría operacional" se aprecia que poco a poco se va abandonando el concepto tradicional (arqueos de fondos, conciliaciones bancarias, depuración de cuentas, etc.) para adoptar el enfoque operacional."⁸⁶

"Por su parte, en la auditoría externa, como ya se dijo antes, cada día cobra más adeptos la idea de que el examen de estados financieros constituye, más que una revisión de cuentas, una revisión de la empresa emisora de los estados financieros. Asimismo, en las cartas de sugerencias al control interno, derivadas de la auditoría de estados financieros, se percibe cada vez un mayor énfasis a las fallas de control interno que afectan la eficiencia operacional, lo cual denota una mayor preocupación por este aspecto."⁸⁷

"Es indudable que esta actitud deberá seguir prevaleciendo y/o incrementándose en el futuro y que cada vez tendremos que estar más conscientes de nuestra grave responsabilidad para coadyuvar, con las empresas en particular y con la sociedad en general, a que se haga una utilización más adecuada de los recursos humanos y materiales, o sea a que las empresas sean cada vez más eficientes y más productivas."⁸⁸

2.10 A CONTINUACION INCLUIAMOS ALGUNAS DE LAS CARACTERISTICAS ESPECIFICAS CITADAS POR EL LIC. JOSE RAYMUNDO RODRIGUEZ ESTRADA:

- a) **Curiosidad**, debe tener interés y curiosidad por todas las operaciones, por lo que siempre estará preguntando el ¿cómo?, ¿cuándo?, y ¿por qué? de las cosas. Debe estar verdaderamente interesado en los problemas y en los resultados obtenidos por el personal operativo,

86/ "Apuntes sobre auditoría operacional", Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

87/ Apuntes citados.

88/ Apuntes citados.

tanto de subordinados como de jefes. Debe animar al personal a hablar libremente de su trabajo con el objeto de derivar críticas constructivas y nuevas ideas.

- b) **Persistencia**, debe insistir hasta que esté satisfecho del conocimiento de una situación; debe probar y verificar que las cosas se estén haciendo de la manera como se las describieron.
- c) **Enfoque constructivo**, debe interesarse en la forma de evitar la repetición de errores y no en recriminar al responsable. Un error puede ser un lineamiento para establecer procedimientos futuros mejores.
- d) **Sentido de los Negocios**, debe ver todo desde un punto de vista amplio que le permita proyectarse hacia una operación global, productiva y eficiente. Cada situación es apreciada separadamente, pero teniendo en mente la relación que esa área guarda con otras áreas y con la empresa como un todo.
- e) **Cooperación**, debe sentirse como socio y no como rival de aquéllos a quienes está auditando. Su objetivo es ayudarlos, no criticarlos. Trabaja con ellos y revisa sus recomendaciones también con ellos. Su preocupación principal es mejorar la operación y se interesa más en lograr esto que en recibir el crédito.

"El auditor operacional debe interesarse verdaderamente en los problemas de las gentes de manera de entender perfectamente dichos problemas y aplicar su capacidad y su experiencia en la resolución de los mismos."**

"Para lograr una acción rápida y efectiva de sus recomendaciones, la sección de auditoría operacional debe ser sólidamente apoyada por su superior, por que es recomendable que dependa de un ejecutivo con suficiente autoridad para poder

intervenir libremente en toda la empresa."⁹⁰

"En cuanto a la actuación del auditor, reviste especial importancia el concepto de Relaciones Humanas, porque parte de su trabajo consiste precisamente en el trato y relaciones directas con el personal."⁹¹

"Por razones lógicas, muchos empleados consideran la presencia del auditor como non-grata, porque piensan en el perjuicio que podría ocasionarles la indiscreción de una crítica sobre la imprecisión de algunos aspectos de su trabajo, incluso, la posibilidad de socavar la estabilidad de sus puestos. Por lo tanto, el auditor debe adoptar una actitud que desvirtúe esa imagen equivocada que generalmente se tiene de él, manteniendo puntos de vista sanos y constructivos, haciendo méritos con su trabajo a tal punto, que demuestre que su intervención es de positivo beneficio y ayuda al desempeño de la unidad mediante la observación de las principales normas de relaciones humanas."⁹²

"El auditor operacional debe comportarse amable y atender todas las ideas que pueda aportar el personal con quien alterne, aún cuando no sea del todo juiciosas. En cuanto a los errores localizados, debe ser comedido en su exposición, cuidando de la crítica que sólo despertará antipatías; hará bien en obtener ayuda de las personas afectadas para identificar y definir esos errores. con lo que seguramente provocará un clima favorable de relaciones."⁹³

"El auditor operacional debe buscar la manera conveniente de modificar la práctica de una auditoría, no es ya recomendable el uso de auditorías por sorpresa no sólo por el impacto adversativo que por naturaleza, de entrada produce, sino porque casi nunca son verdaderas sorpresas debido a las filtraciones que se diluyen entre

90/ "Apuntes sobre auditoría operacional", Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

91/ Apuntes citados.

92/ Apuntes cit.

93/ Apuntes cit.

el mismo personal indiscreto. Esta práctica sorpresiva y aconsejada en la mayoría de tratados de auditoría tradicional seguramente por olvidar las relaciones humanas en su contenido, entre otras cosas, sólo puede quedar para aquellos casos especiales tendientes a descubrir fraudes, en los cuales, el factor sorpresa puede ser decisivo. En términos generales, se obtienen reacciones mucho más favorables y prácticas en la sección investigada, cuando previamente se avise, evitando retrasos en la ejecución por falta de disposición de elementos materiales y personales debido a ausencias por cualquier motivo en el área de examen. Incluso, da buen resultado celebrar una junta entre personeros de Auditoría Operacional y representantes superiores de la unidad o área designada para discutir acerca de la decisión y conveniencia de intervenir y hacerlo saber al personal sobre los datos requeridos."**

2.11 PLANEACION DEL TRABAJO

"Toda actividad profesional está sujeta a una planeación entendiendo como tal, a la previsión sistemática de hechos o circunstancias futuras, con el propósito de que su realización se efectúe bajo las mejores condiciones y de que sea posible obtener, con toda oportunidad, las metas propuestas. La primera de las Normas de Auditoría (relativa al trabajo de revisión), establece la necesidad de efectuar la planeación con objeto de que el Contador Público pueda hacer recomendaciones útiles que permitan incrementar la eficiencia de operación de su cliente. En virtud de lo anterior, será necesario que previamente a la iniciación de la auditoría, se estudien cuidadosamente todos aquellos aspectos y/o problemas que puedan influir sobre el desarrollo de la misma, con objeto de que, con toda anticipación, sea factible establecer el curso de acción a seguir para lograr su mejor solución, determinando en consecuencia, la naturaleza, el alcance, y la

24/ "Apuntes sobre auditoría operacional", Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.

oportunidad de la revisión."**

- .11.1 "La planeación de la auditoría deberá dar, entre otros, los siguientes resultados:"**
- a) Establecer en qué forma se va a conocer y estudiar la estructura operativa de la empresa, esto es mediante el uso de cuestionarios, gráficas, memoranda descriptiva o mediante la combinación de algunos de estos métodos de investigación.
 - b) Determinar los procedimientos de revisión a emplear, obteniendo el programa de trabajo correspondiente, que deberá mencionar el alcance o extensión de las pruebas y la fecha u oportunidad.
 - c) Requisitos para la elaboración de los papeles de trabajo que se van a utilizar.
 - d) Información y/o documentación que podría proporcionar el cliente para reducir el plazo de la revisión.
 - e) Personal que se requiere para efectuar los trabajos y características del mismo.
 - f) Fecha probable de terminación de la auditoría y de entrega del informe al cliente.

2.12 EL PERSONAL DE AUDITORIA

"El elemento humano constituye el factor de mayor importancia que interviene en la realización de cualquier actividad o negocio de que se trate; y en la auditoría operacional no constituye una excepción esta afirmación; en virtud de lo anterior, no deberán de escatimarse esfuerzos en la selección, contratación y adiestramiento del mismo, así como tampoco en brindarle un ambiente de trabajo propicio para su desarrollo profesional, lo que indudablemente producirá resultados positivos en su desempeño, como

95/ Francisco Tapia Ayala, "AUDITORIA OPERACIONAL, su aplicación a la administración de inventarios", México D.F. 1987, pág. 22

96/ Francisco Tapia Ayala, "AUDITORIA OPERACIONAL", México D.F. 1987 págs. 22-23.

un beneficio directo a la firma de Contadores Públicos a la que pertenezca."⁹⁷

"Debido a la naturaleza de la Auditoría Operacional, es conveniente que el personal que desarrolle esta especialidad, posea una adecuada preparación académica aunada con una capacitación adicional (como podrían ser estudios sobre administración, sobre computación electrónica, etc.), y que posea además ciertos atributos personales como por ejemplo:"⁹⁸

- a) Que sea inteligente
- b) Con sentido de responsabilidad
- c) Con cariño a su profesión
- d) Imaginativo
- e) Con una actividad mental constructiva

"Es importante destacar que se le debe dar la debida atención a este aspecto, especialmente en el caso de la contratación y entrenamiento de ayudantes y encargado de auditoría, dado que ellos son los que más contacto tiene con los problemas de la revisión, además de ser, ante los ojos del cliente, los representantes de la firma de contadores públicos de que se trate."⁹⁹

"Cabe reconocer también que una gran parte del éxito de toda auditoría se debe al trabajo que desarrollen tanto los encargados, como los ayudantes de la misma."¹⁰⁰

"El auditor operacional deberá de reunir las características antes señaladas, con el objeto de que esté en posibilidades de detectar los diversos problemas de toda empresa, y en algunos casos, inclusive supervisar especialistas en las áreas sujetas a examen, todo esto con el propósito de emitir un diagnóstico o informe que contenga las recomendaciones de carácter general, que

^{97/} Francisco Tapia Ayala, "AUDITORIA OPERACIONAL", su aplicación a la administración de inventarios, México D.F. 1987 pág.111

^{98/} Francisco Tapia Ayala, "AUDITORIA OPERACIONAL", México D.F. 1987 pág. 111.

^{99/} Francisco Tapia Ayala, "AUDITORIA...", 1987 pág. 111.

^{100/} Ibidem, pág. 111

contribuyan a reducir ineficiencias y, en consecuencia mejorar la productividad de la empresa."¹⁰¹

2.13 PROGRAMA DE AUDITORIA

"Un programa de auditoria es una lista razonablemente pormenorizada de los procedimientos que serán aplicados a una cuenta o clase de transacciones particular. De acuerdo con la Norma No. 22 sobre planeación y supervisión:"¹⁰²

"Al planear su examen el auditor debe considerar la naturaleza, el alcance y oportunidad del trabajo que será ejecutado y debe elaborar un programa escrito de la auditoria (o un conjunto de programas escritos de la auditoria)."¹⁰³

"Los tres aspectos en que pueden modificarse los procedimientos de auditoria al preparar un programa de auditoria son:"¹⁰⁴

- a) **Naturaleza:** los procedimientos específicos que serán utilizados y los rubros particulares a los cuales se aplicará cada procedimiento.
- b) **Alcance:** el número de partidas sobre las que se aplicará el procedimiento.
- c) **Oportunidad:** el momento apropiado para ejecutar el procedimiento.

"Así, las decisiones que debe tomar el auditor pueden describirse como la determinación del qué, el cuánto y el cuándo. El método seguido por el auditor para tomar estas decisiones es considerar, para cada cuenta o clase de transacciones

[01/ Francisco Yapia Ayala, "AUDITORIA OPERACIONAL", su aplicación...1987 págs. 111-112

[02/ John J. Willingham, D.R. Carmichael, "AUDITORIA, conceptos y métodos", México D.F. 1984 pág. 125

[03/ John J. Willingham D.R. Carmichael, "AUDITORIA, conceptos y ..." 1984 pág 125

[04/ John J. Willingham, D.R. Carmichael "AUDITORIA..." 1984 pág. 125

particular.¹⁰⁵

- a) Los tipos de errores o irregularidades que podrían ocurrir, y la probabilidad de que hayan ocurrido, en vista de la naturaleza de las operaciones de la compañía, la naturaleza de la cuenta o transacción y la eficacia de los respectivos controles internos de contabilidad.
- b) La confiabilidad de la información disponible que podría indicar la presencia o ausencia de un error o irregularidad importante de ese tipo.

2.14 "PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR OPERACIONAL"¹⁰⁶

2.14.1 Objetivos

- a) Facilitar la supervisión
- b) Dejar evidencia de la situaciones observadas a manera de soporte de las recomendaciones que se efectúan.
- c) Facilitar la continuidad del trabajo, en caso de cambios en el equipo de auditoría.
- d) Servir de base para el planeamiento y ejecución de trabajos recurrentes.

2.14.2 Características

Para cumplir con los objetivos expuestos, los papeles de trabajo deberán reunir las siguientes características:

- a) Uniformidad en su elaboración: para lo cual deberá difundirse un esquema básico, el cual deberá ser conocido por todos los miembros del equipo de auditoría.
- b) Adecuada referencia a todas las observaciones, lo cual posibilitará la interrelación de cada punto del informe final con la evidencia suficiente y competente.

105/ John J. Willingham D.R. Carmichael, "AUDITORIA, conceptos y métodos", México D.F. 1984 pág.125

106/ "Apuntes sobre auditoría operacional", Lic. José Raynudo Rodríguez Estrada.

.14.3 Esquema básico de archivo

En general, deberá seguirse la estructura del programa de trabajo, a manera de ilustración se detalla un posible índice del contenido de los papeles de trabajo:

- a) Memorándums de discusión de objetivos de trabajo.
- b) Memorándums de políticas a utilizar y determinación de alcances.
- c) Programas detallados de trabajo.
- d) Puntos relevantes discutidos por el equipo de auditoría.
- e) Resultados de las reuniones con la gerencia de la empresa y demás personal involucrado.
- f) Revisión del sistema.
- g) Pruebas del detalle.
- h) Informe.

.15 OTROS PAPELES DE TRABAJO**.15.1 Cédulas sumarias**

Son cédulas de auditoría en las cuales el Contador Público y auditor transcribe en forma condensada, resumida o a nivel de cuentas de mayor las cifras que le proporciona la administración a través de los estados financieros básicos para su examen y análisis; en este tipo de cédula el C.P.A. deja evidencia escrita de la conclusión a que ha llegado de cada área auditada. La mayoría de Contadores Públicos y Auditores utilizan formas impresas de cédulas sumarias para darse notoriedad ante el público y diferenciarse de los demás colegas y estandarizar sus papeles de trabajo; para la impresión de tales cédulas deben tomarse en cuenta factores tales como: razones profesionales, calidad del material, costo de la impresión, diseño del formato, etc.. Aunque estas cédulas sumarias son utilizadas generalmente en la realización de una auditoría financiera, en el desarrollo de auditoría operacional se hace necesario resumir cifras materiales, pues los estados financieros son el medio para alcanzar el fin que persigue la auditoría operacional.

2.15.2 Cédulas analíticas

No escapa a la naturaleza de la auditoría operacional el uso de cédulas analíticas, pues en ellas se analizan cifras que a juicio del profesional de la auditoría proporcionan elementos valiosos en la búsqueda de oportunidades para mejorar la eficiencia operativa; por ejemplo consumos de materias primas, bonificaciones a los clientes, prestaciones sociales, etc..

2.15.3 Cédulas especiales

Como su nombre lo indica son papeles de trabajo que debe elaborar el auditor operacional en situaciones especiales, con el propósito de obtener una mejor comprensión de un procedimiento operativo; por ejemplo la gráfica del proceso productivo, el procedimiento de facturación, el flujograma que indique el proceso de compras etc..

2.15.4 Memorándums de trabajo

Son un medio de comunicación efectivo que se utiliza dentro del equipo de auditoría operacional con el objetivo de definir las actividades a realizar, entre las que podemos mencionar: área de trabajo, alcance, procedimientos, informe, etc.. Además puede usarse memorándums de trabajo para informar al cliente sobre aquellas situaciones que por su importancia no podría informarse al finalizar la auditoría operacional, por ejemplo duplicidad de procedimientos, insuficiencia de personal, política inadecuada de salarios, etc..

CAPITULO III

EVOLUCION HISTORICA DE LA ADMINISTRACION

3.1 ETIMOLOGIA DE LA PALABRA "ADMINISTRACION"

Acercas de la raíz etimológica de la palabra administración, la mayoría de tratadistas coinciden en que dicho término se deriva del latín *ad* y *ministrare* que significan conjuntamente "servir", llevando implícito en su contenido una orientación de cooperación, es decir, de la realización de trabajo en equipo.

3.2 DEFINICIONES DE ADMINISTRACION

Para conocer acerca de la evolución histórica de la Administración, a nuestro juicio consideramos necesario analizar algunas de las definiciones existentes y para ello Wilburg Jiménez Castro nos proporciona las siguientes:

3.2.1 Administración es una ciencia social compuesta de principios técnicas y prácticas y cuya aplicación a conjuntos humanos permite establecer sistemas racionales de esfuerzo cooperativo, a través de los cuales se pueden alcanzar propósitos comunes que individualmente no es factible lograr.

3.2.2 Administración, es la capacidad de coordinar hábilmente muchas energías sociales con frecuencia conflictivas, en un solo organismo, para que ellas puedan operar como una sola unidad.

3.3 SIGNIFICADO, NATURALEZA E IMPORTANCIA DE LA ADMINISTRACION

Para comprender la importancia de la administración, basta hacer una retrospectiva como la humanidad ha logrado su progreso actual, diremos que desde la época primitiva hasta nuestros días el hombre se ha desarrollado a base de trabajo y esfuerzos colectivos, lo cual sería imposible lograrlo de otra manera, menos en forma individual y es en el trabajo cooperativo donde radica el verdadero significado, naturaleza e importancia de la administración. La versatilidad de la administración al adaptarse a complejos y diversos grupos humanos es lo que hace que sus principios tengan aplicación universal y validez científica.

3.4 CLASIFICACION DE LA ADMINISTRACION

Es indudable que en el transcurso del tiempo se mantiene un debate a nivel intelectual, acerca de como debe clasificarse la administración, algunos tratadistas opinan que la administración no tiene carácter científico, pues cada situación es única y por lo tanto no hay repetición de hechos o situaciones, por lo que no podría encuadrarse a un conjunto de principios científicos, otros contradicen esta posición y sostienen que es la aplicación a grandes grupos humanos lo que hace que la administración tenga el carácter de ciencia. Probablemente el debate continuará por mucho tiempo, sin embargo a nosotros nos interesa enfatizar que los estudiosos de la administración han desarrollado un conjunto de **PRINCIPIOS ADMINISTRATIVOS** que la mayoría de administradores prácticos no conocen y consideran que solo la experiencia es capaz de guiarlos y darles las soluciones a los problemas administrativos que enfrentan en las empresas, cualquiera que sea su magnitud. Tal situación evidencia que en nuestro medio la administración se realiza con alto ingrediente de empirismo, por lo que es necesario darles notoriedad a los principios administrativos, pues son aplicables a empresas públicas o privadas, militares o civiles, europeas, asiáticas, o latinas, grandes, medianas o pequeñas, es decir que para su aplicación no hay limitación de ninguna naturaleza.

3.5 CARACTERISTICAS DE LA ADMINISTRACION

Para delimitar las características de la administración, basta con que fijemos dos puntos de vista, uno general y otro particular. Desde el punto de vista general, diremos que son aquellos aspectos que no tienen nada que ver con la naturaleza de la actividad principal que la realiza la empresa, como por ejemplo el aspecto operativo de la planificación, los aspectos formales o humanos de la entidad, los medios de comunicación para lograr una coordinación adecuada, entre otros; por el contrario el punto de vista particular, lo constituyen los problemas relacionados con la actividad principal que desarrolla la empresa, por ejemplo una

embotelladora se ocupará de los problemas de envase, embalaje, esterilización de envases y otros, por el contrario una litografía se ocupará de problemas relacionados con maquinaria offset, Heidelberg, artes, fotomecánica, tipos de papel, tintas, etc., los cuales obviamente influirán en la división y especialización del trabajo.

3.6 IMPORTANCIA UNIVERSAL DE LA ADMINISTRACION

Para destacar la importancia que tiene la administración en un sentido universal, diremos que los grandes avances de la humanidad se deben al trabajo en equipo realizado por el hombre a lo largo de las diversas etapas del desarrollo social, lo cual no hubiese sido posible alcanzar con trabajo o esfuerzo individual, para fortalecer la importancia universal de la administración, nos permitimos citar a Charles A. Beard y que con mucha propiedad dijo que la Administración es **LA CIENCIA LLAVE DE LA CIVILIZACION CONTEMPORANEA** apoyándonos en esta filosofía, se deduce que cuando se apliquen los principios administrativos con rigor científico y responsabilidad profesional, habremos alcanzado el bienestar social que hemos buscado desde la génesis del mundo.

3.7 PRINCIPIOS ADMINISTRATIVOS "VERSUS" PRAGMATISMO Y EMPIRISMO.

Siendo la administración una ciencia, con objeto de estudio, principios y un cuerpo doctrinal propio, es antagónica al pragmatismo y empirismo, puesto que éstos no son aceptados como válidos por ninguna disciplina científica y las instituciones que optan por un pragmatismo y empirismo por ser un camino fácil, en un porcentaje considerable han demostrado el fracaso de sus decisiones, por su lado los principios administrativos han generado en su mayoría decisiones acertadas y oportunas. Es necesario reflexionar acerca del empirismo administrativo, asumamos un caso hipotético, si alguien argumentara en favor del empirismo en la aplicación de la medicina por ejemplo, es posible que va a encontrar rechazo, pues se tendría temor por parte de quien tenga

que soportar la aplicación de la medicina en forma empírica.

Erradicar el empirismo de la administración, es uno de los grandes retos de nuestros días y esto se logrará por medio de una fórmula de doble vía, es decir, incentivando a los administradores empíricos a estudiar o por lo menos a informarse acerca de los avances teóricos que ha tenido la ciencia administrativa y a los estudiantes ayudarlos y orientarlos de tal manera que puedan encontrar oportunidades donde aplicar sus conocimientos teóricos obtenidos en la Universidad.

3.8 SINTESIS HISTORICA DE LA ADMINISTRACION

3.8.1 En la época antigua

No es tarea fácil encuadrar la administración en la época antigua, sin embargo vale la pena tomarse el atrevimiento y asumir que el hombre cuando entró en comunicación con otro ser humano, observó que era posible realizar tareas, que ninguno por si solo pudo hacer. Esta abstracción la basamos en la primera manifestación de administración, cuando dos hombres quisieron mover una piedra que ninguno de los dos en forma individual pudo hacer, derivado de este trabajo en grupo surgen los clanes, las tribus y diferentes organizaciones sociales de la época antigua hasta llegar a lo que hoy conocemos como estado, proceso histórico que nos obliga a pensar que todo Estado es la síntesis de varios grupo humanos coordinado por un sistema administrativo.

3.8.2 Administración Egipcia

Según James H. Breasted y Max Weber, Egipto alrededor de los años 1300 antes de Jesucristo, contaba con una economía planeada y un sistema administrativo calificado por Weber como burocrático. Debido a los medios de comunicación marítimo fluvial, el uso de la tierra en forma comunal, tales servicios fueron administrados en forma pública y colectiva, a través de un gobierno central de gran poder.

3.8.3 Administracion China

Entre otros, uno de los grandes administradores de china lo encontramos en el gran filósofo Confucio, ya que sentó las bases

de un buen gobierno para su país, ocupando cargos desde magistrado local hasta primer ministro, con base en su experiencia por ser un burócrata de primera línea, entre sus observaciones más sobresalientes están: que todo el que ocupe cargos públicos sean estos ejecutivos u operativos, como condición necesaria estos servidores públicos deben conocer el país y su trabajo debe estar basado en estudios imparciales, solo de esta manera podrán los burócratas aportar las mejores soluciones socioeconómicas al país que sirven, además deben estar imbuidos de ética e imparcialidad y un gran espíritu de trabajo. Finalmente, Confucio recomendó que los funcionarios públicos deben ser funcionarios honrados, desinteresados y capaces.

3.8.4 Administración democrática griega

Para hablar de la administración griega, es necesario visualizar cuatro etapas en su devenir histórico, estas son la monarquía, aristocracia, tiranía y la democracia, con excepción de Esparta, en donde prevaleció la aristocracia, el primer sistema de gobierno de Grecia fue la monarquía ateniense, lo cual no tuvo trascendencia desde el punto de vista administrativo, sin embargo el período aristocrático que duró hasta el siglo V a. de J.C. y el democrático si tuvieron gran trascendencia, debido que fue precisamente en el período aristocrático donde nacieron dos instituciones principales como son el Areópago y el Arconato que tenían responsabilidades legislativas y ejecutivas respectivamente, en cuanto al período democrático surgió la asamblea popular, conocida como la ecclesia, que era la autoridad máxima donde participaba el pueblo. Y fue en este acontecimiento donde se origina el concepto de gobierno de la mayoría y que la soberanía del Estado radica en el pueblo.

3.8.5 Administración Romana

No cabe duda la importancia capital que tiene para la administración los acontecimientos históricos que sucedieron en la antigua Roma, para ello tenemos que dividir su desarrollo histórico en dos etapas, la República y el Imperio, teniendo no menos importancia en su estudio la monarquía y la autocracia militar. En

cuanto a la República podemos decir que comprendió a Roma como una ciudad, luego la transformación en Imperio mundial y es este periodo el de mayor importancia por el ejemplo e influencia en materia administrativa hacia otros países. Uno de los cambios trascendentes fue el que se dio posterior a la Revolución Inicial cuando Roma se convirtió de monarquía en República, en esta etapa los cónsules se convirtieron en magistrados, teniendo parcialmente funciones administrativas, judiciales y principalmente militares, entre las críticas que se le hacen a los sistemas administrativos Romanos está entre otras que no se hacía una separación de funciones ejecutivas con las judiciales, situación que se dio por errores en no saber distinguir los derechos y deberes de los particulares, dicha situación se subsanó y actualmente dichos sistemas administrativos y la organización jurídica que implementaron sirven de base para la evolución y desarrollo del Derecho.

3.8.6 LA ADMINISTRACION EN LA EDAD MODERNA

Se puede inferir que la edad moderna se caracterizó por la consolidación y expansión de los regímenes monárquicos y también por la evolución administrativa que se operó en algunos estados, como consecuencia de las necesidades sociales y de los estudios que se llevaron a cabo para realizar e integrar mejor el trabajo. Dentro de los estudios más destacados encontramos el que hizo la escuela Cameralista integrada por germanos y austriacos, cuyo esfuerzo se encaminó a mejorar los sistemas administrativos, dicha aplicación tuvo su máxima expresión en Rusia y Austria.

3.8.7 LA ADMINISTRACION EN LA EDAD CONTEMPORANEA

La evolución del pensamiento administrativo, dentro del contexto de la edad contemporánea, nos muestra los pilares fundamentales en que descansa la ciencia de la administración, bien sea que se aplique con su carácter universal al sector público o al sector privado, aunque algunas de las teorías ya han sido superadas bien ameritan su análisis histórico para demostrar que sus principios originales siguen vigentes y susceptibles de aplicación a diferentes problemas administrativos que demandan

olución inmediata. Uno de los estudios que vale la pena comentar es el presentado en 1886 por el Doctor Woodrow Wilson aplicable al sector público, el cual destaca la tesis de que la administración a debemos aplicar radicalmente en pensamiento, principios y objetivos y experimentar en un sistema centralizado a uno no centralizado.

Para Wilson la aplicación de los principios administrativos es la única herramienta que nos permite lograr y preparar mejores y eficientes funcionarios dentro del aparato gubernamental.

1.8.8 LA ADMINISTRACION CIENTIFICA

1.8.8.1 La Administración del siglo xx

Con la consolidación de los estados Republicanos y la revolución Industrial, la administración juega un papel trascendente en el funcionamiento de las empresas tanto públicas como privadas, ya que las necesidades organizativas se tornaron más complejas con el paso de los años y especialmente en los países llamados del tercer del mundo, es decir aquellos países que se encuentran en vías de desarrollo, como la mayoría de países latinoamericanos. A pesar que estamos al final del siglo xx fue en este siglo donde la tecnología surge como un avance del hombre, y con esto el concepto de lograr la máxima rentabilidad con el mínimo de esfuerzo, objetivo que siempre han tratado de alcanzar todos los inversionistas; muchos fueron los intentos y estudios que se hicieron por lograr una mejor sistematización en materia administrativa y podríamos citar a manera de ejemplo los estudios de Charles Babbage, Henry R. Towne, pero la verdadera sistematización se dio con los estudios aportados por el francés Henri Fayol y el estadounidense Frederick W. Taylor, bases fundamentales del movimiento denominado "Administración Científica".

3.8.8.2 La Teoría de Henri Fayol

La teoría de Fayol, conocida como el fayolismo vino a revolucionar el empirismo que hasta entonces existía en materia de sistematización administrativa, ésta surgió, de fines eminentemente

prácticos y de aplicación personal, es por ello que a su método lo llamó **administración positiva**, su obra principal la llamó **administración industrial** y por su importancia es lectura obligatoria para los estudiantes de administración de empresas en todo el mundo, la génesis del fayolismo lo encontramos en tres actividades fundamentales a saber, la experimentación, la observación metódica y el control constante. Uno de los aportes del fayolismo es de que los principios y reglas administrativas son aplicables para la industria y para el estado recíprocamente.

3.8.8.3 La teoría de Frederick W. Taylor

En contra posición a la teoría de Fayol, surge la teoría de Taylor un Ingeniero Mecánico estadounidense, su carrera comenzó en una industria metalúrgica como obrero, de allí que planteó un método ascendente para sistematizar las labores de los obreros y así lograr una mayor productividad, contrario a lo que afirmó Fayol con su dirección descendente, el mérito de Taylor, lo encontramos en el método de **estudios de tiempos y movimientos** con el cual él descubrió que algunos factores incidían en el rendimiento de los obreros, además se le atribuye a él el establecimiento de salarios graduales, llamado por él **DIFERENCIALES**; en síntesis la teoría de Taylor vino a complementar la teoría planteada por Fayol y a darle auge a la administración científica del siglo xx; aunque se estima que esfuerzos en materia de administración científica, se iniciaron en el siglo pasado y se desarrollaron en el presente siglo.

3.8.8.4 Significado actual de la administración científica

Fundadores y discípulos de la escuela inicial de administración científica, sobreestimaron la importancia mecanicista y los incentivos económicos, ya que consideraron que eran las únicas motivaciones para alcanzar la eficiencia de la empresa, dejando a un segundo plano los aspectos humanos de la administración, en sus valores más característicos y trascendentales como lo es la propia personalidad del trabajador, a consecuencia de las duras críticas que se les hicieron a las teorías científicas, se logró que actualmente al hombre se lo considere como un fin y no como un recurso, de allí lo trascendente

del estudio de la administración científica, orientada al análisis de los aspectos formales e informales que se presenta en toda empresa cualquiera que sea su magnitud.

3.9 EL PROCESO ADMINISTRATIVO

Las funciones fundamentales de la administración, son: planeación, organización, ejecución y control o vigilancia, las cuales constituyen el proceso administrativo y son los medios de que se vale un gerente para administrar. Son funciones que distinguen a un jefe de otro que no lo es.

"A continuación presentamos un resumen de las funciones fundamentales de la administración, como:

- a) Planeación, para determinar los objetivos y los cursos de acción que deban tomarse.
- b) Organización, para distribuir el trabajo entre el grupo y para establecer y reconocer la autoridad necesaria.
- c) La ejecución de los miembros del grupo para que lleven a cabo sus tareas con entusiasmo, y
- d) Control de las actividades para conformarlas con los planes."¹⁰⁷

3.10 EL RETO A LA ADMINISTRACION CIENTIFICA

Estamos al final del siglo XX época en la cual los directivos de las empresas deben estar adecuadamente capacitados para hacerle frente a las exigencias de los negocios, sustituyendo el empirismo y pragmatismo por una "administración científica", alcanzando con el mínimo de esfuerzos y recursos la mayor rentabilidad posible. Índice mediante el cual el directivo o ejecutivo puede comparar y concluir que se hizo uso racional y eficiente de los recursos humanos, físicos y financieros que se tuvieron disponibles en determinado período de tiempo. Es por ello que el aprovechamiento eficiente de los recursos es el gran objetivo que debe perseguir,

¹⁰⁷ Apuntes sobre "Teoría Administrativa I" Depto. de reproducciones Facultad de Ciencias Económicas USAC.
págs. 163-164

todo directivo empresarial si quiere mantenerse vigente en esta época de crisis económica.

"Todo aquel que tenga responsabilidad tiene obligación de mantenerse en la búsqueda de métodos más productivos, de obtener resultados con otras gentes de reducir las posibilidades de desacuerdo acerca de los objetivos y de multiplicar los medios para resolver las posibles diferencias."¹⁰⁸

3.11 FUNCIONES DE LA EMPRESA

"Puede decirse que en toda empresa las funciones básicas son tres: producción, ventas y finanzas: de hecho en unas empresas; vgr.: industriales, las unidades de producción se ven más claramente, mientras que en una empresa comercial las ventas tendrán mayor amplitud o importancia, y en una institución bancaria las financieras o de control podrán ser las más claramente especificadas. A estas tres funciones, en la mayoría de las empresas modernas, se añade la función "personal"."¹⁰⁹

3.11.1 Ejecutivas

La mayoría de tratadistas coinciden, en que la función ejecutiva es aquella que se encarga de fijar los objetivos, políticas y procedimientos a seguir en las tareas específicas de cada unidad funcional.

3.11.2 Operativas

Se refiere a la realización concreta y específica de las diversas tareas que componen cada unidad funcional, con base en las directrices emanadas de la función ejecutiva.

3.12 SISTEMAS DE ORGANIZACION

3.12.1 Funcional o de Taylor

"Este célebre fundador de la "Administración Científica".

¹⁰⁸/ Apuntes sobre "LA DIRECCION", Depto. de reproducciones Facultad de Ciencias Económicas USAC. pág.27

¹⁰⁹/ Apuntes sobre "La organización su concepto e importancia", Depto. de reproducciones Facultad de Ciencias Económicas USAC. pág.10

observando que en la organización lineal no se da la "especialización", hacia notar que un mayordomo debía tener conocimientos en ocho campos: tomar tiempos y determinar costos. hacer tarjetas de instrucción, establecer itinerarios de trabajo, vigilar la disciplina del taller, cuidar del abastecimiento oportuno de materiales, instrumental, etc., dar adiestramiento, llevar control de la calidad y cuidar del mantenimiento y reparación."¹¹⁰

12.2 Organización lineal o militar

"Es aquella en que la autoridad y responsabilidad correlativas, se transmiten íntegramente por una sola línea para cada persona o grupo."¹¹¹

"En este sistema cada individuo no tiene sino un solo jefe para todos los aspectos, ni recibe órdenes, consiguientemente, más que de él, y a él solo reporta. No nos parece correcto definir la organización lineal: aquella en que la autoridad y responsabilidad se transmiten "en línea", o "en línea recta", pues esto ocurre siempre, sino más bien: "por una sola línea", o "íntegramente para cada persona o grupo"¹¹²

✓ Apuntes sobre "La organización su concepto e importancia", Depto. de reproducciones, Facultad de Ciencias Económicas USAC. pág.15

✓ Apuntes sobre "La organización su concepto e importancia", Depto. de reproducciones Facultad de Ciencias Económicas USAC. pág.13

✓ Apuntes sobre "La organización su concepto e importancia", Depto. de reproducciones Facultad de Ciencias Económicas USAC. pág.13

CAPITULO IV

RELACION AUDITORIA OPERACIONAL CON LA ADMINISTRACION

4.1 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

"En síntesis los objetivos que persigue la Auditoría Operacional son los siguientes: "...básicamente la auditoría operacional tiene por objeto, la revisión de las operaciones desarrolladas por un negocio, independientemente de las personas o departamentos correspondientes, con el deseo de apreciar cuáles no se están efectuando en la forma debida, para en su caso hacer las sugerencias correspondientes que permitan mejorar su desempeño y en consecuencia la productividad (reduciendo costos simplificando tareas, eliminando desperdicios, obteniendo un mejor aprovechamiento del personal, etc.), de la empresa o institución de que se trate."¹¹³

"Los objetivos de la auditoría podrán variar desde un problema importante que requiere de acción correctiva, como podría ser un ausentismo exagerado o producción defectuosa dentro de un departamento de producción, hasta mejorar la eficiencia operativa general."¹¹⁴

4.1.1 Evaluar actuación

Consiste en la comparación de estándares análogos o de parámetros de empresas similares, tomando como punto referencial: las actividades, objetivos, políticas y procedimientos de la empresa auditada.

4.1.2 Identificar oportunidades para mejorar

El auditor operacional debe estar, antes, durante y después de la auditoría con un sentido curioso, crítico y creativo para identificar todas aquellas oportunidades que permitan incrementar los ingresos, minimizar costos, simplificar el trabajo, aprovechar los recursos, reducir las mermas extraordinarias y normales, etc.. En resumen el auditor operacional debe estar atento para lograr el

^{113/} Francisco Tapia Ayala "AUDITORIA OPERACIONAL, su aplicación a la administración de inventarios", México D.F. 1987 pág.4

^{114/} Walter G. Kell, Richard E. Ziegler "AUDITORIA MODERNA", México D.F. 1988 pág.24

Incremento de la relación costo-beneficio.

4.1.3 Desarrollar recomendaciones para mejorar o realizar mayor acción.

El auditor operacional después de realizar su trabajo con procedimientos científicos y técnicos, está en capacidad de recomendar a la administración de la empresa aquéllos asuntos de capital importancia, que redunden en un mejoramiento cualitativo de la entidad y una administración dinámica y eficiente.

4.2 CAMPO DE ACCION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

"La actividad del auditor operacional se enfoca básicamente a la evaluación y opinión constructiva (desde un punto de vista, en el que no se invadan campos ajenos a la profesión contable, como Ingeniería Industrial, Mercadotecnia, etc.), de las actividades desarrolladas por una empresa."¹¹²

4.2.1 Ventas

Es la transacción que le da vida a las empresas, es decir les proporciona oxígeno para el logro de su prosperidad y consiste en un contrato mercantil en el que se entrega mercaderías, derechos, servicios, etc., a cambio de efectivo, o de una promesa de pago o equivalente en dinero.

4.2.2 Compras

Esta transacción mercantil es no menos importante que la anterior, de la eficiencia con que se realice depende parte o buen porcentaje del éxito que pretenden alcanzar las entidades económicas o empresas, dicha operación consiste en el desembolso de efectivo o equivalentes de efectivo para adquirir bienes o servicios.

4.2.3 Finanzas

Es quizá la función más compleja dentro de las empresas, pues se pone a prueba la capacidad profesional de un experto financiero, la cual conlleva la aplicación de conocimientos teóricos y

5/ Francisco Tapia Ayala "AUDITORIA OPERACIONAL, su aplicación a la administración de inventarios", México D.F. 1987 pág.4

prácticos que permitan hacer el mejor uso del capital de trabajo, escoger las mejores opciones en la inversión de capitales, etc., en síntesis esta función requiere o demanda el aprovechamiento de los recursos financieros con que se cuenten con el mínimo de riesgos, que puedan redundar en pérdidas innecesarias.

4.2.4 Producción

Por analogía diremos que es la base que justifica la existencia de toda empresa, ya que el proceso productivo genera las mercancías o servicios que se ofrecen al público, en términos cuantitativos definimos la producción como: la cantidad de mercancías producidas o de servicios prestados en un determinado período de tiempo.

4.2.5 Inventarios

Cuando hablamos de inventarios debemos ser cuidadosos en el sentido de que el término **INVENTARIOS**, tiene dos acepciones una general y otra específica, desde un punto de vista general diremos que inventarios, es el registro contable que se hace en forma condensada y detallada de los activos y pasivos que forman el capital del propietario, en el caso de una persona individual o el capital de una empresa o entidad económica, en el caso de una persona jurídica a una fecha estipulada o determinada. Desde la óptica específica diremos que **INVENTARIOS** es el registro contable condensado y detallado de las cantidades y valores que integran partidas como: materias primas, material de empaque, embalaje, mercaderías en depósito, mercaderías en tránsito, producto en proceso, producto terminado, etc., a la auditoría operacional le interesan los dos tipos de inventarios con el objetivo de lograr mayor rentabilidad para la empresa y minimizar cualquier riesgo operativo que pueda existir.

4.2.6 Control de calidad

A la luz de la expresión "**CONTROL DE CALIDAD**", llama la atención como el auditor operacional desarrolla su trabajo de auditoría orientado al control de calidad de una empresa, pareciera como si se necesitase ser un especialista, sin embargo basta con tener conocimiento de la empresa y de manera general, conocer la

mayoría de factores posibles que puedan incidir, en el manejo adecuado o inadecuado del diseño de la planta, de un diseño de fabricación o del proceso productivo mismo, etc., además el auditor operacional debe comprobar si hay un plan establecido para llevar a cabo las labores productivas, si las marcas y fórmulas de fabricación se encuentran legalizadas en el registro de la propiedad industrial, evaluar si el presupuesto de producción, políticas, y procedimientos operativos se están llevando a cabo tal como lo establece la gerencia general y si ésta responde a las necesidades operativas de la entidad, comparando con estándares externos y similares parámetros de comparación interna de naturaleza histórica y teórica.

1.2.7 Administración de personal

Es una área sumamente compleja de las operaciones funcionales que realiza una empresa, sin embargo le toca a la auditoría operacional evaluar si la misma, cuenta con un manual de procedimientos y políticas definidas a seguir en la administración de personal. Concretamente el auditor operacional debe fijar su atención en las siguientes fases:

1.2.7.1 Contratación

Verificar si existen fuentes definidas de alimentación sobre posibles candidatos, que exista un banco de datos, establecer si las entrevistas previas son debidamente planificadas y si los formularios existentes proporcionan la información necesaria acerca del futuro empleado.

1.2.7.2 Adaptación

En esta fase nuestro trabajo de auditoría operacional será enfocado a descubrir si existen programas definidos de capacitación, si hay un empleado encargado de darle la bienvenida al personal de nuevo ingreso o si por el contrario se hace por medio de presentaciones personales o reuniones especiales, además comprobar si existe un procedimiento adecuado para proporcionar al personal nuevo, el equipo y materiales que requiera la naturaleza de su trabajo.

4.2.7.3 Consolidación

Es una fase no menos importante, pues en ella el auditor operacional enfoca su atención a descubrir si las relaciones interpersonales entre jefes y subordinados es equilibrada y armoniosa y además comprobar lo adecuado del sistema de promociones y remuneraciones al personal.

4.2.7.4 Fin de la relación laboral

Por la preparación que posee el auditor operacional en esta fase, está en capacidad de recomendarle a su cliente en forma oportuna las obligaciones civiles y labores que debe cumplir, para eliminar cualquier confrontación con el personal despedido que pueda afectar innecesariamente la imagen de la empresa.

4.3 OBJETIVOS DE LA REVISION

En términos generales diremos, que los objetivos que persigue la auditoría operacional es la evaluación de cada función que desarrolla la empresa, orientada a determinar si se cuenta con un plan de trabajo específico que permita trabajar con eficiencia y el logro de la máxima productividad con el mínimo de esfuerzo.

4.3.1 Actividades

La revisión de las actividades, presuponen la auditoría operacional la existencia adecuada de una delimitación de departamentos y niveles jerárquicos, con el propósito de determinar, cuales son las actividades que realiza cada puesto como unidad de trabajo específica e impersonal.

4.3.2 Objetivos

El examen de objetivos por parte del auditor operacional implica el análisis y la comparación con mentalidad futurista de los factores que puedan incidir en el logro o no de los objetivos previstos por la administración y de esta forma hacer las recomendaciones oportunas para que puedan tomar las medidas correctivas pertinentes a cada caso.

4.3.3 Políticas

La base fundamental para la revisión de las políticas administrativas, desde el punto de vista de la auditoría

operacional, es la existencia de un manual de políticas administrativas, pero la labor de auditoría operacional no se limitará al examen de su evidencia escrita, sino por el contrario evaluará la existencia de una relación de concomitancia entre las políticas administrativas establecidas y la naturaleza de las operaciones de la entidad.

4.3.4 Procedimientos

Como su nombre lo indica son aquéllos planes diseñados por la administración en su conjunto, para indicar la secuencia cronológica de que debe seguirse en el desarrollo de una función concreta de la empresa, para obtener los mejores resultados, nuestro papel como auditores operacionales va encaminado a criticarlos constructivamente para tratar de mejorarlos.

4.4 PRODUCTIVIDAD

Desde el punto de vista administrativo, productividad significa mayor eficiencia con el mínimo de esfuerzos y recursos. De manera descriptiva diremos que la administración científica, apoyada por la auditoría operacional, persigue en todo momento mayor eficiencia, que se traduce en productividad, materializada esta última en reducción de costos para la empresa, mejor servicio y mejor calidad para el público.

CAPITULO V

CASO PRACTICO DE AUDITORIA OPERACIONAL

A continuación presentamos los programas de auditoría operacional utilizados en el trabajo de campo y el diagnóstico o informe de auditoría operacional efectuado, como resultado final de nuestro trabajo:

5.1 PROGRAMAS DE AUDITORIA OPERACIONAL

5.1.1 GENERAL

5.1.1.1 Aspectos importantes

Platigue con personal clave de la Cía. acerca de cambios importantes ocurridos durante el período bajo revisión que puedan incidir significativamente, en la promoción de la eficiencia de operación.

Indague sobre cambios trascendentes en las políticas administrativas y sobre rotación de personal.

Obtenga información sobre los planes de la administración a futuro; especialmente, aumento de la capacidad instalada, surgimiento de nuevas líneas de producción, eliminación de líneas de producción existentes, estudios de mercado, planes de mercadeo, contratación de personal técnico y especializado, contratación de seguros, especificando empresa aseguradora, monto de la póliza, período del seguro, cobertura y riesgo cubierto, incrementos importantes en la cartera de clientes, rotación de proveedores, concluyendo en las causas de los cambios.

Investigue sobre la adquisición de marcas y fórmulas de fabricación, asegúrese del efecto en la eficiencia operativa.

Efectúe programas específicos de auditoría operacional en las áreas operativas de compras, producción, ventas, finanzas, cobranzas, mercadotecnia y recursos humanas.

Elabore presupuesto de tiempo a utilizar en el trabajo de auditoría, considerando las fases de planeación, trabajo de campo y elaboración del diagnóstico o informe de auditoría operacional.

Asigne personal adecuado y acorde a la naturaleza del trabajo a efectuar.

Elabore diagnóstico o informe final.

Por considerarlo prudente y con el propósito de economizar

espacio a continuación presentamos los programas de auditoría operacional utilizados en el trabajo de campo, correspondientes a las áreas operativas de, compras, producción y ventas:

1.1.2 PROGRAMA ESPECIFICO DE COMPRAS

CIA. FRUTAS Y VERDURAS, S.A.

AUDITORIA OPERACIONAL DE COMPRAS

- a) Haga una narrativa y esquema gráfico de la estructura organizativa del departamento de compras.
- b) Pregunte y compruebe si existe un manual de objetivos, políticas y procedimientos que hagan funcional el departamento de compras, haciendo énfasis en los objetivos, políticas y procedimientos de compras, etc., estableciendo el grado de aceptación y cumplimiento.
- c) Solicite y analice el plan de compras, cuidando que éste satisfaga las necesidades de producción, ventas, condiciones y ciclos de mercado, etc., efectúe memorándum de trabajo.
- d) Observe y coordine los recursos humanos, materiales técnicos y financieros que integran la operación de compras, determine posibles problemas.
- e) Solicite y compruebe la existencia de registros operativos de compras que proporcionen información histórica relacionada con precios, condiciones de compra, plazos de crédito, tiempo de entrega, calidad del servicio, respaldo comercial, calidad del producto, dirección del proveedor, teléfono, información histórica sobre productos que se compran en la empresa en forma repetitiva.
- f) Observe el proceso de recepción y trámite de las solicitudes de compra y su coordinación con las órdenes de compra, comente el proceso y compruebe que en la orden de compra quede evidencia de la "Nota de Entrada", en el departamento que solicitó la compra.

- g) Determine si las órdenes de compra previo a su autorización son revisadas por personas responsables si los aspectos a revisar entre otros incluye como mínimo, que coincida con las especificaciones de la solicitud de compra y que adjunto tenga mínimo tres cotizaciones.
- h) Percatase que en el caso de devoluciones de compra se emita la nota de "Devolución de Compras", por parte del almacén correspondiente y se hagan las reclamaciones efectivas y oportunas por medio del departamento de compras.
- i) Indague acerca de las políticas de pago a proveedores que esta sea acorde con las condiciones de tesorería de la Cia., analice si el departamento de compras hace esfuerzos por lograr las mejores condiciones de compra a través de las "Cotizaciones de Compras".
- j) Pregunte si existe empleado responsable que prepare informe mensual de las compras efectuadas y si se le proporciona copia al departamento de contabilidad.
- k) En el caso de devoluciones sobre compras se referencie adecuadamente la nota de "Devolución de Compras" con el orden de compra, factura del proveedor, nota de entrada y contraseña de pago o copia de cheque en su defecto.
- l) Indague sobre los procedimientos seguidos por el departamento de compras para elaborar su presupuesto de operación y si este es sometido a la consideración de la gerencia general de la empresa.

5.1.3 PROGRAMA ESPECIFICO DE PRODUCCION
CIA. FRUTAS Y VERDURAS, S.A.
AUDITORIA OPERACIONAL DE PRODUCCION

- a) Haga una narrativa y esquema gráfico de la estructura organizativa del departamento de producción.
- b) Obtenga información acerca de objetivos, políticas y

- procedimientos de producción, haga memorándum de trabajo e inclúyalo en sus papeles de trabajo.
- c) Solicite el presupuesto de producción y compárelo contra lo ejecutado, saque variaciones y coméntelas, analice si hay coordinación con las necesidades de compras y ventas.
 - d) Observe la planta de producción y asegúrese que hay un aprovechamiento adecuado de los recursos humanos, físicos y financieros, caso contrario proponga cambios.
 - e) Asegúrese que existen controles funcionales y prácticos para el manejo de la producción en proceso y terminada, solicite que le expliquen un mes al azar del período bajo revisión, deje evidencia del trabajo realizado.
 - f) Investigue sobre lo adecuado y el grado de responsabilidad que tiene el personal de producción en el manejo de notas de recepción y de envío.
 - g) Observe que las condiciones de salubridad y seguridad sean adecuadas, enfatizando en aspectos tales como: ventilación, luz, servicio sanitarios, duchas, depósitos de basura, lavamanos, toallas, espejos, comedor, botiquín, extinguidores, compruebe que hallas personas con entrenamiento para usar extinguidores, rótulos preventivos, asegúrese que existan recomendaciones verbales y escritas para el manejo de productos químicos, etc..
 - h) Evaluar el grado de responsabilidad que tiene el personal de fábrica en el manejo y determinación de mermas normales y extraordinarias.
 - i) Analice las relaciones de coordinación del departamento de producción con otros departamentos, especialmente con los almacenes de materia prima, material de empaque, producto terminado, etc..
 - j) Obtenga notas de recepción y envío correspondientes a mayo de 1992; analizando la operación a través de flujograma adjunte a sus papeles de trabajo memorándum

del análisis efectuado.

- k) Indague sobre el grado de oportunidad y eficiencia con el cual se abastece el departamento de producción de materias primas y demás materiales, asegurándose que no hallan contratiempos en el proceso productivo.
- l) Investigue sobre el grado de independencia que tiene el departamento de producción, para darle cumplimiento a las políticas establecidas por la gerencia general y para resolver problemas imprevistos.
- m) Interrogue acerca del procedimiento de coordinación del departamento de producción con los demás departamentos.
- n) Determine si existen requisiciones con la información con la información adecuada y suficiente por las materias primas y materiales requeridos, como por ejemplo: fecha, almacén ó bodega, cantidad, unidad de medida, descripción, firma de enterado, etc..
- ñ) Compruebe que existan "Notas de Entrada" por las materias primas y materiales que ingresan al departamento de producción y que estas estén adecuadamente referenciadas con la requisición correspondiente.

5.1.4 PROGRAMA ESPECIFICO DE VENTAS
 CIA. FRUTAS Y VERDURAS, S.A.
 AUDITORIA OPERACIONAL DE VENTAS

- a) Haga una narrativa y esquema gráfico de la estructura organizativa del departamento de ventas.
- b) Pregunte y compruebe si existe un manual de políticas y procedimientos que hagan funcional el departamento de ventas, haciendo énfasis en los objetivos, políticas y procedimientos de ventas; estableciendo el grado de aceptación y cumplimiento.
- c) Solicite presupuesto de ventas en cantidades y valores por el período bajo revisión, analice variaciones entre

lo presupuestado versus lo realizado, indague las causas que originaron tales variaciones y si los resultados están acorde con los objetivos, políticas y procedimientos establecidos por la administración para la realización de la operación de ventas, haga cédula de auditoría y memorándum de trabajo efectuado.

- d) Analice la política de ventas de la Cia. y ponga atención si esta consiste en alta o baja rotación de ventas, determine en cédula de auditoría el índice de rotación de inventarios de producto terminado.
- e) Indague acerca del sistema de ventas, por ejemplo si es un sistema al por mayor o al por menor, haga sus comentarios al respecto.
- f) Concluya sobre el procedimiento de venta, éste puede ser por teléfono, por distribuidor, por visita personal, por mostrador. etc..
- g) Establezca hacia donde están orientados los objetivos de ventas, por ejemplo, alcanzar alto nivel de servicio, crecimiento de ventas, estabilidad de las ventas, obtención de la máxima ganancia, otorgar mejores precios con relación a la competencia, diversificar el tipo de producto, innovar los canales de distribución, etc.
- h) Investigue sobre la orientación predominante de las políticas al referirse al volumen y frecuencia de las ventas, zonas, remuneraciones al personal de ventas, etc.
- i) Compruebe la coordinación de los recursos humanos, físicos y financieros que integran la operación de ventas, proponga cambios y haga memorándum de trabajo.
- j) Analice planes que tenga la gerencia de ventas para la captación de nuevos mercados, haga recomendaciones que considere prácticas.
- k) Indague acerca de la eficiencia del departamento de ventas para conocer las necesidades de los clientes y si estas se están satisfaciendo adecuada y oportunamente,

- serciórese si hay estudios de mercado que reflejen las necesidades efectivas y potenciales de los clientes.
- l) Establezca si hay registros operativos que permitan conocer las características de los competidores y las condiciones de ventas que ofrecen.
 - m) Evalúe los factores que sirven de base para la elaboración de la lista de precios y si ésta es autorizada por la gerencia de ventas.
 - n) Obtenga información acerca de como se maneja la comunicación con el cliente y aspectos tales como, abastecimiento, trato de nuevos clientes, condiciones de cobro, etc..
 - ñ) Verifique si el departamento de ventas participa en el establecimiento de políticas de crédito y respeta su cumplimiento.
 - o) Indague sobre los posibles problemas que se dan en la colocación de pedidos; analice el recorrido de la transacción desde su despacho hasta la entrega al cliente, haga flujograma y memorándum de trabajo.
 - p) Explique la relación existente entre la operación de ventas y publicidad, deje evidencia escrita del trabajo realizado.
 - q) Compruebe acerca de que tipo de promociones de ventas se llevan a cabo, comente sobre la efectividad o carencia de las mismas.
 - r) Solicite estadísticas de ventas por zonas, líneas, artículos, agentes y proponga otros criterios de estratificación, deje cédulas de auditoría con sus comentarios correspondientes.
 - s) Pregunte cual es el objetivo o objetivos que persigue la gerencia de ventas, en el registro de estadísticas de ventas.
 - t) Indague acerca de si se seleccionan y promueven las líneas y/o artículos con mejores márgenes de ganancia.
 - u) Investigue si se capacita al personal de ventas a través

de cursos u otros medios para el logro de objetivos, manejo y cumplimiento de políticas de comercialización y crédito.

- v) Asegúrese que el departamento de ventas emita "Notas de Pedido" oportunamente por ventas cerradas y ésta sea enviada al departamento de facturación.
- w) Serciórese que todas las reclamaciones por daños en tránsito, faltantes, mercancías en malas condiciones, etc., se documenten con "Notas de Reclamos por Ventas".
- x) Determine si los reclamos por ventas son atendidos y conocidos oportunamente y si a éstos se les da el seguimiento necesario a través de libros auxiliares.

5.2 DIAGNOSTICO O INFORME DE AUDITORIA OPERACIONAL

DIAGNOSTICO DE LOS AUDITORES OPERACIONALES

HONORABLE ASAMBLEA DE ACCIONISTAS
CIA. FRUTAS Y VERDURAS, S.A.
OFICINAS CENTRALES.

ALCANCE Y LIMITACIONES DEL TRABAJO

Hemos examinado las funciones operativas de la Cia. Frutas y Verduras, S.A. por el periodo comprendido del 1 de julio de 1991 al 30 de junio de 1992; entre las que se incluyeron, compras, producción, ventas, finanzas, cobranzas, mercadotecnia y recursos humanos. Nuestro examen se efectuó de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, con un enfoque operacional y por consiguiente se aplicaron procedimientos de Auditoría Operacional que se consideraron necesarios en las circunstancias. Por la naturaleza del examen efectuado no se requirió el soporte de especialista alguno.

SITUACIONES QUE AFECTAN DESFAVORABLEMENTE LA EFICIENCIA OPERACIONAL.

A continuación presentamos un resumen jerarquizado en orden de importancia de las situaciones que afectan cualitativa y cuantitativamente a la Cía.

1. Problema: Existencia excesiva de producto terminado.
Causa: Bajo nivel de ventas.
Efecto: Falta de liquidez.
2. Problema: Sistema de ventas por distribuidor único.
Causa: Criterio de la alta gerencia.
Efecto: Debilidad administrativa para lograr las metas de ventas.
3. Problema: Producción estacional.
Causa: Uso de materias primas estacionales.
Efecto: Demanda insatisfecha en algunos meses del año.
4. Problema: No se conoce información suficiente de la competencia.
Causa: Procedimientos empíricos de mercadeo.
Efecto: Falta de competitividad en algunos productos.
5. Problema: Mermas extraordinarias.
Causa: Falta de control en el registro, manejo y cuidado de las materias primas.
Efecto: Incremento innecesario del costo de producción.
6. Problema: Rotación acelerada en el personal de fábrica.
Causa: Estacionalidad de la producción.
Efecto: Incremento del costo de producción, por costos de aprendizaje.
7. Problema: Inseguridad en la entrada principal a la fábrica.

Causa: Portón defectuoso.
Efecto: Falta de control administrativo.

1. Problema: Accidentes en el manejo de productos químicos.
Causa: Falta de medidas de seguridad.
Efecto: Exceso de personal suspendido por el I.G.S.S.

SUGERENCIAS PARA MEJORAR LA EFICIENCIA

Sugerencia No.1

Evaluar un nuevo sistema de ventas, que permita lograr alta rotación de inventarios de producto terminado, con el propósito de eliminar el descuento de documentos y pago de altos porcentajes de comisiones, que menoscaben la liquidez de la empresa.

Sugerencia No.2

En la medida de lo posible tratar de eliminar el distribuidor único y devolverle a la administración la autoridad en esta área para que sea congruente con un nuevo sistema de ventas.

Sugerencia No.3

Abastecerse de materias primas en época de cosecha y conservarlas en el cuarto frío, con el propósito de que la producción sea continuada durante todo el año.

Sugerencia No.4

Organizar el departamento de Mercadeo o costearle a un asistente administrativo cursos de Mercadeo que se sirven en el medio guatemalteco.

Sugerencia No.5

Que el departamento de almacén informe a la Gerencia Administrativa a través de un informe de existencias diarias, acerca del estado y calidad de las materias primas, para tomar medidas administrativas de naturaleza preventiva..

Sugerencia No.6

Seleccionar al personal y capacitarlo a través de cursos técnicos, especializándolo en su área y de ésta manera hacerlo productivo, con el propósito de proporcionarle estabilidad laboral dentro de la compañía.

Sugerencia No.7

Consideramos que la comunicación entre el personal de fábrica y la administración debe ser constante y espontánea, la ausencia de comunicación ha generado que el portón de acceso a la fábrica se encuentre en estado defectuoso, según nuestro juicio es importante su reparación.

Sugerencia No.8

Según las normas de higiene y seguridad promulgadas por el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, la empresa debe proveer al personal de fábrica, botas de hule, guantes, mascarillas y todo aquel equipo necesario para realizar el trabajo que se les asigne.

Fidel Guzmán Lémus
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 12-2122

Guatemala, septiembre 30 de 1995

CONCLUSIONES

- .- Las empresas procesadoras de frutas y verduras en Guatemala, tropiezan con el problema de acumulación excesiva en sus inventarios de producto terminado.
- .- Por la naturaleza perecedera de las frutas y verduras, en un alto porcentaje, las industrias dedicadas a esta línea de producción utilizan el sistema de ventas denominado **distribuidor único**.
- .- La estacionalidad de las materias primas, propias de la industria procesadora de frutas y verduras, aunado a la falta de previsión administrativa, genera demanda insatisfecha en determinadas épocas del año.
- .- La ausencia de un Departamento de Mercadeo, en la industria procesadora de frutas y verduras, incide en que se apliquen procedimientos empíricos, para el conocimiento de la competencia y aspectos relativos al mercadeo de productos.
- .- La insuficiencia de conocimientos técnicos, falta de equipo adecuado, y negligencia en el manejo de materias primas, provoca mermas extraordinarias, innecesarias, en el proceso de producción de frutas y verduras.
- .- Las **horas-fábrica ociosas**, derivado de la naturaleza estacional, de la cosecha de frutas y verduras, castigan materialmente el costo de producción.
- .- El manejo de productos químicos, por parte del personal de fábrica, en el procesamiento de frutas y verduras, sin el equipo adecuado de **seguridad**, ha propiciado el ausentismo laboral.

- 8.- Con base en el trabajo de campo realizado, diremos que auditoria operacional, contribuye a la industria procesadora de frutas y verduras, en la búsqueda constante oportunidades para incrementar la rentabilidad.

RECOMENDACIONES

El sistema de ventas utilizado por la industria procesadora de frutas y verduras debe ser cambiado por un sistema más dinámico, que permita utilizar procedimientos prácticos acorde con las exigencias del mercado moderno y de esta manera disminuir los niveles de inventario de producto terminado y como efecto positivo de éste cambio, alcanzar niveles de venta que hagan eficiente el ciclo operativo existente, entre los sistemas que podemos recomendar están por ejemplo, el Distribuidor Múltiple, Venta Directa, etc.

Para el abastecimiento de materias primas y por la naturaleza perecedera de las mismas, en la empresa procesadora de frutas y verduras, es necesario implementar un Sistema Presupuestal que indique la cantidad necesaria de materias primas a comprar para cubrir las necesidades de producción durante el año.

Es importante que la Administración promueva dentro del personal de ventas, oportunidades para asistir a cursos de Mercadeo, que se sirven en el medio guatemalteco, con el objeto de aprovechar el potencial humano en el conocimiento de técnicas de Mercadeo, para enfrentar la competencia.

Deben hacerse esfuerzos por parte de la Administración para fortalecer la eficiencia en el manejo de materias primas, proporcionando al personal de fábrica capacitación y equipo adecuado y de esta manera reducir las mermas extraordinarias y la cantidad de horas fábrica ociosas.

Debe retroalimentarse el SISTEMA DE SEGURIDAD INDUSTRIAL tomando como base las leyes laborales y el reglamento de seguridad industrial aprobado por el I.G.S.S. así como también las políticas administrativas, existentes, en materia de seguridad industrial.

- Que se utilicen servicios de **AUDITORIA OPERACIONAL** para revisar con cierta periodicidad, los procesos operativos, con el propósito de aprovechar mejor los recursos existentes e incrementar la rentabilidad.

BIBLIOGRAFIA

- Cook J. W. y otro AUDITORIA, 3a. edición, México, D.F., Nueva Editorial Interamericana, S.A. de C.V. 1988
- Jiménez Castro Wilburg INTRODUCCION AL ESTUDIO DE LA TEORIA ADMINISTRATIVA, 3a. edición, México, D.F. Editorial Muños. S.A. 1968
- Norbeck Edward F. AUDITORIA ADMINISTRATIVA, 2a. edición, México D.F. Editorial Técnica, S.A. 1972
- Tapia Ayala Francisco, AUDITORIA OPERACIONAL, México D.F. Ediciones Contables y Administrativas S.A. 1987
- Willingham John J. y otro AUDITORIA CONCEPTOS Y METODOS, 3a. edición, México, D.F. Editorial Calypso, S.A. 1984
- Ziegler Kell AUDITORIA MODERNA, México D.F. Compañía Editorial Continental, S.A. 1988
- Apuntes sobre Auditoría Operacional, Lic. José Raymundo Rodríguez Estrada.
- Apuntes sobre "La Dirección", departamento de reproducciones Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Apuntes sobre "La organización su concepto e importancia", departamento de reproducciones Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Apuntes sobre "Teoría Administrativa I", departamento de reproducciones Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Declaraciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "Boletín No.6 Administración de Recursos Humanos" 1992
- Declaraciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "Boletín No.5 Auditoría Operacional de Cobranzas" 1992
- Declaraciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "Boletín No.3 Auditoría Operacional de Compras" 1992
- Declaraciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "Boletín No.4 Auditoría Operacional de Ventas" 1992
- Declaraciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "Boletín No.2 Metodología de la Auditoría Operacional" 1992

- Federación Internacional de Contadores **IFAC** "Gui Internacionales de Auditoría, Revista Auditoría y Finanz **IGCPA**" 1985
- Statements in Auditing Standards, No.1; del Americ Institute of Certified Public Accountants, Nueva York, 19'

APENDICE A

PREPARADO POR: EGJ1 FECHA: 25-09-92
REVISADO POR: AWS FECHA: 29-09-92

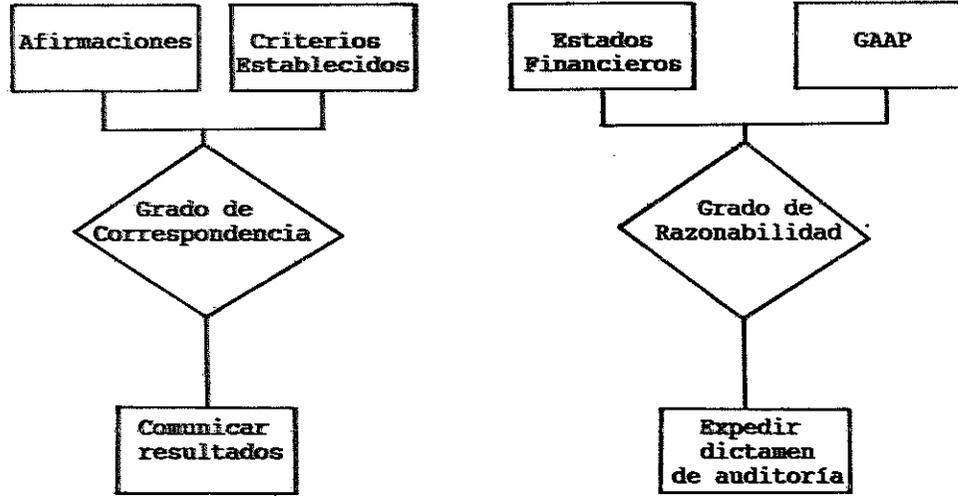
CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CONTABLE
TRANSACCIONES DE ENTRADA DE EFECTIVO

CLIENTE: FRUTAS Y VERDURAS, S.A. FECHA DE AUDITORIA 30-06-92
PROCEDIMIENTO DE CONTROL SI NO COMENTARIOS

1. ¿Se utilizan recibos de caja previamente numerados y se lleva un control posterior sobre ellos? *
2. ¿Existe un acceso restringido respecto a los talonarios de recibos de caja no utilizados? *
3. ¿Se utiliza máquina stampadora de recibos de caja para expedirlo? *
4. ¿Se anulan los recibos de caja, al hacer entrega los asistentes de los mismos? *
5. ¿Existe una separación de funciones entre la emisión de recibos de caja y la recepción del efectivo? *
6. ¿Se realiza arqueo diario o recuento del efectivo, en forma independiente, comparado con los recibos de caja emitidos? *
7. ¿Se depositan diariamente, y en forma total las entradas de efectivo? * El efectivo se deposita cada semana

AUDITORIA

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS (*)



La auditoría y su relación con la de los estados financieros.

APENDICE C

acterísticas de las tres variedades de auditoría y la consultoría administrativa. (*)

	AUDITORIA DE OPERACIONES	AUDITORIA INDEPENDIENTE (CP)	AUDITORIA INTERNA	CONSULTORIA ADMINISTRATIVA
ivo principal	Verificar la ejecución de planes y requisitos sensatos para negocios; notificar respecto a problemas que surjan u oportunidades para mejorar.	Evaluar la integridad de la información contable.	Medir y evaluar la efectividad de los controles.	Producir los resultados solicitados.
iere criterio	Sí.	Sí.	Sí.	Sí.
con referencia a las	Sí.	Sí.	Principalmente.	No siempre; frecuentemente inicia métodos nuevos.
idas empleadas	Normas de la firma o industria.	Principios contables generalmente aceptados.	Políticas y metas de la compañía; tecnología de control.	Necesidades específicas para cada problema.
da en resultados rvados más que en la ión	Completamente.	Sobre todo.	Sobre todo.	Sobre todo.
lea muestreo	Con frecuencia.	Mucho.	Con frecuencia.	Ocasionalmente.
pendencia	Sí; la AO no resuelve problemas ni lleva a cabo soluciones.	Sí; la independencia en la auditoría es esencial en la auditoría de CP.	Parcial; suele resultar en recomendaciones y a menudo el auditor se encuentra con su propio trabajo en sus evaluaciones.	Sí, en cuanto a nuevos problemas; no, en cuanto a problemas que surjan de la instrumentación de las recomendaciones hechas.
amen para agencias mas y la inistración	Nó.	Sí.	Nó.	Nó, salvo en situaciones especiales.
icio protector y ructivo, evaluación ontrolés	Principalmente.	Mucho.	Principalmente.	No siempre el objetivo principal.
ia sobre	Todos los aspectos medibles de los negocios.	Los activos físico y financiero, principalmente.	La mayoría de los niveles y las operaciones de un negocio.	Areas de especificación general y sus problemas.
ine problemas y rtunidades de oramiento	Exclusivamente.	Nó.	Entre otras cosas.	Entre otras cosas.
ca posibilidades; las ba; escoje la mejor ción	Nó.	Nó.	A menudo.	Casi siempre.
rviene en la lución de problemas	No; tiempo insuficiente; personal no experto.	Nó, no es parte de la responsabilidad.	Sí, cuando se requiere.	Sí, servicio principal.
año de la organizació	Util solamente en compañías relativamente grandes donde la administración no puede supervisar directamente todas las operaciones.	Se desempeña en las compañías de todas las magnitudes, salvo en las más pequeñas.	Escasa en compañías con menos de 500 empleados.	El empleo no se relaciona con el tamaño de la compañía.

