

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DIVISION DE CIENCIAS ECONOMICAS



En el grado académico de

LICENCIADO

Quetzaltenango, mayo de 1993

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
12
T(197)

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE

CONSEJO DIRECTIVO

Director General Lic. Abel R. López Piedrasanta
Secretario Administrativo Lic. Juan Antonio Mejicanos V.

REPRESENTANTES DE LOS CATEDRATICOS

Ciencias Sociales y Humanidades Lic. Miguel Angel Salazar B.
Ciencias Jurídicas y Sociales Lic. Carlos R. Rodríguez A.
Ciencia y Tecnología Ing. Mario Augusto Amézquita
Ciencias Económicas Lic. Leonel A. Reyes Rivera
Ciencias de la Salud Dr. Miguel Francisco Cutz

REPRESENTANTES DE LOS ESTUDIANTES

Ciencias Sociales y Humanidades Br. Ana María Tamath
Ciencias Jurídicas y Sociales Br. William Cano
Ciencia y Tecnología Br. Edwin Oswaldo Chávez
Ciencias Económicas Br. Werner López
Ciencias de la Salud Br. José Carlos Echeverría
Por todos los estudiantes del CUNOC Br. Walter Rodas Villagrán

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL
EXAMEN GENERAL PRIVADO

Presidente: Lic. Juan Antonio Mejicanos V.
Secretario: Lic. José Luis Rosal V.
Vocal: Lic. Juan Francisco Quijivix A.
Vocal: Lic. Roberto S. Estrada I.
Vocal: Lic. Carlos Humberto Estrada Rodas

ASESOR DE TESIS

Lic. Francisco E. Zamora Escobar
Contador Público y Auditor

REVISOR DE TESIS

Lic. Francisco Barrios Rosales
Contador Público y Auditor

DIRECTOR DE LA DIVISION DE CIENCIAS ECONOMICAS

Lic. Jaime E. López I.

COORDINADOR DE LA CARRERA DE AUDITORIA

Lic. José Luis Rosal Vargas

PADRINOS

Lic. Juan Antonio Mejicanos
Lic. Flavio Otoniel Ovalle Minera
Lic. Edwin Francisco Ovalle Minera
Lic. Carlos Rafael Ovalle Minera

NOTA: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas y opiniones sustentadas en la tesis".
(Artículo 31 del Reglamento para Exámenes Técnico Profesionales del Centro Universitario de Occidente).

DEDICATORIA

A DIOS

Guía y Protector

A MIS PADRES

Yolanda Minera Vda. de Ovalle
Otoniel Ovalle C. (Q.E.P.D.)

Con infinita gratitud como un mínimo reconoci-
miento a sus esfuerzos.

A MIS HERMANOS:

Carlos Rafael, Flavio Otoniel, Oscar Haroldo,
Edgar Rolando y Edwin Francisco.

A MIS SOBRINOS:

Miriam, Carlos, Ramón, Monica, Emilia, Evelyn,
Diego, Luisa, María José, Ana y Javier.

A MIS TIOS Y FAMILIA EN GENERAL:

Con cariño.

A MIS AMIGAS Y AMIGOS:

Adela Macario, Laura Ajqui, Yoli López, Shesnarda
Sutuek, Rosario Motta, Sra. Andrea Francisca
Zapata, Héctor Palacios, César Cotom y Lic. Rubén
Sac.

EN ESPECIAL A:

Rev. Luis Flores y Sra.

A LA FACULTAD DE ECONOMIA

A LA AUTONOMA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

AGRADECIMIENTO

Al Lic. Francisco Zamora Escobar, por la asesoría y ayuda moral, que me brindó durante la realización del presente trabajo de tesis.

Al Lic. Flavio Otoniel Ovalle Minera y Lic. Francisco Ovalle Minera, por su apoyo constante, ayuda moral, orientación, colaboración, y asesoría aportados en mi formación profesional y la realización del presente trabajo de tesis.

Lic. Francisco E. Zamora E.

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

Colegiado No. 276

Quetzaltenango, 23 de Octubre de 1,992.

Licenciado

Jaime Enrique López I.
Director de la División de
Ciencias Económicas,
Centro Universitario de Occidente
Ciudad.

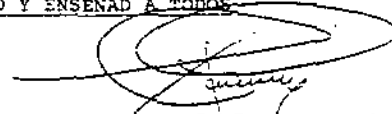
Respetable Licenciado:

Atentamente y por medio de la presente me es honroso dirigirme a usted, para dar respuesta a su Oficio No. 192-90 D. E. de fecha 28 de Noviembre de 1,990, a través del cual se me nombró ASESOR DE TESIS, de la estudiante Sonia Alcira Ovalle Minera, con No. de Carnet 78-12269, y cuyo trabajo me fuera entregado por parte de la estudiante Ovalle Minera, para asesorar el trabajo titulado LA FUNCION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR EN LA AUDITORIA INTEGRAL.

El trabajo mencionado, en mi opinión, llena los requerimientos académicos necesarios, considerando que el trabajo desarrollado por la Estudiante Sonia Alcira Ovalle Minera, es una valiosa contribución dentro del ámbito de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, por aportar en forma global y novedosa las diferentes clases de auditoría que se ejercen actualmente, por lo que me permito recomendarlo en la discusión de su Examen General Público, previo a su investidura como Contador Público y Auditor, en el Grado de Licenciado.

Aprovecho la oportunidad para suscribirme, atento servidor,

YO Y ENSEÑAD A TODOS



Lic. Francisco E. Zamora Escobar
Colegiado No. 276.

FRANCISCO E. ZAMORA ESCOBAR
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 276

Lic. Francisco Barrios Rosales

Contador Público y Auditor

Colegiado 2517

Tel. 061-8591, Quetzaltenango

Quetzaltenango, Octubre 26 de 1992.

Lic. Jaime E. López I.
Director, División Ciencias Económicas
Centro Universitario de Occidente.
Edificio.

Señor Director:

En cumplimiento al oficio No. 193.92 D.L. en el cual se me nombra para revisar la Tesis titulada: "LA FUNCION - DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR EN LA AUDITORIA INTEGRAL", de la estudiante SONIA ALCIRA OVALLE MINERA, Carnet No. -- 78-12269.

He procedido a efectuar el trabajo en mención, y después de concluirlo, considero que cumple con los requisitos establecidos por el Centro Universitario de Occidente; ya que ha sido preparado con interés y siguiendo un proceso lógico y científico.

Por lo expuesto anteriormente, solicito se sirva AUTORIZAR a la estudiante Ovalle Minera, la impresión de su tesis.

Atentamente,



Francisco Barrios Rosales.
R E V I S O R

c.c.archivo.

/bdép.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



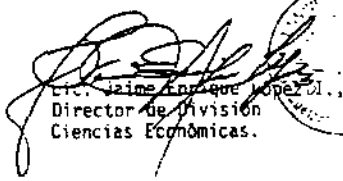
Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Guatemala

DIRECCION DE DIVISION DE CIENCIAS ECONOMICAS, CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE, UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA. Quetzaltenango, veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y dos.

Con base en las resoluciones del Asesor y Revisor de Testis, Licenciados: Francisco E. Zamora E. y Francisco Rosales Barrios, respectivamente, esta Dirección de División A U T O R I Z A la impresión del Trabajo de Tesis presentado por la Br. SONIA ALCIRA OVALLE - MINERA de la Carrera de Contador Público y Auditor, titulado "LA FUNCIÓN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR EN LA AUDITORIA INTEGRAL".

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"


Lic. Jaime Enrique López O.,
Director de División
Ciencias Económicas.



c.c. Archivo.

JELL'begs.

INDICE

	Página
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
TIPOS DE AUDITORIA	
1. Generalidades	5
2. Auditoría Externa	5
3. Auditoría Interna	6
4. Diferencias y Semejanzas entre la Auditoría Interna y la Auditoría Externa	7
5. La Transformación de la Auditoría Externa a Interna, Operacional y Administrativa	8
6. Auditoría Administrativa	10
7. Auditoría Operacional	14
8. Cuadro del Ciclo de la Auditoría y Resumen Comparativo de las Características de la Auditoría Financiera, Auditoría Interna, Auditoría Operacional y Auditoría Adminis- trativa	16
CAPITULO II	
BASES COMUNES PARA EL EJERCICIO DE CUALQUIER TIPO DE AUDITORIA	
1. Generalidades	21
2. Bases comunes	21
2.1 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	21
2.2 Normas de auditoría	23
2.3 Técnicas de Auditoría	33
2.4 Procedimientos de Auditoría	39
2.5 Identificación con la Entidad a Auditar	39
2.6 Análisis de la Función a Auditar	39
2.7 Estudio y Evaluación del Control Interno	40
2.8 Pruebas Selectivas de Auditoría	41
2.9 Papeles de Trabajo	41

CAPITULO III

AUDITORIA INTEGRAL

1. Definición	43
2. Objetivos	43
3. Control Interno	44
4. Metodología para la Ejecución de una Auditoría Integral	45
5. Función del Contador Público en la Auditoría Integral	49

CAPITULO IV

INFORME DE LA AUDITORIA INTEGRAL

1. Definición	51
2. Clases de Informes	51
3. Factores para elaborar el Informe	52
4. Elementos del Informe	53
5. Seguimiento de las Recomendaciones o Sugerencias	55

CAPITULO V

LAS RELACIONES HUMANAS EN LA AUDITORIA INTEGRAL

1. Generalidades	57
2. Formas de Actuar de los Individuos	57
3. Punto de Vista Psicológico	58
4. El Auditor y las Relaciones Humanas	59
5. Auditoría Positiva	60

CAPITULO VI

CASO PRACTICO	65
CONCLUSIONES	93
RECOMENDACIONES	95
BIBLIOGRAFIA	99

INTRODUCCION

La sociedad en general exige de las empresas mayor eficiencia y calidad de los servicios que presta y de los bienes que ofrecen, a costos y precios menores.

La competencia en los negocios es cada vez más intensa lo que ha provocado que sea muy difícil obtener mejores utilidades simplemente a través de aumentos de precios.

Por la propia competencia, es necesario operar cada vez, con mayor eficiencia, ofrecer productos o servicios de mejor calidad y más baratos, lo que obliga a reducir costos de producir, vender y administrar.

Algunos empresarios han modificado su concepto tradicional de Empresa, que busca solo la obtención de un lucro, para brindar un mejor servicio a la sociedad. Sin embargo, sigue siendo su preocupación central, el de obtener en su empresa la más alta productividad posible.

El Contador Público y Auditor en respuesta a esta búsqueda del empresario, ha aceptado el reto que significa desarrollar nuevas técnicas que ayuden a la empresa a cumplir con su objetivo principal que es el de aumentar su eficiencia y productividad.

La Contaduría Pública considera que no basta con desarrollar técnicas, es necesario establecer un nuevo enfoque de AUDITORIA, que permita evaluar constantemente la eficiencia con que las empresas e instituciones realizan sus operaciones, en detectar oportunidades de aumentar la productividad y determinar si se cumplen con cada una de las fases o factores del proceso administrativo.

La Auditoría Interna a cargo de un Contador Público y Auditor, aplicada en forma continua, facilita la auditoría que practica la Auditoría Externa al final del ejercicio, la Auditoría Interna es un acto de avalúo independiente dentro de una organización para la revisión de los aspectos contables, financieros, operacionales, administrativos, etc., como base de un servicio constructivo y protector para la Gerencia. Así surge la Auditoría Integral.

El presente trabajo de tesis surge con el deseo de poder visualizar la función del Contador Público y Auditor, en una Auditoría Integral; conteniendo los siguientes capítulos:

En el Capítulo I. Se definen los diferentes tipos de auditoría, se presentan las diferencias y semejanzas entre la auditoría externa y auditoría interna; transformación de la auditoría externa a auditoría interna, operacional, administrativa; ciclo de la auditoría y resumen comparativo de las características de los tipos de auditoría.

En el capítulo II. Se define y se dan a conocer las bases comunes para el ejercicio de cualquier tipo de auditoría.

En el capítulo III. Se define la Auditoría Integral, sus objetivos, se define el control interno y su relación con cada tipo de auditoría; metodología para la ejecución de una Auditoría Integral y la función del Contador Público y Auditor.

En el Capítulo IV. Se define el informe, clases de informes, factores para elaborar un informe, elementos del informe.

En el Capítulo V. Se definen las relaciones humanas, formas de actuar de los individuos; al auditor y

las relaciones humanas; la auditoría positiva.

En el Capítulo VI. Se ilustra un caso práctico que contiene: programas de Auditoría de Estados Financieros, programas de la Auditoría Administrativa y programas de Auditoría Operacional; y cédula de observaciones y recomendaciones.

Y por último presento las conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación realizada con respecto a este tema.

Espero que el presente trabajo, represente un aporte a los conocimientos técnicos y profesionales, tanto a estudiantes como a profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría y que constituya una herramienta para aumentar la calidad profesional en los distintos campos en que se requieran sus servicios.

CAPITULO I

TIPOS DE AUDITORIA

1. GENERALIDADES

En términos generales se puede conceptualizar a la auditoría como una disciplina intelectual basada en la lógica, ya que está dedicada al establecimiento de hechos. Esta disciplina tradicionalmente ha sido desarrollada por el Contador Público y Auditor quien presta sus servicios en forma independiente. Debido a la evolución de la profesión de el Auditor, ha sido proyectado a campos muchos más extensos como consecuencia de la experiencia obtenida en la auditoría de estados financieros y de los sistemas de información a los cuales se encuentra íntimamente ligado, estos servicios han sido desarrollados en las áreas operativas y administrativas. Así también presta servicios de auditoría en forma dependiente examinando y evaluando las actividades de la organización.

Los tipos de auditoría que el Contador Público y Auditor ha desarrollado son: la Auditoría de Estados Financieros o Externa, Auditoría Interna, la Auditoría Administrativa, Auditoría Operacional, etc. las cuales por cubrir distintas áreas proveen al auditor de los conocimientos en forma integral.

A continuación se presenta una exposición de cada una de estas auditorías, sus características y de la conjugación que el auditor realiza de las mismas.

2. AUDITORIA EXTERNA

La auditoría externa como especialización del Contador Público, ha sido identificada como el examen

de estados financieros que se practica en forma independiente. Definiéndose así: "Es el examen de los Estados Financieros de una entidad por un período determinado aplicando normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados con el objeto de opinar si están razonablemente preparados acorde con principios de contabilidad generalmente aceptados y consistentemente". (1)

OBJETIVO

Revisión total o parcial de los estados financieros con un criterio y punto de vista independiente, con el objeto de expresar una opinión respecto a ellos para efecto ante terceros.

3. AUDITORIA INTERNA

Es un campo de acción propio de la profesión del Contador Público. La auditoría Interna es un elemento del control administrativo que tiene como finalidad fundamental la estimación de la efectividad de los demás controles administrativos.

La auditoría interna se define así: "Es una actividad independiente de evaluación de una organización, mediante la revisión de su contabilidad, finanzas y otras operaciones que sirven de base a la administración de la empresa. Es un control gerencial cuyas funciones son la medición y evaluación de la efectividad de otros controles." (2)

OBJETIVOS

1) Revisión total o parcial de los estados financieros con el objeto de expresar una opinión para efectos internos sobre los rubros o cuentas revisadas.

2) Verificar, evaluar y proponer controles contables-financieros, administrativos y de operación.

4. DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS ENTRE LA AUDITORIA INTERNA Y LA AUDITORIA EXTERNA

La auditoría Externa es la especialidad que mayor reconocimiento le ha dado a la profesión del Contador Público y Auditor; sin embargo la Auditoría Interna también ha aumentado el prestigio de esta profesión.

El Auditor Externo como el Auditor Interno usan las mismas normas de auditoría generalmente aceptadas en los casos que son aplicables, y basan su trabajo en los mismos registros financieros de la empresa, aunque en proporciones diferentes.

Las principales diferencias entre la auditoría interna y la auditoría externa son las relativas a su objetivo, responsabilidad, campo de acción y principalmente a su independencia dentro de la empresa.

OBJETIVO

Auditoría Interna

Es asistir a la gerencia, vigilando el cumplimiento de las políticas e instrucciones de la misma.

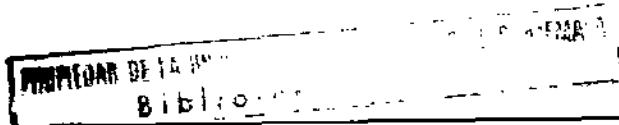
Auditoría Externa

Es dictaminar los estados financieros de la empresa.

RESPONSABILIDAD

Auditoría Interna

Es ante la Gerencia y el cuerpo administrativo.



Auditoría Externa

Es ante la empresa, terceros y público en general.

CAMPO DE ACCIÓN

Auditoría Interna

Las políticas, instrucciones generales, instrucciones particulares y los estados financieros en segundo término.

Auditoría Externa

Los estados financieros.

INDEPENDENCIA MENTAL

Auditoría Interna

Depende y es vigilada por la empresa, su opinión no puede considerarse como independiente en lo que respecta a los fines de dictaminación.

Auditoría Externa

Es realizada por un profesional independiente, administrativamente y económicamente posee la independencia para dictaminar los estados financieros ante la empresa, terceros y público en general.

5. LA TRANSFORMACION DE LA AUDITORIA EXTERNA A INTERNA, OPERACIONAL Y ADMINISTRATIVA

En los últimos años debido al desenvolvimiento del Contador Público y Auditor, su campo de acción se ha desarrollado notablemente, resultando como consecuencia que de la auditoría externa se origine la auditoría interna; cuya finalidad es la de vigilar el control

interno y los procedimientos de la empresa para la cual presta sus servicios.

La Auditoría Interna: Nace junto con la necesidad de certificar o comprobar que los informes internos eran correctos numérica y físicamente, obteniendo los primeros beneficios al descubrir fraudes y lograr que la información fuera más cercana a la realidad. Dentro de las aplicaciones realizadas se mencionan las siguientes: Arqueo de caja por sorpresa, conciliaciones bancarias, confirmaciones de sumas de reportes importantes, recuento físico de los inventarios.

La Auditoría Operacional: Surgió con la necesidad de vigilar no solamente las cifras de los distintos informes, sino también de los procedimientos que los originaban.

Así a la auditoría operacional se le llama "los ojos de la Gerencia", porque tiene la función de examinar el cumplimiento de los procedimientos existentes en la empresa, procurando aumentarlos y actualizarlos cada vez más.

La Auditoría Administrativa: Aparece con la necesidad de poder mostrar que es lo que un negocio está logrando y comprender a los funcionarios responsables de la creación, cumplimiento y vigilancia de las políticas, estrategias, programas, etc. (factores o elementos del proceso administrativo) usados para alcanzar los objetivos de la empresa.

Así también en la actualidad existen firmas de auditores externos, que han prestado sus servicios en el área de administración de empresas y debido a la relación con varios negocios les permite obtener puntos de vista generales, obteniendo de esta forma el material necesario para elaborar las recomendaciones

constructivas; dando como resultado un mejor control de la dirección de cada empresa.

La Auditoría Operativa: Es el nombre más reciente que se le ha dado a la Auditoría Operacional, cuando es realizada por un auditor externo, coordinadamente con el examen de los estados financieros de la empresa.

6. AUDITORIA ADMINISTRATIVA

La auditoría administrativa ha tomado una especial importancia dentro de las empresas, dando como resultado que se utilice como una herramienta indispensable para la Gerencia en el cumplimiento de sus responsabilidades. Surgiendo varias definiciones sobre esta disciplina, de las cuales se dictan las siguientes:

"La Auditoría Administrativa es el examen comprensivo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, de una institución, de una sección del gobierno o de cualquier parte de un organismo como una división o departamento, respecto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma de operación y el uso de sus recursos físicos y humanos." (3)

Otra definición es: "La Auditoría Administrativa es la revisión objetiva, metódica y completa, de la satisfacción de los objetivos institucionales, en base a los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a su estructura y participación individual de los integrantes de la institución." (4)

La auditoría administrativa se distingue por el enfoque y la actitud del auditor y no los métodos característicos. Es una técnica que se combina con la experiencia del auditor y se aplica a los factores o elementos del proceso administrativo de la empresa y que puede ser un servicio contratado con auditores

externos especializados o bien formar parte de la estructura de una empresa dentro de la auditoría interna.

OBJETIVOS

1) Precisar pérdidas y deficiencias

Es decir, descubrir aquellas deficiencias que están limitando el desarrollo de la empresa o que algo no funciona bien dentro de la misma, como las siguientes:

- a) Conflictos entre el personal
- b) Acumulación del trabajo en un departamento, una sección o un puesto
- c) Baja producción
- d) Descenso en las ventas
- e) Rotación excesiva de personal
- f) Pérdidas económicas

2) Establecimiento de mejores formas de control

Estas serán de acuerdo a las necesidades de cada empresa en particular sin embargo pueden considerarse como generalmente aplicables las medidas siguientes:

- a) Presentar la estructura de la organización que se crea más adecuada
- b) Determinación de áreas de responsabilidad
- c) Implantación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad
- d) Elaboración de manuales de instrucción
- e) Elaboración de un código de cuentas adaptados a las áreas de responsabilidad
- f) Adecuación de comprobantes, formas y registros
- g) Implantación de adecuados y oportunos informes y estados financieros
- h) Determinación de presupuestos y fijación de estándares

- i) Establecimiento de procedimientos y control presupuestario
- j) Modernas técnicas de planeación y control

3) Establecimiento de mejores métodos

Para la aplicación y el desarrollo de métodos sencillos y eficaces, debe seguirse un orden dentro de los procedimientos básicos para realizar el estudio de métodos para lograr mejores rendimientos.

- a) Seleccionar el trabajo o proceso a estudiar
- b) Registrar mediante la observación directa cuanto sucede, utilizando las técnicas más apropiadas y disponiendo de los datos en la forma más conveniente para su análisis
- c) Examinar los hechos registrados con un espíritu crítico analizando cada sección, teniendo presente el propósito y la actividad, el lugar donde se lleva a cabo, el orden en que se ejecuta, quien lo ejecuta, y los medios empleados
- d) Desarrollar el método económico de acuerdo a las circunstancias
- e) Medir la cantidad de trabajo que exige el método elegido y calcular un tiempo medio para su ejecución
- f) Definir el nuevo método y el tiempo correspondiente para que pueda ser identificado en todo momento
- g) Adoptar el nuevo método como práctica general en el tiempo fijado
- h) Mantener la nueva norma mediante un procedimiento de control adecuado

Para alcanzar este objetivo, el auditor debe poseer inventiva, capacidad de idear mecanismos sencillos y disposiciones adecuadas, deberá contar con la cooperación de técnicas y perfeccionar el procedimiento.

Además deberá tener habilidad en sus relaciones humanas.

4) Mejor uso de los recursos físicos y humanos

La combinación de los recursos y el buen uso que se haga de ellos dará el grado de productividad deseado. La dirección de la empresa es la obligada a procurar la apropiada combinación de los recursos para lograr la máxima productividad. A su vez la dirección, descansará en la opinión y sugerencias del auditor que haya hecho el examen de la organización.

CAMPO DE ACCION

El auditor Administrativo efectuará su evaluación y su opinión constructiva de los factores o elementos del proceso administrativo de una empresa, los cuales son los siguientes: planeación, organización, integración, dirección y control.

ELEMENTOS DEL PROCESO ADMINISTRATIVO

Planeación

Seleccionar entre diversas alternativas las más convenientes para cumplir la misión de un organismo social, requiriendo un análisis cuidadoso del pasado y del presente, así como de una previsión técnica del futuro.

Organización

Agrupación de actividades necesarias para alcanzar los objetivos del organismo social, señalando las responsabilidades, el ejercicio de la autoridad y la creación del orden.

Integración

Dotar a los organismos sociales, de los recursos humanos, técnicos y materiales que se requieren, es decir, obtener con quién y con qué realizar las actividades.

Dirección

Lograr que se lleven a cabo las actividades por medio de la motivación, comunicación y supervisión.

Control

Actividades mediante la cual, quien administra se cerciora de que las cosas se hagan cuándo, cómo, dónde, por quién y con el material que se planeó.

7. AUDITORIA OPERACIONAL

El hombre de empresa tiene la necesidad cada vez más de delegar autoridad y responsabilidad entre su personal, para un adecuado desarrollo de las operaciones de su negocio, como consecuencia, la idea de verificar si las operaciones se están llevando a cabo realmente con la eficiencia necesaria y el menor riesgo posible. Así como que ésta revisión sea realizada por alguien que le inspire confianza y que pueda informarle de los resultados habidos en la empresa y dar las recomendaciones para su optimización. De esta necesidad surge la Auditoría Operacional, dándole la oportunidad al Profesional en Contaduría Pública, de ejercer funciones de auditor externo, auditor interno o como consultor, el poder proporcionar un servicio más amplio y a la vez productivo, siendo un complemento de la Auditoría Financiera.

A la Auditoría Operacional se le define así: "Es 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." (5)

Es examinar las actividades que integran una área o áreas de operación de una empresa y ayudar a promover y aumentar su eficiencia, mediante la presentación de recomendaciones tendientes a ese fin.

Es decir analizar y estudiar cada una de las actividades de las operaciones de una empresa y verificar si se están llevando o realizando con la eficiencia y eficacia necesaria, para ello será necesario efectuar lo siguiente:

- 1) Estudiar los diversos registros, formas, archivos relativos a la operación sujeta a estudio, ejemplo: la operación de compras, se analizará a los proveedores, requisiciones, análisis de precios, condiciones de compra, estadísticas, análisis de casos significativos.
- 2) Diagramas de flujo que muestren la secuencia de la operación, lo cual facilitará la localización de aspectos susceptibles de mejorar.
- 3) Elaborar memoranda descriptiva de la operación para su estudio y análisis.
- 4) Analizar los programas de auditoría interna y de ser posible los papeles de trabajo que origine para detectar áreas en que se puede sugerir algunos procedimientos adicionales que permitan asegurar de que las políticas establecidas para llevar a cabo la operación se cumplen adecuadamente.
- 5) Investigar si la empresa opera en base a presu-

puestos, en cuyo caso deberá estudiarse éstos; analizar sus variaciones principales y obtener una explicación sobre las mismas.

- 6) Estudiar el costo total del manejo del departamento sujeto a examen, en función del volumen de operaciones que realiza para determinar de manera general su costeabilidad.
- 7) Revisar los métodos de trabajo, manuales de procedimientos, instructivos y formas que regulan la operación.

Una operación es el conjunto de actividades orientadas al logro de un fin u objetivo particular dentro de la empresa; para efectos de la auditoría operacional, ésta debe considerarse de manera integral, independientemente de si en su ejecución intervienen varios departamentos, secciones o dependencias.

CAMPO DE ACCION

El auditor operacional efectuará su evaluación y su opinión constructiva de las actividades de las áreas de operación desarrolladas por una empresa; las operaciones realizadas por la empresa son las siguientes: Ventas, compras, finanzas, producción, inventarios, control de calidad, administración de personal, etc.

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.

8. CICLO DE LA AUDITORIA Y RESUMEN COMPARATIVO DE LAS CARACTERISTICAS DE LA AUDITORIA FINANCIERA, AUDITORIA INTERNA, AUDITORIA OPERACIONAL Y AUDITORIA ADMINISTRATIVA.

CICLO DE AUDITORIA

FASE		TIPO DE AUDITORIA
1a. FASE	La combinación de los recursos humanos, naturales y económicos para crear una entidad con un fin determinado. Esta entidad forzosa y necesariamente requiere establecer bases administrativas, (factores o elementos del proceso administrativo) que le servirán para comenzar a operar.	AUDITORIA ADMINISTRATIVA
2a. FASE	Con esa plataforma administrativa se empieza a trabajar; es decir a operar o generar operaciones, como: Compras, ventas, producción, etc.	AUDITORIA OPERACIONAL
3a. FASE	Cuando esas operaciones se consignan cuantitativamente en la contabilidad.	AUDITORIA FINANCIERA

RESUMEN COMPARATIVO DE LAS CARACTERISTICAS DE LAS AUDITORIAS

No.	CARACTERISTICAS	AUDITORIA FINANCIERA	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA OPERACIONAL	AUDITORIA ADMINISTRATIVA
1	PROPÓSITO	EXPRESAR UNA OPINIÓN SOBRE E. F. Y DETERMINAR EL MANEJO FINANCIERO	MEDIR Y EVALUAR LA EFECTIVIDAD DE LOS CONTROLES.	DEFINIR O JUZGAR EL GRADO DE EFICIENCIA DE LAS OPERACIONES.	DEFINIR O JUZGAR LA EFICIENCIA DE LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA EMPRESA Y LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS EN QUE ACTÚA DICHO PERSONAL
2	ALCANCE	LA SITUACIÓN FINANCIERA	ADECUACIÓN Y EFICIENCIA DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y LA CALIDAD DE EJECUCIÓN EN EL DESEMPEÑO DE LAS RESPONSABILIDADES ASIGNADAS	UNA OPERACIÓN	LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA Y EL PROCESO ADMINISTRATIVO.
3	ORIENTACIÓN	HACIA LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS NEGOCIOS. DESDE EL PUNTO DE VISTA RETROSPECTIVO.	HACIA LAS ACTIVIDADES BÁSICAS DE UNA ORGANIZACIÓN CON UN PUNTO DE VISTA HACIA EL FUTURO	HACIA LAS ÁREAS DE OPERACIÓN DE UNA EMPRESA DESDE EL PUNTO DE VISTA FUTURISTA.	HACIA EL ESTUDIO DE LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA Y EL PROCESO ADMINISTRATIVO DE LOS NEGOCIOS, PASADO, PRESENTE Y FUTURO.
4	MEDICIÓN	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.
5	MÉTODO	NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS	NORMAS DE AUDITORÍA	NORMAS DE AUDITORÍA	NORMAS DE AUDITORÍA
6	PRECISIÓN	ABSOLUTA	RELATIVA	RELATIVA	RELATIVA
7	INTERESADOS	PRINCIPALMENTE EXTERNOS: LOS ACCIONISTAS, EL GOBIERNO, EL PÚBLICO, BANCEROS E INVERSIÓNISTAS, ETC.	LA GERENCIA, LA DIRECCIÓN Y EL CUERPO ADMINISTRATIVO.	LA GERENCIA, LA DIRECCIÓN Y EL CUERPO ADMINISTRATIVO.	LA GERENCIA, LA DIRECCIÓN Y EL CUERPO ADMINISTRATIVO.
8	HISTORIA	LARGA EXISTENCIA	MEDIANA EXISTENCIA	RECIENTE	RECIENTE
9	FRECUENCIA	NECESARIA CUANDO MENOS ANUALMENTE.	PERIÓDICA; PERO SU PERIODICIDAD ES INDEFINIDA EN LA MAYOR PARTE DE VECES	PERIÓDICA O CUANDO SEA REQUERIDA	PERIÓDICA O CUANDO SEA REQUERIDA

RESUMEN COMPARATIVO DE LAS CARACTERÍSTICAS DE LAS AUDITORIAS

No.	CARACTERÍSTICAS	AUDITORIA FINANCIERA	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA OPERACIONAL	AUDITORIA ADMINISTRATIVA
10	PROFESIONAL QUE LA REALIZA	CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR.	CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR.	CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN COORDINACIÓN CON OTROS PROFESIONALES	CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR Y ADMINISTRADOR DE EMPRESAS
11	CARACTERÍSTICAS DEL PROFESIONAL	-PREPARACIÓN TÉCNICA Y CAPACIDAD PROFESIONAL. -DILIGENCIA PROFESIONAL -CONOCIMIENTOS DE LAS NORMAS DE ACTUACIÓN PROFESIONAL Y PERSONALES.	-CONOCIMIENTO ACADÉMICO ACTUALIZADO Y EXPERIENCIA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA. -CONOCIMIENTO GENERAL DE LA EMPRESA. -INTERÉS DE CONOCER TODAS LAS ÁREAS DE LA EMPRESA.	-INTELIGENTE -CON SENTIDO DE RESPONSABILIDAD. -CARIÑO A LA PROFESIÓN -IMAGINATIVO -MENTE CREATIVA, ETC.	-ACTITUD MENTAL ABIERTA -CONOCIMIENTO DEL PROCESO ADMINISTRATIVO. -CONOCIMIENTO DE HERRAMIENTAS MODERNAS DE ADMINISTRACIÓN. -CURIOSO, SENTIDO DE LOS NEGOCIOS, PERSISTENTE, ENFOQUE CONSTRUCTIVO, COOPERADOR, ETC.
12	INDEPENDENCIA DEL AUDITOR	-INDEPENDENCIA DE CRITERIO, ECONÓMICA Y ADMINISTRATIVA.	-INDEPENDENCIA DE CRITERIO CARECE DE INDEPENDENCIA ECONÓMICA Y ADMINISTRATIVA.	-DEPENDERÁ SI EFECTÚA UNA AUDITORÍA EXTERNA O INTERNA.	-DEPENDERÁ SI EFECTÚA UNA AUDITORÍA EXTERNA O INTERNA.
13	DOCUMENTO QUE ENTREGA EL AUDITOR	INFORME QUE CONTIENE: DICTAMEN Y ESTADOS FINANCIEROS BÁSICOS.	INFORME A LA GERENCIA	INFORME A LA GERENCIA	INFORME A LA GERENCIA
14	RESPONSABILIDAD	ES EXPRESAR SU OPINIÓN PROFESIONAL RESPECTO A LA RAZONABILIDAD Y CONSISTENCIA DE LOS E. F. Y QUE ESTÁN DE CONFORMIDAD CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.	ES PROPORCIONAR LA INFORMACIÓN ACERCA DE LO ADECUADO Y EFICIENTE DE LA ORGANIZACIÓN, SU SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y LA CALIDAD DE SU EJECUCIÓN.	CONSISTE EN INFORMAR SOBRE LOS PROBLEMAS DETECTADOS Y SUGERIR POSIBLES SOLUCIONES.	LOGRAR EL GRADO ÓPTIMO OPERATIVO DE LA EMPRESA, DE CONFORMIDAD CON PLANES, OBJETIVOS, POLÍTICAS, PROCEDIMIENTOS, ETC.
15	REALIZACIÓN	REAL	REAL POTENCIAL	POTENCIAL	POTENCIAL

19

EMPRESA DE LA CIUDAD DE SANTIAGO DE LOS CABALLEROS

CAPITULO II

BASES COMUNES PARA EL EJERCICIO DE CUALQUIER TIPO DE AUDITORIA

1. GENERALIDADES

El Contador Público y Auditor para realizar cualquier tipo de Auditoría, deberá de seguir ciertas bases comunes y no deben considerarse como obligatorias y necesarias en todas las auditorías y con la misma profundidad; será el criterio, juicio y capacidad profesional del Auditor de la especialidad en turno, quien decida que es lo que más le conviene tomar en cuenta o llegar a utilizar dado el momento u oportunidad.

2. BASES COMUNES

Dentro de las bases más comunes están las siguientes:

- 1) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- 2) Normas de Auditoría
- 3) Técnicas de Auditoría
- 4) Procedimientos de Auditoría
- 5) Identificación con la Entidad a Auditar
- 6) Análisis de Función a Auditar
- 7) Estudio y Evaluación del Control Interno
- 8) Pruebas Selectivas de Auditoría
- 9) Papeles de Trabajo

2.1. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en el Pronunciamiento No. 1 de la Comisión de

Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, nos indica la definición siguiente: "Son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros." (6)

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son básicos para el ejercicio de cualquier tipo de auditoría, porque representa uno de los elementos más importantes en materia de control que deben ser observados para tener la seguridad razonable de que las transacciones u operaciones de una entidad son registrados sobre una base formal con apego a pronunciamientos que son de aceptación general.

Para el auditor de estados financieros resulta imprescindible el asegurarse que la información que está revisando se origina de registros efectuados con base en principios de contabilidad generalmente aceptados.

Idéntica situación es para el auditor interno.

El auditor operacional encontrará en los principios los elementos que darán consistencia y seguridad en el registro de las operaciones para una mejor evaluación y calificación de las mismas.

Para el auditor administrativo, los principios representan una de las políticas más determinantes que deben ser adoptadas en toda organización y que requiere de su vigilancia, para asegurarse de su estricto cumplimiento, además por el impacto en cualquier fase del proceso administrativo.

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan el ente económico y sus aspectos financieros,

son: Entidad, Realización, Período Contable y Unidad Monetaria.

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación son: Costo Histórico Original, Negocio en Marcha, Conservatismo y Sustancia antes que Forma.

El principio que se refiere a la información es: Revelación Suficiente.

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: Importancia Relativa y Consistencia.

2.2. NORMAS DE AUDITORIA

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

El Contador Público y Auditor al expresar una opinión sobre los Estados Financieros, adquiere una gran responsabilidad ante el público; lo que le exige que el trabajo de auditoría sea realizado con destreza y calidad profesional.

La profesión del Contador Público y Auditor se ha preocupado por asegurar que el desempeño de los servicios profesionales se efectúe con un alto grado de calidad. Consecuentemente la profesión exige que las personas que realizan una actividad en la práctica de la Auditoría Externa reúna los requisitos y cualidades para poder ejercer como auditores. Estos requisitos y cualidades son conocidos como:

NORMAS DE AUDITORIA

Las normas de auditoría se definen como: "Los requisitos mínimos de calidad relativos a la persona-

lidad del auditor y al trabajo que desempeña que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y a las características específicas". (7)

La Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, en su norma de auditoría No. 2, contiene las siguientes:

NORMAS PERSONALES

- 1) El auditor deberá poseer preparación técnica y capacidad profesional adecuada.
- 2) Deberá observar diligencia profesional en la ejecución del trabajo y en la elaboración del informe.
- 3) Deberá adoptar una actitud independiente.

NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO

- 1) El auditor debe obtener el conocimiento suficiente de la estructura del Control Interno, para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- 2) Deberá hacer una oportuna planeación del trabajo y ejercer una adecuada supervisión de los auxiliares de auditoría.
- 3) Deberá obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente.

NORMAS RELATIVAS AL DICTAMEN

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

- 2) El dictamen debe identificar aquellas circunstancias en las que los principios de contabilidad no han sido observados en el período sujeto a revisión de manera consistente con el período anterior, añadiendo un párrafo explicativo en su dictamen.
- 3) Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas a menos que en el dictamen se indique lo contrario.
- 4) El dictamen debe contener ya sea una expresión de opinión sobre los estados financieros, tomados en conjunto o una aseveración de que una opinión no puede ser expresada. Cuando una opinión global no puede ser expresada, se debe establecer las razones para ello. En todos los casos en que el nombre del auditor está asociado con los estados financieros, el dictamen debe contener una explicación clara de la índole de la auditoría y del grado de responsabilidad del auditor.

La normas de auditoría regulan la actuación del profesional de la Contaduría Pública, permitiéndole de esta manera crear y conservar una imagen de alta calidad profesional, garantizando de esta forma que su labor sea satisfactoria por el cumplimiento de las mismas y que el empresario que contrate sus servicios se garantice.

AUDITORIA INTERNA

Para la ejecución de la auditoría interna son aplicables las normas que se describieron en la auditoría externa, con excepción de las siguientes: normas personales, numeral 3, que indica que debe adoptar una actitud independiente. El auditor no puede tener la misma independencia. Tiene la independencia de criterio; carece de la independencia económica y adminis-

trativa, ya que sus programas de trabajo tienen que ser aprobados por la gerencia; y las del tercer grupo que se refieren a las normas relativas al dictamen, no es aplicable al auditor interno, ya que su trabajo termina en un "Informe de Gerencia" y no en un "Dictamen al público en general".

El desarrollo y evolución de la auditoría interna ha dado lugar al establecimiento de sus propias normas para el ejercicio de esta profesión. El Instituto Mexicano de Auditores Internos, durante el año de 1985, emitió un boletín denominado "Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna" del que a continuación se presenta lo siguiente: "(8)

"Resumen de las Normas Generales y Específicas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.

1) INDEPENDENCIA

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

Nivel de Organización: El departamento de auditoría interna deberá ser jerárquicamente tal, que permita el cumplimiento de las responsabilidades de auditoría.

Objetividad: Los auditores internos deben ser objetivos en el desarrollo de sus auditorías.

2) CONOCIMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

Las auditorías internas deberán realizarse con la capacidad y debido cuidado profesional.

"EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

Personal: El departamento de auditoría interna deberá

asegurarse que la experiencia técnica y la formación académica de los auditores, sean las apropiadas para realizar las auditorías.

El departamento de auditoría interna deberá:

- Contar u obtener los conocimientos, experiencia y disciplinas necesarias para llevar a cabo sus responsabilidades.
- Asegurarse que las auditorías son supervisadas en forma apropiada.

"EL AUDITOR INTERNO

Los auditores internos deberán:

- Cumplir con las normas profesionales de conducta.
- Poseer los conocimientos, experiencia y disciplinas esenciales para realizar sus auditorías.
- Tener la habilidad para comunicarse efectivamente y para un trato adecuado con las personas.
- Mantendrá su competencia técnica a través de la educación continua.
- Ejercer con el debido cuidado profesional al realizar sus auditorías.

3) ALCANCE DEL TRABAJO

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

4) REALIZACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA

El trabajo de auditoría deberá incluir la planeación de la auditoría, el examen y la evaluación de la información, la comunicación de los resultados y el seguimiento.

5) ADMINISTRACION DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

El director de auditoría interna deberá:

- Administrar correctamente el departamento de auditoría interna.
- Establecer los propósitos, autoridad y responsabilidad del departamento de auditoría interna.
- Establecer planes, para llevar a cabo las responsabilidades del departamento de auditoría interna.
- Proporcionar por escrito las políticas y procedimientos para guiar al personal de auditoría interna.
- Establecer un programa para seleccionar y desarrollar los recursos humanos del departamento de auditoría.
- Establecer y mantener un programa de control de calidad para evaluar las operaciones del departamento de auditoría interna.
- Coordinar los esfuerzos de auditoría interna y externa.

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, que regulan el ejercicio de la profesión del Contador Público en la realización de auditorías financieras, son

similares a las que rigen el ejercicio de la Auditoría Administrativa.

Las normas personales y las de ejecución del trabajo, por ser de actuación profesional, son aplicables directamente ya que por ser la Auditoría administrativa una actividad profesional, implica al mismo tiempo el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional el auditor administrativo desempeña sus labores mediante una serie de conocimientos especializados, pero en el desarrollo de su trabajo, el auditor adquiere responsabilidades, no sólo con la empresa que contrata sus servicios, sino con las personas que harán uso del resultado del trabajo, como base para la toma de decisiones. Esta situación hace que todo trabajo sea ejecutado con un alto nivel de calidad y realizado bajo normas de ética profesional.

Con el propósito de conocer las normas de auditoría administrativa, a continuación se describen las aprobadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), en el año de 1,974.

1. *Características Personales.* Al ejecutar servicios de Consultoría en administración, el profesional debe actuar con integridad, objetividad y mantener una actitud mental independiente.
2. *Competencia.* Los servicios se ejecutarán por profesionales que sean competentes en el enfoque y procesos analíticos, así como en la materia técnica de que se trate.
3. *Cuidado Personal.* Se ejercerá el debido cuidado y diligencia profesional en la ejecución de los servicios.

4. *Notificación al Cliente.* Antes de aceptar la ejecución de un servicio, el profesional debe notificar a su cliente de cualquier reserva que tenga acerca de los beneficios que se espera obtener de tales servicios.
5. *Entendimiento con el cliente.* Antes de llevar a cabo los servicios convenidos, el Contador Público y Auditor debe informar al cliente de todos los asuntos significativos que se relacionan con tal servicio.
6. *Planeamiento, Supervisión y Control.* Los servicios deben ser adecuadamente planeados, supervisados y controlados.
7. *Información Válida y Suficiente.* Para desarrollar sus conclusiones y recomendaciones se obtendrá información válida y suficiente, que será debidamente documentada y evaluada.
8. *Comunicación de los Resultados.* Todos los aspectos significativos relacionados con los resultados del trabajo serán comunicados al cliente." (9)

En nuestro medio no existe un pronunciamiento que contenga normas para la realización de la auditoría administrativa, por lo que se sugiere sean observadas las aprobadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos y que se describieron anteriormente.

AUDITORIA OPERACIONAL

La auditoría operacional tiene por objeto examinar la gestión de un ente, con el fin de apreciar la eficiencia de sus operaciones, en relación a la utilización de los recursos humanos, financieros y materiales disponibles con referencia a las metas fijadas. Se ha

considerado que las tareas de la auditoría operacional son propias de los profesionales del área contable, quienes pueden utilizar los servicios profesionales de otras disciplinas de acuerdo a las circunstancias.

En consecuencia las normas que deben observarse como parámetro para la realización de una auditoría operacional por un Contador Público y Auditor, deben ser las que competen a su profesión, es decir las normas observadas para una auditoría de estados financieros, ya que éstas constituirán el fundamento para la realización de cualquier tipo de auditoría. No obstante ello y debido a las peculiaridades de la Auditoría Operacional, se hace necesario que el Contador Público y Auditor observe normas particulares en la prestación de estos servicios.

Debido a que en nuestro medio no existe un pronunciamiento que contenga normas para la realización de la auditoría operacional se sugiere que sean observadas las contenidas en el proyecto de la conferencia interamericana de contabilidad celebrada en Panamá el 20 de diciembre de 1,979.

Las cuales son:

NORMAS PERSONALES

El Auditor Operacional debe:

1. "Ser una persona con título profesional universitario o equivalente en la especialidad de Contador Público, y entrenamiento y capacidad profesional para ejercer la Auditoría Operacional.
2. Realizar su trabajo y preparar su informe con cuidado y diligencia profesional.

3. Mantenerse en una posición de independencia a fin de garantizar la imparcialidad de sus juicios.

NORMAS RELATIVAS A LA REALIZACION DEL TRABAJO

El trabajo de Auditoría Operacional debe comprender:

1. Una adecuada planeación y supervisión de los colaboradores.
2. Un estudio y evaluación adecuados del sistema de control vigente en la entidad examinada, para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a aplicar.
3. La obtención, a través del desarrollo de la tarea, de los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en el informe.

NORMAS RELATIVAS AL INFORME

El informe deberá contener como mínimo:

1. Reunir las características de oportunidad, materialidad, prudencia, precisión, veracidad, claridad, integridad y concisión.
2. Precisar el objeto de la Auditoría, fijando sus limitaciones y alcances y el motivo de su realización.
3. Indicar los hechos o circunstancias analizadas que originaron fallas de gestión.
4. Describir sistemáticamente los procedimientos utilizados para la obtención de los elementos de juicio válidos y suficientes.

5. Indicar todo elemento que a juicio del Auditor, mejore su comprensión.
6. Indicar, en orden de importancia, las recomendaciones sugeridas." (10)

2.3. TECNICAS DE AUDITORIA

Para que una auditoría se lleve a feliz término, indiscutiblemente el auditor tiene que ponerse en acción una vez que disponga de los elementos y condiciones para el caso. Una auditoría implica a la vez, habilidad, razonamiento reflexivo, sagacidad en la investigación y el uso de instrumentos técnicos propios de la auditoría, que hagan posible la realización del trabajo en forma satisfactoria. Estos instrumentos se llaman "Técnicas de Auditoría".

"Las técnicas de Auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público, utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para su opinión." (11)

Como el auditor necesita certeza en sus juicios, aplica varias técnicas simultáneas o sucesivamente sobre determinados hechos.

Estas técnicas han sido dictadas para el ejercicio de la Auditoría Financiera, pero también pueden aplicarse a cualquier tipo de Auditoría con las modalidades del caso.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín F-01 sobre normas y procedimientos, describe cuales son las técnicas que deben seguirse para realizar una auditoría de Estados Financieros y en su boletín No. 2 las técnicas que deben seguirse para realizar una Auditoría Administrativa, indicando lo siguiente:

TECNICAS TRADICIONALES

1. Estudio General

"Es la apreciación que el auditor hace de la fisonomía y características generales de la empresa, sus estados financieros y los elementos de ambos y de las partes importantes significativas o extraordinarias de ellos, que pueden reclamar atención especial".

"Llevando este criterio al plano operativo, se podría definir como la apreciación que el auditor hace del perfil de la empresa, de su estructura administrativa y de los métodos y sistemas de control establecidos, para el buen desarrollo de las operaciones.

"Al aplicar esta técnica en la Auditoría Administrativa, el Contador Público va a familiarizarse con la estructura organizativa, los procedimientos administrativos y contables establecidos y las operaciones que se realizan dentro de la empresa. Durante el estudio general de la organización, el auditor administrativo puede detectar posibles problemas especiales o deficiencias que puede tener implicación en el desarrollo del trabajo."

2. Análisis

"La acción de analizar implica la descomposición de un todo en sus partes, desde el punto de vista de Auditoría Financiera, este método se aplica al análisis de los saldos y al análisis de movimientos de cuentas."

Aplicándola a la Auditoría Operacional cuando se trate de análisis de Flujos, de movimientos de operaciones, etc.

"Al aplicar esta técnica en la Auditoría Administrativa cuando se analiza las etapas o fases del proceso

administrativo." Debe indicarse que este método es importante en la realización de todo trabajo de Auditoría Administrativa ya que de un buen análisis de la información, dependerá que las recomendaciones puedan ser implantadas con éxito."

3. Inspección

"La inspección considerada como técnica en Auditoría Contable o Financiera implica el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación."

Aplicando este criterio al aspecto operacional, se referiría al examen de los bienes o documentos, que amparen y controlen el desarrollo de las operaciones normales del negocio.

Aplicando esta a la Auditoría Administrativa podemos decir que es el examen de manuales de procedimientos administrativos y contables, que norman el desarrollo de las transacciones normales de la empresa.

4. Confirmación

Consiste en cerciorarse de la autenticidad de los activos, operaciones, etc., por escrito procedentes de una persona independiente de la empresa examinada. Ejemplo confirmar saldos con los clientes.

Aplicando el aspecto operacional, podría darse cuando se desea confirmar, por ejemplo, que los envíos de mercaderías a los clientes se realicen en las condiciones estipuladas en los convenios o pedidos hechos por ellos.

Aplicado a la Auditoría Administrativa, podría enviarse una solicitud de confirmación de la atención brindada por el personal de la empresa.

5. Investigación

Es la información recabada de funcionarios o empleados, a través de entrevistas, comentarios, preguntas concretas sobre asuntos contables, administrativos, estudio del control interno, pero también la búsqueda puede enderezarse sobre cuestiones operacionales.

6. Declaración

Es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las entrevistas o encuestas realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

7. Certificación

Es la obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

8. Observación

Es la técnica que el auditor utiliza para cerciorarse, cómo se desarrollan las operaciones en la práctica.

9. Cálculo

Consiste en la verificación de los cálculos matemáticos de datos contables. Ejemplo: intereses pagados o cobrados por anticipado, depreciaciones, seguros, etc.

Igualmente en la Auditoría Operacional, sirve esta técnica para evaluar, revisar y comprobar, tiempos, cantidades y cualquier aspecto que en general concierna a las operaciones.

OTRAS

El Contador Público cuenta con otras técnicas que son una ampliación de las descritas anteriormente.

1. La Flujogramación de sistemas
2. Los cuestionarios Operativos
3. Las entrevistas con el personal

A continuación se describen en forma resumida cada una de las técnicas antes mencionadas.

1. Flujogramación de sistemas

Es un instrumento que el auditor puede aplicar para presentar en forma gráfica los procedimientos administrativos, operacionales y contables que se tienen establecidos en los diferentes ciclos operativos de la empresa. La flujogramación puede mostrar en un momento determinado y en forma detallada cada uno de los pasos a realizar para llevar a cabo una operación, transacción o procedimiento.

2. Cuestionarios Operativos

Es una herramienta que el auditor frecuentemente utiliza en la realización de auditorías administrativas u operacionales, es conveniente mencionar que los cuestionarios son diferentes a los aplicados en auditorías financieras debido a que el objetivo que se persigue es diferente.

3. Entrevistas con el personal

Es otra técnica con que cuenta el auditor y consiste en efectuar pláticas con el personal involucrado en los procedimientos, con el propósito de obtener, en forma narrativa la descripción de cómo se llevan a cabo

los mismos. Esta técnica, si no es bien aplicada, podría resultar en que la información recibida podría estar equivocada y como resultado, no se diseñarían correctamente los procedimientos para verificar los puntos de control. Por lo tanto es importante planificar adecuadamente las entrevistas cuando se piensa utilizarlas para evaluar los sistemas.

COMPLEMENTARIAS

Se estiman como técnicas complementarias a todos los recursos que el auditor utilice como instrumental para sus fines de trabajo, además de las técnicas consideradas anteriormente, a las cuales se les ha dado un mayor grado de importancia. Conviene advertir que el empleo de estos instrumentos no es general, sino que hay que atender a particularidades de la empresa como calidad de controles, clases de áreas, actitudes del personal, etc.; para seleccionar aquellas que puedan responder mejor a las aspiraciones del auditor. Entre ellas están las siguientes:

1. Organigramas: Estructural, Funcional, Departamental
2. Diagramas de Procesos: Productos, Flujos, Operacionales, Formas, Procedimientos.
3. Diagramas de Tiempos y Movimientos: Hombre-Máquina.
4. Diagramas de Disposición de: Máquinas, Equipos, Oficinas, Pisos.
5. Diagramas Combinados: Hombre con Máquina, Hombre con formas.
6. Diagramas de Gráficas: Lineales, Barras, Mapas, Especiales.
7. Diagrama de manejo de formas.
8. Estudio de Tiempos: Trabajadores, Productos, Máquinas.
9. Películas de movimiento en el trabajo: Entrevistas, Observaciones, Estadística.
10. Instrucciones, Operaciones y Rutas.
11. Muestreo y Medición de Trabajo.

12. Simplificación del trabajo.
13. Investigación de Operaciones.

2.4. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

"Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante las cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión". (12)

La combinación de las distintas técnicas de auditoría aplicables al estudio de una cuenta u operación da origen a los denominados Procedimientos de Auditoría y la conjugación en la práctica de dos o más procedimientos de Auditoría deriva en Programas de Auditoría.

2.5. IDENTIFICACION CON LA ENTIDAD A AUDITAR

Al inicio de un trabajo de auditoría, no importando el tipo de Auditoría, el primer paso que debe efectuarse es tener conocimiento de la entidad que está sujeta a revisión, independientemente del área o función que vaya a ser examinada, y así poder detectar el origen, planes, condiciones y objetivos de la entidad, unidad de trabajo, área o rubros a revisar.

Para poder cumplir con esta fase, el auditor se auxilia de cuestionarios específicos, que le servirán de guía para obtener la información que necesita y lograr esta identificación.

2.6. ANALISIS DE LA FUNCION A AUDITAR

Cuando el auditor se ha "identificado" con la entidad que será objeto de una auditoría, efectuará un análisis específico de la función que vaya a auditar.

El auditor para llevar a cabo esta fase del trabajo se auxiliará de técnicas de análisis de sistemas con los que obtendrá todas las actividades de la función sujeta a auditoría, así como el personal que lo practica y con que elementos lo lleva a cabo.

2.7. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Al ejercer cualquier tipo de auditoría el aspecto más importante a considerar lo constituye el estudio y evaluación del control interno. Los métodos para estudiar y evaluar el control interno son los siguientes:

1. Método Descriptivo

Consiste en la descripción de las diferentes actividades y procedimientos utilizados por el personal en las diversas unidades administrativas que conforman la entidad, haciendo referencia a los sistemas o registros contables relacionados con esas actividades y procedimientos.

2. Método Gráfico

Es aquel que señala por medio de cuadros y gráficas el flujo de las operaciones a través de los supuestos o lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control para la ejecución de las operaciones.

3. Método de Cuestionario

Este método consiste en el empleo de cuestionarios previamente elaborados por el auditor, los cuales incluyen preguntas respecto a cómo se efectúa el manejo de las operaciones y quien tiene a su cargo las funciones.

En ninguno de los métodos señalados anteriormente

se trata con relativa profundidad, un elemento clave para la operación, administración, control y buen funcionamiento de la empresa; el elemento sin el cual éstas no existirían. Este elemento es el humano.

A continuación se presenta un cuarto método que trata con mayor énfasis al elemento humano.

4. Detección de Funciones Incompatibles

Este método consiste en detectar funciones incompatibles del personal involucrado en la operación, administración, control y marcha de la empresa.

2.8. PRUEBAS SELECTIVAS DE AUDITORIA

"La prueba selectiva en auditoría es un método mediante el cual se obtiene conclusiones sobre las características de un conjunto numeroso de partidas, mediante el examen de un grupo parcial de ellas". (13)

En auditoría la experiencia es fundamental para determinar cuántas y cuáles partidas deben integrar la muestra, o de otro modo, cuál deberá ser el alcance en la aplicación de los procedimientos.

Los resultados que proporcionen estas pruebas selectivas son muy importantes, si los resultados son satisfactorios darán seguridad, en cambio si los resultados son negativos pueden provocar una extensión del trabajo, bien ampliando la muestra o bien cambiando el enfoque, o simplemente, pueden considerarse plenamente aplicables al universo y en consecuencia, considerarse erróneo.

2.9. PAPELES DE TRABAJO

"Los papeles de trabajo son los registros llevados por el auditor independiente sobre los procedimientos

seguidos, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones a que ha llegado durante el desarrollo de un examen de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas." (14)

Contenido

Los papeles de trabajo varían de acuerdo con las circunstancias específicas de cada tipo de auditoría, y deberán incluir la documentación que demuestre que se cumplieron con las normas de auditoría.

Importancia

Representan el elemento final de las bases comunes para el ejercicio de cualquier tipo de auditoría y considerándoseles uno de los más importantes para el auditor, siempre y cuando estén documentados.

CAPITULO III

AUDITORIA INTEGRAL

"Según el diccionario Salvat, *INTEGRAL* significa que las partes entran en la composición de un todo, a distinción de las partes que se llaman esenciales, sin las que no puede subsistir una cosa."

1. DEFINICION

El Contador Público y Auditor, José Esteban Mena Muñoz a la Auditoría Integral la define así: "Es la concurrencia de la Auditoría de Estados Financieros conocida en nuestro medio como Auditoría Externa, Auditoría Interna, Auditoría Administrativa y Auditoría Operacional, en una forma coordinada y aplicada en conjunto con el propósito de llevar a mejor nivel el desenvolvimiento de todas y cada una de las actividades de una empresa comercial o industrial." (15)

2. OBJETIVOS

- 1) Mejorar los resultados en la realización de todas las funciones conocidas en una empresa.
- 2) Revisar los aspectos contables-financieros, operacionales, administrativos de la entidad sujeta a revisión en una misma asignación de auditoría.
- 3) Que exista una coordinación con el personal de la empresa de la auditoría externa y el personal de la auditoría interna.

En los capítulos anteriores se ha hecho una distinción de los objetivos, enfoque y alcance de los diver-

dos tipos de la auditoría como las siguientes: de Estados Financieros, Interna, Operacional y Administrativa.

En el presente capítulo se reúnen a los diversos tipos de auditoría, para aprovecharlas y presentar una técnica conjugada a la que se denomina "Auditoría Integral".

El Contador Público y Auditor lo que pretende al ejercer una Auditoría Integral, es que con base en los conocimientos adquiridos en los otros tipos de Auditoría, aplicar en su revisión un enfoque integral, con el interés que los resultados que se obtengan sean más amplios y ambiciosos en beneficio de la empresa o entidad a la que presta sus servicios por ende a la sociedad. Existiendo una combinación entre la auditoría externa e interna, así brindar un mejor servicio.

Todo auditor (externo, interno, operacional o administrativo) sabe y reconoce que la base en que sustenta su actuación es sobre el sistema de control interno.

3. CONTROL INTERNO

La definición del control interno es la siguiente: Comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración".
(16)

De esta definición se determinan cuatro objetivos del control interno y que se relacionan con cada tipo de auditoría y que se mencionan a continuación:

Objetivos

- a) Obtención de información financiera veraz y confiable

AUDITORIA INTERNA TRADICIONAL Y AUDITORIA EXTERNA

- b) Promoción de eficiencia en la operación del negocio.

AUDITORIA OPERACIONAL

- c) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

- d) Protección de los activos de la empresa: Resultado de la observancia de los otros tres objetivos.

En la práctica se pueden conjugar los objetivos de las auditorías, para dar un mejor servicio profesional y más completo. Surgiendo de esta forma la AUDITORIA INTEGRAL.

4. METODOLOGIA PARA LA EJECUCION DE UNA AUDITORIA INTEGRAL

No existe un camino igual, definido y perfectamente trazado que todo Contador Público debe y pueda seguir para alcanzar sus objetivos. Los cambios pueden ser varios y de distinta índole; pero el interés a prevalecer debe ser el mismo; servir a su profesión, a la sociedad en que forma parte y a su país.

Por lo que cada profesional de la contaduría pública tendrá su propia manera, modo o método de ejercerla, siempre y cuando se adopte a los preceptos jurídicos e institucionales que rigen esta importante actividad. En los párrafos siguientes se presentan la metodología sugerida para la ejecución de la auditoría integral y

que está conformada en las siguientes etapas de actividad.

1) Establecer contacto con el cliente

Se establece contacto con el cliente de la entidad en la que se solicita le sean examinados sus estados financieros, así también aspectos administrativos y aspectos operacionales, etc. En las primeras entrevistas se deberá captar cuáles son en forma precisa, los requerimientos o expectativas del cliente al solicitar la presencia del Contador Público.

El Contador Público por su parte, ofrecerá una amplia explicación del trabajo a desarrollar, solicitará el apoyo absoluto e irrestricto de las áreas contable-financiera, administrativa y operacional, a efecto de poder desarrollar su labor en el tiempo y condiciones que se establezcan por ambas partes.

Finalmente expondrá cuál será, o podrá ser el resultado final de su trabajo y las responsabilidades que contrae al emitir su dictamen; además informará que como resultado de su intervención presentará un informe donde se señalan las fallas que detectó al sistema de control interno de la entidad sujeta a su examen y sus correspondientes recomendaciones de mejoría.

2) Identificación con la entidad a auditar

El siguiente paso a su vez establecida entre ambas partes las bases en que se apoya un examen de estados financieros, así también aspectos administrativos y operacionales en una misma asignación, el Contador Público y Auditor procede con un estudio o conocimiento general de la entidad, indispensables para poder detectar el origen y el destino, así como la razón de ser del área o función sujeta a auditoría; de igual manera, se hará de los elementos que le permitirán conocer la

repercusión de esta actividad dentro del contexto integral de la misma entidad.

Para cubrir esta fase el auditor se auxiliará de cuestionarios-guías, para el seguimiento de una adecuada secuencia de acción en esta investigación inicial.

3) Análisis específico de la función que estará sujeta a auditoría, cubriendo además en esta etapa el estudio y evaluación del control interno.

Cuando el auditor se ha identificado con la entidad que será objeto de una auditoría efectuará un análisis específico de la función que vaya auditar, incluyendo un breve estudio de su control interno.

Este trabajo le permitirá formarse un marco de referencia básica para planear su actividad y solicitar al cliente los primeros requerimientos de información a examinar. En esta etapa el auditor proyectará los tiempos a ocupar en la auditoría, el número y categoría de auditores a intervenir y una estimación del costo de la auditoría al cliente.

4) Formalización de la Auditoría

Con el apoyo en el estudio e identificación practicado a la entidad a auditar, el Contador Público presentará al cliente su propuesta-contrato de servicio de auditoría donde se consignarán las condiciones de la relación; los requerimientos al cliente para poder presentar con prontitud, eficiencia y de manera satisfactoria el trabajo de auditoría; y finalmente, el costo de la auditoría. El auditor recabará la firma del cliente en la propuesta contrato de prestaciones de este tipo de servicios profesionales.

5) *Formulación del programa de trabajo de auditoría*

En esta etapa el auditor planeará y programará en tiempo y fecha las diferentes intervenciones en la entidad a auditar, así como de los auditores o ayudantes a los que se les encargarán las tareas específicas.

Para cada etapa del programa se diseñarán y decidirán los programas de auditoría que sean relativos así: Elaborar un programa para la revisión de la corrección y oportunidad de la información financiera y elaborar un programa específico para la revisión de los aspectos operacionales y administrativos.

6) *Aplicar los programas elaborados en la fase anterior.*

7) *Se combina lo que el auditor ha investigado y examinado comparándolo contra lo ideal o lo que debe ser.*

8) *Formulación discusión previa a la presentación del informe de auditoría integral.*

9) *Presentar el informe integrado a los resultados que se obtengan de la verificación de la corrección y oportunidad de la información financiera y la revisión de los aspectos operacionales y administrativos.*

10) *Dar seguimiento a las observaciones y sugerencias planteadas por el auditor externo y cerciorarse que el trabajo tuvo un resultado o beneficio positivo. El Auditor Interno deberá informar al auditor externo del seguimiento a las observaciones y sugerencias y mantener una comunicación directa para obtener un indicador de los resultados obtenidos.*

5. FUNCION DEL CONTADOR PUBLICO EN LA AUDITORIA INTEGRAL

La auditoría integral puede hacerse como extensión de la auditoría de estados financieros cuando la desarrolla el auditor externo, o como una ampliación de su labor, cuando la realiza el auditor interno, o como una revisión planeada de operaciones o funciones específicas.

Actualmente, algunas firmas de Contadores Públicos han llevado a cabo auditorías administrativas y operacionales, efectuando un trabajo conjunto con el personal de la empresa, combinándose los aspectos de independencia del personal de la auditoría externa con la experiencia interna dando como resultado una economía de tiempo y costos.

La participación del Contador Público independiente en la auditoría operacional, administrativa e integral, tiene su origen básicamente en la propia auditoría de estados financieros y en la consecuente carta de gerencia o carta de recomendaciones, cuya finalidad es el deseo de ser más útil a su cliente.

En su carácter de auditor interno, el Contador Público empezó a hacer uso de esas técnicas para satisfacer la demanda de los directivos, de su empresa en cuanto a información de mayor profundidad, objetividad y consciente de que podría aportar una serie de sugerencias tendientes a reducir costos y aumentar eficiencias de las operaciones, así también el cumplimiento de las políticas adoptadas por la gerencia-directivos.

Ciertamente no ha sido el Contador Público quien ha hecho frente a las necesidades de productividad y eficiencia, así como el cumplimiento de las políticas adoptadas por la gerencia de la empresa, sino que otros

profesionales, también han realizado esfuerzos tendientes a satisfacer estos requerimientos.

Sin embargo, el Contador Público en función de auditor externo o auditor interno, se encuentra en una situación privilegiada por el conocimiento previo que tiene en muchas ocasiones de las empresas.

El Contador Público, realiza una auditoría integral, basado fundamentalmente en sus conocimientos y experiencias como profesional; sin que exista ningún marco de referencia a nivel institucional que permita lograr uniformidad y congruencia en la prestación de sus servicios.

El auditor al ejecutar una auditoría integral cumple con las normas de ética profesional que se refieren: "la Actuación en Función del Interés Nacional que dice así: Es deber de todo profesional ejercer funciones del interés nacional, y en tal sentido contribuir al desarrollo del país y a elevar el nivel de la población." (17)

El aporte proporcionado por el auditor al efectuar una auditoría integral, como se mencionó anteriormente reduce costos, aumenta la productividad, etc. de una empresa, repercutiendo en el desarrollo del país y su nivel económico.

Lo que le permite al Contador Público y Auditor jugar un papel importante, elevando su prestigio y al mismo tiempo su nivel profesional.

CAPITULO IV

INFORME DE LA AUDITORIA INTEGRAL

1. DEFINICION

El informe es todo el documento que entrega el Contador Público y Auditor a la empresa después de terminar su trabajo de auditoría, en el cual se incluyen por lo regular, como mínimo, los estados financieros y el dictamen.

2. CLASES DE INFORMES

1) Informe de Auditoría Corto

Contiene el dictamen del auditor y los estados financieros básicos.

2) Informe Largo

Contiene el dictamen del auditor, los estados financieros básicos e información complementaria.

3) Informes Especiales

Esta clase de informe es realizado por el auditor que es contratado para emitir un informe especial para uso exclusivo de la administración o terceros en general, el examen que efectúa es sobre una parte específica o la totalidad del sistema de control interno de una empresa. Ejemplo: Auditoría Administrativa, Auditoría Operacional, Auditoría Integral, etc.

4) Informe de Observaciones y Recomendaciones (Carta a la Gerencia)

Este informe debe presentarse en todo trabajo de auditoría que se efectúe. El nombre con que se conoce este informe es la Carta a la Gerencia, es el informe que el auditor presenta a la alta Gerencia, conteniendo ideas constructivas sobre deficiencias o debilidades que observó dentro del control interno, operaciones, procedimientos durante el transcurso de su examen.

3. FACTORES PARA ELABORAR EL INFORME

Entre los factores que el auditor debe tomar en cuenta para la elaboración de su informe final están los siguientes: Objetivos, redacción, elementos del informe, seguimiento de las recomendaciones o sugerencias.

1) Objetivos

El auditor debe solicitar a su cliente al iniciar su trabajo, cuales son los objetivos precisos y claros de los que requiere, máxime cuando se trata de revisiones especiales.

2) Redacción

Toda comunicación escrita debe de estar bien redactada y máxime cuando se trata de informes preparados por un profesional.

Una buena redacción contiene los siguientes elementos: Claridad, corrección, concisión y cortesía.

a) Claridad

El auditor debe ser claro en sus aseveraciones,

evitará que estas sean mal comprendidas o mal interpretadas.

b) Corrección

Cada parte del informe deberá ser tratado correctamente. Las descripciones y observaciones que se presenten deben coincidir exactamente con los hechos observados, las sugerencias o recomendaciones deberán ser objetivas y lógicas, es conveniente indicar los beneficios que se esperan de ellos.

c) Concisión

Implica que sea concreta, concisa.

d) Cortesía:

Se refiere al tacto que debe emplear el auditor para presentar en su informe sus aseveraciones.

Ejemplo: No es lo mismo decir, el control interno es pésimo a mencionar que se detectaron algunas fallas en el control interno.

4. ELEMENTOS DEL INFORME

Los elementos básicos que debe contener un informe son los siguientes: Introducción, alcance de la revisión, limitaciones, resultados, sugerencias y conclusiones.

1) Introducción

Está dirigida al lector del informe refiriéndose, además, a los objetivos o instrucciones que se le dieron al auditor para dar marcha a su trabajo.

2) Alcance de la Revisión

Es la profundidad de las investigaciones, las áreas que han examinado y evaluado, una breve descripción de las técnicas que se emplearon, así como de los auditores o especialistas que intervinieron y el trabajo desarrollado por cada auditor.

3) Limitaciones

Durante el desarrollo de la auditoría, se le presentan al auditor situaciones que le impiden realizar su trabajo en forma formal o a su entera satisfacción, como son: Falta de cooperación del personal de la entidad o empresa auditada, registros contables sin actualizar e información poco confiable.

Al informar las limitaciones es en cierta forma una salvaguarda para el auditor.

4) Resultados

Se detallan los resultados del trabajo llevado a cabo, cuidando de dejar perfectamente claro y soportando todas y cada una de las aseveraciones que se presenten. El soporte puede manejarse por medio de anexos al informe.

5) Sugerencias

Se presentan las sugerencias que se juzguen convenientes y que estén en congruencia con los resultados reportados.

6) Conclusiones

Las conclusiones se hacen necesarias en trabajos o revisiones de tipo especial.

El criterio del auditor decidirá el mejor orden que le dará a la presentación de los elementos de su informe.

5. SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES O SUGERENCIAS

Las recomendaciones o sugerencias que son aceptadas por el lector del informe; el auditor deberá elaborar un programa de seguimiento para verificar que éstas sean llevados a la práctica.

CAPITULO V

LAS RELACIONES HUMANAS EN LA AUDITORIA INTEGRAL

1. GENERALIDADES

Las relaciones humanas son aquellas que se desarrollan de persona a persona o de persona a personas.

Las relaciones humanas existen en donde quiera que se encuentran los seres que integran la sociedad en que vivimos y las normas de conducta varían según el lugar en que se habite; y de acuerdo con los principios naturales y psicológicos, las personas actúan con el fin de obtener algo a cambio de su labor y en muchas ocasiones, sólo se limitan a esperar el reconocimiento de los demás por el trabajo realizado; la persona se sentirá satisfecha o insatisfecha según su trabajo sea reconocido como correcto o equivocado.

2. FORMAS DE ACTUAR DE LOS INDIVIDUOS

Dentro de las formas de actuar de los individuos están las siguientes:

1) Actuación Positiva

Es la que desarrolla una persona con anhelo de creación o conservación, tanto individual como colectivamente.

2) Actuación Negativa

Es la actuación que es desarrollada por una persona con el afán de perjuicio o el de formar los obstáculos para obtener un fin determinado, o bien de beneficio propio.

3. PUNTO DE VISTA PSICOLOGICO

Desde el punto de vista psicológico, la naturaleza humana tiene sus rasgos permanentes que no deben ser olvidados en las relaciones humanas.

Existen ciertas rutas que influyen en la conducta de una persona. A continuación se mencionan cinco de los más importantes.

1) Sentido personal de la DIGNIDAD

Toda persona anhela que sus derechos sean respetados por los demás. Existen emociones complejas que se conectan con la propia estimación de su ser: la búsqueda de su propia expresión, oportunidad de progreso, triunfo en sus esfuerzos y la satisfacción de lograr una buena posición en la sociedad.

2) La necesidad de la Estima de otros

Toda persona desea ser reconocida como un ser humano, que se le respete en todas las relaciones.

3) Instinto de Supervivencia

Es la seguridad que toda persona necesita de poder cubrir sus necesidades básicas como: alimentos, vestido y casa.

4) Deseo de Seguridad

Todo individuo necesita seguridad, no sólo en cuanto al presente, sino también a su futuro.

5) Instinto Social

El ser humano por naturaleza, tiende a asociarse

con aquellos que son sus iguales y a desear el desarrollo de trabajos con un fin común.

Si estos aspectos y necesidades se cubren, las personas estarán contentas, con ánimo de cooperación y serán productivas. Si por el contrario, estas necesidades no son atendidas, las personas se convertirán en morosas y negativas.

4. EL AUDITOR Y LAS RELACIONES HUMANAS

Un aspecto importante para el desarrollo de un buen trabajo de auditoría, es el que se refiere a las relaciones humanas que se establece entre el auditor y el personal de la empresa o dependencia sujeta a su revisión.

A continuación se presenta el efecto de la actuación de un auditor con relaciones humanas en actitud negativa y con relaciones humanas en actitud positiva.

1) ACTITUD NEGATIVA

Es el auditor que se presenta con una actitud de que todo lo sabe y todo lo puede, critica a todos, emite juicios sin antes contar con todos los elementos necesarios; es el que tiene limitaciones técnicas y no quiere reconocer que sus entrevistados pueden conocer más que él, por simple experiencia. Esta actitud lo lleva a tratar con dos tipos de personas como las siguientes:

- a) Personas con pocos conocimientos técnicos, poca experiencia, poca personalidad, con miedo de expresar sus ideas por temor a crear problemas que le afecten su estabilidad en el trabajo. Este grupo se doblegará a la personalidad del auditor, aceptará todo lo que se le diga, sabiendo que éste está equi-

vocado, nunca discutirá, y muchas veces dirá lo que el auditor quiere que diga.

- b) En este grupo se integran aquellas personas con una actitud de defensa, bloquean el trabajo de revisión, ocultan información, falsean datos, no aceptan sugerencias o bien le dan por su lado al auditor y al momento de presentar el auditor su informe, están preparados con argumentos suficientes para que el auditor quede mal ante los directivos.

2) ACTITUD POSITIVA

Es el que se presenta en plan de amigo, el que va a ayudar a resolver problemas, el que va a respetar: edad, condición, experiencia y posición de las personas con las que trabajará, el que será justo y objetivo en sus juicios y apreciaciones, el que reconocerá sus limitaciones técnicas porque no puede ser experto en todo. El auditor ganará el respeto y la estimación del personal con el que trabaja y su recompensa será encontrar el mejor apoyo en muchos casos, logrará que el trabajo de obtener datos, procedimientos, formas de papelería, informes, etc., se lo haga el personal auditado, así también le transmitirá un buen número de sugerencias, porque el personal de la empresa tiene la solución de muchos problemas, pero no los expresa porque no ha tenido la oportunidad para hacerlo, carece de la visión completa de la empresa, tiene miedo al cambio, o simplemente no se ha motivado para hacerlo.

5. AUDITORIA POSITIVA

Cualquier clase de auditoría puede ser positiva siempre y cuando los auditores sean positivos.

"Una forma para que los auditores puedan mejorar sus estilos es la de practicar la forma positiva de

pensar y de actuar en todas sus actividades: la adopción de un modo positivo de la vida y un enfoque optimista de la vida y el trabajo. El auditor que aspire a lograr el éxito en el mundo de hoy necesita evitar, conscientemente, el ser una persona negativa." (18)

Si el auditor desea ampliar su futuro, tiene que ser un auditor positivo y descubrir el poder de la Auditoría Positiva. Pero no se puede ser positivo únicamente en el trabajo. Hay que adquirir la disciplina de ser positivo y entusiasta en todo lo que se haga y con todas las personas con quienes se establezca una relación. El pensamiento positivo es contagioso.

Cada auditor necesita buscar y mantener un enfoque positivo hacia la vida en todas sus relaciones del espíritu, la familia y los negocios para que pueda darse cuenta del poder de la auditoría positiva en su propia carrera y para que pueda recibir sus "beneficios como persona y como profesional".

Las siguientes ideas y pensamientos han sido desarrollados por personas preocupadas por las relaciones humanas.

De la obra "Como ganar amigos e influir sobre las personas" escrito por Dale Carnegie, se entresacan los siguientes conceptos: (19)

- 1) Comience en forma amistosa
- 2) Sonría
- 3) Llame a los demás por su nombre
- 4) Hable de lo que le interesa a los demás
- 5) Sea un buen escucha
- 6) Haga que los demás se sientan importantes
- 7) Haga preguntas en lugar de dar órdenes directas
- 8) Muestre simpatía por las ideas y deseos de los demás
- 9) Procure que los demás se sientan felices al hacer lo que usted sugiere

- 10) Nunca critique, condene o se queje
- 11) De su honesta y sincera apreciación
- 12) Despierte en los demás un deseo vehemente
- 13) Tenga un sincero deseo en el bienestar de los demás

El Contador Público y Auditor Jorge Lozano Nieva, en su libro: "Auditoría Interna, su Enfoque Operacional, Administrativo y de Relaciones Humanas"; recomienda la aplicación de las siguientes normas de relaciones humanas. (20)

- 1) Si queremos cooperación, no debemos empezar con la crítica
- 2) Existe un medio para lograr que los demás hagan algo: MOTIVANDOLO
- 3) El mejor medio para salir ganando en una discusión es evitarla.
- 4) Cuando se comete una equivocación debe admitirse
- 5) Deje que los demás salven su prestigio
- 6) Procure que la crítica no cause rencor
- 7) Para obtener la cooperación necesaria, deje que la otra persona crea que la idea es de ella.
- 8) Es mejor preguntar que dar órdenes
- 9) Procure que los defectos parezcan fáciles de corregir
- 10) Muestre a las personas el beneficio que puede obtener del trabajo elaborado con su cooperación.

Bradfor Cadmus en su libro "Operational Auditing Handbook", establece las características que debe poseer el auditor en la aplicación de las relaciones humanas.

- 1) El auditor debe verse a sí mismo como un socio de las personas que audita, no como su rival.
- 2) Su objetivo es ayudarlos, no criticarlos; trabajar y consultar con ellos y analizar conjuntamente sus recomendaciones.

- 3) Su preocupación primordial es mejorar la operación de los negocios, interesándose más en que se realice esta mejora que en recibir el crédito por el éxito obtenido.
- 4) El auditor debe estar verdaderamente preocupado por los problemas de las personas, entendiendo sus puntos de vista y no interpretándolos desde un ángulo estrecho de auditoría o control interno.
- 5) Cuando el auditor conoce y comprende los problemas del personal, puede utilizar su experiencia y conocimientos para proporcionar soluciones constructivas, que ayudarán a las operaciones de la función auditada y en consecuencia de la empresa, considerándola como un todo.

El propósito de éste capítulo es motivar al auditor para que adopte en el ejercicio de su trabajo una actitud positiva y práctica, de buenas relaciones humanas; a fin de rendir un mejor servicio, de dignificar su profesión, de ser más útil y consecuentemente, obtener mayor progreso, beneficios y satisfacciones personales.

En una auditoría no es suficiente la aplicación de las técnicas y normas de auditoría, también es indispensable la aplicación de principios y normas sobre relaciones humanas.

CAPITULO VI

CASO PRACTICO

AUDITORIA INTEGRAL DE UN DEPARTAMENTO DE COMPRAS

CONCEPTO DE COMPRAS

Las compras constituyen una actividad de vital importancia en el desarrollo de una empresa comercial o industrial y consiste en proveer los elementos de comercialización o transformación en productos preparados de acuerdo a la demanda planteada por la clientela.

FUNCION DE COMPRAS

La función de un departamento de compras se encamina a obtener el artículo exacto, en cantidad, tiempo, precio y calidad, debiéndose recibir en el lugar requerido.

CONTROL INTERNO DE COMPRAS

"Comprende el plan de organización entre el sistema de contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados, que tiene por objeto obtener información segura, oportuna y confiable, así como promover la eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las políticas adoptadas por la gerencia."

PRINCIPIOS

1. Que exista una separación de funciones de adquisición, pago y registro de compras.
2. Ninguna persona que interviene en compras, debe

tener acceso a los registros contables que controlan su actividad.

3. El trabajo de empleados que intervienen en compras, será de complemento y no de revisión.
4. La función de registro de operaciones de compras será exclusivo del departamento de contabilidad.

OBJETIVOS

1. Prevenir fraudes en compras por favoritismo, confabulación, etc.
2. Localizar errores, operacionales, administrativos, contables y financieros.
3. Obtener información segura, oportuna y confiable de las compras.
4. Promover la eficiencia del personal de compras.

BASES DEL CONTROL INTERNO

1. Requisición de compras
2. Autorización de compras
3. Cotización de precios de compras
4. Orden de compras y pedidos al proveedor
5. Recepción de mercaderías y materiales
6. Revisión y autorización de facturas de compras
7. Registro de compras
8. Ajustes de compras

AUDITORIA INTEGRAL DE LA FUNCION DE COMPRAS

OBJETIVOS

1. Determinar que la información de compras que presentan los estados financieros es segura, oportuna y

confiable.

2. Evaluar que tan adecuadas y efectivas son las políticas, los procedimientos y otros medios empleados para obtener bienes y servicios al costo final, más de acuerdo con las normas de calidad y servicio.
3. Examinar las actividades que integran la operación de compras.

PROPOSITO

1. Mejorar el control interno para obtener información financiera correcta y segura.
2. Mejorar la planeación y control administrativo.
3. Mejorar los controles operativos componentes y la propia eficiencia en el desarrollo de las actividades.

PROGRAMA DE LA AUDITORIA INTEGRAL

El programa que se presenta a continuación podrá ser utilizado en cualquier Departamento de Compras, adoptándolo a las condiciones específicas existentes según el tipo y tamaño de la empresa que se trate.

Este programa consta de un Sub-programa para la verificación de la corrección y oportunidad de la información financiera y un sub-programa específico para la revisión de los aspectos operacionales y administrativos.

PROGRAMA DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

NOMBRE DE LA EMPRESA:

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO: COMPRAS

Fecha o Período que se revisa:

OBJETIVOS DEL EXAMEN:

- a) Asegurarse de que las compras que aparecen en los Estados Financieros de la empresa o dependencia representan transacciones efectivamente realizadas y que no se incluyen compras ficticias por mercaderías no recibidas.
- b) Determinar dentro del alcance del examen que todas las compras realizadas durante el ejercicio, están incluidas en los Estados Financieros, y que por lo tanto no se incluyan dentro de las compras efectuadas en el ejercicio inmediato anterior o viceversa.
- c) Determinar dentro del alcance del examen que todas las deducciones por rebajas, devoluciones, etc. se muestran en el estado de resultados, disminuyendo las compras y estas deducciones sean reales.
- d) Que el estado de resultados muestre las compras que provengan de transacciones normales dentro de las operaciones del negocio, separándolas de aquellas otras que no reúnen estas condiciones.
- e) Que para la contabilización de las compras y su presentación en los estados financieros se hayan observado principios de contabilidad generalmente aceptados.
- f) Que las compras estén aritméticamente correctas.
- g) Que la presentación de las compras en los Estados Financieros sea correcta.

PREP.		
REV.		

PROGRAMA

NOMBRE DE LA EMPRESA:

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO: COMPRAS

Fecha o Período que se revisa:

No. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	HECHO POR	OBSERVACIONES
<p>1 Revise la sección relativa del cuestionario de control interno y a base de pruebas selectivas, asegúrese que los procedimientos indicados han sido observados.</p> <p>2 Obtenga o prepare una relación mensual de las compras del ejercicio y concilie el total con los libros.</p> <p>3 Seleccione los períodos para hacer auditoría detallada y realice el siguiente trabajo:</p> <p>a. Compare las facturas con los pedidos de compras hechas a los proveedores, por lo que se refiere a cantidades de artículos y precios.</p> <p>b. Compare las facturas con los registros de recepción de mercaderías o con las tarjetas de inventarios perpetuos en el caso de que no se lleven registros de recepción.</p> <p>c. Examine que las facturas fueron aprobadas por algún funcionario autorizado antes de su pago, y debidamente canceladas en el momento de haberse pagado.</p> <p>d. Verifique las sumas del libro de compras, registros de pólizas o libro de egresos y revise el pase de sus totales al libro mayor.</p> <p>e. Verifique los cálculos y sumas de las facturas de compras y compárelas con los asientos de los libros.</p> <p>4 Revise la aplicación contable de las facturas para asegurarnos que está de acuerdo con el instructivo de contabilidad.</p> <p>5 Por un período de unos quince días antes y después de la fecha del balance, revise los cargos a compras y cerciórese que se haya hecho un corte adecuado.</p> <p>6 Por lo que se refiere a las compras que no reúnan los requisitos fiscales, anótelas en la cédula de rechazos fiscales indicando la causa del rechazo.</p> <p>7 Agregue a continuación, cualquier procedimiento adicional de auditoría que se considere necesario, en vista de las circunstancias.</p>		

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

NOMBRE DE LA EMPRESA:

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO: COMPRAS

Fecha o Período que se revisa:

PREGUNTAS	N/A	SI	NO	OBSERVA- CIONES
1. Las funciones de compras están separadas de aquellas de contabilidad, recepción de mercaderías y embarque de las mismas?				
2. Los pedidos de compras son autorizados por un funcionario responsable?				
3. Los pedidos de compras están numerados progresivamente?				
4. El departamento de contabilidad recibe directamente una copia de la orden de compra?				
5. Se verifican las facturas en el departamento de contabilidad? a) Contra las órdenes de compra? b) Contra los avisos de entrada? c) Contra los informes de inspección?				
6. Se han establecido responsabilidades para la verificación de facturas, en los aspectos de: a) Precio? b) Cálculo? c) Cargos por fletes?				
7. Se toman todas las providencias para asegurarnos de que el departamento de recepción hace un recuento de mercancías al recibirlas?				
8. El departamento de contabilidad guarda la copia del informe de recepción junto con la factura del proveedor?				
9. Hay procedimientos suficientes para asegurar que se hacen reclamaciones por todos los faltantes o artículos que se reciben deteriorados?				

PREP.		
REV.		

PROGRAMA DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA

NOMBRE DE LA EMPRESA:

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO: COMPRAS

Fecha o Período que se revisa:

OBJETIVOS DEL EXAMEN:

- a) Asegúrese de que el departamento de compras aparece en el organigrama general de la empresa y a su vez posee un organigrama específico de este departamento.
- b) Determinar dentro del alcance del examen que todas las compras realizadas durante el ejercicio, se efectuaron de acuerdo a los objetivos y políticas generales de la empresa.
- c) Determinar dentro del alcance del examen que todas las funciones desarrolladas por el departamento de compras durante el ejercicio, están definidas en cada puesto, y que los deberes y responsabilidades de cada empleado están establecidos en los manuales de organización.
- d) Determinar dentro del alcance del examen que se cumple con cada una de las etapas o factores del proceso administrativo, definidos en los manuales o documentos respectivos de la empresa.

PREP.		
REV.		

NOMBRE DE LA EMPRESA

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO: COMPRAS

CUESTIONARIO DE ORGANIZACION

PREGUNTAS	OPINION DE LA EMPRESA	COMENTARIOS
<ol style="list-style-type: none">1. Se encuentra el departamento de compras claramente definido dentro de la organización?2. De quién depende el jefe de compras?3. Están definidas las políticas y procedimientos del departamento de compras?4. Existe un manual de compras?5. Quién establece y revisa los objetivos y políticas de compras?6. Quién controla el cumplimiento de estas políticas?7. Con qué frecuencia se revisan?8. Cuáles son las limitaciones, si las hay, respecto a cantidades, importes, aprobaciones; contratos especiales, etc.? Quién los maneja?9. Los procedimientos aprobados comprenden los caminos a seguir en cuanto a desviaciones en cantidades y precios de acuerdo a los estándares?10. Existen políticas firmes que indican las decisiones a tomar cuando se compra más de lo necesario?11. Además del departamento de compras, existen otras áreas o personas que efectúan compras; quienes son y por qué causa?12. Existen conflictos con otros departamentos por la centralización de las compras?13. Realiza este departamento funciones adicionales a las de compras?		

PREP.		
REV.		

NOMBRE DE LA EMPRESA

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO: COMPRAS

CUESTIONARIO DE ANALISIS DE PUESTOS

PREGUNTAS	OPINION DE LA EMPRESA	COMENTARIOS
<p>ACTIVIDADES EN SU CONJUNTO</p> <ol style="list-style-type: none">1. Existe alguna actividad que pudiera ser eliminada totalmente, o al menos reducida?2. Existe alguna actividad que debería hacerse en el departamento de compras y no se realiza, o se está realizando indebidamente en otro departamento?3.Cuál es la actividad más importante en el departamento de compras? corresponde a ella la cantidad de tiempo que se le dedica?4. Existe duplicidad en las actividades de este departamento, con las actividades de otro departamento?5. Es lógica la distribución de tiempo entre las actividades, de acuerdo a su importancia relativa?6. Están balanceadas las cargas de trabajo entre los integrantes del departamento? <p>ACTIVIDADES SEPARADAS</p> <ol style="list-style-type: none">1. Todos los deberes de los distintos empleados son necesarios para esta actividad? Hay deberes que pudieran ser eliminados?2. Existe alguna actividad que falte para la realización de esta operación?3.Cuál de esos deberes es el que exige más tiempo? Es correcto esto, de acuerdo con su importancia?4. Existe repeticiones de una misma función por varios individuos?5. Es posible consolidar en una misma persona deberes que hoy realizan varios?6. Es posible, o conveniente, repartir entre varias personas lo que hoy hace una sola, para obtener los beneficios de la especialización?7. Existe fuga de responsabilidad en algunos puntos o duplicidad de autoridad?		

PREP.		
REV.		

PROGRAMA DE AUDITORIA OPERACIONAL

NOMBRE DE LA EMPRESA:

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO: COMPRAS

Fecha o Período que se revisa:

OBJETIVOS DEL EXAMEN:

- a) Asegurarse de que las actividades que integran la operación de compras se están realizando efectivamente de acuerdo a los métodos de trabajo, manuales de procedimientos, instructivos y formas en uso que regulan la operación de compras.
- b) Determinar todas las posibles alternativas para mejorar la operación de compras.
- c) Determinar si la empresa opera en base a presupuestos de compras; se analiza y se estudia las principales variaciones.
- d) Asegurarse que la operación de compras se realiza de acuerdo a la secuencia establecida en este departamento, para localizar aspectos susceptibles de mejorar.
- e) Determinar que existe un número suficiente de proveedores para cada artículo.
- f) Detectar las áreas en que se puede sugerir algunos procedimientos adicionales que permitan asegurarse de que las políticas establecidas se cumplen adecuadamente.

PREP.		
REV.		

NOMBRE DE LA EMPRESA

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO: COMPRAS

CUESTIONARIO DE AHORRO, SISTEMA DE INFORMACION Y DE OPERACION

PREGUNTAS	OPINION DE LA EMPRESA	COMENTARIOS
<p>AHORRO EN COMPRAS</p> <ol style="list-style-type: none">1. Se manejan lotes económicos de compras?2. Se analiza en cada compra las condiciones del mercado y los costos de transportación?3. Se obtienen las mejores ventajas financieras en cada compra?4. Se tienen reglas establecidas en cuanto a compras según las variaciones de los precios? <p>SISTEMA DE INFORMACION</p> <ol style="list-style-type: none">1. Se cuentan con confiables cédulas de producción que fijen con oportunidad las necesidades de suministro?2. Se informa de inmediato al departamento de compras de cambios en las cédulas de producción?3. Existe un confiable sistema que informe los siguientes aspectos:<ol style="list-style-type: none">a) Órdenes colocadas con proveedoresb) Órdenes colocadas por cada compradorc) Compromisos contraídosd) Tendencia de precios <p>OPERACION DE DEPARTAMENTO DE COMPRAS</p> <ol style="list-style-type: none">1. Existen casos en que una orden se divida entre varios proveedores? Causas?2. Hay evidencias de favoritismo con proveedores?3. Se cuenta con un catálogo de proveedores?4. Cuando hay cambios entre lo solicitado y lo que ofrece el proveedor, se comenta con el departamento requiriente?5. Los descuentos y rebajas que otorga el proveedor se repercuten en su facturación o por medio de notas de crédito? Cómo se controla este aspecto?		

PREP.		
REV.		

NOMBRE DE LA EMPRESA

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO:

COMPRAS

CUESTIONARIO DE AHORRO, SISTEMA DE INFORMACION Y OPERACION

PREGUNTAS	OPINION DE LA EMPRESA	COMENTARIOS
<p>6. Existe un presupuesto de compras integrado al presupuesto general y al pronóstico de caja?</p> <p>7. Conoce el personal de compras los diversos procesos y productos de la empresa?</p> <p>8. Quién contrata, maneja y controla los seguros por mercancías en tránsito?</p>		

PREP.		
REV.		

NOMBRE DE LA EMPRESA

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO:

COMPRAS

CUESTIONARIO DE PROCEDIMIENTOS Y DE OPERACION

PREGUNTAS	OPINION DE LA EMPRESA	COMENTARIOS
<p>REQUISICIONES</p> <ol style="list-style-type: none">1. Cuál es el origen de las requisiciones?2. Quiénes las aprueban?3. Cuenta el departamento de compras con instrucciones escritas indicando quienes están autorizados para aprobar requisiciones, incluyendo los tipos de materiales y los niveles en pesos?4. Incluye la requisición descripciones completas y la fecha en que se requiere recibir los materiales?5. Cuál es el porcentaje aproximado de requisiciones urgentes? Cuáles son las principales causas?6. Qué registros y archivos se lleva?7. Qué informes se preparan y con qué frecuencia? <p>PEDIDOS</p> <ol style="list-style-type: none">1. Cuántos pedidos se colocan anualmente?2. Cuál es el valor de las compras anuales?3. Conocen el consumo de los materiales que se compraron?4. Cuánto tiempo transcurre desde que reciben las requisiciones hasta que se coloca el pedido correspondiente?5. Conoce perfectamente el tiempo de entrega de todos los materiales que compran?6. Existe una lista de proveedores autorizados?7. Qué criterio siguen para aceptar un nuevo proveedor?8. Cuenta con especificaciones y descripciones completas y precisas de los materiales que compran?9. Obtienen varias cotizaciones antes de colocar un pedido?10. Qué sistema usa para obtenerlas y registrarlas?11. Cuál es el porcentaje aproximado de pedidos urgentes?		

PREP.		
REV.		

NOMBRE DE LA EMPRESA

AREA O DEPARTAMENTO AUDITADO:

COMPRAS

CUESTIONARIO DE PROCEDIMIENTOS Y DE OPERACION

PREGUNTAS	OPINION DE LA EMPRESA	COMENTARIOS
<p>12. Se realizan algunas compras sin emplear las formas de pedido? Cuáles y con qué criterio?</p> <p>13. Se dan anticipos a los proveedores? Con qué criterio?</p> <p>14. Cuáles son las principales causas de retraso en la entrega de materiales?</p> <p>15. Se califica el servicio rendido por las diferentes proveedores?</p> <p>16. Se informa a los departamentos solicitantes en los casos de retraso en la entrega? Cómo y con qué frecuencia?</p> <p>17. Qué sistema se sigue cuando tiene que modificarse o cancelarse un pedido ya colocado?</p> <p>18. Qué registros y archivos se llevan?</p> <p>19. Qué informes se preparan y con qué frecuencia?</p>		
<p>RECEPCION DE MATERIALES</p> <p>1. Dispone el almacén de una copia de los pedidos para verificar recepciones correspondientes?</p> <p>2. Existe tolerancia sobre el exceso de materiales que pueden recibirse, respecto a las cantidades pactadas en los pedidos correspondientes? Cuáles son esas tolerancias?</p> <p>3. Se elabora un informe de materiales recibidos contra cada recepción de materiales?</p> <p>4. Se recibe oportunamente una copia de este informe en el departamento de compras?</p> <p>5. Se verifica la calidad de los materiales?</p> <p>6. A quién corresponde esta función?</p> <p>7. Cómo dejan huellas de la misma?</p> <p>8. Qué registros y archivos se llevan?</p> <p>9. Qué informes se preparan y con qué frecuencia?</p>		

PREP.		
REV.		

EJEMPLO DE UNA CEDULA DE OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES

ASPECTO FINANCIERO

- 1.- Se comprobó que la empresa no acostumbra a comparar saldos del libro mayor de la cuenta "Compras" con la suma total de los documentos que integran esta cuenta, así como tampoco con los registros auxiliares.

En el transcurso de la auditoría se encontró una diferencia de más en el libro mayor, por la cantidad de Q.6,000.00, que es un saldo que se canceló a los proveedores de más.

Se sugiere que la empresa, en forma inmediata proceda a hacer una integración de los saldos de todo lo que compra y su respectivo detalle, y comparar como mínimo una vez al mes la integración con el saldo del mayor, con el objeto de poder corregir a tiempo cualquier diferencia que pudiera surgir.

- 2.- El instructivo de contabilidad no es lo suficientemente claro, con respecto a la aplicación contable de las facturas de compras, ocasionando confusión, además la persona responsable de dicha función no ha sido instruida.

Se sugiere para un buen control efectivo de los bienes de la empresa que el instructivo de contabilidad sea modificado en su redacción y analizado cuidadosamente, así también las personas involucradas en su aplicación sean instruidas adecuadamente.

- 3.- Se comprobó que se efectuaron compras ficticias por un valor de Q.9,000.00, no recibieron los materiales por dicho valor, y fueron canceladas, estable-

ciéndose que el sub-jefe de compras, el encargado de la recepción y el cajero estaban en combinación.

Se sugiere que se investigue a fondo el porqué de esta situación descrita, en la que está involucrado el sub-jefe de compras, el encargado de la recepción y el cajero, y que la gerencia estime lo que considere más conveniente de acuerdo a los intereses de la empresa, así se recomienda un control contable sobre las compras efectivamente recibidas, en cada período de pago, mediante un informe de recepción de mercaderías, pedidos y pagos, el pago deberá llevar el Vo. Bo. del Auditor Interno para mayor seguridad.

ASPECTO ADMINISTRATIVO

- 1.- Se comprobó que los objetivos, estrategias y políticas están definidas solamente a nivel general; por comunicación inadecuada no son dados a conocer a los miembros del departamento de compras, que aunque participan en su aplicación desconocen el fin que se pretende alcanzar, estableciéndose empíricamente y con fines particulares.

Se sugiere que los objetivos, estrategias y políticas sean dadas a conocer al personal del departamento de compras en forma precisa, y oportuna para permitir que el alcance a los objetivos se realice satisfactoriamente.

- 2.- Se observó la inexistencia de un documento que oriente las acciones a seguir, la programación se realiza en forma particularizada, tomando como base el volumen de trabajo a realizar.

Se sugiere establecer por escrito la programación de actividades que se ejecutan, en el departamento

de compras, revisándola periódicamente a fin de que sea la más exacta posible.

- 3.- Se observó que no existe una delimitación apropiada de las funciones asignadas a los puestos de trabajo.

Se sugiere que se formule un documento que establezca la delimitación apropiada de las funciones asignadas a cada uno de los puestos de trabajo para facilitar la consecución de los objetivos.

- 4.- Los procedimientos que se siguen en cada departamento no están plasmados en un documento alguno que oriente la consecución de pasos, estableciéndose empíricamente y mediante la experiencia.

Se sugiere que se ponga en vigor un manual de organización, normas y procedimientos que sea elaborado para facilitar las actividades del departamento de compras.

- 5.- Las funciones administrativas de reclutamiento y selección de personal están a cargo del departamento de personal, no teniendo oportunidad el departamento de compras, de definir el perfil ideal que debe poseer el candidato a ocupar un puesto en la misma de acuerdo a las funciones que se realizan.

Se sugiere que el departamento de personal tome en cuenta al departamento de compras para definir el perfil deseado del candidato a ocupar un puesto en este departamento.

- 6.- Se observó que no existe algún instrumento técnico-administrativo que oriente el proceso de inducción, realizándose éste con deficiencia, afectando el principio de integración.

Se sugiere que el proceso de inducción se realice

técnicamente para que el nuevo elemento pueda adaptarse apropiadamente a su medio de trabajo.

- 7.- Los empleados del departamento de compras no tienen oportunidad de participar en programas de capacitación y desarrollo puesto que no existe una dependencia específica que se encargue de ayudar a que las tareas se ejecuten de manera satisfactoria.

Se sugiere que el personal del departamento de compras sea capacitado y adiestrado periódicamente para que el desarrollo administrativo se realice con mayor grado de eficiencia.

- 8.- El encargado del departamento de compras posee fuente legítima de poder, existiendo reconocimiento del personal subalterno hacia su inmediato superior; sin embargo se requiere de capacitación gerencial para guiar adecuadamente las actividades de la misma.

Se sugiere que el encargado del departamento de compras reciba capacitación gerencial para que guíe de mejor manera las actividades de las mismas.

- 9.- Se observó que la comunicación entre los miembros del departamento de compras, no es el más apropiado por falta de una buena organización en las tareas que se realizan a diario.

Se sugiere que se planifiquen reuniones de trabajo con más frecuencia a fin de reorganizar el trabajo y que la información se envíe y se reciba oportunamente.

- 10.- La falta de comunicación permite que la supervisión no se realice de manera técnica, provocando que las correcciones sean inoportunas.

Se sugiere que el encargado del departamento de compras coordine eficientemente sus actividades para que la supervisión se cumpla satisfactoriamente.

ASPECTO OPERACIONAL

- 1.- En el desarrollo de la revisión sobre el control de compras, se observó que el departamento de compras carece actualmente de la debida información sobre los proveedores o fabricantes de los artículos que se compran, así como también del registro para el control de las alternativas de abastecimiento de algún artículo (archivos de proveedores).

Esta situación da como resultado que los directivos de la empresa no tenga los suficientes elementos de juicio para la toma de decisiones a este respecto, tales como poder aumentar o reducir sus compras, etc.

Considerando que sería muy conveniente para la empresa y adicionalmente al estado de resultados que regularmente formula el departamento de contabilidad por cifras totales, se incluya también con cierta periodicidad que podría ser bimestral o trimestral, un informe de los proveedores que abastece a la empresa y los artículos que se compran a cada uno y establecer un archivo exclusivamente de los proveedores y sus distintas alternativas.

Lo anterior podría proporcionar a la empresa las siguientes ventajas:

- a) Se podría conocer con toda oportunidad a los proveedores.
- b) Con el establecimiento y actualización del archivo de proveedores se tendría una información

más completa de las alternativas de abastecimiento de los artículos, en cuanto a precio y condiciones de compra que se requieren en forma repetitiva en la empresa y mantener una información histórica.

- c) Se podrá ejercer un control más adecuado sobre las compras.
- d) Se facilitará la toma de decisiones a este respecto por parte de los directivos de la empresa.

COMENTARIO

Con fecha 12.03.91 el C. P. Fernando Maldonado dio instrucciones al departamento de compras para que al cierre del ejercicio se formule el informe mencionado y también para que a partir de esa fecha se elabore en forma trimestral.

- 2.- Durante el desarrollo de la revisión del procedimiento del control de compras se observó, que la empresa no utiliza un sistema que le permita controlar adecuadamente el nivel de compras, dado que los diversos funcionarios relacionados con el manejo de las mismas actúan empíricamente y con un enfoque estrictamente unilateral para el área a que pertenecen (inventario, ventas, producción, etc.), porque en numerosas ocasiones no hay una relación directa entre el volumen y clase de las mercaderías compradas y/o almacenadas, con las requeridas para satisfacer la demanda de los clientes, lo que en el ejercicio de 1,990, ocasionó una sobreinversión en este rubro de Q.63,350.00 con costo estimado de mantenimiento (costo de almacenaje y capital u oportunidad), por Q.6,335.00, como puede apreciarse en los comentarios posteriores.

MOVIMIENTO DEL ALMACEN

PRO- DUCTO	EXIST. 31.12.89	COMPRAS DE 1990	TOTAL	VENTAS DE 1990	DIFERENCIAS UNIDADES	VALORES
A	20,000	17,500	37,500	9,000	28,500	Q.40,000.00
B	7,000	4,750	11,750	3,750	8,000	" 25,000.00
C	16,500	12,750	29,250	14,000	15,250	" 37,300.00
TOTALES	43,500	35,000	78,500	26,750	51,750	Q102,300.00

Las ventas totales aumentaron del ejercicio 1,989 al de 1,990 en solo 7%, las compras totales por el contrario, se incrementaron en un 16% como se puede observar a continuación.

ANALISIS COMPARATIVO DE COMPRAS Y VENTAS POR LOS EJERCICIOS DE 1,990 y 1,989

PRODUCTO	VENTAS		AUMENTO		COMPRAS		AUMENTO	
	1,990	1,989	CANTIDAD	%	1,990	1,989	CANTID.	%
A	9,000	6,150	2,850	46	17,500	15,500	2,000	12
B	3,750	3,600	150	4	4,750	4,250	500	11
C	14,000	15,250	(1,250)	(9)	12,750	10,250	2,500	24
TOTALES	26,750	25,000	1,750	7	35,000	30,000	5,000	16

- a) Como se puede observar en el caso de los productos A, B y C, las existencias que se tenían en el almacén al 31 de diciembre de 1,989 por 43,500 unidades, eran suficientes para haber satisfecho la demanda de clientes del ejercicio de 1,990 por 26,750, dando todavía un margen de 16,750 para cubrir un posible aumento en las mismas; situación que pudo haberse previsto de existir una mayor comunicación entre los diversos departamentos operativos y financieros relacionados con el control de compras y de existencias.
- b) El departamento de compras informó que no hubo una razón especial para la adquisición de esas

35,000 unidades (como sería anticiparse a un posible aumento en los precios de compra de los artículos, o aprovechar un descuento o un precio oferta de los mismos), se puede considerar que esa adquisición fue un exceso de las necesidades reales del almacén, lo que originó la siguiente sobreinversión en este rubro:

PRODUCTO	UNIDADES	VALOR
A	17,500	Q. 25,000.00
B	4,750	" 10,350.00
C	12,750	" 28,000.00
TOTALES	<u>35,000</u>	<u>Q. 63,350.00</u>

Porcentaje estimado de costo de mantenimiento: 10%

Costo estimado de mantenimiento Q. 6,335.00

En vista de lo antes mencionado, se considera conveniente, se lleven a cabo a la mayor brevedad posible los siguientes aspectos:

- 1) Se establezca una mayor coordinación entre los diversos departamentos de las áreas operativas y financieras de la empresa.
- 2) Se implante un sistema de control de compras e inventarios, que permita determinar el nivel adecuado de existencias para satisfacer la demanda de los clientes, evitando con ello costos innecesarios, y en esa forma sea posible resolver eficientemente los siguientes problemas: Que cantidad debe incluir la orden de compra o de manufactura, cuando ordenar, etc.
 - a) Para determinar la cantidad adecuada a ordenar o más económica a ordenar se puede obtener con el uso de la fórmula del lote económico de compra

que es la siguiente:

$$\text{Fórmula } L.E. = \sqrt{\frac{2 \cdot D \cdot C_p}{T \cdot C_a}}$$

SIMBOLOGIA:

LE = Lote Económico

2 = Es un inventario promedio en el ciclo
(Is. + L)

D = Cantidad de Productos Demandada

T = Tiempo de Producción o Servicio (Regularmente un año)

L = Tamaño del Pedido o Lote

C_p = Costo del Pedido o Costo de Preparación

C_a = Costo del Almacenamiento (de cada unidad por mes o año)

Ejemplo: Con los datos que a continuación se presentan, se determina el lote económico de compra. La empresa vende durante el año del producto C 14,000 unidades, el costo de efectuar cada pedido es de Q.320.00 y el costo de almacenaje de cada unidad es de Q.10.00 por año:

Sustituyendo los datos en la fórmula se presenta así:

$$L.E. = \sqrt{\frac{2 \times 14,000 \times 320}{1 \times 10}} = \sqrt{\frac{8960000}{10}} =$$

946.57 Unidades Aproximadamente = 947 Unidades

- b) Para determinar el Número de lotes en el año, puede obtenerse con el uso de la fórmula siguiente:

$$\text{Fórmula } \#LE = \frac{D}{L} = \frac{14,000}{947} = 14.78 = 15 \text{ Lotes al año}$$

c) Para determinar la frecuencia de los lotes, puede obtenerse con el uso de la fórmula siguiente:

$$\text{Fórmula: } F = \frac{\text{Tiempo}}{\#L} = \frac{365}{15} = 24 = \text{cada 24 días}$$

También se hace necesario estimar el inventario de seguridad mínimo que debe existir con el fin de satisfacer cualquier demanda; existen varios métodos pero el más sencillo y utilizado es el siguiente:

Primero deberá tenerse un conocimiento exacto de cuantos días exactamente transcurren desde que se hace el pedido y éste ingresa a la bodega de la empresa, supongamos que en el ejemplo anterior se sabe con exactitud que transcurren 30 días, entonces el Inventario de Seguridad será:

Fórmula:

$$I_s = \frac{\text{Demanda Anual}}{365} \times \text{Tiempo de pedido}$$

$$I_s = \frac{14,000}{365} \times 30 = 1151$$

Entonces el Control de Inventario de Seguridad es como sigue: cuando el número de unidades en inventario disminuya a 1,151, haga un pedido por 947 unidades más.

El implantar las recomendaciones anteriores, podría producirse las siguientes ventajas:

- a) Se podría evitar el que se tenga una sobreinversión en este rubro, con lo que sería factible obtener un mejor aprovechamiento de los recursos financieros de la empresa.
- b) Se podría evitar un costo de mantenimiento innecesario de compras, lo que facilitaría que se pudiera

contar a su vez con un precio de venta más competitivo en el mercado.

- c) Se podría facilitar la determinación del nivel adecuado de compras, para satisfacer la demanda de clientes.
- d) Se podría ejercer un control más eficiente sobre las compras de la empresa.

CONCLUSIONES

- 1.- La Auditoría Integral tiene por objeto hacer un examen de los aspectos contables, financieros, operacionales y administrativos de la entidad sujeta a revisión en una misma asignación de Auditoría.
- 2.- La Auditoría Integral surge del deseo e interés del auditor, por hacer más útil su intervención; extendiendo su examen habitual, para darse una idea de la eficiencia de las operaciones y estimular el cumplimiento de las políticas adoptadas por la Gerencia.
- 3.- La Auditoría Integral puede hacerse como una extensión de la Auditoría de Estados Financieros, cuando la desarrolla el auditor externo, o como una ampliación de su labor, cuando la realiza el auditor interno, o como una revisión planeada de operaciones o funciones específicas.
- 4.- La Auditoría Interna a cargo de un Contador Público y Auditor aplicada en forma continua, facilita la auditoría que practica la Auditoría Externa al final del ejercicio, puesto que la Auditoría Interna es un acto de avalúo de las operaciones contables, financieras, administrativas y operacionales, como base de un servicio constructivo y protector para la Gerencia.
- 5.- Como complemento de las auditorías: Administrativa, Operacional e Interna; y como una garantía principalmente para los inversionistas y acreedores de un negocio, se debe contar con los servicios profesionales de un Contador Público y Auditor

o de una firma de Contadores Públicos nacionales de capacidad y competencia profesional reconocidas, que ofrezcan una opinión imparcial y experta sobre los estados financieros presentados por la Gerencia.

6.- La aplicación de las auditorías Administrativa, Operacional, Interna y Externa son necesarias en un negocio, sin que la concurrencia de las cuatro signifique duplicidad en la evaluación, fiscalización, verificación, comprobaciones y demás análisis que les sean propias a cada una en el desempeño de su intervención, sin embargo, para que llenen su cometido y lleguen a su objetivo final deberán funcionar en forma coordinada. O sea que si su funcionamiento es adecuado, será realmente una Auditoría Integral.

7.- La Auditoría Integral se realiza de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, además se aplicará un aspecto importante, clave para el desarrollo de un buen trabajo de Auditoría y es el relativo a las relaciones humanas que se establecen entre el auditor y el personal de operación de la empresa o dependencia sujeta a revisión.

RECOMENDACIONES

- 1.- El Contador Público y Auditor, es el profesional más indicado para ejecutar una Auditoría Integral, necesitando para ello de una preparación y experiencia adicional, y de una actitud mental semejante a la del hombre de negocios, para juzgar la eficiencia de las operaciones, el cumplimiento de las políticas establecidas y la situación financiera de la empresa.
- 2.- Todo Contador Público y Auditor, antes de aceptar una designación para ejecutar una Auditoría Integral, debe precisar si tiene los conocimientos y la experiencia que requiere el caso particular.
- 3.- Que por la naturaleza de la Auditoría Integral, el Contador Público y Auditor en ocasiones trabajará en coordinación con especialistas de otras disciplinas; en estos casos, deberá tener la suficiente capacidad para supervisar su labor y poder aceptar la responsabilidad correspondiente, que tiene la obligación de cerciorarse de la capacidad y experiencia de sus colaboradores y ejercitar una adecuada supervisión; deberá obtener evidencia suficiente para respaldar sus opiniones.
- 4.- El Contador Público y Auditor, además de poseer los conocimientos técnicos relativos a la auditoría, deberá de mantener una actitud y un enfoque positivo hacia la vida, siendo este la clave del éxito en cualquier terreno. De ser posible, el vivir positivamente es una clave aun mayor para el éxito de la Auditoría que en cualquier otra profesión. Pero no se puede ser positivo únicamente en el trabajo. Hay que disciplinarse a uno mismo para

ser positivo y entusiasta sobre todo lo que uno haga y todas las personas con quienes se establezca contacto. El pensamiento positivo es contagioso.

- 5.- Que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, se pronuncie sobre las normas de Auditoría Administrativa, Operacional, Interna y la Auditoría Integral, constituyendo temas relevantes que afectan tanto al Auditor Interno como el trabajo profesional del Auditor Independiente.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) Guía Técnica sobre el Dictamen de Estados Financieros, Aurelio Fernández Díaz, 1984.
- (2) Lozano Nieva, Auditoría Interna, Su Enfoque Operacional, Administrativo y de Relaciones Humanas, 1,973.
- (3) William P. Leonard. The Management Aud. Página 35. 1,973. Está tomado de S. Cervantes Abreu, Dinámica de la Auditoría Administrativa.
- (4) Fernández Arena, José A., La Auditoría Administrativa. Editorial Jus. 1,969.
- (5) Boletín No. 1 Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores.
- (6) Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No. 1. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
- (7) Normas de Auditoría No. 1. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
- (8) Boletín Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, Instituto Mexicano de Auditoría Interna.
- (9) Normas de Auditoría, Instituto Americano de Contadores Públicos. 1,974.
- (10) Memorias de la XIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, celebrada en Panamá en Septiembre de 1,979.
- (11) Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín F-01, Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores.
- (12) IBIDEM.

- (13) Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín F-02, Pág. 84. Décimo sexta edición. Editorial IMCP. México. 1,984. Tomado del libro de Santillana Gonzáles, Conoce las Auditorías.
- (14) Normas de Auditoría No. 2, Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos.
- (15) Mena Muñoz, José Esteban, Tesis. C. P. y A. La Auditoría Integral de Tiendas por Departamentos.
- (16) Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín E-02, Pág. 42. I.M.C.P. México, 1,984. Tomado del libro, Santillana González, Conoce las Auditoría.
- (17) Normas de Etica, Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. 1,990.
- (18) Wesberry, Jim. El Tremendo Potencial de la Auditoría Positiva. Boletín Interamericano de la Asociación Interamericana de Contabilidad. Julio 1,990.
- (19) Dale Carnegie, Como Ganar Amigos e Influir sobre las personas. Editorial Sudamericano. Buenos Aires. Sexagésima Tercera Edición. 1,980.
- (20) Lozano Nieva, Jorge. Auditoría Interna, Su Enfoque Operacional, Administrativo y de Relaciones Humanas. Ecasa. Segunda Edición. 1,973.

BIBLIOGRAFIA

- 1) Brink y Witt. Auditoría Interna Moderna. Evaluación de Operaciones y Controles. ECASA. Cuarta Edición 1,982. México.
- 2) Sánchez Alarcón, Francisco Javier. Programas de Auditoría. Ecasa. Segunda Edición. 1,971. México.
- 3) Cervantes Abreu, Salvador. Dinámica de la Auditoría Administrativa. ECASA. Segunda Edición 1,986. México.
- 4) Santillana González, Juan Ramón. Auditoría Interna Integral. ECASA. Tercera Edición 1,983. México.
- 5) Tapia Ayala, Francisco. Auditoría Operacional. ECASA. Primera Edición. 1,985. México.
- 6) Fundamentos de Control Interno. Perdomo Moreno, Abraham. ECASA. Segunda Edición. 1,984. México.
- 7) Lozano Nieva, Jorge. Auditoría Interna. Su Enfoque Operacional, Administrativo y de Relaciones Humanas. Segunda Edición 1,973. México.
- 8) Dale Carnegie. Como Ganar Amigos e Influir sobre las Personas. Editorial Sudamericano. Buenos Aires. Sexagésima Tercera Edición. 1,980.
- 9) Santillana González, Juan Ramón. Conoce las Auditorías. ECASA. Tercera Edición. 1,989. México.
- 10) Mendevil Escalante. Elementos de la Auditoría. ECASA. México.
- 11) Sánchez Alarcón. Programas de Auditoría. ECASA. Segunda Edición. 1,971. México.
- 12) González Irigoyen, Rómulo. Como Hacer una Tesis de Contador Público. Editorial Banca y Comercio, S. A. México D. F. Primera Edición. 1,964.

- 13) Mena Muñoz, José Esteban. Tesis "Auditoría Integral para Tienda de Departamentos". Guatemala, Febrero de 1,974.
- 14) Normas de Etica para los Graduados en Contaduría Pública y Auditoría. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Guatemala, octubre de 1,990.
- 15) Pronunciamiento de Contabilidad Financiera No. 1. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
- 16) Normas de Auditoría No. 1 y No. 2. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.