

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS



CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
EN EL GRADO ACADEMICO DE
LICENCIADO

Guatemala, Septiembre de 1999

MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

| | |
|--------------------|---|
| DECANO: | LIC. MIGUEL ANGEL LIRA TRUJILLO |
| SECRETARIO: | LIC. EDUARDO ANTONIO VELASQUEZ CARRERA |
| VOCAL I: | LIC. ROLANDO DE JESUS OLIVA ALONZO |
| VOCAL II: | LIC. ANDRES GUILLERMO CASTILLO NOWELL |
| VOCAL III: | LIC. GUSTAVO ADOLFO VEGA |
| VOCAL IV: | P.A.E. JAIRO JOAQUIN FLORES DIVAS |
| VOCAL V: | P.C. WILLIAM TOMAS RAMIREZ RAYMUNDO |

EXAMINADORES DE AREAS PRACTICAS

| | |
|--------------------------------|--|
| MATEMATICA ESTADISTICA: | LIC. JORGE ORLANDO RECINOS SANDOVAL |
| AREA DE CONTABILIDAD: | LIC. PEDRO ROLANDO BROL LIUTI |
| AREA DE AUDITORIA: | LIC. JUAN ANTONIO GOMEZ MONTERROSO |

JURADO QUE PRACTICO EXAMEN PRIVADO DE TESIS

| | |
|---------------------|---|
| PRESIDENTE: | LIC. MARIO DANILO ESPINOZA AQUINO |
| EXAMINADORA: | LICDA. ZOILA ESPERANZA ROLDAN DE MORALES |
| EXAMINADOR: | LIC. LUIS EDUARDO CASTILLO RAMIREZ |

Guatemala,
14 de Mayo de 1999

Licenciado
Miguel Angel Lira Trujillo
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Ciudad Universitaria, Zona 12

Estimado Señor Decano:

De conformidad con el nombramiento que me hiciera esa decanatura, según oficio del 15 de Mayo de 1997, he procedido a asesorar el trabajo de tesis "*Auditoría Operacional en una Industria de Pieles*", el cual presenta a consideración de la Honorable Junta Directiva de la Facultad el señor Moises Mardoqueo Sapon Ulin, previo a optar el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Como resultado de su investigación documental y en base a la práctica en Firma de Auditoría y Empresas Guatemaltecas, el señor Sapon Ulin, expone en forma clara y concisa lo relacionado con la Auditoría Operacional en una Industria de Pieles así como su importancia en este tipo de Empresas y su aporte de la propia experiencia relacionada con este Tema.

Por lo tanto, es de mi opinión que se acepte el trabajo de tesis presentado por el señor Sapon, para su discusión en el examen privado de tesis.

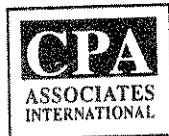
Sin otro particular, sírvase aceptar las muestras de mi consideración y respeto.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


Lic. Jorge Augusto Román García

JAR/ao
c.c. Archivo



**CANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
ECE DE SEPTIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE.**

Con base en lo estipulado en el Artículo 23o. del Reglamento de Evaluación Final Exámenes de Areas Prácticas y Examen Privado de Tesis, el dictamen emitido por el licenciado Jorge Augusto Román García, quien fuera designado Asesor y el Acta AUD.-99, donde consta que el estudiante *MOISES MARDOQUEO SAPON ULIN*, ha robado su Examen Privado de Tesis, se le autoriza la impresión del Trabajo de Tesis, nominado: "AUDITORIA OPERACIONAL EN UNA INDUSTRIA DE PIELS".

Atentamente,

"D Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. EDUARDO ANTONIO VELASQUEZ CARRERA
SECRETARIO



LIC. MIGUEL ANGEL LIRA TRUJILLO
DECANO



ACTO DE DEDICO

- OS:** POR ILUMINARME Y SER EL SENDERO DE MI VIDA.
- S PADRES:** PATROCINIO SAPON NAVARRO Y AURELIA CONSUELO ULIN JUAREZ, POR SUS CONSEJOS SABIOS.
- S ABUELOS:** SIMEON (Q.E.P.D.), SANTIAGA, VICENTE Y MARCELA (Q.E.P.D.).
- ESPOSA:** MARIA ROSA COYOY DE SAPON, POR SU APOYO EN TODO MOMENTO
- HIJA:** YOJANA BETZALY SAPON COYOY, QUE MIS TRIUNFOS SEAN UN EJEMPLO EN SU VIDA
- IS HERMANOS:** TOMASA HERMELINDA, SIMEON VICENTE, EDGAR DONAL, VILMA BETZAYDA, RUDY ESTUARDO, MAYDA GRISELDA, LESLIE MARLENI, BYRON ORLANDO Y CONY, CON APRECIO ESPECIAL
- IS AMIGOS:** EN ESPECIAL A MIGUEL ANGEL XILOJ JUAREZ (Q.E.P.D.) QUE ESTE ACTO SEA UN TRIBUTO A SU MEMORIA.
- I PATRIA:** GUATEMALA
- LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
FORJADOR DE MIS CONOCIMIENTOS

Indice

| | Pag. |
|---|-------------|
| Introducción | |
| Titulo I | |
| Historia y Desarrollo de la Industria de Pieles en Guatemala | 1 |
| 1.1. Actividad Económica de la Industria de Pieles | 1 |
| 1.2. Historia y Desarrollo de la Industria de Pieles en Guatemala | 2 |
| Titulo II | |
| Aspectos Generales de la Auditoría | 13 |
| 2.1. Antecedentes Históricos | 13 |
| 2.2. Definición de Auditoría | 17 |
| 2.3. Tipos de Auditoría | 19 |
| 2.4. Normas de Auditoría | 23 |
| Titulo III | |
| La Auditoría Operacional | 29 |
| 3.1. Definición de la Auditoría Operacional | 29 |
| 3.2. Objetivos de la Auditoría Operacional | 31 |
| 3.3. Diferencia con otros tipos de Auditoría | 33 |
| 3.4. Similitud entre la Consultoría Administrativa y la Auditoría Operacional | 39 |

- 3.5. Normas de la Auditoría Operacional
- 3.6. Metodología de la Auditoría Operacional

Capitulo IV

- 4. Auditoría Operacional en la Industria de Pieles
 - 4.1. Revisión Operacional por Ciclo de Transacciones
 - 4.2. Los Ciclos de Operación de una Industria de Pieles
 - 4.2.1. Ciclo de Tesorería
 - 4.2.2. Ciclo de Egresos – Compras
 - 4.2.3. Ciclo de Egresos – Nóminas
 - 4.2.4. Ciclo de Conversión o Producción
 - 4.2.5. Ciclo de Ingresos
 - 4.2.6. Ciclo de Informe Financiero

Capitulo V

- 5. Caso Practico de la Auditoría Operacional del Ciclo de Egresos – Compras en una Industria de Pieles.
 - 5.1. Evaluación de la Estructura de Control Interno por Ciclo de Transacciones.
 - 5.2. Revisión Analítica de Compras, Costo de Producción e Inventarios.
 - 5.3. Memorándum de Planificación
 - 5.4. Programa de Trabajo

| | Pag. |
|---|-------------|
| Prueba de cumplimiento del Ciclo de Egresos – Compras | 161 |
| Informe Final | 165 |
| nes | 174 |
| aciones | 176 |
| ía | 178 |

Introducción

Contador Público y Auditor, es de suma importancia adquirir conocimientos sobre Auditoría Operacional, ya que se vive en una economía donde las condiciones de las Empresas y necesidades de los empresarios, inversionistas y gerentes, cambian a un ritmo acelerado; es necesario entonces innovar los conocimientos del Contador Público y Auditor para tener la capacidad de Prestar Servicios de Auditoría Operacional; para cumplir con este fin se debe profundizar sobre la investigación de esta rama de la Auditoría, a manera que los empresarios vean en ella una herramienta administrativa que les pueda ayudar a ser más productivos, mejorando sus sistemas y controles, beneficiándose nuestra profesión al ofrecer otro tipo de servicios, diferente a la Auditoría Tradicional.

La Auditoría Operacional va cobrando auge, debido que a muchos empresarios ya no les basta que únicamente les dictaminen sobre sus Estados Financieros, pues debido a los rápidos cambios económicos en el mundo, a éstos les interesa también que les evalúen el funcionamiento Operacional y funcionamiento de sus Empresas bajo el concepto de Costo – Beneficio, que se les oriente sobre como ser más rentables operacionalmente, minimizando sus costos de operación.

La Auditoría Operacional juega un papel importante en la Evaluación de las operaciones y actividades de una Industria. Al evaluar el ciclo de Egresos – Compras de una industria dedicada a la producción de pieles, ayudará a determinar el origen de los problemas operacionales que afectan los costos de producción y manejo de inventarios de materias primas naturales químicas; por lo tanto, es necesario profundizar sobre la investigación de este tema con el objetivo de buscar las soluciones y proporcionar las recomendaciones para el desarrollo eficiente de la producción, reduciendo sus costos de operación, obteniendo mejores resultados de calidad en el menor tiempo posible.

El Estudio de este tema lo he dividido en cinco capítulos, el primer capítulo se trata sobre la Historia y desarrollo de la Industria de Pieles en Guatemala; el segundo capítulo trata sobre Aspectos Generales de la Auditoría; En el Tercer capítulo se estudia sobre la Auditoría Operacional; en el cuarto capítulo se entra de lleno a la investigación y estudio de la Auditoría Operacional en la Industria de Pieles; y para concluir, en el Capítulo Quinto se desarrolla un caso práctico de la Auditoría Operacional del Ciclo de Egresos – Compras en una Industria de Pieles.

Espero que éste trabajo de Tesis contribuya al desarrollo Profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, y que sea un material de apoyo para estudiantes de esta carrera, sobre la investigación y estudio de la Auditoría Operacional; además ayude en parte al desarrollo económico de las industrias de nuestra nación GUATEMALA.

CAPITULO I

Historia y Desarrollo de la Industria de Pieles en Guatemala

Actividad Económica de la Industria de Pieles.

La principal actividad económica de la Industria de Pieles en Guatemala es la producción de Cueros acabados para la venta local y exportación. Es importante mencionar que me refiero a la Industria de la Curtiduría o Tenerías.

Para la producción de Pieles es necesario la compra local e importación de materias primas y materiales químicos; las materias primas lo constituyen los cueros crudos o cueros frescos y los cueros semiprocesados, mientras que los materiales químicos son los elementos indispensables que intervienen en el proceso productivo, principalmente en los procesos de Pelambre, Curtido y Teñido.

Más adelante en el Capítulo IV se estudia en detalle el Ciclo de Egresos – Compras y el Ciclo de Producción, en los cuales se describen los procedimientos desde el inicio hasta la finalización de la operación.

Esta claro que la actividad económica de una Tenería se centra en:

- La compra local e importación de sus materias primas y materiales químicos.
- Producción o transformación de las Materias Primas a Productos Terminados (Pieles o cueros acabados y productos derivados).

- Venta y exportación de sus productos terminados (pieles o cueros acabados o productos derivados). Esta actividad se realiza principalmente con las Industrias calzado y de vestimenta.

En la producción terminada se encuentran entre otros, los siguientes tipos de pieles.

- Badanas
- Oscarias
- Nubuck
- Crust
- Napa
- Sufty
- Venecia
- Gamuzón
- Etc.

1.2. Historia y Desarrollo de la Industria de Pieles en Guatemala

En base a una investigación realizada en el mes de Julio de 1967 por el Instituto Centroamericano de Investigación y Tecnología Industrial (ICAITI) sobre la Industria Cuero en Guatemala, se estima que el comercio exterior de badanas y oscarias durante el período de 1966-1975 podrían representar una parte importante del consumo aparente o de la producción; se permite un pronóstico bastante seguro solamente para las badanas, de las cuales por lo menos un treinta y cinco por ciento (35%) deben importarse fuera del área por falta de una materia prima adecuada y por falta de

equipo y de instalaciones para el procesamiento de pieles de ganado menor en la mayoría de las tenerías.

Con respecto al "Comercio exterior de los cueros acabados", se ha descubierto el apoyo muy dudoso de una política de comercio que permite la exportación de oscarias producidas a partir de cueros crudos del área a precios reducidos, forzando a los consumidores de oscarias (fábricas y talleres de calzado y de artículos de cuero) a importar calidades similares fuera del área a precios elevados. Por eso y debido a las fluctuaciones, más o menos sin control, de los salidos de comercio exterior de oscarias, se tomó la decisión de no incluir ninguna previsión de importaciones o de exportaciones de este tipo de cuero acabado, excepto un cinco por ciento (5%) del consumo aparente total para importaciones fuera del área de cueros acabados finos para empeine (cueros elaborados de becerros, cueros de lujo, etc.) que no se pueden producir en el país por falta de materia prima, del equipo adecuado, de los conocimientos técnicos y principalmente debido a las pequeñas cantidades de cada una de estas especialidades, que no ameritan el establecimiento a corto plazo de una producción de este tipo.

Proyecciones del consumo aparente de cueros crudos

Un programa de producción de una buena magnitud, puede realizarse solamente cuando la industria de la curtiduría y del calzado estén preparados para seguir las tareas del desarrollo. Técnicamente será factible producir las cantidades previstas de cueros acabados y de calzado correspondientes a la demanda cuantitativa y cualitativa, adaptando la capacidad de producción de las plantas al crecimiento del consumo y mejorando las condiciones existentes en la industria con respecto a la diversificación y calidad de los productos elaborados.

El mayor impedimento del desarrollo de la Industria de Pieles en Guatemala para la realización del programa de producción, es la escasez crónica de la materia prima: el curtimiento (cueros crudos). Es necesario mencionar este serio problema del su importancia fundamental en la Industria del Cuero.

A partir del año de 1968, las matanzas de Ganado en la República de Guatemala serán suficientes para abastecer la demanda de cueros crudos en las tenerías del país; sin embargo, hay varios pronósticos con respecto al desarrollo de la ganadería y la industria de la carne.

En los años de 1967 – 1968 se abrirá la brecha entre oferta y demandada en el mercado local, aumentándose continuamente en los años siguientes. En el año 1975 el déficit alcanzará unos 37,500 cueros crudos con un peso de aproximadamente 925,000 kilogramos.

Recomendaciones y propuestas para una política de fomento de la Industria del Cuero de Guatemala¹

De acuerdo con el propósito del presente estudio de aclarar las condiciones actuales de la Industria del Cuero de Guatemala y averiguar las perspectivas futuras de esta industria, se presentan a continuación algunas recomendaciones concretas sobre medidas específicas que podrían tomarse para promover el desarrollo de la Industria del Cuero en Guatemala y para situarla en un plan competitivo dentro del Mercado Común Centroamericano. Además se ofrecen algunos elementos para formular una política de fomento a esta industria.

¹ Instituto Centroamericano de Investigación y Tecnología Industrial (ICAITI), "Informe sobre la Industria del Cuero en Guatemala" Tomo II, pag. 234, Guatemala Julio de 1967.

Medidas

En la Industria de la Curtiduría

- **Referente a la estructura de la industria:** Para lograr una mejor economía de la manufactura de cueros acabados, se tendrá que intensificar y acelerar el proceso de la mecanización y modernización de las tenerías que se ha iniciado desde hace algunos años en 7 de los 22 establecimiento fabriles. En caso de que se realizaran los planes de aumento y mejoramiento de la producción de cueros acabados, con el fin de lograr una utilización eficiente de la capacidad productora ya existente, será necesario:

- Adquirir maquinaria y equipo moderno
- La reapertura de dos tenerías clausuradas
- La ampliación parcial de algunas otras tenerías, y
- El complemento del equipo de algunas tenerías más.

Es lógico que cada proyecto de esta índole debe evaluarse cuidadosamente, tanto en el contexto de las posibilidades existentes de la industria en su totalidad, como desde el punto de vista financiero y económico del establecimiento individual, por medio de estudios particulares de viabilidad a cuenta de los interesados.

Además se recomienda estudiar la factibilidad para establecer dos o tres cooperativas de curtidores artesanales en los departamentos de Huehuetenango y San Marcos, respectivamente, para capacitar a esta gente a producir badanas a partir de pieles crudas de cabras y ovejas en cantidades mayores, calidades y tipos

más diversificados y con métodos más eficientes. Las condiciones para formar cooperativas de este tipo deben elaborarse por separado.

- **Referente a las materias primas:** El impedimento más grave para un desarrollo próspero de la industria de la curtiduría de Guatemala se deriva de las malas condiciones de la materia prima principal (los cueros crudos) tanto en cantidad como en calidad. Sin una solución a este problema número uno de los curtidores, todos los esfuerzos para mejorar la situación de su industria fracasarán.

Un programa tan ambicioso podrá realizarse solamente a largo plazo y con la colaboración activa y dedicada de parte de los ganaderos, gerentes de los mataderos y rastros, negociantes del ramo y curtidores. De esta manera se podrá influir en la calidad de los cueros crudos. Sin embargo, el seguir solamente las medidas para mejorar la calidad de los cueros crudos no resolverá el problema de la escasez de esta materia prima.

Por esta razón la importación de cueros crudos fuera del área se hará necesaria, ya que probablemente las cantidades faltantes no se podrán abastecer del Mercado Común Centroamericano, ya que sufre exactamente de las mismas malas condiciones que Guatemala. Debido a las particularidades del mercado mundial de cueros crudos y por razones de financiamiento y flete, se recomienda estudiar el proyecto de una importación conjunta por los curtidores, a través de sus gremiales o de su asociación.

Otro problema es el abastecimiento de las tenerías con materias primas secundarias – curtientes, materiales químicos, acabados, etc., – Tomando en cuenta sus precios y las inconveniencias referentes a la importación de estos productos (bloqueo de capital de trabajo para cartas de crédito, períodos largos de transporte, retraso de la entrega en la aduana) vale la pena estudiar la factibilidad de un proyecto de producción en el país o en Centroamérica, de por lo menos algunos de estos productos aprovechando ciertos recursos naturales, tales como plantas curtientes, aceites, etc.

▪ **Referente a los procedimientos de la manufactura de cueros acabados:**

Aunque el nivel de la tecnología de la fabricación de cueros acabados en Guatemala es, en general, bastante alto, existen algunas deficiencias que deben superarse para situar a la industria de la curtiduría del país en condiciones competitivas más favorables dentro del Mercado Común Centroamericano.

Se trata, en primer lugar, del reemplazamiento de métodos anticuados de la elaboración de cueros por peso, por procesos más modernos que tienen la ventaja de abreviar la duración del curtimiento, de aumentar el rendimiento y de mejorar la calidad de este tipo de cuero. Tal cambio se puede efectuar solamente en algunas de las tenerías que actualmente producen cueros por peso, ya que la inversión necesaria es relativamente alta y la ampliación de la capacidad productora, como consecuencia de la introducción de nuevos procesos, es tan grande que hará superflua la subsistencia de otras tenerías pequeñas.

Es necesario también revisar los métodos de producción de los establecimientos que fabrican cueros para empeine con respecto al rendimiento y la calidad de los productos elaborados. Como requisito indispensable se debe considerar especialmente el mejoramiento de las condiciones del secado que actualmente son desastrosas desde el punto de vista del rendimiento en pies cuadrados (y también de la calidad). La inversión para adquirir secadoras nuevas es considerable, pero según la experiencia se amortizará rápidamente.

El ICAITI en su capacidad de institución oficial para el establecimiento de Normas de calidad centroamericanas, puede asistir indirectamente en el mejoramiento de las calidades de los cueros elaborados. Por medio de su Sección de Tecnología de Cuero, el ICAITI está también preparado a ayudar directamente en asuntos particulares relacionados con la química y la tecnología del cuero.

- **Referente al personal:** La formación de personal especializado es un componente importante del desarrollo de la industria de la curtiduría. Los aspectos principales son: entrenamiento profesional para facilitar el entendimiento de las diversas fases de la fabricación en su correlación básica, y capacitación personal para ejecutar los trabajos diarios de manera que se aumente la productividad.

Se propone que el ICAITI, conjuntamente con el Centro de Desarrollo Productividad Industrial y la Cámara de Industria, desarrollen un bosquejo para un plan de adiestramiento especial para personal de las tenerías.

- **Referente a Programas de Producción:** Un factor que retrasa la evolución de la industria de la curtiduría es la diversificación de la producción de la mayoría de los establecimientos, que se origina principalmente de la desorganización del mercado de cueros crudos. No hay una clasificación de la materia prima, lo que fuerza a los curtidores a producir, a la par, diversos tipos de cueros acabados, perjudicando la economía de una planta. El mejoramiento de la calidad de los cueros según el programa propuesto mejorará también esta situación. Sin embargo, se debe plantar, dentro de la gerencia de las fábricas, la idea de planificar mejor su producción, disminuyendo la diversificación básica en favor de una mayor variedad de solamente una clase seleccionada de productos.

- **Referente al Comercio exterior:** Debido a la escasez crónica de cueros acabados, como consecuencia de la falta de cueros crudos, se importan cantidades considerables de cueros elaborados fuera del área, en calidades que podrían manufacturarse en el país. Se recomienda, por lo tanto:
 - Restringir las exportaciones de cueros acabados de Guatemala a otros países del Mercado Común Centroamericano, a favor de un mejor abastecimiento del mercado guatemalteco.

 - Además, importar cueros crudos y fuera del área para aumentar la producción local al nivel de la capacidad instalada.

Esta parte del programa de desarrollo de la industria de la curtiduría debe realizarse bajo la responsabilidad de los curtidores, lo cual podría actuar como estimulante para aumentar el rendimiento de su producción, para adaptar la calidad de sus productos a los requerimientos del mercado guatemalteco y la utilización óptima de

su capacidad instalada. Todos estos esfuerzos respectivos deben estar acompañados por una mejor publicidad para subrayar la trascendencia de la industria de la curtiduría dentro de las actividades industriales del país, para manifestar su capacidad de elaborar un producto similar al importado y para crear la base de una conciencia de calidad de la clientela al por menor.

- **Referente a las Materias Primas en la Industria del Calzado:** En las relaciones entre curtidores y zapateros se debe crear un espíritu de confianza tomando en cuenta que uno depende del otro. Los prejuicios generalizados en contra de los cueros acabados hechos en Guatemala no están justificados. Se debe utilizar toda oportunidad para cambiar opiniones, tratar de superar dificultades, cristalizar una proporción correcta y justa entre calidad y precio. La industria del calzado ha logrado con un éxito admirable el reemplazamiento total de importaciones fuera del área, por una producción nacional o por importaciones de área centroamericana. Es absolutamente factible proceder igualmente en el campo de los cueros acabados nacionales.

Como medida adicional a los esfuerzos de los curtidores y zapateros, para un mejor entendimiento, se ofrece la colaboración del ICAITI por medio de su División de Normalización y su laboratorio de ensayos mecánicos para determinar la calidad de los cueros acabados.

Elementos de una política de fomento a la Industria del Cuero de Guatemala

Toda industria manufacturera de países en vías de desarrollo debe crear su propio clima favorable de evolución a través de un trabajo arduo, del uso de sus propios recursos humanos y financieros, de intuición e imaginación.

La Industria del Cuero de Guatemala ha demostrado en los últimos cinco años que es capaz de cumplir con estos requerimientos. Sin embargo, hay casos en que la ayuda activa o por lo menos, la cooperación del Gobierno, de la Banca y de Instituciones públicas, es indispensable para superar las dificultades de la infancia de una industria manufacturera del país. En este sentido se mencionan los siguientes elementos de una política de fomento a la Industria del Cuero de Guatemala, esenciales para un desarrollo eficiente y próspero de este grupo de la industria manufacturera del país.

- a. Participación del Gobierno, de la Banca y de las Asociaciones Profesionales relacionadas en la ejecución del Programa para mejorar la calidad de los cueros crudos nacionales.
- b. Liberalización de las importaciones de cueros crudos fuera del área Centroamericana.
- c. Protección arancelaria con respecto a la importación de cueros acabados fuera del área.
- d. Provisión de créditos con intereses bajos para:

- Ampliaciones de las plantas de producción y complementos (equipo de algunas tenerías y fábricas, talleres de calzado;
- Financiamiento para importaciones de cueros crudos de fuera (área.
- Capital de Trabajo

e. Asistencia técnica a la Industria del Cuero.

f. Establecimiento de normas de calidad.

CAPITULO II

Aspectos Generales De La Auditoría

1. Antecedentes Históricos

"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 al año 1900

Se cree que algún tipo de auditoría se practicó en tiempos remotos. El hecho de que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por dos escribanos independientes, pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. A medida que se desarrolló el comercio surgió la necesidad de las revisiones independientes para asegurarse de la adecuación y fiabilidad de los registros mantenidos en varias empresas comerciales. La Auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas en el año 1862. Desde entonces hasta el año 1905, la profesión de la auditoría creció y floreció en Inglaterra y se introdujo en Estados Unidos hacia el año de 1900. En esa época se hacía hincapié en detección de fraude; pero, en los Estados

Unidos de Norte América, la auditoría tomó un camino independiente lejos de la detección del fraude como su objetivo primordial.

En el año 1912 Montgomery dijo: En lo que podrían llamarse los días en los que se formó la auditoría, a los estudiantes se les enseñaba que los objetivos primordiales de ésta eran:

1. La detección y prevención del fraude.
2. La detección y prevención de errores; sin embargo, en los años siguientes hubo un *cambio* decisivo en la demanda y el servicio, y los propósitos actuales son:
 - a) El cerciorarse de la situación financiera actual y de los resultados de una empresa.
 - b) La detección y prevención del fraude, es un objetivo menor.

Este *cambio* en el objetivo de la auditoría continuó desarrollándose, no sin oposición hasta aproximadamente el año de 1940.

Paralelamente el crecimiento de la Auditoría independiente en los Estados Unidos de Norte América se desarrollaba la auditoría interna y gubernamental, lo que entró a formar parte del campo de auditoría. Actualmente los departamentos de auditoría interna son revisores de todas las fases de las corporaciones, de las que las operaciones financieras forman parte. Pueden verse entonces, a pesar de cualquier discusión que quiera iniciarse y de la tipología de la profesión, que definitivamente ya ha habido *cambios*.

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 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 las cuales se constituyen las corporaciones en los Estados Unidos generalmente no exigen auditoría. 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

Willingham, DR Carmichael, "AUDITORIA, Conceptos y Métodos", México D.F. 1984, pág. 4
pág. 4

estaba destinado a estos funcionarios más que los accionistas. Los informes a accionistas sobre los manejos administrativos eran poco frecuentes. En cambio, a directores de las corporaciones les interesaba obtener de los auditores la seguridad que no había habido fraudes ni errores de copia.”⁴

Desarrollo En El Siglo Veinte

“Hacia el año 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 la función de la auditoría, por ejemplo, existía la creencia generalizada de que el dictamen del auditor era garantía de la exactitud de los 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 el año 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 de 1957) estableciendo una contaduría uniforme. El primer pronunciamiento técnico en los Estados Unidos de Norte América fue el primero de una serie que serían emitidos por la colectividad profesional americana en el presente siglo”.⁶

⁴ John J. Willingham, “AUDITORIA, conceptos y métodos”, pág. 4

⁵ IBID pág. 4

⁶ John J. Willingham, OP CIT, pág. 5

"Durante gran parte de este siglo los contadores públicos elaboraron sus informes siguiendo muy pocas orientaciones formales. 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

2.2. Definición 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 informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso".⁸

⁷ John J. Willingham, "AUDITORIA, conceptos y métodos", pág. 5

⁸ J. W. Cook, G.M. Winkle, "AUDITORIA", México D.F. 1988, pág. 5

Algunas partes de esta definición ameritan comentarios especiales:

“Como la auditoría es un proceso sistemático de obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias, bajo procedimientos organizados que sigue el auditor para recopilar información. Aunque los procedimientos apropiados varían de acuerdo con la compañía, el auditor siempre tendrá que apegarse a los estándares generalmente establecidos por la profesión”.⁹

“La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva. En consecuencia el auditor debe emprender el trabajo con una actitud de independencia mental”.¹⁰

“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 un criterio profesional en la selección de la evidencia apropiada. El auditor debe considerar cualquier elemento que le permita hacer una evaluación objetiva y expresar un dictamen de naturaleza profesional”.¹¹

“Los informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos toman por general la forma de informes financieros, especialmente estados financieros, pero la definición de auditoría es bastante general como para incluir informes que pueden tomar la forma de declaraciones de impuestos, convenios contractuales, informe de funcionamiento, estudios de factibilidad y muchos otros tipos de informes”.¹²

⁹ J. W. Cook, G.M. Winkle, "AUDITORIA", México D.F. 1988, pág. 5

¹⁰ IBID pág. 5

¹¹ IBID, pág. 5

¹² J. W. Cook, G.M. Winkle, OP CIT, pág. 6

"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. Tipos de Auditoría

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:

2.3.1. Auditoría financiera

Generalmente una auditoría financiera la realiza un auditor externo.

"Una auditoría de estados financieros involucra un examen de éstos con el fin de expresar una opinión respecto a si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, resultados de operación y el desempeño efectivo de una entidad de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o sobre bases comprensibles de Contabilidad. Es bastante común que se realicen auditorías anuales de los Estados Financieros y se distribuyen entre una amplia gama de usuarios tales como: accionistas, consejo de administración, acreedores, bancos, finanzas, dependencias gubernamentales y público en general."¹⁵

2.3.2. Auditoría Interna

"Cuando la auditoría es llevada a cabo por personal de la misma empresa en el examen se conoce como auditoría interna, y quienes llevan a cabo este tipo de examen se les da el nombre de auditores internos. Dentro de la organización los auditores internos deben ser independientes de aquellos cuyos trabajos revisan. Ocupan una posición de asesoría y presentan 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 está 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 por consecuencia consiste en la evaluación del sistema impli-

¹⁵ Walter G. Kell, Richard R. Ziegler, "AUDITORIA MODERNA", México, D.F. 1988, pág. 23

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 por el modo de ser muy lejano con la contabilidad financiera. El auditor interno tiene que estar en alerta permanente para detectar e informar sobre asuntos en cualquier lugar dentro de la organización, que deben ser llevados a la atención de la dirección". ¹⁶

2.3.2.1. Evolución De Las Funciones De La Auditoria Interna

| FUNCIONES | OBJETIVOS |
|--|--|
| 1. Revisión de desembolsos. 2. Auxiliar a los auditores externos en la revisión de registros contables y estados financieros. 3. Revisión del control gerencial en cada función que lleva a cabo la empresa. | <ul style="list-style-type: none"> • Disminuir pérdidas • Protección de los bienes • Incrementar los buenos resultados. |

¿Con Que Fin?

Contribuir A Incrementar La Rentabilidad

Idea Básica:

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

2.3.3. 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

Es importante mencionar que algunos autores consideran que a la Auditoría Operacional también se le puede llamar **Auditoría Administrativa** la cual consiste en un examen amplio y constructivo de una estructura orgánica de una compañía, una institución o una dependencia gubernamental, o cualquier componente de ellas, como una división o un departamento, y sus planes y objetivos, sus métodos de control, sus medios de operar y su utilización en los recursos humanos y físicos.¹⁸

¹⁷ Francisco Tapia ~~de~~ *Galza*, "AUDITORIA OPERACIONAL, su aplicación a la administración de inventarios", México D.F. 1967, pág. 4.

¹⁸ Edward F. *Worbeck*, "AUDITORIA ADMINISTRATIVA, México D.F. 1972 pág. 13

I. Normas De Auditoria

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

¹⁹

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

Normas Personales ²⁰

Todo profesional de la Contaduría Pública, debe ser poseedor de ciertas características personales que le permitan desarrollarse como tal. El Campo de acción del Contador Público es quizá uno de los más amplios que existen, ya que su intervención, va dirigida a un conglomerado social voluminoso.

Lo anterior debe ser motivo para que estén definidas claramente algunas normas que en forma individual cumplan los Contadores Públicos y Auditores, a efecto de poder ejercer en forma técnica en los campos de la Contaduría Auditoría.

A continuación se define lo que persiguen las normas personales:

- El auditor deberá poseer preparación técnica y capacidad profesional adecuada.

El Contador Público y Auditor es un técnico en la materia contable y en auditoría. El calificativo lo obliga a que posea una preparación permanente, lo que significa además de la instrucción académica que posee, debe estar al día en todos conceptos relacionados con su campo, a efecto de poder sostener constantemente 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 realiza 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 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, que la logra por medio del estudio, investigación constante, y de capacidad profesional que se le da por la aplicación de sus 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 cuidado y habilidad que las circunstancias lo requieran. La razón de lo anterior es evidente por cuanto como profesional en la rama contable, debe de 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 de 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 solo debe existir de hecho, sino también de 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 Trabajo²¹

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 acabo 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:

²¹ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores "Norma de Auditoría No. 1", Pág. 4

- 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.

En la actualidad, el éxito de cualquier empresa está sujeto a la oportuna planeación y la adecuada supervisión. Esta situación aplica igualmente al trabajo del auditor. La planeación responde a las cuatro preguntas básicas de cualquier organización: Qué, Cómo, Cuándo y Dónde. Con base a la evaluación del control interno el auditor podrá darse cuenta de la forma en que opera su cliente y por lo tanto, podrá planear el tipo de examen que le sea solicitado, para determinar:

- a) Qué trabajo será necesario desarrollar para satisfacerse de la información que presenta.
- b) Cómo enfocará sus pruebas de auditoría para obtener los resultados necesarios para estar satisfecho.
- c) Cuándo efectuará sus pruebas para lograr un factor sorpresa deseado o bien que permitan cumplir con sus objetivos.
- d) En cuántas localidades será necesario efectuar el trabajo para lograr una visión conjunta.

En ocasiones será necesario que el auditor se auxilie de asistentes que efectuarán el trabajo de rutina el cual no requiere directamente de su intervención, ni de su capacidad técnica. Sin embargo, el auditor siendo responsable directo del trabajo ante el cliente, deberá supervisar en forma adecuada a sus asistentes para cerciorarse que los objetivos fijados por él están siendo observados.

- Deberá obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente.

La evidencia comprobatoria en auditoría está representada por los elementos de juicio obtenidos por el auditor durante el desarrollo de su trabajo. Sin embargo, para cumplir a cabalidad con los objetivos deseados se hace necesario que la evidencia cumpla con los requisitos de ser suficiente y competente. En términos generales, la suficiencia se refiere a aquella evidencia con la cual el auditor se considera satisfecho moralmente para cumplir con los alcances fijados de acuerdo al tipo de examen requerido por su cliente. La cantidad de la evidencia a obtener variará por lo tanto, en un examen especial limitado a ciertas áreas en que no se requiere una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros tomados en conjunto, de aquella que se considere necesaria para emitir una opinión. A la vez, la competencia de la evidencia será también requerida ya que ésta deberá ser parte importante en relación con lo examinado. Por consiguiente, debido a que una auditoría concluye sobre una certeza razonable, no exacta, deberán examinarse aquellas partidas que tengan una importancia relativa que permita minimizar el riesgo probable que se asume en un examen.

Normas Del Dictamen ²²

El dictamen debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo principios de contabilidad generalmente aceptados.

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

Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben consider 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 est financieros, tomados en conjunto, o una aseveración de que una opinión no puede expresada. Cuando una opinión global no puede ser expresada, se debe establece razones para ello. En todos los casos en que el nombre del auditor esté asociado los estados financieros, el dictamen debe contener una explicación clara de la índol la auditoría y del grado de responsabilidad del auditor.

²² Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores ", Norma de Auditoría No. 1", Pág. 5

CAPITULO III

3. La Auditoría Operacional

3.1. Definición de la auditoría operacional

Por auditoría operacional debe entenderse: El servicio que presta al contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad.¹

Existe una diversidad de criterios entre distintos autores respecto al concepto y calificativo de la Auditoría Operacional. Algunos la consideran como:

- Una nueva herramienta de la Gerencia.
- Una nueva actividad profesional.
- Una nueva actitud mental del auditor, con procedimientos y técnicas especiales.
- O, sencillamente como una extensión de la Auditoría Interna tradicional.

Los diferentes nombres con que se le conoce a este tipo de Auditoría no cambian su objetivo, los mismos son de grado y forma, adicionalmente polemizar al respecto resulta más gramatical que técnico; al usuario no le interesa el nombre que se le de, le interesa que satisfaga sus necesidades de eficiencia en la entidad. Los mismos prestadores del servicio tanto internos como externos no encuentran diferencias concretas.²

¹ IMCP. Esquema Básico de la Auditoría Operacional (Boletín No. 1), Pág. 9

² Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos - Compras en Empresas Industriales, Pág. 20.

Las denominaciones análogas que se le dan a este tipo de Auditoría se indican en la continuación:

- Auditoría Administrativa.
- Auditoría de Operaciones.
- Auditoría de Eficiencia.
- Auditoría de Productividad.
- Auditoría Operativa.

Independientemente del nombre con que se le conozca, su objetivo básico es promover la eficiencia de operaciones en cualquier entidad a través de recomendaciones, que introducen mejoras a los sistemas; a este tipo de Auditoría profesional se le debe designar preferentemente como **Auditoría Operacional**.^{3*}

Por Auditoría Operacional debe entenderse como la evaluación del grado de eficiencia y eficacia de las operaciones de una entidad, a través de un examen crítico y sistemático presentando las observaciones, conclusiones y recomendaciones para mejorarlas.^{4*}

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

^{3*} Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos - Compañías Industriales, Pág. 21.

^{4*} Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, OP. CIT., Pág. 22.

1.2 Objetivo de la Auditoría Operacional.

El objetivo de la Auditoría Operacional se cumple al presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las entidades a que se practique.

Existen tres niveles en que el Contador público puede participar en apoyo a las entidades:

Primero: En la emisión de opiniones sobre el estado actual de lo examinado. (Diagnóstico de obstáculos).

Segundo: En la participación para la creación o diseño de sistemas, procedimientos, etc., interviniendo en su formación.

Tercero: En la implantación de los cambios e innovaciones. (Implantación de sistemas, etc.)

La Auditoría Operacional persigue: detectar problemas y proporcionar bases para solucionarlos; prever obstáculos a la eficiencia; presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes y todas aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a la administración de las entidades, en la consecución de la óptima productividad.⁵⁷

En la práctica de una Auditoría Operacional, el contador público se circunscribirá al primer nivel de apoyo, ya que su participación en los demás niveles queda fuera de la práctica de auditoría operacional. Los niveles segundo y tercero, quedan enmarcados

⁵⁷ IMCP. Esquema Básico de la Auditoría Operacional (Boletín No. 1), Pág. 10

dentro de lo que se conoce como trabajos de reorganización, desarrollo de sistema consultoría administrativa.

El auditor operacional, al revisar las funciones de una entidad: Investiga, analiza, evalúa los hechos, es decir, diagnostica obstáculos de la infraestructura administrativa que los respalda y presenta recomendaciones que tiendan a eliminarlos.

El auditor operacional hace las veces del médico general, que diagnostica las fa (enfermedades) dando pie a la participación del especialista, que puede ser él mismo otro contador público, el que promoverá las soluciones concretas. Esto último corresponde a los niveles de apoyo segundo y tercero mencionados anteriormente.

La consecución del objetivo general deberá ser realizado cuando se analice, evalúe y recomiende sobre aspectos relacionados con: ^{6°}

- Lo adecuado de la estructura de control de una fase operacional...
- Control departamental de sus operaciones, en relación a:
 - Políticas generales de la empresa.
 - Procedimientos establecidos.
 - Relaciones con otros departamentos.
 - Requerimientos financieros y contables.

Por lo tanto, se debe entender que los esfuerzos de la Auditoría Operacional se orientan a:

^{6°} Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos-Compras en Empresas Industriales, Pág. 22.

- Obtención de mayores utilidades.
- Fortalecimiento de los controles en el uso de los recursos de la compañía.
- Ayudar en alcanzar las metas de la compañía.
- Proporcionar eficiencia y eficacia en la realización de operaciones.

Se deduce entonces que el objetivo de la Auditoría Operacional, es el de contribuir a obtener la mayor eficiencia y la mejor productividad económica de las operaciones de una empresa, a través de controles efectivos; la eficiencia de las operaciones se incluye en la definición del Control Interno, el que incluye controles contables y controles administrativos.

3.3 Diferencia con otros Tipos de Auditoría.

3.3.1 La Auditoría Interna y la Auditoría Operacional.

En los últimos años se ha notado cierta tendencia de parte de los auditores internos, de adoptar el término "Auditor Operacional".

Esto obedece a que tradicionalmente la Auditoría Interna se ha ligado a la Auditoría Financiera. Actualmente se considera que el auditor interno, que no es también operacional, se ha rezagado en su práctica profesional. Desde luego debe entenderse que el auditor interno siempre deberá estar en aptitud de realizar evaluaciones del proceso generador de información financiera, particularmente cuando en esta área se detecten fallas de consideración.⁷

⁷ IMCP. Esquema Básico de la Auditoría Operacional (Boletín No. 1), Pág. 14

La función Primordial de la Auditoría Interna ha sido evaluar los controles Internos Contables; sin embargo, en los años recientes ha existido una tendencia orientada a proporcionar más apoyo a la administración, en el sentido de promover y mejorar la eficiencia y economía de costos a través de la Auditoría Operacional.

Generalmente la Auditoría Interna ha empleado el enfoque de trabajo de la Auditoría Operacional debido a que:

- El trabajo tiene un alcance más amplio.
- Ofrece una evidencia más tangible por medio de las recomendaciones de productividad y contribución a la economía de costos y maximización de los beneficios.

Actualmente la mayoría de empresarios apoyan la Auditoría Operacional dentro de su Departamento de Auditoría Interna porque con ello obtienen los siguientes beneficios:

- Se vigila el cumplimiento de las políticas de la empresa así como la eficiencia de sus operaciones.
- Debido a su imparcialidad e independencia, es inmune a las opiniones subjetivas de los administradores en cuanto al desempeño de sus actividades, así pues, en general proporciona evaluaciones objetivas y prácticas sobre operaciones revisadas.

3.3.2 La Auditoría Externa y la Auditoría Operacional

Las normas de auditoría que rigen el examen de Estados Financieros, obligan al contador público independiente a *"... efectuar un estudio y evaluación adecuados de la estructura del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría."*

Asimismo el contador público *"Como resultado de este trabajo, está obligado a formular sugerencias constructivas para mejorar los sistemas examinados y en consecuencia, aumentar la eficiencia en la operación de la entidad."*

El examen de control interno que realiza el contador público independiente para dictaminar los Estados Financieros, se enfoca a la medida en que el control interno permite "la obtención de información financiera, veraz y confiable," que es uno de los cuatro objetivos del control interno.

Normalmente el contador público independiente cumple con la responsabilidad profesional adicional de informar sobre la situación que guarda el control interno, a través de comentarios, memorándums sobre situaciones específicas e informes que contienen recomendaciones orientadas a mejorar el control interno en sus objetivos de *"obtención de información financiera, veraz y confiable"* y *"protección de los activos de la entidad"*.

Un tercer objetivo de control interno en las entidades: " La promoción de la eficiencia en la operación de la entidad". Evidentemente, si el auditor externo en su revisión detecta obstáculos, en este propósito, también los señala en su carta de recomendaciones.

El énfasis del auditor externo al revisar el control interno, en consecuencia, es juzgar la efectividad de éste en materia de su contribución a la confiabilidad de la información financiera; por ello, la Auditoría Financiera tiene un propósito prioritario perfectamente determinado: Proporcionar elementos para que el auditor pueda emitir un juicio sobre la razonabilidad de la información mostrada en los Estados Financieros. Consecuentemente, la revisión del Control Interno realizada como parte de la Auditoría Financiera, no debe confundirse con la Auditoría Operacional, toda vez que sus propósitos y metodología son diferentes.^{8°}

Entre la Auditoría Operacional y la Auditoría Financiera tradicional, existen diferencias en cuanto a objetivos, alcances y procedimientos; mientras la Auditoría Financiera mira hacia el pasado, (revisa transacciones contables que se han realizado), la Auditoría Operacional mira hacia adelante, (le interesan los medios y formas para mejorar las operaciones futuras, evaluando su costo y beneficio).^{9°}

^{8°} IMCP. Esquema Básico de la Auditoría Operacional (Boletín No. 1), Pág. 15

^{9°} Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos - Compras en Empresas Industriales, Pág. 26.

Las principales diferencias que existen entre la Auditoría Operacional y la Financiera son las siguientes: ^{10*}

- La Auditoría Operacional tiene por objetivo formular conclusiones y recomendaciones sobre asuntos gerenciales y operativos de la entidad, en tanto que la Auditoría Financiera tiene por objetivo expresar una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros de la Empresa y de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados.
- El alcance de la Auditoría Operacional es sobre las operaciones financieras y administrativas, pues analiza los sistemas en forma integral, considerando todo punto de vista y trata áreas que la Auditoría Financiera no logra cubrir, tales como: Control de la Producción, Control de Calidad, Mercadeo, Personal, etc., mientras que la Auditoría Financiera se Enfoca al examen de las operaciones relacionadas con la presentación de los Estados Financieros en un período determinado.
- La auditoría operacional efectúa una evaluación más detallada de la estructura de Control Interno, mientras que la Auditoría Financiera evalúa la estructura de Control Interno para determinar el grado de confianza de las cifras presentadas en los Estados Financieros.
- El informe de Auditoría Operacional contiene observaciones y recomendaciones relacionadas con el examen efectuado, en tanto que el

^{10*} Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos-Compras en Empresas Industriales, Pág. 26.

informe de Auditoría Financiera contiene un dictamen sobre los Estados Financieros auditados y sus revelaciones.

En general las diferencias entre estos dos tipos de auditoría son muy numerosas y significativas que sus semejanzas; a continuación se presenta un resumen comparativo:

Comparación de la Auditoría Financiera con la Auditoría Operacional¹¹

| CARACTERISTICA | AUDITORIA FINANCIERA | AUDITORIA OPERACIONAL |
|-----------------------|---|---|
| 1. Propósito | Expresar una opinión sobre los Estados Financieros y determinar el manejo financiero. | Evaluar y mejorar la habilidad administrativa funcional. |
| 2. Alcance | La situación Financiera. | Una operación o función |
| 3. Orientación | Hacia el estado Financiero de los Negocios desde el punto de vista retrospectivo. | Hacia el estado operativo de los negocios pasados, presentes y futuros. |
| 4. Medición | Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. | Los Principios de Administración de las Operaciones |
| 5. Método | Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. | Las técnicas de administración de las operaciones. |
| 6. Precisión | Ostensiblemente absoluta. | Relativa |

¹¹ Escuela de Auditoría U.S.A.C., Lecturas Académicas, como enfrentarse a la Auditoría Administrativa, Pág. 21.

| CARACTERISTICA | AUDITORIA FINANCIERA | AUDITORIA OPERACIONAL |
|------------------------|--|--|
| 7. Interesados | Principalmente externos: accionistas, gobierno y el público. | Internos: La gerencia. |
| 8. Realización | Real. | Potencial |
| 9. Necesidad | Opcional | Opcional: prerrogativa de la gerencia. |
| 10. Historia | Larga existencia | Reciente, relacionada con el enfoque de los sistemas. |
| 11. Solicitante | La Junta Directiva o Accionistas | La gerencia de la Empresa. |
| 12. Frecuencia | Regular, cuando menos anualmente | Periódica, su periodicidad es indefinida en la mayor parte de los casos. |

4. Similitud entre la Consultoría Administrativa y la Auditoría Operacional.

La consultoría administrativa se ha desarrollado como una especialidad de los servicios tradicionales del contador público.

Como ha quedado mencionado, el diseño e implantación de sistemas y procedimientos, actividades propias del consultor, es trabajo subsecuente al diagnóstico de problemas u obstáculos administrativos; sin embargo, es frecuente que el propio consultor diagnostique los problemas y posteriormente diseñe e implante las soluciones.

La fase de diagnóstico que realiza el consultor, por su propósito – detectar obst de la eficacia y la eficiencia – y su metodología, coincide con el examen de la au operacional, y consecuentemente, cuando éste es realizado por contador público.

3.5. Normas de la Auditoría Operacional

En nuestro medio no existe un organismo que haya pronunciado las normas rela la Auditoría Operacional; sin embargo, La importancia de dictar normas sobre es de trabajo fue reconocida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos diciembre de 1972, la Comisión de Auditoría Operacional emitió su primer boleti el propósito de identificar el trabajo de Auditoría Operacional realizado por Co Público, independiente o no, y con la intención de lograr unificar criterios sobre el

Desde entonces se reconoció que este tipo de trabajo, dada su naturaleza, que i un alto contenido de creatividad, está sujeto a una dinámica que implica el c conceptualización y metodología fueren afinándose a base de aproxima sucesivas.

A la fecha el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha emitido los sigi boletines:

| Boletín No. | Nombre del Boletín |
|--------------------|--|
| 1 | Esquema Básico de la Auditoría Operacional |
| 2 | Metodología de la Auditoría Operacional |
| 3 | Auditoría Operacional de Compras |

¹² IMCP. Esquema Básico de la Auditoría Operacional (Boletín No. 1), Pág. 16

| Boletín No. | Nombre del Boletín |
|-------------|--|
| 4 | Auditoría Operacional de Ventas |
| 5 | Auditoría Operacional de Cobranzas |
| 6 | Auditoría Operacional de la Administración de Recursos Humanos |
| 7 | Auditoría Operacional de Centros de Proceso Electrónico de Datos |
| 8 | Auditoría Operacional de otorgamiento de Créditos |
| 9 | Auditoría Operacional de la Administración de Inventarios |
| 10 | Auditoría Operacional de los Sistemas Administrativos de Información |

3.6. Metodología de la Auditoría Operacional

Con el objeto de lograr un entendimiento completo de la metodología de la Auditoría Operacional se divide en las siguientes secciones:

- Directrices de Actuación.
- Operaciones
- Metodología
- Informe

En la primera de estas secciones se hace referencia a los aspectos de actuación profesional que debe tomar en cuenta el Contador Público, al llevar a cabo una Auditoría Operacional. En la segunda se define y se comenta el concepto de operación.

En la **tercera** se exponen las herramientas de trabajo con que se cuenta para el desarrollo del examen, y en la última se indica cómo debe informarse de los resultados obtenidos en la Auditoría.

3.6.1. Directrices de Actuación. ^{13*}

La auditoría operacional no es privativa del contador público, ni tiene que ser desarrollada por un profesional independiente. Sin embargo el concepto de mantener una actitud objetiva es válido. Esto evita 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, resulta conveniente.

El contador público, antes de aceptar su designación como auditor operacional, debe precisar si tiene los conocimientos y la experiencia que requiere el caso particular. Cabe destacar que por la naturaleza de la Auditoría Operacional, el contador, en ocasiones, trabaja en coordinación con especialistas de otras disciplinas; en estos casos, podrá tomar como suya la labor realizada por otros profesionales y aceptar la responsabilidad correspondiente cuando tenga la capacidad de supervisarla. Además deberá indicar claramente en su informe, que se ha apoyado en el trabajo de otros profesionales.

^{13*} IMCP. Metodología de la Auditoría Operacional (Boletín No. 2), Pág. 24

Por 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 y competente que respalde las opiniones o sugerencias que contenga su informe; dicha evidencia debe quedar debidamente documentada en los papeles de trabajo del auditor operacional.

3.6.2. Operaciones ¹⁴

En Auditoría operacional se define a una operación como al conjunto de actividades orientadas al logro de un fin u 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.

3.6.3. Metodología de la Auditoría Operacional. ^{15°}

La metodología que se comenta a continuación se simplifica en tres pas fundamentales: familiarización, investigación y análisis, y diagnóstico, tie un carácter genérico y deberá adecuarse a las situaciones específicas que encuentren en el desarrollo de la revisión.

I. Familiarización ^{16°}

El auditor debe familiarizarse con la operación u operaciones q revisará dentro del contexto de la Empresa que está auditando través del estudio de:

- (1) Los problemas especiales inherentes al ramo de la actividad económica en que se desenvuelve la Empresa y que incid en la administración de la operación que se revisa.
- (2) La infraestructura específica establecida para hacer frente la administración de la operación (planeación, organizaci dirección y control), y
- (3) Los antecedentes respecto de deficiencias detectadas través de cartas de sugerencias u otros informes emitidos el pasado por auditores internos, externos o consultores.

^{15°} IMCP. Metodología de la Auditoría Operacional (Boletín No. 2), Pág. 26.

^{16°} IMCP. OP CIT., Pág. 27

En seguida se incluyen algunos lineamientos que permitirán al auditor sistematizar sus esfuerzos para familiarizarse con la Empresa en general y con la operación que se revisará en lo particular:

A) Estudio Ambiental ¹⁷

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 serán los siguientes:

- a) La importancia que para la Empresa representa la operación que se audita, medida de acuerdo a las repercusiones financieras que tendría si se mejorara su eficiencia;
- b) Indicadores tales como rotaciones, razones financieras, etc.;
- c) Estructura de la organización y políticas aplicables a la operación que se revisa;
- d) Reglamentación estatal y municipal que rigen las prácticas de manejo de la operación;
- e) Información de la forma como la competencia resuelve los problemas de una operación similar.

¹⁷ IMCP. Metodología de la Auditoría Operacional (Boletín No. 2), Pág. 27

B) Estudio de la Gestión Administrativa ^{18"}

Respecto a la gestión administrativa de la empresa (planeación, organización, dirección y control), el auditor deberá estudiar la instrumentación práctica a fin de conocer, en términos generales, las características y posibles deficiencias. La evaluación de la instrumentación se hará en detalle en una fase posterior por lo que en este proceso de familiarización al auditor únicamente le interesa conocer las características esenciales de la misma.

C) Visita a las Instalaciones. ^{19"}

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

Durante el proceso de familiarización es lógico que el auditor entienda en contacto con los diversos funcionarios y empleados que manejan directamente la operación y que, mediante entrevistas informales, conozca de ellos tanto características específicas como problemas de la operación misma.

Una vez realizado el proceso de familiarización, el auditor operando estará en posibilidad de: dando orden a sus ideas y como fundamento en los hechos que haya observado, estructurar un programa de trabajo lo suficientemente detallado para entrar a la siguiente fase:

^{18"} IMCP. Metodología de la Auditoría Operacional (Boletín No. 2), Pág. 28

^{19"} I.B.I.D. Pág. 28

metodología, de una manera ordenada, estando así en posibilidad de delegar parte de las investigaciones y de supervisar su realización. El uso de programas estándar se considera aceptable en la medida en que se haga la adecuación pertinente al caso específico que se investiga.

II. Investigación y análisis^{20*}

El objetivo de esta segunda fase de la metodología es analizar la información y examinar la documentación relativa para evaluar la eficiencia y efectividad de la operación en cuestión.

En esta fase, en la que se realizan pruebas de detalle de muy diversa índole, utilizando especialmente pruebas selectivas a juicio del auditor o por medio de muestreo estadístico.

La utilización de estadísticas resulta particularmente efectiva en esta fase y al respecto es recomendable que aquéllas sean verificadas antes de ser utilizadas.

En el caso de que la empresa carezca de información respecto de la competencia o de las estadísticas necesarias para evaluar la operación 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 la obtención de dicha información puede revestir una gama muy amplia de posibilidades tales como: entrevistas formales, revisión de expedientes, revisión de documentación, observaciones directas, investigación en las Cámaras y Asociaciones a las que pertenece la empresa, actualización de estadísticas, seguimiento y comparación de hallazgos, etc.

Cualquiera que sea el caso, el auditor deberá cuidar que las 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 ser especialmente cuidada en vista de la diversidad de criterios existentes para interpretar los resultados de las medidas tomadas para administrar. Consecuentemente el Auditor debe buscar evitar distorsionarlos 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.

Para lograr la objetividad aludida es recomendable la utilización de técnicas como las que en seguida se explican:

A) Entrevistas ^{21*}

Las entrevistas formales son una de las técnicas de mayor uso en la auditoría operacional, toda vez que a través de ellas se obtiene la información de primera mano respecto de la operación.

Cuando se utiliza esta herramienta deberá cuidarse:

- Planear las entrevistas para obtener información sobre la ejecución práctica de las políticas y procedimientos.
- Desarrollar cuestionarios y seleccionar las técnicas de encuesta más apropiadas al tipo de evidencia que se desea recopilar determinando el tamaño de la muestra y la oportunidad de la entrevista. Efectuar entrevistas con el personal ejecutivo que administra las principales actividades así como con el personal de línea, asegurándose de haber obtenido una opinión veraz y significativa de lo que ocurre en la operación.

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

B) Evaluación de la gestión administrativa. ^{22*}

Habiéndose realizado en la fase de familiarización el estudio preliminar de la planeación, organización, dirección y control de la operación bajo

^{21*} IMCP. Metodología de la Auditoría Operacional (Boletín No. 2), Pág. 30

^{22*} I.B.I.D., Pág. 30

examen en esta fase se procederá a evaluar en detalle su efectividad y eficacia. De la planeación deberá estudiarse fundamentalmente el grado de efectividad logrado para anticipar problemas y programar actividades eficientemente; en cuanto a la organización, de especial interés es la crítica detallada de la estructura de la organización, la clara definición de líneas de autoridad y responsabilidad, la coordinación del o los departamentos encargados de la operación entre sí y con otras áreas de la empresa, así como los niveles jerárquicos, la actitud aparente de los empleados y funcionarios encargados de la operación; respecto de la dirección, interesan al auditor operacional los indicios que hablen de la calidad directiva de los ejecutivos, la efectividad del sistema de información que respalda las decisiones de la dirección y la oportunidad de éstas; en cuanto al control, que no es más que la comparación de lo planeado con lo ejecutado, especial interés tiene para el auditor operacional los mecanismos de programación y presupuestación así como su contenido y oportunidad como instrumentos de evaluación.

C) Examen de la Documentación ²³"

La finalidad de esta técnica es coadyuvar a la verificación objetiva de información sujeta a análisis o bien la obtención de algunos datos específicos.

²³ IMCP, Metodología de la Auditoría Operacional (Boletín No. 2), Pág. 31

III. Diagnóstico²⁴

Una vez estudiada y evaluada la infraestructura administrativa se sumarán los hallazgos y se señalará la interpretación que se hace de ellos, reportándose aquéllos que sean indicios de notorias fallas de eficiencia. El auditor debe alejarse del detalle, y con base en los hallazgos específicos, ensayar el resumen de los de mayor relevancia; el método que se explica en los incisos A y B, resulta de utilidad a este propósito.

A. Fase creativa:²⁵

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:

- a) 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;

- b) Precisar la prioridad que debe darse a los elementos del modelo anterior.
- c) Considerar el costo-beneficio del modelo diseñado.

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

B. Reverificación de hallazgos: ²⁶

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:

- a) Comparar el esquema con el modelo vigente y asegurarse que las diferencias son importantes;
- b) Listar las excepciones encontradas en la confrontación y compararlas con los que se habían listado al iniciarse la fase creativa;
- c) Ratificar la existencia de los problemas diagnosticados mediante comentarios con las personas directamente involucradas;

²⁶ IMCP. Metodología de la Auditoría Operacional (Boletín No. 2), Pág. 32

- d) Asegurarse que se trata de problemas cuya solución es factible porque existen técnicas disponibles para ello;
- e) Interrelacionar los problemas encontrados con los que pudieran haber detectado en otras áreas y asegurarse que las alternativas de solución propuestas no generan mayores o más complejos problemas o agravarán los existentes.

C. Elaboración del Informe: ²⁷

Elaborado el borrador del informe, el auditor deberá proceder a:

a) **Discusión del borrador con los involucrados.**

Discutir con los involucrados el borrador del informe persigue el doble propósito de asegurarse de que se trata de hallazgos reales y que los involucrados coinciden con su existencia precisamente en la forma en que se describe en el borrador.

Un objetivo adicional de esta discusión es convencer a los involucrados a fin de que hagan frente común con el auditor al presentar el diagnóstico definitivo a la alta gerencia;

b) **Informe Definitivo:**

Es este el informe de la Auditoría Operacional y se trata más adelante en detalle.

²⁷ IMCP. Metodología de la Auditoría Operacional (Boletín No. 2), Pág. 33

3.6.4. Informe ^{28°}

Importancia y concepto

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

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

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

Naturaleza ^{29°}

Por las características de la Auditoría Operacional, el informe debe tener naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasmen los hallazgos

^{28°} IMCP. Metodología de la Auditoría Operacional (Boletín No. 2), Pág. 33

^{29°} IMCP. OP CIT, Pág. 34

derivados del trabajo, relacionados con la eficiencia operacional y el efecto y las consecuencias de los problemas detectados.

Congruentemente con la afirmación anterior debe precisarse que no es posible que como resultado final del trabajo se presente una opinión fundamentada tipo dictamen sobre estados financieros, sobre el grado de eficiencia existente en la Empresa.

El informe o diagnóstico de Auditoría Operacional no tiene la finalidad de emitir un dictamen, no es posible darle tal alcance.

Por otra parte, también debe quedar claro que el informe de la Auditoría operacional es distinto al producto terminado de un proyecto de consultoría en administración pues en este último, el resultado final implica necesariamente proporcionar sugerencias específicas, el diseño de las formas, procedimientos y sistemas necesarios, la instalación de ellos y posteriores visitas de supervisión; todo ello con el propósito de que las ideas presentadas funcionen a plenitud y aporten los beneficios deseados.

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

Estructura ^{30*}

El contenido básico del informe normalmente debe incluir los tres elementos siguientes:

^{30*} IMCP. Metodología de la Auditoría Operacional (Boletín No. 2), Pág. 35

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

A continuación se dan algunas orientaciones en relación con cada uno de estos elementos:

a) Alcance y Limitaciones del trabajo

Esta sección debe ser breve y en ella deben identificarse los objetivos del trabajo realizado; las operaciones sujetas a examen (así como las que se excluyen cuando pudiera existir alguna confusión); el criterio de prioridades establecido; la contratación específica, en su caso; las limitaciones; la participación de otros profesionales si la hubo, y la responsabilidad asumida sobre las labores que hayan realizado:

b) Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional.

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

c) Sugerencias para mejorar la eficiencia.

Es conveniente que las sugerencias se incluyan inmediatamente después de que se señalaron las situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia de operación. Dichas sugerencias podrán ser específicas en los casos en que se tengan elementos para ello; en otras ocasiones las recomendaciones tendrán un carácter general.

Estas recomendaciones deben estar enfocadas a que se mejore la eficiencia citando casos específicos en los cuales puedan modificarse los procedimientos o criterios, cuantificando en lo posible los resultados previsibles de un cambio.

Evaluación y efecto de los problemas.

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

Conviene presentar muy claramente a los administradores de las Empresas el efecto de la ineficiencia existente (cuánto les cuesta o dejan de ganar), a fin de motivar la toma de las medidas correctivas conducentes.

El efecto y consecuencias de los problemas a que se hace referencia, pueden corresponder a una pérdida; en tanto que las sugerencias que se presenten deben estar orientadas a un aumento de productividad, ahorros que podrían

lograrse o bien otros aspectos susceptibles de provocar nuevas fuentes de utilidades.

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

Responsabilidad

La Responsabilidad del auditor operacional consiste en informar sobre los problemas detectados y sugerir posibles soluciones. La implantación de las medidas necesarias para solucionar los problemas detectados, en términos generales, queda fuera del alcance del trabajo de auditoría operacional incluso en aquellos casos en que el auditor haya presentado recomendaciones específicas.

La solución de los problemas es responsabilidad directa de la Empresa, la que podrá recurrir a consultores externos para ese objetivo.

Forma

Los hallazgos de la Auditoría Operacional pueden irse comunicando en el curso del examen o su término; esto dependerá en gran parte de la trascendencia de los problemas detectados y de la urgencia de que se apliquen las medidas correctivas. Una observación de menor importancia puede no ameritar su inclusión en una comunicación formal, bastará hacerla del conocimiento del funcionario responsable del área para que éste proceda a tomar las medidas necesarias. Cuando se detecte un problema grave que requiera de un

solución urgente, será necesario informarlo de inmediato sin esperar el término de la auditoría.

Es importante que el resultado de la Auditoría Operacional se presente invariablemente por escrito. Adicionalmente otros medios de comunicación pueden resultar convenientes.

Para que el Informe de Auditoría Operacional cumpla con su cometido, el auditor deberá pensar en la persona a quién se dirige, en su preparación, posición dentro de la organización, etc., y de acuerdo a las circunstancias, decidir la forma en que debe presentarse. Lo que hay que recordar es que se debe ser tan versátil como sea necesario para lograr una adecuada comunicación.

El auditor debe dar especial consideración a la conveniencia de utilizar recursos audiovisuales, tales como pizarrones, láminas, proyecciones, etc.,. El tipo de presentación y los equipos a utilizar deben de escogerse tomando en consideración cuál va a ser el auditorio, el área de que se dispone, el tiempo con que se cuenta, etc.

Debe recordarse que una presentación audiovisual siempre debe completarse con un informe escrito.

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

- Se centra la atención,

- Se obliga a leerlo,
- Se logra un cambio 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, a continuación se presentan algunas recomendaciones prácticas para elaborar el Informe:

- Definir cuál es el propósito del informe (final, parcial, de detalle, panorama).
- A quién se dirige.
- Qué le interesa al o a los lectores (No decir lo que ya se conoce) uso síntesis (permite tener una idea general sin leer el informe).
- Necesidad de seccionar y utilizar índices (así que puede ir, a la sección información de respaldo que interese).
- Utilización de subtítulos (fijar ideas, ayudan a memorizar).

Los comentarios debe 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 estadísticas: 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:

- I) 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.
- II) Omitir partidas o hechos poco significativos que no requiere la atención de los ejecutivos.
- III) Limitar el informe al mínimo indispensable.
- IV) No esperar que el funcionario conozca tecnicismos. Escribir el informe en el lenguaje que él está acostumbrado a usar.
- V) 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.

- VI) Discutir el informe con todos los responsables que se vean afectados por sus observaciones y recomendaciones.
- VII) En la medida de lo posible, obtener el acuerdo de los funcionarios afectados por las recomendaciones, y en su caso, presentarlas con sugerencias conjuntas.
- VIII) Si no se cuenta con la aprobación de los afectados, cuando menos asegurarse que si hay acuerdo a las circunstancias y hechos que informan. Así los directivos superiores podrán ver la posición del afectado y la del auditor y tomar una decisión (acción).
- IX) Enviar copia (o síntesis) del informe final a todos los encargados de departamentos operativos que se vean afectados, así como al funcionario superior responsable de la operación auditada, (sí se usaran sumarios, debe tenerse cuidado que sean lo suficientemente amplios para dar una idea adecuada de los antecedentes y las razones para la recomendación)
- X) No circular material que no contenga el propio informe.

CAPITULO IV

Auditoría Operacional en la Industria de Pieles

I. Revisión Operacional por ciclo de Transacciones

Es importante mencionar que el enfoque cíclico no solo se puede utilizar en Auditorías Financieras, sino también en Auditorías operacionales; ya que a través de este enfoque el Contador Público y Auditor podrá determinar las fallas operacionales y las debilidades en la estructura de Control Interno de una Empresa.

Para una mejor comprensión de este tema lo he dividido en las siguientes secciones:

4.1.1. Ciclo de Transacciones

4.1.2. Auditoría del Ciclo de Transacciones

4.1.3. Estudio y Evaluación de la Estructura del Control Interno a través de los ciclos de transacciones.

4.1.1. Ciclo de Transacciones

4.1.1.1 Concepto de Ciclo:

El concepto del ciclo enfatiza al auditor que la actividad de negocios es un flujo continuo de hechos y transacciones. Los ciclos se definen para agrupar el flujo de hechos económicos, similares y que se enlazan entre si. ¹

4.1.1.2 Hechos Económicos:

Un hecho económico es un suceso potencial, verdadero y objetivo.
Es un acontecimiento preciso. ^{2°}

Existen varias clases de hechos económicos, como son: ^{3°}

1. Los que involucran *intercambio con terceros*, ejemplos
 - a. Adquisición de recursos a cambio de obligaciones de pago.
 - b. Pagos de Efectivo para satisfacer obligaciones.
 - c. Distribución de recursos a terceros a cambio de promesas de pagos futuros.
 - d. Recibo de pago de terceros, por recursos distribuidos.

2. Los que comprenden *fuerzas o entidades externas*, que no comprenden intercambios, ejemplo:
 - a. Cambios en las condiciones económicas del país (recesiones, cambios en los niveles de producción, escasez de abastecimiento, etc.).
 - b. Cambios de leyes y regulaciones gubernamentales incluyendo cambios en leyes y tarifas de impuesto.

^{2°} Licda. Esperanza R. De Morales, "Recopilación de Auditoría por Ciclos", pag. 1.

^{3°} Licda. Esperanza R. De Morales, OP. CIT. Pág. 1 y 2.

- c. Los llamados "actos de la naturaleza" tales como incendios e inundaciones.
 - d. Cambios en los domicilios de proveedores, empleados y clientes.
 - e. Arrendamientos operativos y contratos con fuerza ejecutiva.
3. Los que involucran ***decisiones o transferencias internas de recursos***, como:
- a. Decisiones Administrativas cambiando precios.
 - b. Transferencias de materias primas a productos en proceso (producción).
 - c. Corrección de errores (ajustes de facturas incorrectas).
4. Los que involucran ***el tiempo***, como:
- a. Acumulación de intereses y depreciación.
 - b. Amortización de gastos anticipados devengados.

Es un postulado de la contabilidad que todos los hechos económicos que comprenden canjes con terceros, deben reflejarse en los estados financieros.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, requieren que los hechos económicos que comprenden fuerzas o entidades

externa y los hechos económicos internos, también deben reflejarse en los Estados Financieros.

La transformación de los hechos económicos en Estados Financieros se logra principalmente por su procesamiento en transacciones que fluyen a través de los sistemas.

4.1.1.3 Transacciones:

Una transacción es un hecho económico al que se le ha reconocido que produce un efecto potencial sobre los Estados Financieros que ha presentado en una forma en que puede procesarse y ha sido aceptado para procesamiento por uno o más de los sistemas de registro de la entidad. ^{4"}

Un solo hecho económico puede originar varias transacciones. Por ejemplo, el embarque de mercancías, que es un hecho económico, puede dar origen a transacciones separadas de facturación, cobro por cobrar, inventarios y costo de ventas. ^{5"}

No todos los hechos económicos que deben reflejarse en los Estados Financieros de una entidad, se convierten en transacciones y se procesan. Por ejemplo, los cambios en los niveles de pro

^{4"} Licda. Esperanza R. De Morales, "Recopilación de Auditoría por Ciclos", pag. 3.

^{5"} I.B.I.D., Pág. 3.

pueden informarse en los Estados Financieros, pero usualmente no se consideran como transacciones. ^{6°}

4.1.2. Auditoría del Ciclo de Transacciones

La Auditoría del ciclo de transacciones, se basa fundamentalmente en verificar los diferentes pasos que se dan al procesar una transacción, la cual culmina con un efecto en los Estados Financieros, ya sea por la adquisición de un servicio, la realización de un gasto, la recepción de un préstamo, el pago de una obligación, etc.^{7°}

El objetivo principal de este enfoque es analizar gráficamente la suficiencia de los controles internos contables como condición principal de la integridad de las cifras resultantes de una transacción.

Bajo este enfoque, las operaciones comerciales de una entidad se agrupan en ciclos lógicos para poder examinar el efecto que las decisiones administrativas han tenido en los Estados Financieros.

Beneficio de la Auditoría por Ciclos

El concepto de ciclo le ofrece un número de beneficios al equipo de auditoría. Esencialmente, es un medio excelente para simplificar el modo en que ellos ven el sistema financiero de una compañía.

Licda. Esperanza R. De Morales, "Recopilación de Auditoría por Ciclos", Pág. 3.

Licda. Esperanza R. De Morales, OP. CIT., Pág. 5.

El concepto de ciclo:^{8°}

1. Proporciona una estructura efectiva para estudiar y evaluar debidamente los controles contables internos existentes en una empresa.
2. Enfatiza que la actividad empresarial es un flujo a través del tiempo, no bien que un número de cuentas estáticas a verificar.
3. Ayuda a que el equipo de auditoría distinga las similitudes del proceso transacciones dentro de una organización.
4. Facilita una base común para estudiar lo que sucede en una entidad cómo auditar lo que sucede y cómo los hechos económicos pueden afectar diversos segmentos diferentes de la organización al mismo tiempo.

4.1.3. Estudio y Evaluación de la Estructura del Control Interno a través los Ciclos de Transacciones.

La Evaluación de la Estructura del Control Interno es importante en el proceso de planeación de la Auditoría de Estados Financieros y de la Auditoría Operacional, de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. El Auditor debe efectuar un apropiado Estudio y Evaluación de la Estructura del Control Interno existente, como base para confiar en él y para determinar la naturaleza, oportunidad, alcance y extensión de los procedimientos de Auditoría; además dicha evaluación ayudará al Auditor

^{8°} Licda. Esperanza R. De Morales, "Recopilación de Auditoría por Ciclos", Pág. 6.

entender los procedimientos, métodos y políticas administrativas, así como a comprender los Sistemas Contables Internos de una Empresa a fin de desarrollar un efectivo y eficiente enfoque de Auditoría.

A continuación presento algunas definiciones y conceptos de Control Interno:

4.1.3.1. Control Interno

Definición

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una Empresa con el fin de salvaguardar sus activos, verificar la confiabilidad y corrección de los datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas administrativas ordenadas por la Gerencia de la Empresa. ^{9*}

Aunque los términos "*Control Interno*" y "*Control Interno Contable*" se usan a menudo indistintamente, existe una diferencia entre ellos. El Control Interno se refiere a todos los diversos métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para salvaguardar sus activos, comprobar la exactitud y confiabilidad de su contabilidad y otros datos, promover la eficiencia operacional y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescritas. El Control Interno Contable comprende el plan de organización, y los procedimientos y registros que se refieren a la salvaguarda de los

^{9*} Licda. Esperanza R. De Morales, "Recopilación de Auditoría por Ciclos", Pág. 7.

activos y la confiabilidad de los datos financieros. La literatura autorizada distingue entre el control administrativo y el control contable.

El Control Administrativo incluye, pero no está limitado al plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a los procesos de decisión que conducen a la autorización de operaciones por parte de la gerencia. Tal autorización es una función de la gerencia directamente asociada con la responsabilidad para lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las operaciones.

El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registro que se refieren a la salvaguarda de los activos y la confiabilidad de los registros financieros y que, como consecuencia, se diseña para proporcionar una seguridad razonable de que:

- a. Las operaciones se ejecutan de acuerdo con la autorización general o específica de la gerencia.
- b. Las operaciones se registran como sea necesario para:
 - 1) permitir la preparación de Estados Financieros en conformidad con principios de contabilidad de aceptación general o cualquier otro criterio que sea aplicable a tales estados, y

2) Mantener el control de los activos.

- c. Se permite el acceso a los activos solamente de acuerdo con la autorización de la gerencia.
- d. Los datos registrados en relación con los activos se comparan con los activos existentes a intervalos razonables y se toma acción adecuada sobre cualquier diferencia.

También se ha reconocido que los dos tipos de control no son necesariamente, mutuamente excluyentes y que ciertos procedimientos y registros pueden servir tanto para el control contable como para el control administrativos. Por ejemplo, el mantenimiento de registros de personal proporciona información de sueldos y salarios y cualquiera otra necesaria para control contable, pero también para proveer información sobre la evaluación del desempeño que ha de usarse para obtener mayor productividad de las asignaciones de personal, un control administrativo.

4.1.3.2. Estructura y Elementos del Control Interno ^{10'}

La estructura del 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 y de auditoría operacional, 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 los factores en establecer, realizar o reducir la efectividad de los 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 comités, en particular aquellos comités dedicados a la revisión del proceso de información financiera.
- Métodos de control administrativo para supervisión y seguimiento al desempeño, incluyendo a la auditoría interna.
- Políticas y prácticas del personal
- Diferentes influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de una entidad. Como pueden citarse las revisiones fiscales.

Sistema Contable

El 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 que:

- 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.
- Registrar el adecuado valor de las Operaciones en los Estados Financieros.
- Determinan el período en que las transacciones ocurren para registrarlas en el período 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:

- Debida autorización de transacciones y actividades.
- Segregación adecuada de funciones, asignando 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.

4.1.3.3. Objetivos del Control Interno ^{11*}

Los objetivos de control interno son:

1. Protección de sus activos

La finalidad del control interno es mantener una adecuada protección de los activos de la compañía, contra pérdidas por utilización o disposición no autorizadas y la confianza de q

^{11*} Licda. Esperanza R. De Morales, "Recopilación de Auditoría por Ciclos", pag. 7 y 8.

se han utilizado para los mismos, registros contables adecuados.

2. Obtención de información financiera confiable, razonable y oportuna

La información financiera confiable, razonable, y oportuna es básica para el desarrollo del negocio, pues en ella descansan todas las decisiones que deban tomarse y los programas que han de normar las actividades futuras.

3. Eficiencia operativa

Se logra cuando toda las operaciones de una empresa se desarrollan con eficiencia; para esto se formulan principios, se adecuan métodos al desarrollo operacional de la empresa, se busca una eficiente distribución de labores entre el personal y se trata de obtener un beneficio mayor, que el costo de su implantación.

Para fines de su estudio dentro de cada ciclo, se observará el siguiente esquema:

1. Custodia de los activos (Protección de los activos).
2. Las transacciones estén debidamente registradas (obtención de información financiera confiable, razonable y oportuna).

3. Las transacciones se ejecuten adecuadamente (efectiva operativa).

Debido a que los términos "Control Interno" y "Control Contable" se usan a menudo indistintamente; es importante mencionar también los objetivos del Control Interno Contable.

Objetivos del Control Interno Contable

Los objetivos pueden clasificarse en tres categorías -- Autorización, Contabilización y Salvaguarda --, los cuales se conocerán como los objetivos generales del control interno contable:

- **Autorización** -- La esencia del sistema de control contable descansa en la premisa de que todas las operaciones provienen de un plan de autorización. De esta manera, ciertas operaciones serán autorizadas específicamente y otras serán autorizadas mediante una política establecida y procedimientos operativos. Por ejemplo, puede ser necesario una autorización específica para adquirir un edificio que cueste Q. 10,000,000, pero las compras periódicas de suministros pueden efectuarse de acuerdo con las limitaciones establecidas previamente. Sin embargo, en ningún caso ocurrir ninguna operación sin cierta forma de autorización.
- **Contabilización** -- Este objetivo amplio significa que las cuentas y registros de una compañía deben reflejar con precisión y en forma oportuna las transacciones y eventos que afectan a la compañía.

operaciones tal como se realizaron. Las operaciones deben ser descritas adecuadamente, asentadas en cuentas apropiadas, registradas en el período contable al cual corresponden y en los montos reales involucrados. Si se siguen estos procedimientos, debe ser posible preparar Estados Financieros confiables basándose en los registros y cuentas, así como mantener el control de los activos.

- **Salvaguarda** – Para lograr el objetivo de salvaguardar los activos, es necesario limitar el acceso sólo a las personas autorizadas. Dependiendo de la naturaleza de los activos involucrados, puede usarse una variedad de recursos para limitar el acceso. Por ejemplo, el acceso a cierto activos, tales como los valores mobiliarios que se mantienen en cajas de seguridad, podría requerir la presencia de dos o más funcionarios principales de la compañía, mientras que el acceso al efectivo, inventario y otros activos pueden requerir otros medios de verificación cruzada. El problema de salvaguardar los activos requiere de manejos sensitivos, ya que debe permitirse suficiente acceso a fin de que las operaciones mercantiles no se paralicen, y al mismo tiempo el acceso debe restringirse sólo a las personas autorizadas.

Como una medida adicional en el proceso de contabilización y salvaguarda de los activos, es necesario, a diversos intervalos, comparar los activos realmente en existencia con los montos

registrados. La frecuencia con que se efectúen estas comparaciones variará de acuerdo con la naturaleza de los activos.

En una compañía con un monto elevado de inventarios, el cual está compuesto de diferentes partidas, puede resultar alguna pérdida por el deterioro físico, errores en el registro, etc. En este caso un adecuado Sistema de Control Interno Contable incluirá una comparación periódica de los registros con el Inventario Físico de manera que puedan hacerse ajustes adecuados por pérdidas y correcciones.

Cada sistema de control interno contable debe cumplir con estos objetivos generales, pero la manera de cumplirlos variará de una compañía a otra, basándose en los tipos de activos involucrados y la complejidad de las operaciones de la compañía.

4.1.3.4. Elementos del Sistema de Control Interno Contables

Los elementos del sistema de control interno contable pueden dividirse en *controles generales* y *controles específicos*.

Los controles generales corresponden al medio ambiente en que se producen, procesan, revisan y acumulan los datos. Usualmente afectan directamente las operaciones pero afectan en general la "conciencia de control" de una organización y, por lo tanto, pueden tener un impacto indirecto en la validez de los datos producidos.

Los controles específicos están diseñados para cumplir con los objetivos generales con respecto a las operaciones individuales, es decir:

- La operación ha sido **autorizada**.
- La operación ha sido **contabilizada** adecuadamente.
- El activo resultante de, o afectado por, la operación esta **salvaguardado**.

Los controles generales y específicos se explican con mejores detalles en los siguientes párrafos:

Controles Generales

Los controles generales, la estructura de organización y los procedimientos que conforman el ambiente para los controles sobre las operaciones, ayudan a establecer en la compañía una conciencia de control.

Se han identificado tres tipos de controles generales: la estructura general de la organización, la administración de la función contable, y la protección de los activos físicos.

Controles Específicos

Los controles específicos están diseñados para cumplir los objetivos generales de control para cualquier operación, es de autorización, contabilización y salvaguarda. Un enfoque común efectivo que muchas firmas de auditoría usan al considerar controles específicos en relación con un examen de Estados Financieros, es considerar los controles de la Empresa en términos de sus ciclos de operación.

Cuando las operaciones son frecuentes y similares, se adoptan sistemas y procedimientos de contabilidad para procesar cada una en el ciclo de operación sobre una base regular. Los controles dentro de un ciclo son los controles sobre el tipo de operación. El control interno contable dentro de un ciclo de operación puede ser ejecutado en varios departamentos diferentes y puede abarcar diversas actividades.

El enfoque del ciclo de operación en la consideración de controles específicos puede delinearse como sigue:

- Identificar los ciclos de operación de la empresa.
- Identificar los objetivos específicos dentro del ciclo para los objetivos generales de control para cualquier operación: autorización, contabilización y salvaguarda.
- Identificar los procedimientos de control diseñados para los objetivos específicos.

Identificación de los Ciclos de Operación – El tipo y número de los ciclos de operación varía de una entidad a otra, pero los ciclos más importantes se relacionan generalmente a operaciones frecuentes y similares. Los ciclos de operación más importantes, típicos de una industria de pieles (cueros) son los siguientes:

- **Ciclo de Ingresos** – Operaciones que ocurren en el proceso básico generador de ingresos. Las actividades típicas incluyen:
 - Orden del cliente
 - Embarque
 - Facturación
 - Crédito y cobranza
 - Mantenimiento de registros de cuentas por cobrar.
 - Ingresos de caja
 - Depósitos del efectivo al banco.

- **Ciclo de Egresos** – Operaciones que ocurren en la adquisición de mercancía y servicios a cambio de pago. Las actividades típicas incluyen:
 - Requisiciones y compras
 - Recepción
 - Cuentas por pagar
 - Egresos de caja

- Nóminas
- **Ciclo de Conversión (Producción)** – Operaciones ocurren en la producción de mercancía para su venta.

Las actividades típicas incluyen:

- Registros de inventario
- Uso de materiales
- Costeo del inventario

4.1.3.5. Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones

Es importante mencionar rápidamente que los tres métodos para el estudio y evaluación de la estructura de Control Interno son los siguientes:

- a) Descripciones Narrativas
- b) Cuestionarios
- c) Flujoigramas

En una industria de Pieles (cueros) es recomendable utilizar los primeros métodos para evaluar la estructura de control Interno. Sin embargo, de acuerdo a mi experiencia es preferible utilizar las descripciones narrativas, dividiéndolas en los tres ciclos más importantes:

- Ciclo de Ingresos
- Ciclo de Egresos
- Ciclo de Conversión (Producción)

Cabe mencionar que para utilizar el método de descripciones narrativas, el contador público y auditor debe contar con habilidad y experiencia profesional en el desarrollo de la evaluación, de tal manera que no se escapen pequeños detalles que podrían afectar significativamente el resultado de la Evaluación del Control Interno.

Las descripciones narrativas se deben de documentar con cédulas narrativas, en las cuales se describen en orden cronológico todo el ciclo de la operación que se está evaluando, desde su inicio hasta su finalización, indicando las fortalezas y debilidades de Control Interno y a la conclusión que se llegó.

Narrar un ciclo significa describir todo el proceso secuencial de una operación desde su inicio hasta finalizar, indicando las interrelaciones o enlaces de las actividades económicas o transacciones dentro del mismo ciclo.

Es importante mencionar que independientemente del método que se utiliza para evaluar la estructura del Control Interno por ciclos de Transacciones, es necesario obtener información, para documentar adecuadamente dicha evaluación.

Obtención de información^{12*}

Es necesario el conocimiento de los sistemas, procedimientos y controles de la empresa, ésta información se puede obtener a través de:

- Expediente continuo de auditoría.
- Observaciones directas del procesamiento de las transacciones.
- Entrevistas al personal (narrativas).
- Revisión de manuales de operación, preparados por la empresa.

La información anteriormente mencionada, es importante, ya que nos muestra como un hecho económico fluye en una determinada función, desde su inicio hasta comenzar nuevamente su ciclo de operación. En otras palabras, por medio de la documentación anterior se obtiene el conocimiento de cómo una transacción:

- Fluye
- Se acepta
- Se informa
- Se relaciona con las fuentes de datos y con los datos de otros ciclos de transacciones

^{12*} Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, "Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos – Compras en Empresas Industriales", pag. 72 y 73

Es necesario que se ponga especial atención en las técnicas que se emplean para prevenir errores, para evitar la inclusión de transacciones no autorizadas en el flujo de las operaciones.

Al finalizar la evaluación de la Estructura del Control Interno deben de efectuarse pruebas de cumplimiento para verificar el adecuado funcionamiento del Control Interno del ciclo evaluado.

Pruebas de cumplimiento. ¹³ La pruebas de cumplimiento son aquellas que se realizan a través de los procedimientos de auditoría elaborados en base a programas de auditoría, las pruebas de cumplimiento en una auditoría operacional son mas extensas que una auditoría financiera y ayudan a verificar que los procedimientos de control que tienen implementados las empresas han estado operando en forma efectiva. Resumiendo, las pruebas de cumplimiento sirven para verificar que los procedimientos se estan realizando de acuerdo con lo normado por la administración de las empresas rastreándolos en las funciones desde el inicio de las mismas hasta su finalización.

En una auditoría operacional, las pruebas de cumplimiento son la base fundamental para soportar la evaluación operacional y el producto final que es el informe Operacional.

¹³ Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, "Tesis sobre auditoría operacional del ciclo de Egresos – compras en Empresas Industriales", pag. 74 y 75

Tres procedimientos de Auditoría se utilizan como pruebas de cumplimiento:

- **Investigación**

Del personal sobre si realizan o no sus funciones.

- **Observación**

Del personal en la realización o no de sus funciones.

- **Inspección**

De la documentación para tener evidencia de que se realizan las técnicas de control

Al concluir con las pruebas de cumplimiento, el auditor debe realizar una evaluación final del Control Interno, tomando en cuenta el concepto de costo – beneficio; que es uno de los objetivos principales de la auditoría operacional. Cuando el auditor realiza esta evaluación, deberá:

- Considerar los errores o irregularidades que pudieran ocurrir para cada clase importante de transacciones evaluando su naturaleza, consecuencia y origen del mismo dentro del sistema y la forma como afecta la eficiencia de las operaciones.

- Identificar si existió desviación a las técnicas de control que previenen o detectan errores o irregularidades.
- Determinar si los procedimientos requeridos se incorporan dentro del sistema examinado.

Al realizar esta evaluación, el auditor está preocupado por las desviaciones a los procedimientos de control descubiertos, requiriéndose una evaluación tanto cuantitativa como cualitativa.

4.1.3.6. Informe de auditoría operacional. ¹⁴

Luego de concluidas las pruebas de cumplimiento, identificadas las excepciones o desviaciones y evaluado adecuadamente el resultado del trabajo, se procede a elaborar el informe de auditoría operacional, el cual se constituye en el producto final del trabajo realizado.

El contenido del informe operacional debe enfocarse a mostrar objetivamente los problemas detectados en relación la eficiencia operativa de la empresa y los controles operacionales establecidos.

Oscar Arturo Contreras Cruz, "Tesis sobre auditoría operacional del ciclo de Egresos – compras en empresas Industriales", pag. 76

Este enfoque permitirá que de la solución que se dé a los problemas detectados, se logren mejoras y eficiencia en la actividad operativa y productiva de la empresa auditada.

Para que la auditoría operacional sea útil a la empresa, el informe debe ser ágil y orientado hacia la acción, además siempre que sea posible, se debe cuantificar el efecto de las desviaciones al control interno en función del costo beneficio, así como los posibles cambios o soluciones.

4.2 Los Ciclos de Operación de una Industria de Pieles

Como se mencionó anteriormente en los puntos 4.1.3.4. y 4.1.3.5. que los ciclos de operación más importantes, típicos de una Industria de pieles (cueros), son los siguientes:

- Ciclo de Ingresos
- Ciclo de Egresos
- Ciclo de Conversión (Producción)

En la práctica estos son los ciclos más importantes para una industria de pieles (cueros) y es aquí donde enfocaré mis esfuerzos para el estudio y desarrollo de los mismos.

Vale la pena mencionar que la teoría y la literatura indican que los ciclos fundamentales de cualquier empresa se presentan a continuación: ¹⁵

- Tesorería
 - Egresos – Compras
 - Egresos – Nóminas
 - Conversión → Producción
 - Ingresos → Ingresos
 - Informe Financiero
- } Egresos

El ciclo –Información Financiera– puede normalmente identificarse dentro la entidad como que no procesa transacciones; más bien obtiene de otros ciclos la información contable. ¹⁶

Una de las premisas básicas del concepto de Auditoría del Ciclo de Transacciones es que cualquier negocio puede dividirse lógicamente en un número limitado de grupos de actividades o “Ciclos”. El tipo de actividad variará de acuerdo con la naturaleza del negocio, y así también variará el número de ciclos utilizados por la Empresa. ¹⁷

Un aspecto clave en los ciclos de transacciones es el reconocimiento de que, los hechos económicos que producen impacto en una entidad y la red resultante de transacciones, sistemas, procedimientos, enlaces y bases de datos pueden dividirse lógicamente en un

Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, “Tesis sobre auditoría operacional del ciclo de Egresos – compras en Empresas Industriales”, pag. 47

Licda. Esperanza R. De Morales, “Recopilación de Auditoría por ciclo”, Pág. 9.

I.B.I.D., pag. 9

reducido número de ciclos (usualmente cuatro o cinco). Dicho número dependerá de la naturaleza de la empresa.

Con esto quiero dejar claro que todos los ciclos de operación indicados por la teoría y la literatura funcionen adecuadamente en una empresa; sin embargo, el número de ciclos utilizados variará en función de la naturaleza del negocio.

Para efectos de este estudio, "Auditoría Operacional en una Industria de Pieles" he dividido los ciclos de operación en tres (Ciclos de Ingresos, Egresos y Producción) debido a que los otros ciclos adicionales indicados por la teoría (Tesorería e Información Financiera) están íntimamente entrelazados, ya que el Ciclo de Tesorería está incluido en los Ciclos de Ingresos y Egresos; y todos los ciclos en conjunto descansan en la información financiera.

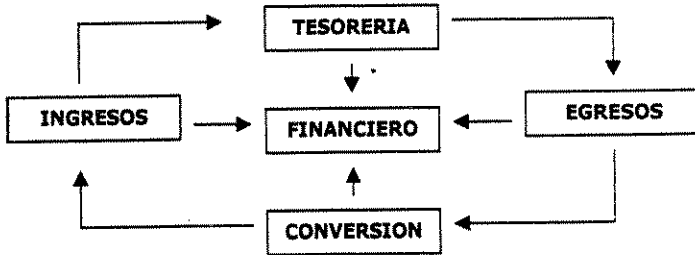
Enlaces ¹⁸

Cada uno de los ciclos es autónomo, sin embargo, en cierto grado están relacionados entre sí. Estas relaciones se llaman enlaces. Un ejemplo sencillo de un enlace es el asiento de diario para anotar los cobros de efectivo recibido de clientes. El asiento de diario registra el hecho final en el **Ciclo de Ingresos** (el cliente paga por los productos o servicios de la compañía, débito o cargo a efectivo, con crédito o abono a cuentas por cobrar).

Una vez el efectivo es recibido, este pasa a la función de manejo de efectivo que es el **Ciclo de Tesorería**.

¹⁸ Licda. Esperanza R. De Morales, "Recopilación de Auditoría por Ciclos", pag. 10

Un enlace puede definirse como el eslabón donde una transacción sale de un ciclo y entra en otro.



Esencialmente, los activos y las transacciones fluyen a través de los ciclos del modo siguiente:

1. El **Ciclo de Tesorería** provee efectivo a los **Ciclos de Egresos**.
2. Los dos **Ciclos de Egresos** compran materias primas y propiedades y pagan la nómina que es utilizada por el **Ciclo de Conversión – Producción**.
3. El **Ciclo de Conversión – Producción** origina los productos o servicios y controla los inventarios hasta que los productos terminados están listos para ser vendidos.
4. El **Ciclo de Ingresos** vende los productos o servicios. Este entrega el efectivo al **Ciclo de Tesorería** para uso interno o inversiones externas.

5. Todos los ciclos envían la información contable de las transacciones que procesan al ***Ciclo de Información Financiera***. Allí ésta se resume en los Estados Financieros.

A continuación se detallan las funciones típicas, asientos contables comunes, forma de documentos importantes y las bases usuales de datos en cada uno de los ciclos de operación:

4.2.1. **Ciclo de Tesorería**¹⁹

El ciclo de tesorería de una entidad incluye aquellas funciones que tratan con los fondos de capital, es decir, el manejo de efectivo y la emisión de obligaciones de deuda y de acciones de capital.

Las funciones del ciclo de tesorería comienzan con el reconocimiento de las necesidades de efectivo. Incluyen la distribución del efectivo disponible para las operaciones corrientes y otros usos, y se terminan con la devolución del efectivo a los inversionistas y a los acreedores.

La mayor parte de las funciones relacionadas con el ciclo de tesorería pueden efectuarse en la oficina del tesorero en una empresa, sin embargo, la oficina del secretario de la Empresa, la oficina del contralor pueden también tener participación.

¹⁹ Licda. Esperanza R. De Morales, "Recopilación de Auditoría por Ciclos", pag. 13

No es poco frecuente que algunas de las funciones, se ejecutan por miembros de alta gerencia quienes participan también en la función del planeamiento financiero y control.

Funciones típicas ^{20*}

- Manejo y custodia del efectivo en caja general.
- Depósitos bancarios.
- Transferencias bancarias.
- Emisión de Cheques.
- Manejo y control de fondos fijos.
- Control y administración de disponibilidades.
- Conciliaciones bancarias.
- Manejo y control de las cuentas de ahorro e intereses devengados.
- Manejo, control y recuperación de cheques rechazados.
- Operaciones de inversión y financiamiento.
- Administración y control de préstamos
- Administración y control de monedas extranjeras, incluyendo riegos cambiarios.

Atributos

Asientos Contables Comunes

- Ingresos a caja.

^{20*} Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, "Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos – compras en empresas Industriales", pag. 48 y 49

- Depósitos y transferencias a bancos.
- Obtención y pago de financiamiento.
- Compra y venta de inversiones en valores.
- Compra y venta de moneda extranjera.

Formas y documentos importantes.

- Certificado provisionales de acciones
- Acciones emitidas
- Bonos y obligaciones
- Pagarés y cartas de crédito
- Cheques
- Recibos de caja.

Bases usuales de datos

- Archivo maestro de accionistas
- Hojas de trabajo de intereses y dividendos.
- Libro de registro de accionistas y utilidades.
- Escrituras de préstamos y su cuestionario por cumplimiento de sus estipulaciones.
- Saldos de cuentas de bancos.
- Cartera de inversiones.
- Escritura de constitución.

4.2.2. Ciclo de Egresos – Compras ²¹

En este ciclo se incluyen aquellas funciones y atributos que se necesitan para:

- Adquirir bienes, mercancías y servicios.
- Cancelación de las adquisiciones anteriores.
- Clasificar, resumir e informar sobre lo que se adquirió y pagó.

Funciones Típicas

- Solicitud de compra
- Cotización y selección de proveedores
- Emisión de la orden de compra
- Recepción de mercaderías y suministros
- Control de calidad de mercancías y servicios
- Administración y control de las cuentas por pagar
- Devoluciones sobre compras

Atributos

Asientos contables comunes

- Compras
- Pagos anticipados

²¹ Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, "Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos – compras en empresas Industriales", pag. 50 y 51

- Provisión de pasivos
- Ajuste por compras
- Pago a proveedores

Formas y documentos importantes

- Solicitud de compras
- Ordenes de compras
- Contratos
- Contraseñas de pagos
- Facturas de Proveedores
- Notas de débito y crédito
- Solicitudes de cheque
- Cheques

Bases usuales de datos

- Archivos de proveedores
- Archivos de cuentas por pagar
- Pedidos y servicios pendientes de surtirse
- Archivos de documentos cancelados

4.2.3. **Ciclo de Egresos – Nominas** ²²

En este ciclo se incluyen aquellas funciones y atributos que se necesitan para:

- Contratación y utilización del personal
- Cancelación al personal
- Clasificar, resumir e informar sobre la cancelación al personal

Funciones típicas

- Solicitud de personal
- Reclutamiento, selección y contratación del personal
- Inducción de personal
- Capacitación y entrenamiento de personal
- Administración y control de la asistencia del personal
- Niveles de prestaciones
- Motivación e incentivos al personal
- Evaluación y promoción del personal
- Elaboración, registro y control de nóminas y planillas

²² Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, "Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos – compras en empresas Industriales", pag. 51 y 52

Atributos

Asientos contables y comunes

- Pago de nóminas y planillas
- Préstamos y anticipos sobre sueldos
- Pago de prestaciones
- Distribución de las nóminas y planillas
- Ajustes a las nóminas y planillas

Formas y documento: importantes

- Solicitudes de trabajo
- Contratos de trabajo
- Tarjetas de marcaje
- Informes de tiempos
- Nóminas
- Recibos de pago
- Reportes de tiempo extra

Bases usuales de datos

- Archivos maestros del personal
- Registro de salarios del personal
- Registro de las prestaciones al personal

4.2.4. Ciclo de Conversión o Producción ²³

Los recursos adquiridos por una empresa se almacenan, se convierten, se procesan, se montan o ensamblan o bien, se utilizan en otra forma. Las funciones de este ciclo controlan y manejan recursos tales como inventarios, propiedades y equipo depreciable, así como recursos naturales existentes y otros activos no monetarios.

En una empresa de manufactura; montaje o proceso, la actividad más importante es la obtención de un artículo terminado a través del uso de los recursos adquiridos con ese fin, hasta su transferencia a su correspondiente almacén.

Funciones típicas

- Custodia, física y controles de almacén
- Planeación de la producción
- Solicitud de materiales para la producción
- Controles de planta en el proceso productivo
- Control de calidad en el proceso productivo y al producto terminado
- Reportes de producción en planta
- Administración y control de los departamentos que prestan servicios en el proceso productivo
- Bases para la determinación del punto de equilibrio

²³ Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, "Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos – compras en empresas industriales", pag. 53 y 54

- Bases para la valuación de los inventarios de materias primas, producto en proceso y producto terminado.
- Administración y control de los activos fijos.
- Bases para la determinación del costo de producción o costo de venta.

Atributos

Asientos contables comunes

- Transferencia de inventarios
- Aplicación del costo de la mano de obra
- Aplicación de los gastos de fabricación
- Depreciaciones y amortizaciones
- Venta o retiro de activos fijos
- Variaciones de inventarios

Formas y documentos importantes

- Ordenes de Producción
- Requisiciones de materiales
- Informes de producción y de desperdicios
- Hojas de costos

Bases usuales de datos

- Información de los elementos del costo
- Relaciones de materiales

- Auxiliares de inventarios
- Hojas de costos
- Listado de valuación de inventarios
- Archivo maestro de activos fijos

4.2.5. Ciclo de Ingresos^{24*}

En este ciclo se incluyen aquellas funciones y atributos que se necesitan para poder cambiar por efectivo con los clientes sus productos y servicios, incluyen las tomas de pedidos y embarques a clientes así como el uso de los servicios por estos, mantener y cobrar las cuentas por cobrar a clientes y recibir de estos el efectivo.

Funciones típicas

- Toma de Pedidos
- Análisis, aprobación y otorgamiento de créditos.
- Facturación de las ventas
- Entrega o embarque de las mercancías y/o prestación de servicios.
- Administración y control de las cuentas por cobrar
- Cobranzas
- Ingreso del efectivo
- Depósito del efectivo al banco
- Cálculo, liquidación y contabilización de las comisiones
- Bonificaciones a clientes

^{24*} Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, "Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos – compras en empresas Industriales", pag. 54 y 55

- Devoluciones de mercaderías

Atributos

Asientos contables comunes

- Ventas
- Ingresos a caja
- Depósitos al Banco
- Devoluciones y rebajas sobre ventas
- Descuentos por pronto pago
- Provisión para cuentas incobrables
- Cancelación y recuperación de cuentas incobrables
- Gastos por comisiones

Formas y documentos importantes

- Pedidos a clientes
- Ordenes de despacho
- Facturas
- Notas de crédito
- Recibos de cobrador
- Estados de cuenta

Bases usuales de datos

- Archivos maestros de clientes

- Control de los créditos
- Listas o archivos de precios
- Control de límites de crédito
- Auxiliares de clientes
- Estadísticas de ventas
- Diarios de ventas
- Reportes de comisiones de vendedores
- Catálogos de productos
- Pedidos de clientes pendientes de surtir
- Reportes diarios de ingresos de efectivo a caja general

4.2.6. Ciclo de Informe Financiero ^{25*}

Este ciclo generalmente no procesa transacciones como los anteriores, sino que más bien obtiene información contable de los mismos, analiza, evalúa, resume, concilia, ajusta y reclasifica esa información para darla a conocer a la gerencia y a terceros interesados en dicha información.

En algunos sistemas integrados, puede ser que los datos se registran directamente en el mayor general a través de los sistemas de procesamiento de transacciones en los ciclos, o se reciban en el ciclo de información financiera de los ciclos que procesan las transacciones y se pasen en este al mayor general.

^{25*} Lic. Oscar Arturo Contreras Cruz, "Tesis sobre Auditoría Operacional del ciclo de Egresos - compras en empresas Industriales", pag. 56 y 57

En el ciclo de información financiera se incluyen funciones tales como:

- Análisis del impuesto sobre la renta
- Conversión de Estados financieros en moneda extranjera
- Consolidación y combinación de Estados Financieros
- Ajustes y reclasificaciones.

Además de lo anterior se incluyen también la apreciación de la gerencia medio externo, el reconocimiento de hechos externos que requieren divulgación y la obtención de datos para notas e informas suplementarias de lo que ocurre dentro de este ciclo. Los productos fin de este ciclo, generalmente incluye:

- Estados Financieros preparados de conformidad con principios contabilidad generalmente aceptados
- Informes de Administración
- Informes operativos de distintas clases.

A continuación presento tres evaluaciones de la Estructura de Cor interno por medio de Descripciones narrativas, estos son:

- Ciclo de Ingresos
- Ciclo de Egresos
- Ciclo de Conversión o Producción

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | I-1 | 1/9 |
| H.P. | MMSU | FECHA 08-02-99 |
| R.P. | JAR | FECHA 10-02-99 |

TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.

Cédula Narrativa de Control Interno del Ciclo de Ingresos

31 de diciembre de 1998

La principal fuente de Ingresos de TENERIA Centroamericana, S.A. lo constituyen sus ventas locales y exportaciones a los países del área centroamericana.

Las ventas locales se efectúan al Crédito y al contado.

El proceso de la venta local al crédito es el siguiente:

1. El cliente hace su pedido a través de los vendedores o bien por teléfono directamente con la secretaria de ventas; de cualquier forma se elabora el pedido en un formato no pre-impreso ni pre-numerado por la secretaria de ventas, lo revisa el Contador General y lo autoriza el Gerente de Ventas. El pedido no lo firma el cliente en señal de aceptación.

2. El pedido ya autorizado se traslada al departamento de facturación en donde se elabora la factura por el sistema computarizado, distribuyendo la misma de la siguiente forma:
 - a) Original → para el cliente
 - b) Duplicado → para contabilidad
 - c) Triplicado → departamento de crédito y cobranzas
 - d) Cuadruplicado → para archivo del departamento de facturación

| | | |
|----------|------|-------|
| P.T. No. | I-1 | 2 |
| H.P. | MMSU | FECHA |
| R.P. | JAR | FECHA |

e) Quintuplicado → bodega de sala de ventas.

Todas las facturas son revisadas por el Contador General embargo, no se trasladan a la Gerencia de ventas por autorización. Al elaborar la factura por el sistema computar automáticamente actualiza el estado de cuenta del cliente descarga el Inventario de productos terminados.

3. El plazo de crédito autorizado por la gerencia de ventas es de 30, 45 y 60 días.
4. Los montos máximos de créditos aprobados son de Q.1,000,000, para clientes importantes.
5. La factura ya revisada se traslada a la bodega de productos terminados de la sala de ventas, para el Despacho correspondiente por parte del encargado de la bodega, a quien le queda la quintuplicada de la factura para el archivo correspondiente. Se elaboran despachos de bodega en formatos pre-impresos numerados.
6. La mercadería ya despachada se le entrega al cliente ya sea en las instalaciones de la sala de ventas o bien se le transporta en los vehículos de la Tenería hasta el lugar de destino del cliente. En todo caso el cliente firma la original y copia triplicada de la factura como evidencia de haber recibido la mercadería conforme.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | I-1 | 3/9 |
| H.P. | MMSU | FECHA 08-02-99 |
| R.P. | JAR | FECHA 10-02-99 |

7. Al vencimiento de la factura, la persona encargada del departamento de créditos y cobranzas llama telefónicamente al cliente y confirma si existe cheque a favor de la Tenería; si la respuesta es positiva elabora el recibo de caja correspondiente en formatos pre-impresos y pre-numerados, enviándolos con el mensajero – cobrador, quien al recibir los cheques los deposita inmediatamente en el Banco a favor de la Tenería, elaborando él mismo la boleta de deposito. Cuando el cliente cancela se le entrega su factura original.

La persona encargada de créditos y cobranzas elabora diariamente un reporte de Ingresos de efectivo, depósitos y disponibilidades en Bancos, el cual es revisado por el Contador General.

Para las ventas al Contado, la variante es que el cliente visita personalmente la sala de ventas, selecciona su mercancía y luego:

- Se factura
- Se cobra
- Se despacha
- El cliente lleva su mercadería

Estas actividades las efectúan las mismas personas y bajo los mismos procedimientos que las ventas al crédito, con la variante que el cobro se dá en el mismo momento y se deposita al Banco el mismo día o días siguientes de recibido el efectivo.

| | | |
|----------|------|------------|
| P.T. No. | I-1 | 4/8 |
| H.P. | MMSU | FECHA 08-1 |
| R.P. | JAR | FECHA 10-1 |

Para las exportaciones a los países del área centroamericana, utiliza el siguiente procedimiento:

- 1) Dentro de la estructura del Departamento de ventas es una persona encargada de las exportaciones, quien recibe el pedido de los clientes de la siguiente forma:
 - a) Telefónicamente
 - b) Vía fax
 - c) Visitas personales de los clientes

No se elabora el pedido en formatos pre-impresos ni numerados.

- 2) La persona encargada de las exportaciones aplica todo el procedimiento legal para tramitar dichas exportaciones de la siguiente manera:
 - a) Se solicita un certificado sanitario debidamente firmado por un doctor.
 - b) Se llena un formulario para solicitud de la Licencia de Exportación.
 - c) Se llena un formulario aduanero "centroamericano".

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | I-1 | 5/9 |
| H.P. | MMSU | FECHA 08-02-99 |
| R.P. | JAR | FECHA 10-02-99 |

- d) Se adjunta factura original y todas sus copias (La facturación es en dólares de los Estados Unidos de Norteamérica).
- e) Toda la documentación mencionada anteriormente se lleva a la ventanilla única del Ministerio de Finanzas y aquí autorizan la licencia de exportación.
- 3) Ya autorizada la Licencia de Exportación se procede a efectuar el despacho de la mercadería, llenando el contenedor el cual es transportado por una compañía de transporte hasta su lugar de destino, mediante una carta de porte.
- 4) El plazo de crédito para las exportaciones es de 30 y 45 días y los montos máximos de créditos autorizados por la Gerencia de ventas es de hasta Q. 1,200,000, para clientes importantes.
- 5) Los clientes cancelan las facturas en dólares al vencimiento del plazo de crédito, quienes hacen llegar un giro a la Tenería por medio de un correo privado. Al recibir el giro se elabora el recibo de Caja correspondiente. Los giros se depositan al Banco inmediatamente después de recibirlos al tipo de cambio vigente en la fecha del deposito, registrando el diferencial cambiario en los resultados del ejercicio.

| | | |
|----------|------|----------|
| P.T. No. | I-1 | 6 |
| H.P. | MMSU | FECHA 06 |
| R.P. | JAR | FECHA 10 |

- 6) Todos los cobros del exterior se incluyen en el reporte de ingresos de efectivo, depósitos y disponibilidad de Bancos mencionado anteriormente.
- 7) Los descuentos especiales por pronto pago son autorizados por la Gerencia de ventas.

Aspectos Generales

Mensualmente la Gerencia de Ventas elabora los siguientes reportes y análisis:

1. Reporte mensual de ventas
2. Estadísticas de ventas
3. Comparación del presupuesto de ventas con lo realizado y análisis de variaciones.
4. Análisis de morosidad y ajuste mensual de la estimación de cuentas incobrables.
5. Comparación de las ventas mensuales y acumuladas de corriente con las ventas de años anteriores.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | I-1 | 7/9 |
| H.P. | MMSU | FECHA 08-02-99 |
| R.P. | JAR | FECHA 10-02-99 |

6. Reporte y análisis de las cuentas por cobrar a clientes locales y del exterior mediante un balance por antigüedad de saldos.
7. Estadísticas de cobros

Fortalezas

- Existen formas pre-impresas y pre-numeradas y se emiten en orden correlativo.
- Existen procedimientos de revisiones y autorizaciones.
- Se elaboran reportes diarios de ingresos de efectivo a caja, depósitos y disponibilidades en Bancos.
- La Gerencia de Ventas elabora mensualmente reportes y análisis relacionados con el ciclo de ingresos.

Debilidades

- No existen formatos pre-impresos ni pre-numerados de pedidos del cliente, sino se elaboran en una hoja simple.
- El pedido no lo firma el cliente en señal de aceptación

| | | | |
|----------|------|-------|----|
| P.T. No. | I-1 | 8 | |
| H.P. | MMSU | FECHA | 01 |
| R.P. | JAR | FECHA | 11 |

- No existen ni se elaboran despachos de bodega en forma pre-impresos ni pre-numerados; por lo tanto, no queda evidencia de la firma del encargado de la bodega de la Tenería, ni del transportista, de entrega y recepción de mercadería respectivamente; adicionalmente, no queda evidencia de control del despacho, es decir, si la mercadería es contada, pesada y revisada antes de salir de las instalaciones (bodega, garita) y si el cliente recibe la mercadería conforme, sino únicamente el cliente firma la factura recibida la factura original si la venta es al crédito.
- Las facturas al crédito no las autoriza la gerencia de ventas.
- Para las exportaciones no existe supervisión de que la mercadería transportada por el transportista llegue intacta a su lugar de destino, ni se pone un marchamo de seguridad en el contenedor.
- No existen procedimientos mínimos de control para las exportaciones de Mercadería, existiendo el riesgo de que se esté despachando producto de más de lo solicitado por el cliente, sin que esto se detecte, debido a que no se pesa el producto en las Instalaciones de la Tenería, sino hasta en INDECA, si falta se complementa y si sobra se regresa a la bodega de la Tenería, pero no existe evidencia.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | I-1 | 9/9 |
| H.P. | MMSU | FECHA 08-02-99 |
| R.P. | JAR | FECHA 10-02-99 |

Es importante mencionar que la mercadería se vende por pies cuadrados y por peso.

Conclusión

En base a la revisión efectuada en la que apliqué Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados y los que consideré necesarios en las circunstancias, concluyo que el Cicio de Ingresos es razonable; excepto por las debilidades mencionadas anteriormente.

Fuente de Información

| Nombres | Puesto | Firma |
|----------------------------|-----------------------------|--------------|
| Juan Pérez Gutiérrez | Gerente de Ventas | |
| Miriam Velásquez | Departamento de Facturación | |
| Dina Juárez | Créditos y Cobranzas | |
| Edgar Donal Quintanilla | Gerente Financiero | |
| Rudy Estuardo Piedra Santa | Contador General | |

Cédula Narrativa de Control Interno del Ciclo de Egresos – Compras

El desarrollo de esta Cédula Narrativa se encuentra en el Capítulo V "Caso Practico de la Auditoría Operacional del Ciclo de Egresos – Compras en una Industria de Pieles".

| | | |
|----------|------|------------|
| P.T. No. | C-1 | 1/8 |
| H.P. | MMSU | FECHA 15-0 |
| R.P. | JAR | FECHA 18-0 |

TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.
Cédula Narrativa de Control Interno del Ciclo de Conversión
(Producción)

31 de Diciembre de 1998

El objetivo principal de este ciclo es transformar la materia Prima (cueros frescos y semiprocesados) y los materiales químicos productos terminados, éstos productos son los diferentes tipos de pieles que se utilizan para la industria de calzado y de vestimenta

El Ciclo de Conversión o producción se inicia con las Compras locales e importaciones de Materias Primas y Materiales Químicos los cuales se utilizan para el proceso productivo. El procedimiento de Control Interno para las compras locales e importaciones de materias primas y materiales químicos se describió ampliamente en el ciclo de egresos.

Las Materias primas (cueros frescos y semiprocesados) ingresan directamente a producción, los cuales se pesan en una balanza y se elabora un documento que se llama "Recibo de Cueros" en formatos pre-impresos y pre-numerados en orden correlativo conteniendo toda la información necesaria como:

- Nombre del Proveedor
- Cantidad de Cueros recibidos
- Peso total de los cueros en libras
- Clase de cueros

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | C-1 | 2/B |
| H.P. | MMSU | FECHA 15-02-99 |
| R.P. | JAR | FECHA 18-02-99 |

- Fecha de Recibido
- Firma de Recibido conforme

Es importante mencionar que cada cuero mide aproximadamente de 40 a 45 pies cuadrados, y cuando se divide en dos, cada hoja mide de 20 a 22.5 pies cuadrados aproximadamente.

Al ingresar los Materiales químicos a Bodega se elabora un ingreso a bodega en un formato pre-impreso y pre-numerado en orden correlativo debidamente firmado de recibido conforme por el Bodeguero, quien verifica el Estado, peso y cantidad de los Materiales Químicos.

Es oportuno mencionar en este momento que todos los departamentos que intervienen en el proceso de producción, los cuales mencionaré más adelante, efectúan requisiciones de materiales químicos a bodega en formatos pre-impresos y pre-numerados en orden correlativo. Las requisiciones las elabora el Gerente de producción en base a la formulación química del proceso que se trate; este documento lo firma el encargado de la Bodega de Materiales que entregó y la persona quién recibió.

La Tenería no utiliza el sistema de ordenes de producción, sino que utiliza el sistema de Proceso continuo por partidas de cueros.

A continuación describo los procesos de Producción por departamento:

| | |
|----------|------------|
| P.T. No. | C-1 |
| H.P. | MMSU FECHA |
| R.P. | JAR FECHA |

Departamento de Pelambre

1. Aquí es donde se pesa en la bascula la materia prima (cueros frescos)
2. Se divide el cuero en dos (en máquina divididora)
3. Se descarna el cuero (en máquina descarnadora)
4. Se ingresan a los bombos para pelambrar o depilar cueros.

Departamento de curtido

1. Después del Pelambre se vuelve a descarnar y se vuelven nuevamente los cueros.
2. Se ingresan a los bombos para la curtición correspondiente (cocer el cuero)

Los cueros semiprocesados importados no pasan por los procesos de Pelambre ni curtido, ya que estos cueros ya traen los procesos.

Departamento de Escurrido y Rebañado

1. Curtido el cuero se traslada a la máquina escurridora para el escurrido correspondiente y sacar un 80% del agua.
2. Dividir el cuero en máquina divididora en donde se obtienen dos tipos de cuero:

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | C-1 | 4/8 |
| H.P. | MMSU | FECHA 15-02-99 |
| R.P. | JAR | FECHA 18-02-99 |

- a. pura piel (flor)
 - b. camaza (gamuzón)
3. Ya dividido el cuero se envía a la máquina rebajadora para rebajar el grosor del cuero de acuerdo al pedido del cliente.

Departamento de Control de Calidad

En este departamento se clasifican los cueros por su calidad:

Tipo A

Tipo B

Tipo C

Tipo D

En el departamento de Control de Calidad se acumulan todos los cueros, y es aquí en donde se pierde el control de las partidas de cueros que ingresaron inicialmente en el proceso de producción.

Departamento de Teñido

1. Clasificado el cuero por el Departamento de Control de Calidad se traslada al Teñido correspondiente de acuerdo al color que solicita el cliente.

| | | |
|----------|------|-------|
| P.T. No. | C-1 | |
| H.P. | MMSU | FECHA |
| R.P. | JAR | FECHA |

Departamento de Estirado y Secado

1. Ya teñido el cuero, se traslada a la máquina Touglin estirar al máximo el cuero.
2. Se traslada a la máquina FINVAC la cual se utiliza para el cuero (secado al vacío) a 70°; ésta maquina logra secar el 50% de humedad. La maquina cadena de secado se utiliza para secar el otro 50% de humedad.

Departamento de Lijado y Acabado

Ya estirado y secado el cuero se procede a lo siguiente:

1. Planchado en la maquina prensadora
2. Sopleteado de pintura en maquina TTH
3. Planchado nuevamente con menor presión
4. Medición y empaquetado, cuando el producto totalmente terminado se utiliza una maquina medidora electrónica en la cual se obtiene el piesaje de cada piel imprimiendo un ticket que indica el total de pieles, cantidad de paquetes y el total de pies. Este ticket no tiene numeración pre-impresa en orden correlativo. En base a este ticket se registra el ingreso de productos terminados a bodega y se opera al sistema de inventarios de productos terminados (pieles).

| | | | |
|----------|------|-------|----------|
| P.T. No. | C-1 | 6/8 | |
| H.P. | MMSU | FECHA | 15-02-99 |
| R.P. | JAR | FECHA | 18-02-99 |

Existen controles en formatos no pre-impresos ni pre-numerados de traslados de la producción de un departamento a otro, en los cuales firman las personas quién entregó y recibió la producción.

En cada uno de los departamentos se efectuó el estudio de tiempos y movimientos en cada proceso productivo, así también se investigó la formulación de los materiales químicos en cada proceso.

Existe producción defectuosa en la cual se requiere de reprocesos.

Fortalezas

1. Existe un plan preventivo de compras de materiales químicos en base a las necesidades de producción y a la existencia física.
2. El Gerente de Producción elabora mensualmente un informe de producción en cada uno de los departamentos de producción.

Debilidades

1. No existe un Plan de Producción adecuado ya sea mensual, trimestral, semestral o anual, sino que se produce en base a los pedidos de los clientes.

| | | |
|----------|------|-------|
| P.T. No. | C-1 | |
| H.P. | MMSU | FECHA |
| R.P. | JAR | FECHA |

2. No existe un Plan Preventivo de compras de materias primas (cueros frescos y semiprocesados) sino que se compra e importan sin considerar las necesidades de producción.
3. No se elaboran ni existen ordenes de producción.
4. No se elabora un programa o cronograma de actividad de producción.
5. En el departamento de Clasificación del cuero, se pierden el control de las partidas de cueros que ingresaron inicialmente en el proceso productivo, por lo tanto, existe el riesgo de que ciertos cueros no finalizan su proceso sin que esto sea detectado.
6. No existe control de mermas y desechos.
7. No existe capacitación, desarrollo y entrenamiento del personal de planta de producción.
8. No se aprovecha la capacidad instalada de la maquinaria debido a que únicamente se produce en una sola jornada de trabajo.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | C-1 | 8/8 |
| H.P. | MMSU | FECHA 15-02-99 |
| R.P. | JAR | FECHA 18-02-99 |

9. La maquinaria y Equipo no se encuentra en muy buen estado, además no existe un adecuado mantenimiento de las mismas y no hay una bodega que contenga existencia de repuestos.

Conclusión

En base a la revisión efectuada en el que apliqué Técnicas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas y los que consideré necesarios en las circunstancias, concluyo que el ciclo de producción carece de adecuados sistemas, métodos y procedimientos de control interno en la administración de la producción.

Fuente de Información

| Nombres | Puesto | Firma |
|-------------------------|---------------------------|--------------|
| Alfredo Navarro Solís | Gerente de Producción | |
| Byron Orlando Rojas | Departamento de Compras | |
| Carlos Armando Pérez | Encargado de Bodega No. 1 | |
| Juan Pablo Jiménez | Encargado de Bodega No. 2 | |
| Edgar Donal Quintanilla | Gerente Financiero | |
| Jaime Turcios Ayala | Supervisor de Producción | |

CAPITULO V

Caso Práctico de la Auditoría Operacional del Ciclo de Egresos-Compras en una Industria de Pieles

Evaluación de la Estructura de Control Interno por Ciclo de Transacciones.

En el Capítulo IV anterior se estudió ampliamente lo relacionado con la evaluación de la estructura de Control Interno por Ciclo de Transacciones, en el cual se mencionó que los tres métodos para dicha evaluación son:

1. Descripciones Narrativas
2. Cuestionarios
3. Flujogramas

Es importante mencionar que la evaluación de la Estructura del Control Interno es fundamental para la realización de una Auditoría Financiera y Operacional y es uno de los primeros pasos dentro del proceso básico de la Auditoría.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas requieren que deberá efectuarse un adecuado estudio y evaluación de la Estructura del Control Interno existente, como una base para confiar en él y para determinar la naturaleza, oportunidad, extensión y alcance de los Procedimientos de Auditoría.

La evaluación de la estructura de control interno ayudará al Auditor a entender los Sistemas y Procedimientos de Control Interno Contable de una entidad, a fin de desarrollar un efectivo y eficiente enfoque de Auditoría.

De acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, la evaluación de estructura de control interno es fundamental en el proceso de Planeación de Auditoría; es por eso que lo incluyo como primer punto en el desarrollo del ciclo práctico de la Auditoría Operacional del Ciclo de Egresos – Compras en una Industria Pielés; ya que es lo primero que se hace antes de la ejecución de la Auditoría.

Como la evaluación de la estructura de control interno es parte fundamental en el proceso de planeación de la auditoría, es oportuno mencionar que:

En la actualidad el éxito de cualquier empresa está sujeto a la oportuna planeación y la adecuada supervisión. Esta situación aplica igualmente al trabajo del auditor. “Con base a la evaluación del control interno” el auditor podrá darse cuenta de la forma que opera la empresa, por lo tanto, podrá planear el tipo de examen que sea solicitado para determinar:

- a) Qué trabajo será necesario desarrollar para satisfacerse de la información que presenta.
- b) Cómo enfocará sus pruebas de auditoría para obtener los resultados necesarios para estar satisfecho.
- c) Cuándo enfocará sus pruebas para lograr un factor sorpresa deseado o bien que le permitan cumplir con sus objetivos.
- d) En cuántas localidades será necesario efectuar el trabajo para lograr una visión de conjunto.

Planeación

Para desarrollar una auditoría eficiente es esencial que se haga una Planeación del trabajo. El proceso de planeación deberá desarrollar la estrategia de auditoría y conducir a decisiones apropiadas acerca de la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de Auditoría.

La planeación de la Auditoría es el proceso de identificar lo que debe hacerse por quién y cuándo, tal y como se explicó anteriormente. Aún cuando la planeación debe completarse antes de iniciar el trabajo de campo, el auditor debe estar preparado para modificar los planes originales, si durante la aplicación de los procedimientos de auditoría se encuentra ante circunstancias no previstas o elementos no conocidos previamente. Las razones de los cambios significativos deben ser documentados.

Como parte de la planeación de la Auditoría, a continuación presento un caso práctico de evaluación de la estructura de control interno del ciclo de Egresos – Compras por el método de descripciones narrativas.

TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.
Indice General de Papeles de Trabajo
31 de Diciembre de 1998

| INDICE | DESCRIPCION | PAGI |
|--------|--|------|
| E-1 | Cédula Narrativa de Control Interno del Ciclo de Egresos – Compras | 126- |
| R-2 | Revisión Analítica del Estado de Costo de Producción | 136- |
| M-1 | Memorándum de Planificación | 140- |
| E-2 | Programa de Trabajo del Ciclo de Egresos – Compras | 148- |
| E-22 | Prueba de Cumplimiento del Ciclo de Egresos – Compras | 16- |
| E-23 | Memorándum del Trabajo desarrollado en la Prueba de Cumplimiento del Ciclo de Egresos – Compras | 162- |
| A-2 | Informe Final | 165- |

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-1 | 1/7 |
| H.P. | MMSU | FECHA 22/02/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 23/02/99 |

TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.

Cédula Narrativa de Control Interno del Ciclo de Egresos – Compras 31 de Diciembre de 1998

Tenería Centroamericana, S.A. realiza desembolsos por los siguientes conceptos:

- a) Compras de Materias Primas y Materiales Químicos
- b) Gastos de Operación (Gastos Generales y de Administración).

Las compras de Materias Primas y Materiales Químicos se efectúan con proveedores del exterior (importaciones) y con proveedores locales.

Las importaciones de Materias Primas – cueros semiprocesados se efectúa en los siguientes países: Panamá, Brasil, Estados Unidos y Costa Rica. Las importaciones de Materiales Químicos se realizan en los siguientes países: México, Chile, Suiza, Alemania, Brasil, Costa Rica, Panamá y el Salvador.

Las importaciones se realizan bajo el siguiente procedimiento:

- 1) El Gerente de Producción solicita al encargado del Departamento de compras e Importaciones, determinados productos químicos y materias primas en base a un Plan Preventivo de Compras.
- 2) La persona encargada del departamento de compras e importaciones hace por lo menos tres cotizaciones de Precios telefónicamente con los representantes en Guatemala de los Proveedores del exterior, derivado de tal cotización se reciben vía fax las facturas proformas.

| | | |
|----------|------|-------|
| P.T. No. | E-1 | |
| H.P. | MMSU | FECHA |
| R.P. | JAR | FECHA |

- 3) Tomando en cuenta los factores de calidad y precio (la mejor opción) el encargado del departamento de Compras e Importaciones elabora la Orden de compra en formato pre-impreso y pre-numerado en orden correlativo, la revisa el gerente de producción y lo autoriza el Gerente General de la Tenería.
- 4) Ya autorizada la orden de compra se efectúa el pedido telefónicamente al representante del proveedor del exterior en Guatemala, quien posteriormente envía por fax o personalmente el pedido ya elaborado, para firma y autorización por el Gerente General de la Tenería.
- 5) Posteriormente el proveedor envía la factura y B/L originales y una Letra de Cambio, si la compra es al crédito; regularmente los proveedores de maquinaria química conceden un plazo de crédito de 60 días, pagando la factura al vencimiento o bien de 15 a 20 días después de que la mercadería ingresa a bodega; sin embargo, si el convenio de pago es contra presentación de documentos originales, se procede a elaborar el cheque inmediatamente después de la compra de un giro Bancario y pagar al proveedor.

Las importaciones de Materias Primas (cueros semiprocesados), se pagan anticipadamente.

- 6) De 1 a 2 meses después del pedido, la mercadería ingresa directamente a la almacenadora en Guatemala.
- 7) Con los siguientes documentos originales se procede al desalmacenamiento de la mercadería:

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-1 | 3/7 |
| H.P. | MMSU | FECHA 22/02/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 23/02/99 |

- Factura del Proveedor
- Carta de porte, conocimiento de embarque, B/L
- Guía Aérea, si es aéreo
- Lista de Empaque
- Certificado de origen
- Certificado Sanitario
- Licencia de Importación

Al desalmacenar la mercadería, se transporta la misma con destino a las bodegas de materiales químicos y materias primas de la Tenería. Al ingresar la mercadería se elabora un Ingreso a Bodega en un formato pre-impreso y pre-numerado en orden correlativo, debidamente firmado por el encargado de la bodega quién verifica el Estado, peso y cantidad de la mercadería. El Ingreso a bodega se opera al sistema de Inventarios.

- 8) Toda la documentación anteriormente mencionada se le entrega con un conocimiento a un agente de Aduana para el Trámite correspondiente de la Póliza de Importación y Guía de Consignatario.
- 9) Con la Póliza de Importación ya elaborada, se solicita un cheque para pagar los Impuestos en Aduana (Derechos Arancelarios, IVA y Otros).

En relación a las compras locales de materias primas (cueros crudos) y de gastos generales, suministros, etc. se siguen los mismos procedimientos de elaboración, revisión y autorización de documentos y son ejecutadas por las mismas personas indicadas en las importaciones. Las compras locales siempre están bajo la

| | | |
|----------|------|-------|
| P.T. No. | E-1 | |
| H.P. | MMSU | FECHA |
| R.P. | JAR | FECHA |

responsabilidad de la persona encargada del departamento de compra
manera de resumen describo el procedimiento:

- Solicitud de compra
- Cotización de precios
- Orden de compra
- Pedido al proveedor
- Factura del proveedor
- Revisión de factura del proveedor
- Traslado de la factura al departamento de contabilidad.
- Ingreso a bodega
- Operación del ingreso al inventario
- Contraseña de pago si es al crédito
- Registro y control de cuentas por pagar
- Pago

Procedimiento de pago a Proveedores

- En base a una proyección de pagos, la persona encargada del departamento de compras elabora la orden de pago, en formas pre-impresas y pre-numerada con un orden correlativo, la cual revisa el contador general y autoriza el Gerente General.
- La orden de pago ya autorizada se traslada al departamento de caja, en donde se elabora el cheque correspondiente, lo revisa el contador general y se trasladan las firmas de autorizado.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-1 | 5/7 |
| H.P. | MMSU | FECHA 22/02/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 23/02/99 |

Las firmas autorizadas y registradas en el Banco para la emisión y pago de cheque son las siguientes:

- 1) Pedro Samayoa Ruiz
- 2) Ignacio Morales Aceituno
- 3) Williams Cervantes Pocasangre

Los tres son accionistas de la compañía, el primero de ellos es el Gerente General.

Los cheques se emiten por el sistema computarizado con las siguientes medidas de seguridad:

- a) Deben ser firmas mancomunadas con 2 de las 3 firmas registradas
- b) Son "No Negociables"
- c) Se utiliza maquina porteadora de cheques
- d) Los cheques están en custodia en la caja fuerte, bajo la responsabilidad de la persona encargada de caja.
- e) Los cheques anulados se inutilizan inmediatamente con un sello

Se utilizan cheques vouchers en el cual queda evidencia de la firma de la persona quien elaboró, revisó, autorizó y recibió el cheque.

| | | |
|----------|------|-----------|
| P.T. No. | E-1 | 6/1 |
| H.P. | MMSU | FECHA 22/ |
| R.P. | JAR | FECHA 23/ |

Todos los cheques vouchers se archivan en orden correlativo juntamente con la documentación legal de respaldo, inclusive los cheques anulados.

Fortalezas

1. Existen formas pre-impresas y pre-numeradas, los cuales se utilizan adecuadamente.
2. De acuerdo a esta evaluación determiné que existe una adecuada segregación de funciones, y se tienen implementados los procedimientos de revisión y autorización de documentos por personas distintas a quienes realizan directamente las actividades de operación.

Debilidades

- La orden de pago no la debe de efectuar la persona encargada del departamento de Compras, sino la Gerencia Financiera a través del Correo de Cuentas por Pagar.
- No se elabora un reporte diario de Egresos.
- No existen formatos pre-impresos ni pre-numerados para cotizaciones y Precios.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-1 | 7/7 |
| H.P. | MMSU | FECHA 22/02/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 23/02/99 |

Conclusión

En base a la revisión efectuada en el que apliqué Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados y los que consideré necesarios en las circunstancias, concluyo que el Ciclo de Egresos - Compras es razonable, excepto por lo mencionado en las debilidades.

Fuente de Información

| Nombres | Puesto | Firma |
|----------------------------|-------------------------|--------------|
| Byron Orlando Rojas | Departamento de Compras | |
| Alfredo Navarro Solis | Gerente de Producción | |
| Julio Martínez Orellana | Departamento de Caja | |
| Rudy Estuardo Piedra Santa | Contador General | |
| Edgar Donal Quintanilla | Gerente Financiero | |

5.2. Revisión Analítica de Compras, Costo de Producción e Inventarios

Dentro del Proceso Básico de Auditoría, después de la evaluación de la estructura de control interno debe efectuarse una revisión analítica; para este caso, la revisión analítica debe de estar enfocado al área de compras y otras cuentas afines relacionadas como: Costo de Producción, Inventarios y Proveedores.

Revisión Analítica

La revisión analítica del área de compras y otros datos afines ayuda a:

- Identificar las cuentas y corrientes de información que son significativas y pueden requerir atención especial.
- Identificar lugares donde debería realizarse algún trabajo de auditoría.
- Planificar la organización y las asignaciones de equipo de auditoría, y el horario y presupuesto de tiempo para el trabajo.
- Considerar otros servicios que beneficiarían al cliente.

La evaluación de la estructura de control interno y la revisión analítica ayuda al auditor, además de conocer los sistemas, las políticas y procedimientos de control, a identificar las áreas críticas de auditoría.

Identificación de áreas críticas

Se debe identificar estas áreas con el fin de elaborar la estrategia de auditoría a seguir, concentrándose el esfuerzo en aquellas que se consideran de mayor riesgo, minimizando así cualquier riesgo de que se deje de evaluar un área operacional que merece especial atención de parte del auditor.

Se debe de estar alerta en cuanto al riesgo de aquellos factores que contribuyan al mismo, dentro de algunos de estos, se incluyen los siguientes:

- Deficiencias importantes del control interno.
- Probabilidades de desviación por parte de la Gerencia a los procedimientos establecidos.
- Areas que involucran un alto grado de criterio personal.
- Areas que requieren de un conocimiento especializado.
- Dificultad de obtener evidencia de auditoría.
- Demasiada ingerencia de la administración.

La presencia de cualquiera de los factores anteriores en cualquier área operacional, hará que esta se considere crítica. No obstante, el identificar así a un área, no significa que se anticipen problemas en la misma, porque puede ser que durante el desarrollo

del trabajo se encuentren áreas que no fueron consideradas críticas, pero que representan un riesgo significativo y viceversa.

Obsérvese entonces por qué es importante efectuar la revisión analítica en el área de compras; porque tiene incidencia directa con los Inventarios de materias primas y materiales químicos y productos en proceso; asimismo con el costo de producción y con los proveedores.

La revisión analítica debe de efectuarse en base a las cifras que presenta la información financiera en forma comparativa ya sea mensual, trimestral, semestral o anual. Para este caso efectuaré una revisión analítica en forma anual.

A continuación presento las cifras de compras, costo de producción, inventarios y proveedores al 31 de diciembre de 1998 en comparación con las cifras al 31 de Diciembre de 1997.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | R-2 | 1/3 |
| H.P. | MMSU | FECHA 24/02/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 25/02/99 |

TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.
Revisión Analítica del Estado de Costo de Producción
Del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 1998 y 1997
(Expresado En Quetzales)

| | 1998 | 1997 | Aumento (Disminución) |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Inventario Inicial Materia Prima | 150,000 | 260,000 | (110,000) |
| + Compras | 10,280,000 | 9,500,000 | 780,000 |
| Inventario Final Materias Primas | (305,000) | (150,000) | (155,000) |
| Materia Prima Consumida | <u>10,125,000</u> | <u>9,610,000</u> | <u>515,000</u> |
| Inventario Inicial Materiales | 2,500,000 | 1,670,000 | 830,000 |
| + Compras | 5,325,000 | 5,155,000 | 170,000 |
| Inventario Final Materiales | (1,955,000) | (2,500,000) | 545,000 |
| Materiales Consumidos | <u>5,870,000</u> | <u>4,325,000</u> | <u>1,545,000</u> |
| Mano de Obra Directa | <u>2,162,000</u> | <u>1,975,000</u> | <u>187,000</u> |
| Costo Primo | 18,157,000 | 15,910,000 | 2,247,000 |
| Gastos Indirectos de Fabricación | <u>3,775,000</u> | <u>3,251,000</u> | <u>524,000</u> |
| | <u>21,932,000</u> | <u>19,161,000</u> | <u>2,771,000</u> |
| <u>Variación Inventarios en Proceso</u> | | | |
| Productos en Proceso Inicial | 3,223,000 | 2,989,000 | 234,000 |
| Productos en Proceso Final | (5,401,000) | (3,223,000) | (2,178,000) |
| | <u>(2,178,000)</u> | <u>(234,000)</u> | <u>(1,944,000)</u> |
| Costo de Producción | <u>19,754,000</u> | <u>18,927,000</u> | <u>827,000</u> |
| Producción del Año en Pies cuadrados | 2,318,544 | 2,395,823 | (77,279) |
| Costo por Pie | 8.52 | 7.90 | 0.62 |
| Proveedores | 3,290,000 | 2,983,000 | 307,000 |

| | | |
|----------|------|------------|
| P.T. No. | R-2 | 2/3 |
| H.P. | MMSU | FECHA 24/0 |
| R.P. | JAR | FECHA 25/0 |

TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.

**Notas aclaratorias a la Revisión Analítica del Estado de Costo de Producción
al 31 de Diciembre de 1998 y 1997**

(Expresado en Quetzales)

Como se observa, aunque existe un incremento en el costo de producción de Q.827, en relación al año anterior, la producción disminuyó en (77,279) pies.

La disminución en la producción se debe a que la administración no efectuó adecuada planificación y programación de la producción y adicionalmente no existió Plan preventivo de compras de materias primas y materiales de acuerdo a necesidades o requerimientos de producción; esta situación contribuyó a una mala administración de inventarios al no tener claramente definidas las metas de producción y por consiguiente los requerimientos o necesidades de existencias; evidentemente, inventarios tuvieron un cambio drástico de un año a otro, principalmente el inventario de productos en proceso que aumentó en 2,178.000 en relación al año anterior, lo que quiere decir que una gran parte de las compras de inventarios de materias primas y materiales químicos, mano de obra y gastos de fabricación quedaron concentrados como inventarios en proceso; es decir, efectivo invertido ocioso sin generar ningún beneficio.

Sin embargo, la principal razón del incremento significativo del costo de producción debe al aumento generalizado de precios de materias primas y materiales, y al incremento significativo del tipo de cambio del quetzal frente al dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, el cual tuvo un efecto directo en las importaciones.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | R-2 | 3/3 |
| H.P. | MMSU | FECHA 24/02/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 25/02/99 |

Tipo de cambio al 31 de Diciembre de 1998 Q. 6.82

Tipo de cambio al 31 de Diciembre de 1997 6.14

Adicionalmente, existió un incremento del 10% de la mano de obra directa en relación al año anterior y por consiguiente también las prestaciones laborales aumentaron.

Otra razón por la cual el costo de producción aumentó se debe al proceso inflacionario del país y a que no se efectuaron adecuadamente las cotizaciones de precios, esto originó que los costos de inventarios de materias primas, materiales químicos y los gastos indirectos de fabricación tuvieron un incremento importante.

5.3 Memorándum de Planificación

Después de evaluar la estructura de control interno y de efectuar la revisión analítica, se procede a elaborar el memorándum de planificación.

Comprender el negocio. Se inicia cada auditoría levantando información por el Plan de Auditoría (que está reflejado en el "Memorándum de Planificación"). Para diseñar una auditoría eficiente y eficaz, se debe obtener una comprensión del negocio del cliente y del ambiente en el cual opera.

Documentar las decisiones de planificación. Se documentan los juicios y las decisiones hechas durante la planificación en el memorándum de planificación. Este resumen la información clave que usamos en nuestra auditoría. Además de los puntos tratados en algunos de los párrafos anteriores, el memorándum de planificación incluye información sobre asuntos de contabilidad potencialmente significativos; el planeado de Técnicas de Auditoría con asistencia de computadora; el equipo de trabajo, incluso especialistas; la oportunidad de nuestro trabajo y el presupuesto de tiempo.

Cuando aplique, el memorándum de planificación también debe incluir asuntos de servicio al cliente y otros que requieren seguimiento durante la auditoría, se deben identificar en reuniones con el cliente, archivos de correspondencia y papeles de trabajo del año anterior.

A continuación presento el memorándum de planificación de la auditoría Operación de compras de Tenería Centroamericana, S.A. por el período comprendido del 1 de enero al 31 de Diciembre de 1998.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | M-1 | 1/7 |
| H.P. | MMSU | FECHA 26/02/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 26/02/99 |

TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.
Memorándum de Planificación
Al 31 de Diciembre de 1998

Indice

- I. Propósito
- II. Información General
- III. Información Específica
- IV. Enfoque del Examen
 - a) Alcance del Examen
 - b) Evaluación del Control Interno
 - c) Preparación de Cédulas y Análisis
 - d) Confirmaciones
 - e) Inventarios Físicos
 - f) Areas Críticas
- V. Personal y Presupuesto de Tiempo
- VI. Reportes

| | | |
|----------|------|-----------|
| P.T. No. | M-1 | 2/ |
| H.P. | MMSU | FECHA 26, |
| R.P. | JAR | FECHA 26 |

I. Propósito

El propósito del Presente Plan de Auditoría es proveer información de la Empresa "Tenería Centroamericana, S.A." la cual será necesaria para llevar a cabo la Auditoría Operacional del Ciclo de Egresos – Compras por el período del Enero al 31 de Diciembre de 1998.

II. Información General

La Empresa "Tenería Centroamericana, S.A." se constituyó el 2 de febrero de 1966 de acuerdo a las Leyes de la República de Guatemala, su objetivo principal lo constituye, la compra local e importaciones de cueros crudos y semiprocados de ganado bovino y porcino y de materiales químicos; los cuales constituyen su materia prima para la transformación y producción de artículos terminados para la industria de calzados y de vestimenta y todos sus productos derivados destinados para la venta local y exportación dentro y fuera del continente centroamericano.

La Tenería se encuentra administrada de la siguiente forma:

| | |
|---|----------------------------|
| Presidente del Consejo de Administración: | Juan Carlos Ochoa Paredes |
| Gerente General y Representante Legal: | Pedro García Juárez |
| Gerente de Producción: | Alfredo Navarro Solís |
| Gerente de Ventas: | Juan Pérez Gutiérrez |
| Gerente Financiero: | Edgar Donal Quintanilla |
| Contador General: | Rudy Estuardo Piedra Santa |
| Encargado del Departamento de Compras: | Byron Orlando Rojas |

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | M-1 | 3/7 |
| H.P. | MMSU | FECHA 26/02/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 26/02/99 |

III. Información Específica

La empresa fue constituida mediante Escritura Pública número novecientos cincuenta y cinco (955) autorizada por el Licenciado Julio Chavez el dos de febrero de mil novecientos sesenta y seis (02-02-66) con un capital pagado y autorizado de Q. 200,000 dividido en 2,000 acciones nominativas de Q. 100.00 cada una, la duración de la sociedad es por tiempo indefinido. La empresa tiene por objeto realizar todas las operaciones industriales y comerciales relacionadas con la fabricación y venta de pieles, así como de todos los artículos conexos.

La empresa se dedica a la producción de Pieles para la industria de calzado y de vestimenta, principalmente de las siguientes líneas: Badanas, Oscarias, Nubuck Crust, Napa, Venecia, Softy y Gamuzón. La planta de Producción y oficinas administrativas se encuentra localizada en 15 Avenida 10-25, de la Zona 2 de la ciudad capital de la república de Guatemala. Sus principales clientes locales y del exterior son:

- Fabrica de Calzado Escolar
- Fabrica de Calzado Ejecutivos
- Fabrica de Calzado para Damas
- Fabrica de Calzado Estrellas

| | | |
|----------|------|------------|
| P.T. No. | M-1 | 4/7 |
| H.P. | MMSU | FECHA 26/0 |
| R.P. | JAR | FECHA 26/0 |

Sus principales Proveedores Locales y del Exterior son:

- Centro Industrial Curtientes
- Everett Ronald Corporation
- Robert Brown Bracol Sheep
- Michael Moore Cow
- Hewlett Corporation
- Douglas Hide Processing Inc.

IV. Enfoque del Examen

a) Alcance del Examen

La Auditoría Operacional se efectuará mediante 2 revisiones, la segunda revisión para verificar la implementación de las recomendaciones del informe anterior, las auditorías se realizarán con base a Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, con el objetivo de emitir un informe sobre las deficiencias operacionales y debilidades en la Estructura de Control Interno y del sistema contable, juntamente con los comentarios y recomendaciones para su implementación.

b) Evaluación del Control Interno

La evaluación de la Estructura de Control Interno se documentará por medio de cédulas narrativas, dicha evaluación servirá de base para determinar la naturaleza, alcance, extensión y oportunidad de

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | M-1 | 5/7 |
| H.P. | MMSU | FECHA 26/02/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 26/02/99 |

Procedimientos de Auditoría, asimismo para determinar las áreas críticas de auditoría y de riesgo probable.

c) **Preparación de Cédulas y Análisis**

Se solicitará la colaboración del cliente para la preparación de las Cédulas e integraciones siguientes:

- Reporte de Compras
- Reporte de Inventarios Físicos valuados
- Integración de Proveedores
- Análisis de Seguros sobre existencias
- Reporte de Pagos o Egresos

d) **Confirmaciones**

Se elaborarán solicitudes de confirmación de saldos de todas las cuentas bancarias y con todos los Proveedores en las fechas de nuestras revisiones, con el objetivo de establecer la razonabilidad de los Saldos de estas cuentas. Así también se confirmarán existencias de inventarios en almacenadoras, aseguradoras; ya que todas estas cuentas intervienen en el Ciclo de Egresos – Compras.

| | | |
|----------|------|-------|
| P.T. No. | M-1 | |
| H.P. | MMSU | FECHA |
| R.P. | JAR | FECHA |

e) **Inventarios Físicos**

Nuestra participación será la de Supervisar, observar y efectuar Físicas selectivas de los Conteos realizados por el personal de la en la fecha de nuestra revisión. Al iniciar y finalizar el inventario efectuarán cortes de formas de todos los documentos que tengan con las compras, recepción y despachos de inventarios.

f) **Areas Críticas**

Con base en la Evaluación de la Estructura de Control Interno Revisión Analítica, determinamos que las áreas Críticas son las siguientes:

- 1) Compras y Costo de Producción
- 2) Inventarios

Se consideran áreas críticas por deficiencias en los controles Internos las cuales se aplicarán procedimientos de Auditoría que se consideren necesarios en las circunstancias.

V. **Personal Participante y Presupuesto de Tiempo**

El personal participante y el presupuesto de tiempo es el siguiente:

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | M-1 | 7/7 |
| H.P. | MMSU | FECHA 26/02/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 26/02/99 |

| Participantes | Revisiones | | Inventarios Físicos | Total Horas |
|---------------|------------|------------|---------------------|-------------|
| | Primera | Segunda | | |
| Socio | 8 | 8 | 4 | 20 |
| Encargado | 80 | 80 | 20 | 180 |
| Asistente | <u>80</u> | <u>80</u> | <u>20</u> | <u>180</u> |
| Total | <u>168</u> | <u>168</u> | <u>44</u> | <u>380</u> |

VI. Reportes

Los reportes a emitir son los siguientes:

a) Carta de observaciones y recomendaciones

Se elaborará al final de cada revisión una carta de observaciones y recomendaciones, en la cual se darán a conocer los hallazgos y debilidades en el sistema Operacional y en la estructura de control interno.

b) Memorándum sobre el Control Interno

Este se efectuará cuando exista algún asunto que amerite su corrección inmediata.

La aprobación del plan por parte del Socio encargado. El Proceso Auditoría requiere que el Socio encargado apruebe el Memorándum de Planificación una vez completada la Planificación.

Se requiere que el Socio encargado apruebe el Memorándum de Planificación antes de comenzar cualquier trabajo significativo en campo.

5.4 Programa de Trabajo

Completado el proceso de planeación de la Auditoría, el auditor debe preparar un programa de auditoría por escrito, estableciendo los objetivos de auditoría y los procedimientos que se llevarán a cabo para lograr dichos objetivos. El programa debe estar lo suficientemente detallado para servir como conjunto de Instrucciones para el Equipo de Auditoría y como un medio para controlar la adecuada ejecución del trabajo.

Al elaborar el programa de Auditoría se deben seleccionar procedimientos de Auditoría para probar los controles, diseñando pruebas de cumplimiento para obtener evidencia de si los controles internos están funcionando según su diseño y, por consiguiente, respaldan nuestra evaluación del Control Interno. Estas pruebas generalmente son una combinación de repetición del procedimiento de control interno, inspección de evidencia documentada, indagación y observación de los procedimientos.

Estas pruebas de cumplimiento son registradas en el Programa de Auditoría o en los Papeles de Trabajo relacionados con los controles internos que se referencian en el programa de Auditoría.

A continuación se presenta un programa de Auditoría para llevar a cabo la revisión operacional del ciclo de Egresos – Compras:

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-2 | 1/11 |
| H.P. | MMSU | FECHA 01/03/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 02/03/99 |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos – Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

Objetivos

La finalidad del presente trabajo es auditar operativamente el ciclo de Egresos – Compras en la empresa, efectuando un análisis de la existencia, cumplimiento y eficacia de las políticas y procedimientos relacionados con el ciclo, así como una evaluación de los controles existentes, la organización y el efecto de los resultados de las decisiones administrativas.

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Índice Papeles de Trabajo | Tiempo Horas |
|---|-----------|---------------------------|--------------|
| 1. Evaluar el Control Interno del Ciclo de Egresos – Compras por el Método de Descripciones Narrativas. | MS | E-1 | 8 |
| 2. Efectuar revisión analítica del Ciclo de Egresos – Compras y del Estado de Costo de Producción en relación al año anterior y explicar el origen de las variaciones significativas. | MS | R-2 | 4 |
| 3. Elaborar memorándum de planificación de la Auditoría Operacional del Ciclo de Egresos–Compras. | MS | M-1 | 2 |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos – Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Índice Papeles de Trabajo | Tiem Hor |
|---|-----------|---------------------------|----------|
| <p>4. Obtenga estados financieros y sus integraciones al 31 de diciembre de 1998, con el objetivo de obtener una apreciación de la materialidad de los saldos del ciclo de Egresos – Compras y sus enlaces correspondientes.</p> <p>5. Considere la información obtenida en la revisión de ciclo de Tesorería, con el objeto de identificar las cuentas del efectivo en Caja y Bancos utilizados en función de pagos.</p> <p>6. Identifique el personal de la Compañía relacionada con cada una de las funciones del Ciclo de Egresos – Compras para su análisis. Las funciones básicas se enumeran a continuación:</p> | MS | E-1 | 8 |

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-2 | 3/11 |
| H.P. | MMSU | FECHA 01/03/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 02/03/99 |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos – Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Índice Papeles de Trabajo | Tiempo Horas |
|---|-----------|---------------------------|--------------|
| <p>a) Solicitud de las Compras</p> <p>b) Selección de Proveedores</p> <p>c) Emisión de la orden de compra</p> <p>d) Recepción de las compras</p> <p>e) Control de calidad</p> <p>f) Control y administración de las cuentas por pagar.</p> <p>Estas funciones han sido resumidas y a criterio del gerente pueden ser subdivididas en varias funciones importantes. Así también, el Gerente puede detectar otras funciones no descritas en este punto relacionadas con el ciclo, las cuales según su importancia deberán analizarse.</p> <p>7. Realice entrevistas con el personal involucrado dentro de cada una de las funciones indicadas para conocer los procedimientos mantenidos en práctica por la compañía.</p> | MS | E-1 | 2 |

| | | |
|----------|------|--------------|
| P.T. No. | E-2 | 4/11 |
| H.P. | MMSU | FECHA 01/03/ |
| R.P. | JAR | FECHA 02/03/ |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos – Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Indice Papeles de Trabajo | Tiemp Horas |
|--|-----------|---------------------------|-------------|
| 8. Comenta y discute con el usuario de los sistemas los procedimientos narrados, con el objeto de obtener una comprensión total del mismo y aplicar en su caso, las rectificaciones que procedan. | MS | E-1 | 3 |
| 9. Efectuar prueba de cumplimiento y verificar que los procedimientos de control que tiene implementados la administración de la compañía para el ciclo analizado, son adecuados y permiten su revisión. | MS | E-22 | 8 |
| 9.1. Se establece una muestra de 15 órdenes de compra seleccionadas al azar. | MS | E-22 | 2 |
| 9.2. Tabular las solicitudes de compra de las órdenes de compra seleccionadas, anotando lo siguiente: | MS | E-22 | 2 |
| a. Número | | | |
| b. Fecha | | | |
| c. Departamento requeriente | | | |

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-2 | 5/11 |
| H.P. | MMSU | FECHA 01/03/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 02/03/99 |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos – Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Indice Papeles de Trabajo | Tiempo Horas |
|---|-----------|---------------------------|--------------|
| 9.3. Tabular las órdenes de compra seleccionadas, anotando lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. Número b. Fecha c. Valor d. Proveedor e. Descripción de la compra f. Monto | MS | E-22 | 2 |
| 9.4. Tabular las Notas de Recepción correspondientes a la muestra escogida y anote lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. Número b. Fecha c. Descripción del ingreso | MS | E-22 | 2 |

| | | |
|----------|------|------------|
| P.T. No. | E-2 | 6/11 |
| H.P. | MMSU | FECHA 01/0 |
| R.P. | JAR | FECHA 02/0 |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos – Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Indice Papeles de Trabajo | Tiempo Hor |
|--|-----------|---------------------------|------------|
| 9.5. Tabular las entradas de almacén correspondiente a la muestra escogida y anote lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. Número b. Fecha c. Descripción del Ingreso | MS | E-22 | 1 |
| 9.6. Tabular las facturas que los proveedores emitieron por las Ordenes de Compra y anote lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. Fecha b. Número c. Proveedor d. Descripción de lo facturado e. Nombre del cliente | MS | E-22 | 1 |

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-2 | 7/11 |
| H.P. | MMSU | FECHA 01/03/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 02/03/99 |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos – Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Índice Papeles de Trabajo | Tiempo Horas |
|---|-----------|---------------------------|--------------|
| 9.7. Tabular los cheques que cancelan las facturas correspondientes a la muestra escogida y anote lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. Fecha b. Número de Cheque c. Beneficiario d. Valor e. Número de la cuenta bancaria f. Banco | MS | E-22 | 2 |
| 9.8. Luego de tabulada la información anterior, verifique lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. Verificar que la solicitud de compra, comparativo de cotizaciones, orden de compra y cheques tengan las firmas de: | MS | E-22 | 4 |
| | ✓ | ✓ | |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos – Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Indice Papeles de Trabajo | Tie Hc |
|--|----------------------------|----------------------------|--------|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Hecho por ▪ Revisado por ▪ Autorizado por <p>b. Verificar que por cada compra realizada se hayan efectuado las cotizaciones correspondientes, mínimo tres.</p> <p>c. Verificar que se haya escogido la cotización que más conviene a la empresa y si no fue así que exista la aprobación respectiva.</p> <p>d. Verificar que la Orden de Compra incluya el número de la Solicitud de Compra que le dió origen.</p> | <p>✓</p> <p>✓</p> <p>✓</p> | <p>✓</p> <p>✓</p> <p>✓</p> | |

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-2 | 9/11 |
| H.P. | MMSU | FECHA 01/03/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 02/03/99 |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos – Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Indice Papeles de Trabajo | Tiempo Horas |
|---|-----------|---------------------------|--------------|
| e. Verificar que la Orden de Compra, Comparativo de Cotizaciones y Solicitud de Compra, tengan evidencia de revisado por el Sub- Contador y visto bueno del Contador General. | ✓ | ✓ | |
| f. Verificar que las ordenes de compra hayan sido registradas adecuadamente en el diario Mayor General. | ✓ | ✓ | |
| g. Verificar que los datos de las Solicitudes de Compra, Orden de Compra, Nota de Recepción y Factura, correspondan entre si en cuanto a cantidades y valores. | ✓ | ✓ | |

| | | |
|----------|------|--------------|
| P.T. No. | E-2 | 10/11 |
| H.P. | MMSU | FECHA 01/03/ |
| R.P. | JAR | FECHA 02/03/ |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos - Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Indice Papeles de Trabajo | Tiempo Hora: |
|--|-----------|---------------------------|--------------|
| h. Verificar que el nombre del beneficiario en el cheque sea el mismo que aparece en los documentos indicados en la literal anterior y que los documentos que soportan el pago sean originales, ejemplo: recibo de caja, factura, orden de compra. | ✓ | ✓ | |
| i. Verificar el endoso del cheque, observando que el beneficiario del mismo lo haya cobrado. | ✓ | ✓ | |
| 9.9. Redactar cédula de excepciones y documentar adecuadamente por medio de un memorándum. | MS | E-23 | 2 |
| 9.10. Concluya sobre el trabajo realizado. | MS | E-23 | 1 |

| | | |
|----------|-------------|-----------------------|
| P.T. No. | <u>E-2</u> | <u>11/11</u> |
| H.P. | <u>MMSU</u> | <u>FECHA 01/03/99</u> |
| R.P. | <u>JAR</u> | <u>FECHA 02/03/99</u> |

PROGRAMA DE TRABAJO

Empresa: Tenería Centroamericana, S.A.
Ciclo: Egresos – Compras
Sección: Auditoría Operacional
Fecha de Cierre: 31 de Diciembre de 1998

| Descripción del Procedimiento | Hecho Por | Índice Papeles de Trabajo | Tiempo Horas |
|---|-----------|---------------------------|--------------|
| <p> Hecho por <u> MMSU </u> Fecha: <u>03/03/99</u> Revisado por <u> JAR </u> Fecha: <u>05/03/99</u> Aprobado por <u> </u> Fecha: <u> </u> </p> <p> Con el propósito de no extenderme en el desarrollo de este programa, los procedimientos que aquí se incluyen se presentan de una manera generalizada ya que el mismo conlleva un fin ilustrativo únicamente. </p> <p> Así mismo, la prueba de cumplimiento que sigue a continuación se presenta de una manera resumida para fines ilustrativos y así también un ejemplo de cómo presentar la cédula de excepciones: </p> | | | |

ENUNCIADO PARA LA PRUEBA DE CUMPLIMIENTO

El presente enunciado se presenta de una manera generalizada; ya que el mismo con fin ilustrativo únicamente. Es importante mencionar que la Prueba de cumplimiento efectuó en base al punto No. 9 (9.1 al 9.8) del Programa de Trabajo; es allí en donde todos los procedimientos de auditoría utilizados en la realización de dicha prueba.

Fui contratado para realizar la Auditoría Operacional del Ciclo de Egresos – Com TENERIA CENTROAMERICANA, S.A., por el período del 01 de Enero al 31 de Diciembre 1998; para el efecto tomé como muestra 15 órdenes de compra, siendo el punto de de la prueba. El Criterio de selección fue tomar las órdenes de compra más significativas cuales son:

| Proveedor | Orden de Compra No. | Fecha | Valor Q. | Producto |
|-------------------------------|----------------------------|--------------|-----------------|-------------------------------------|
| Centro Industrial Curtientes | 1277 | 12-04-98 | 100,000 | Cueros Crudos |
| Everett Ronald Corporation | 1298 | 31-01-98 | 150,000 | Cueros Semiprocesados |
| Robert Brown Bracol Sheep | 2019 | 28-02-98 | 296,500 | Cueros Semiprocesados |
| Michael Moore Cow | 2115 | 01-03-98 | 500,000 | Cueros de Semicurtidos |
| Hewlett Corporation | 2148 | 10-03-98 | 195,000 | Sellado sólido |
| Douglas Hide Processing Inc | 2235 | 15-04-98 | 395,298 | Cuero Verde (salado) |
| Carnicería Sagrado Corazón | 2364 | 25-05-98 | 53,575 | Cueros Crudos |
| Distribuidora de Cueros, S.A. | 2500 | 06-06-98 | 66,775 | Cueros Frescos |
| Centro Industrial Curtientes | 2607 | 02-07-98 | 35,000 | Cueros Crudos |
| Michael Moore Cow | 2685 | 10-07-98 | 10,299 | Cueros Semicurtidos |
| Hewlett Corporation | 2710 | 18-08-98 | 25,275 | Resina y Laca |
| Palettería el Buen Precio | 2800 | 19-09-98 | 30,000 | Cueros Frescos |
| Cueros V.T.P. | 2895 | 20-10-98 | 25,000 | Cueros Frescos |
| Importadora de Cueros | 3001 | 31-10-98 | 302,400 | Cueros Frescos |
| Douglas Hide Processing Inc | 3050 | 20-12-98 | 165,000 | Cueros de Bovinos Curtidos al Cromo |

físicamente toda la documentación original relacionada con el Ciclo de Egresos –
; tales como:

Solicitud de compra

Cotizaciones de precios

Orden de compra

Factura del proveedor

Recepción e ingreso a bodega

Cheque de pago

además la operación de la materia prima y materiales químicos en el sistema
arizado de inventarios.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-23 | 1/3 |
| H.P. | MMSU | FECHA 08/03/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 09/03/99 |

TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.

Memorándum del Trabajo desarrollado en la prueba de cumplimiento del ciclo de Egresos – Compras 31 de Diciembre de 1998

Objetivo

Auditar operacionalmente el ciclo de Egresos – Compras, efectuando un análisis de la existencia, cumplimiento y eficacia de las políticas, procedimientos y controles vigentes, así como una evaluación de la organización y el efecto de las decisiones administrativas en las áreas examinadas.

Alcance

Revisión de las operaciones en Egresos – Compras por el período del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 1998.

Procedimientos

Se aplicaron todos los procedimientos de Auditoría indicados en el programa de trabajo. Para el efecto se realizaron las pruebas de Auditoría que se consideraron necesarias en las circunstancias.

El examen se enfocó a revisar operacionalmente las funciones que a continuación se detallan:

| | | |
|----------|------|-------------|
| P.T. No. | E-23 | 2/3 |
| H.P. | MMSU | FECHA 08/03 |
| R.P. | JAR | FECHA 09/03 |

TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.

Memorándum del Trabajo desarrollado en la prueba de cumplimiento del ciclo de Egresos – Compras 31 de Diciembre de 1998

-
- Solicitud de Compras
 - Cotización y Selección de Proveedores
 - Emisión de ordenes de Compra
 - Recepción de las Compras
 - Control de calidad a las compras
 - Administración y control de las Cuentas por Pagar
 - Revisión y Recepción de las facturas
 - Pago a proveedores.

Excepciones

- 1) Se observó que existen solicitudes de Compra no elaboradas por la persona encargada (Gerente de Producción) sino que también elaboraron solicitudes compra las personas encargadas de las Bodegas 1 y 2.
- 2) No se cumplió con la política de hacer por lo menos 3 cotizaciones de precio sino que en algunos casos no se efectuó ninguna cotización.
- 3) En algunos casos, las ordenes de compra y solicitudes de compra fuer elaboradas después de la fecha de la factura del proveedor.

| | | |
|----------|------|----------------|
| P.T. No. | E-23 | 3/3 |
| H.P. | MMSU | FECHA 08/03/99 |
| R.P. | JAR | FECHA 09/03/99 |

TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.**Memorándum del Trabajo desarrollado en la prueba de cumplimiento del
ciclo de Egresos – Compras
31 de Diciembre de 1998**

-
- 4) Se observó que existen compras de Materias Primas y Materiales de las cuales no se elaboró el documento de Ingresos a bodega, ni se operaron en el sistema computarizado de Inventarios.
 - 5) En algunos casos la Materia Prima se recibió con demasiado atraso (3 y 4 meses después de haber recibido y pagado la factura).
 - 6) Al revisar los pagos a Proveedores se observó que existió error al momento de elaborar algunos cheques.

Conclusión

En base a la revisión efectuada en el que apliqué Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas y los que consideré necesarios en las circunstancias, considero que los Sistemas y Procedimientos de Control Interno en el Ciclo de Egresos – Compras no se cumplen en su totalidad.

5.6 Informe Final

Guatemala,
20 de Abril de 1999

Señores
Junta Directiva
TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.
Ciudad

Estimados Señores:

He finalizado la revisión operacional del Ciclo de Egresos - Compras de **TENERIA CENTROAMERICANA, S.A.**, sobre las políticas, procedimientos, prácticas y contravigentes al 31 de Diciembre de 1998 del ciclo ya referido.

Efectué la Auditoría Operacional de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Estas Normas requieren que se planifique y realice Auditoría para obtener certeza razonable de que la información operacional no contiene errores importantes. Al enfoque de la revisión fue evaluar operacionalmente el ciclo indicado, efectuando un análisis de la existencia, cumplimiento, y eficacia de políticas, procedimientos y controles, así como una evaluación del resultado en decisiones administrativas.

Como resultado de la Revisión observe algunas deficiencias, las cuales se incluyen en el informe que se acompaña para su consideración. La revisión efectuada se basó en el levantamiento de información y la aplicación de pruebas de cumplimiento en forma selectiva, por lo que las mismas no fueron diseñadas para realizar recomendaciones detalladas y no necesariamente se indican todas las deficiencias existentes.

Es importante mencionar que corresponden a la administración de la empresa el mantenimiento y la implementación de los controles adecuados en su organización.

El informe que se acompaña incluye observaciones y sugerencias sobre asuntos administrativos y financieros, éstas se presentan constructivamente como parte del proceso de modificación e implementación de políticas, procedimientos y controles; y de ninguna manera pretenden criticar a algún funcionario o empleado.

He discutido estos comentarios con el personal apropiado y entiendo que algunas de las sugerencias ya han sido adoptadas y se están mejorando los procedimientos relacionados con las funciones aquí descritas.

Agradezco la colaboración recibida de parte del Personal de la Empresa en la realización de la Auditoría y estoy a su disposición para ampliar o aclarar el contenido del presente informe.

Atentamente,

Lic. Moisés Mardoqueo Sapón Ulín
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 20,005

Durante la revisión detecté algunas deficiencias en los sistemas y procedimientos de control interno del ciclo de Egresos – Compras, las cuales se mencionan a continuación:

1. Solicitud de Compra

De acuerdo con el procedimiento establecido, solo el Gerente de Producción puede emitir las solicitudes de compra de Materias Primas y Materiales en las necesidades de producción y previa verificación de que no hay existencias. Sin embargo, se determinó que las personas encargadas de las bodegas emitieron algunas solicitudes de compra las cuales se detalla a continuación:

| Solicitud de Compra No. | Fecha | Departamento Requeriente | Producto |
|--------------------------------|--------------|---------------------------------|---------------------|
| 470 | 25-02-98 | Bodega No. 1 | Cueros semiprocados |
| 592 | 15-03-98 | Bodega No. 2 | Sellado |
| 705 | 28-06-98 | Bodega No. 2 | Cueros Crudos |
| 806 | 25-10-98 | Bodega No. 1 | Cueros Frescos |

El problema radica en que las personas encargadas de las bodegas desconocen del plan y programación de la producción y por consiguiente las necesidades de materias primas y materiales; por lo tanto, podrían aducir inventarios de los cuales no se requieren en la producción y dejar de adquirir verdaderamente necesarios, contribuyendo de esta manera a no ser eficiente la Administración de los inventarios y en la producción.

Se recomienda a la Gerencia de producción ejercer un adecuado control sobre las solicitudes de compra y no permitir que otro departamento lo haga.

lugar, con el objeto de evitar compras innecesarias o que no se requieren en la producción.

Cotizaciones de Precio

En base al procedimiento establecido por la administración, es requisito efectuar por lo menos tres cotizaciones de precios, con el objeto de tomar la mejor opción en precio, condición y calidad del producto; sin embargo, se observó que en algunos casos no se efectuó ninguna cotización y en otros solamente se efectuaron 1 o 2 cotizaciones las cuales detallamos a continuación:

| Solicitud de Compra No. | Fecha | Departamento Proveedor | Producto | Cotización de Precios |
|-------------------------|----------|------------------------|-----------------------|-----------------------|
| 410 | 28/01/98 | Producción | Cueros semiprocesados | Ninguna |
| 470 | 25/02/98 | Bodega No. 1 | Cueros semiprocesados | 2 |
| 520 | 03/03/98 | Producción | Cueros semicurtidos | 1 |
| 695 | 03/06/98 | Producción | Cueros frescos | Ninguna |
| 705 | 28/06/98 | Bodega No. 2 | Cueros crudos | Ninguna |
| 748 | 15/07/98 | Producción | Cueros semicurtidos | 1 |
| 777 | 18/08/98 | Producción | Resina y laca | 2 |
| 806 | 25/10/98 | Bodega No. 1 | Cueros Frescos | Ninguna |

El no cumplimiento de las políticas establecidas para cotización de precios, origina de que estén comprando productos a precio altos y de baja calidad lo cual incrementa los costos de producción de la Tenería y por consiguiente a la ineficiencia en el Proceso Productivo, debido a las malas condiciones de la materia prima.

Se recomienda cumplir con las políticas establecidas para cotización de p con el objetivo de adquirir materias primas y materiales de buena calidad a precios cómodos, disminuyendo así el costo de producción de la Tenería. El objetivo es dejar evidencia de autorización de los precios de compra en el momento de que se tome la decisión de comprar el producto de mayor costo en cualquiera de las demás cotizaciones.

3. Facturas de Proveedores con Fecha anterior a la emisión de la Orden de Compra y esta última elaborada antes que la solicitud de compra.

Se observó que se efectuaron algunas compras sin previa autorización por parte de la orden de compra y solicitud de compra, ya que éstas se elaboraron después de recibir la factura del proveedor, estos casos los detallamos en la continuación:

| Solicitud de Compra | Fecha | Orden de Compra | Fecha | Factura Número | Fecha | Valor Q. | Proveedor |
|---------------------|----------|-----------------|----------|----------------|----------|----------|----------------|
| 520 | 03-03-98 | 2115 | 01-03-98 | B-85 | 26-02-98 | 500,000 | Michael Moore |
| 592 | 15-03-98 | 2148 | 10-03-98 | 1572 | 01-03-98 | 195,000 | Hewlett Corpor |
| 748 | 15-07-98 | 2685 | 10-07-98 | B-106 | 03-07-98 | 10,299 | Michael Moore |
| 806 | 25-10-98 | 2895 | 20-10-98 | 455 | 15-10-98 | 25,000 | Cueros VTP |
| 833 | 02-11-98 | 3001 | 31-10-98 | 1321 | 25-10-98 | 302,400 | Importadora de |

De acuerdo a los procedimientos de Control Interno establecidos por la empresa, el orden de la emisión de los documentos debe ser el siguiente:

- Primero - Solicitud de compra
- Segundo - Orden de compra
- Tercero - Factura del proveedor

Sin embargo, para este caso, se dio a la inversa ya que primero fue la factura del proveedor, después la orden de compra y por último la solicitud de compra. Estas situaciones evidencian de que las compras no fueron autorizadas previamente, ya que los documentos de orden de compra y solicitud de compra se elaboraron únicamente para cumplir con un requisito y no como una medida de control interno.

Se recomienda al departamento de Compras cumplir con los procedimientos adecuados de control interno ya establecidos por la empresa con el objeto de que todas las compras sean autorizadas sin excepción.

4. Compras que no tienen ingreso a Bodega ni fueron operados en el sistema computarizado de Inventarios

En la revisión se observó que existen compras de materias primas y materiales de las cuales no se elaboró el documento de Ingreso a Bodega ni se operó en el Sistema computarizado de Inventarios, estas son:

| Factura No. | Fecha | Valor Q. | Producto | Proveedor |
|-------------|----------|----------|------------------------|---------------------|
| B-85 | 26-02-98 | 500,000 | Cuero de Semicurtición | Michael Moore Cow |
| 1572 | 01-03-98 | 195,000 | Sellafolido | Hewlett Corporation |

Se dio seguimiento sobre esta situación en donde se determinó que la materia prima y materiales si ingresaron a Bodega y se utilizaron en la producción, pero no se había registrado tal operación en los registros auxiliares de contabilidad.

Se recomienda ejercer un adecuado control sobre la recepción de Inventarios sin excepción deben elaborarse los ingresos a bodega y en base a un documento registrarlos en el Sistema computarizado de inventarios.

5. Recepción atrasada de Inventarios

Se observaron dos casos en donde la materia prima se recibió con demasiado atraso a partir de la fecha de la factura del proveedor, éstas son:

| Factura No. | Fecha | Valor Q. | Ingreso a Bodega | Fecha | Producto |
|-------------|----------|----------|------------------|----------|-----------------------|
| A-86 | 03-03-98 | 296,500 | 2410 | 05-06-98 | Cueros semiprocesados |
| 1399 | 21-09-98 | 30,000 | 3110 | 25-01-99 | Cueros frescos |

Las facturas A-86 y 1399 se pagaron el 15 de Marzo de 1998 y el 8 de Octubre de 1998 respectivamente (antes de que la mercadería ingresara). Esta situación causó atraso en la Producción, debido a que la materia prima no ingresó en oportunidad.

Se recomienda ejercer un adecuado control en la recepción de inventarios solicitando al proveedor que envíe la mercadería juntamente con la factura y hasta 3 y 4 meses después de haber enviado la factura para su cancelación. Además no deben efectuarse pagos a los proveedores si estos aún no han enviado la mercadería.

Pagos a proveedores

Al revisar los pagos a Proveedores se observó que existió error al momento de elaborar algunos cheques:

| Cheque No. | Fecha | Valor Q. | Beneficiario | Valor Q. Correcto |
|-------------------|--------------|-----------------|-------------------------------|--------------------------|
| 5520 | 09-05-98 | 359,298 | Douglas Hide Processing Inc. | 395,298 |
| 5602 | 06-06-98 | 73,575 | Carnicería el Sagrado Corazón | 53,575 |

Estos errores fueron corregidos en el mes siguiente, es decir, en Junio de 1998 y Julio de 1998 respectivamente.

Se recomienda al departamento de contabilidad ejercer una adecuada revisión y supervisión de los cheques emitidos y elaborados por el Departamento de Caja, con el objeto de evitar este tipo de errores que podrían afectar significativamente el flujo de caja de la Tenería.

Aspectos Generales

Al evaluar la Estructura de Control Interno del Ciclo de Egresos – Compras, determinamos las siguientes deficiencias:

- a) La persona encargada del Departamento de Compras elabora la orden de pago.
- b) No se elaboran reportes diarios de Egresos.
- c) No existen formatos Pre-impresos ni Pre-numerados para cotizaciones de precios.

Estas deficiencias de Control Interno Contribuyen a no obtener la deseada en el Ciclo de Egresos – Compras.

Para eliminar estas debilidades recomendamos lo siguiente:

- a) La Gerencia Financiera debe de emitir la orden de pago a tr registro auxiliar de cuentas por Pagar; y no la persona encar Departamento de Compras; esto con el objeto de ejercer una segregación de funciones.
- b) Elaborar diariamente un reporte diario de egresos, con el objeto d un adecuado control interno en el flujo de caja de la Tenería.
- c) Implementar el uso de cotizaciones de precios en formatos Pre-ir Pre-numerados, con el objeto de dejar evidencia de las cot efectuadas.

Conclusiones

La Auditoría Operacional juega un papel importante en la Evaluación de las Operaciones y Transacciones de una Industria que se dedica a la producción de Pieles. Específicamente, al evaluar el ciclo de Egresos – Compras, el Auditor Podrá determinar el origen de las fallas operacionales y debilidades en la estructura de Control Interno en el proceso de solicitud, compra, recepción y administración de los inventarios de materias primas y materiales químicos; proporcionando las recomendaciones más viables y efectivas en el Informe de Auditoría Operacional para eliminar las deficiencias, simplificar el trabajo y obtener mayor eficiencia.

Debido a que las Compras se relacionan con los inventarios, proceso productivo y costo producción; mediante la auditoría Operacional se recomienda al Empresario buscar la eficiencia en sus operaciones de producción, mejorar la calidad del producto, reducir los costos e incrementar las ganancias de la empresa.

La auditoría operacional se puede efectuar por Ciclos de Transacciones, ya que se basa fundamentalmente en verificar los diferentes pasos que se dan al procesar una transacción desde su inicio hasta finalizar. Los Ciclos se definen para agrupar el flujo de hechos económicos, similares y que se enlazan entre si.

La evaluación de la Estructura del Control Interno es importante en el proceso de Planeación de la Auditoría Operacional, de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas; dicha evaluación le servirá al Auditor como base para determinar la naturaleza, oportunidad, alcance y extensión de los procedimientos de Auditoría, además tal evaluación ayudará al auditor a entender los procedimientos,

métodos y políticas administrativas, así como a comprender los Sistemas Contables Internos de una Empresa, a fin de desarrollar un efectivo y eficiente enfoque de Auditoría.

5. Los Ciclos de Operación varían de una entidad a otra, pero los ciclos más importantes que se relacionan generalmente a operaciones frecuentes y similares en una Industria de Pieles (cueros) son los siguientes: Ciclo de Ingresos, Ciclo de Egresos – Comercio Exterior, Ciclo de Conversión (Producción).

Recomendaciones

Que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), a través de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría elabore una norma que regule la práctica de la Auditoría Operacional en GUATEMALA.

Que el Contador Público y Auditor obtenga una adecuada capacitación y desarrollo profesional en la rama de la Auditoría Operacional; y que el IGCPA impulse el desarrollo de cursos Técnicos a través de la Comisión de Capacitación Continua.

Evaluar la conveniencia de que la Auditoría Operacional se convierta en un curso específico dentro del Pensum de Estudios de la Carrera de Contaduría Pública y Auditoría en las distintas Universidades del país, para lograr una mayor difusión de esta rama de la Auditoría.

El Contador Público y Auditor debe contribuir al Desarrollo Económico y Financiero de las Industrias en Guatemala, proporcionando recomendaciones que ayuden al empresario a incrementar la eficiencia en sus operaciones, detectar los problemas potenciales que afectan a los ciclos de transacciones, reducir sus costos, simplificar el trabajo, óptimo aprovechamiento de sus recursos y a obtener una mejor rentabilidad.

El Contador Público y Auditor debe desarrollar la Auditoría Operacional por Ciclos de Transacciones; ya que a través del enfoque cíclico, se podrán determinar las fallas operacionales y las debilidades en las Estructura de Control Interno de una empresa.

6. Que la Administración de las Tenerías intensifiquen y aceleren la tecnología empresas en nuestro país, con el objetivo de promover el desarrollo de la Industria de la Curtiduría en Guatemala, para situarla en un Plan competitivo dentro del Mercado Internacional.

7. Que el Gobierno de Guatemala formule una política de fomento a la industria de la Curtiduría iniciando con mejorar la calidad y cantidad de la materia prima principal (cueros crudos) que es el problema más grave en la actualidad para un desarrollo próximo de la industria de la Curtiduría en GUATEMALA. Debido a las malas condiciones de la materia prima nacional (cueros crudos) ha sido necesario importar cueros semiprocesados de otros países, incrementando los costos de operación de las TENERIAS. Esta Recomendación va con el objeto de que el Gobierno corra aunque en mínima parte, a lograr la eficiencia operativa de la Industria de la Curtiduría en nuestro País.

Bibliografía

- Book J.W., Winkle GM "Auditoría", 3ª edición México, D.F., Nueva Editorial Interamericana, S.A. de C.V. 1988
- Book Walter G., Ziegler Richard E. "Auditoría Moderna", Segunda impresión hecha en México, D.F., por Continental, S.A. de C.V. en 1987.
- Book Orbeck Edward F., "Auditoría Administrativa", 2da Edición, México, D.F. Editorial Técnica, S.A. 1972.
- Book Statements in Auditing Standards, Num. 1, del American Institute of Certified Public Accountants, New York, 1973
- Book Contreras Cruz, Oscar Arturo, Tesis sobre "Auditoría Operacional del Ciclo de Egresos – Empresas en Empresas Industriales" USAC, 1994.
- Book Escuela de Auditoría USAC, lecturas académicas, "Como enfrentarse a la Auditoría Administrativa".
- Book Roldan de Morales Esperanza "Recopilación de Auditoría por Ciclos" primera edición, Facultad de Ciencias Económicas, USAC, Departamento de Publicaciones, 1996.
- Book Instituto Centroamericano de Investigación y Tecnología Industrial (ICAITI) "Informe sobre Industria de Cuero en Guatemala" tomo II, Banco de Guatemala, 1967.

- Comisión de Auditoría Operacional, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Auditoría Operacional" Boletines del 1 al 10. Primera Edición, México, 1989.
- Comisión de Principios sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. "Normas de Auditoría de la No. 16. Editadas en Guatemala por Imprenta Latina en varios años.
- Tapia Ayala, Francisco, "Auditoría Operacional" México D.F., Ediciones Contabil Administrativas, S.A. 1988.
- Willingham John J., y Carmichel D.R. "Auditoría Conceptos y Métodos". Primera Edición México, Editorial Calipso, S.A. 1984.