

Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

AUDITORIA OPERACIONAL EN LA EMPRESA

Seminario de Investigación Contable

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a n :

TOMAS JAVIER Y PEREZ

FIDEL ESPINOSA ERIES

Director del Seminario: C. P. ENRIQUE PEREZ COLIN

1 9 8 3



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

" LA AUDITORIA OPERACIONAL EN LA EMPRESA "

=====

INTRODUCCION

Capítulo I

Generalidades

A) Concepto de Auditoría	1
B) Diferentes Tipos de Auditoría	3
C) Necesidades de la Auditoría	9
D) Proceso Administrativo	9

Capítulo II

Control Interno

A) Origen y Antecedentes	16
B) Concepto de Control Interno	17
C) Estudio y Evaluación del Control Interno	19
D) Objetivos del Control Interno	25
E) Necesidades de Revisar el Control Interno	28

Capítulo III

Auditoría Operacional

A) Antecedentes	30
B) Concepto	35
C) Objeto	37
D) Características	39
E) Importancia	41
F) Ventajas	48
G) Diferencias entre Auditoría de Estados Financieros y Auditoría Operacional.	49
H) Diferencias entre Auditoría Operacional y Auditoría Administrativa.	51

Capítulo IV

La Auditoría Operacional su Desarrollo y Aplicación.	52
A) Exámen	57
B) El Control Interno y la Auditoría Operacional.	59
C) Formas de Revisar el Control Interno dentro de una Auditoría Operacional.	62
D) Programas de Trabajo	63
E) Métodos de Aplicación	65
F) Formas de Presentación	66
G) Obtención y Evaluación del Informe Final	68
H) Importancia	70
I) Contenido	72
J) Presentación	75
Conclusiones	77
Bibliografía	

I N T R O D U C I O N

En el presente, las técnicas y controles en que se basa la actividad de las empresas modernas han crecido en cuanto a su cantidad y complejidad. La necesidad de competencia motiva la llegada de mayores y mejores herramientas de trabajo para una efectiva administración, de tal forma, se crea la necesidad de mantener una función de auditoría que suministre a la gerencia de un mejor control en las operaciones de la empresa y como resultado de tal complejidad de funciones, la gerencia se ve forzada a delegar su confianza en sistemas de control interno establecido, de los cuales la auditoría operacional forma parte importante de esa estructura, proyectando su principal actividad a la obtención de resultados. En muchas compañías, la auditoría ha ido más allá de la certificación de los activos para abarcar también la medición del empleo de recursos y el progreso hacia los objetivos corporativos. La auditoría operacional como una fuente de información adicional, permite a la empresa un conocimiento de sí sus propósitos se llevan a cabo con eficiencia y eficacia necesarios. Es una auditoría cuya materia son las operaciones, y por eso la denominamos así; es únicamente un instrumento de recolección de hechos para ayudar a la empresa a evaluar diversos desempeños, y determinar en que áreas deben efectuarse investigaciones adicionales para lograr avances. Al mar-

gen de sus demás significados, la auditoría de operaciones quiere decir sobre todo evaluación sistematizada de ejecución o desempeño. Como se verá en breve, la auditoría de operaciones no es un instrumento de precisión.

La estructura de este trabajo está comprendido de la siguiente forma :

En el primer capítulo se ofrecen las generalidades de la auditoría, siendo necesario mencionar las distintas formas de practicarla, porque la mayoría de los expertos en la materia adoptan una forma específica de abordarla, esto nos conduce a considerar las similitudes y diferencias de las principales formas de llevar a cabo la materia.

En el capítulo segundo y a efecto de cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptados, se lleva a cabo el estudio y evaluación del control interno, como base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que se da a los procedimientos de auditoría. El estudio del control interno tiene por objeto conocer como fue elaborado no solamente en los planes de la dirección, sino en la ejecución real de las operaciones cotidianas.

En el tercer capítulo, en forma general se menciona que la auditoría operacional es una herramienta que, a través del análisis de las funciones que lleva a cabo un área o departamento de la empresa, permite sugerir a la administración la forma de

llevar a cabo las operaciones encomendadas a fin de incrementar la eficiencia operativa.

En el cuarto capítulo se muestra el desarrollo y aplicación de la auditoría operacional. En forma estricta no es posible -- darle una metodología, orden jerarquizado y clasificado, pues -- en la práctica se atacan simultáneamente varios aspectos. En -- realidad, en cada caso los procedimientos deben ser determina-- dos principalmente por los objetivos y las circunstancias parti-- culares de la empresa y por el criterio, conocimientos y expe-- riencia del auditor. No obstante, se considera necesario enun-- ciar algunos aspectos de carácter general que orienten la labor del auditor operacional.

Se pone de manifiesto este trabajo, esperando que los Hono-- rables Miembros del Jurado, lo encuentren como una aportación -- dentro del inmenso campo de la auditoría.

Capítulo I

GENERALIDADES

A) CONCEPTO DE AUDITORIA

Cuando el contador público es llamado a examinar los estados financieros preparados por una empresa, el objetivo final de su actuación profesional será el de emitir un dictamen en el que haga constar que dichos estados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior. Para estar en condiciones de emitir el dictamen de una manera objetiva y con características profesionales, el contador público independiente necesita obtener una serie de conocimientos e informaciones sobre los propios estados financieros y sobre a la empresa a que se refieren; dicho dictamen no puede emitirse sin que el contador público independiente haya obtenido con certeza razonable la convicción de :

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- Los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
- Que los métodos usados son conformes con los principios

de contabilidad que la profesión acepta generalmente y que estos principios han sido aplicados consistentemente.

Lo anterior va encaminado para que de una manera global -- pueda describir paso a paso lo que es la auditoría :

1.- Hay un trabajo de auditoría que tiene como finalidad -- inmediata suministrar al propio auditor elementos de juicio suficientes para fundar de una manera objetiva y profesional la -- opinión que va a emitir sobre los estados financieros sometidos a su examen.

2.- Se llaman técnicas de auditoría a los recursos parti-- culares de investigación que el auditor usa para obtener la in-- formación que necesita y para comprobar la información que ---- otros le han suministrado ó el mismo ha obtenido.

3.- Se llama procedimientos de auditoría al conjunto de -- técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativos a los estados financieros examinados y mediante las cuales el contador público tiene las bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a su examen.

4.- Se llama extensión o alcance de los procedimientos de auditoría a la relación que existe entre un número de partidas individuales de las que forman una partida global a las que se aplican los procedimientos de auditoría establecidos, y el núme-- ro de partidas individuales que forman la correspondiente parti--

da global.

5.- Se llama oportunidad de los procedimientos de auditoría a la época en que deban aplicarse determinados procedimientos a determinadas partidas concretas.

6.- Se llaman papeles de trabajo al conjunto de cédulas y documentos en los que el auditor registra los datos e informaciones obtenidas en su examen, los resultados de las pruebas -- realizadas y en caso necesario, la descripción de las mismas -- pruebas.

7.- Los documentos en que el contador público informa de -- los resultados de su examen se denomina por la extensión del -- mismo : Dictamén e Informe.

8.- Se llaman salvedades a las excepciones particulares -- que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamén normal.

Una vez que se han citado los puntos anteriores, considera mos que la auditoría es : Una técnica intelectual basada en la contabilidad que tiene por objeto el exámen objetivo de los estados financieros, revisando, analizando y evaluando las operaciones realizadas.

B) DIFERENTES TIPOS DE AUDITORIA

Es indispensable que se haga un análisis de los diferentes tipos de auditoría que existen :

Auditoría de Estados Financieros.- El primer Simposium -- de Auditoría Interna (Operacional), definen a la auditoría financiera de la siguiente forma : " Que básicamente consiste en la revisión de los estados financieros de una empresa, se hace de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y que por lo tanto incluye aquellas pruebas sobre los registros de -- contabilidad y otros procedimientos de auditoría que se consideren necesarios en vista de las circunstancias con el objeto de que el auditor esté en condiciones de emitir una opinión sobre si los estados financieros de la empresa de que se trata, muestran razonablemente su situación financiera y los resultados de sus operaciones por el periodo señalado en los mismos, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases uniformes, en relación a las del año -- anterior. "

Roy A. Lindberg y Theodore Cohn en su obra Auditoría de -- Operaciones definen a la auditoría financiera de la siguiente -- forma : " Como una revisión exploratoria y crítica, realizada -- por un contador público independiente, de los controles subya-- centes y los registros de contabilidad de una empresa comercial cuya conclusión es un dictamén acerca de la corrección de los -- estados financieros de la empresa. "

Podemos decir que la auditoría financiera se encarga de la revisión de registros, libros, bienes y transacciones de una em

presa realizada por un Lic. en Contaduría de acuerdo con normas y procedimientos de auditoría, y así fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de las cifras que presentan los estados financieros de la empresa a una fecha y por un periodo determinado. El objetivo de esta auditoría es tener información suficiente y competente sobre la cual fundamentar su opinión.

Auditoría con Fines Fiscales.- Particularmente no existe una definición específica sobre este tipo de auditoría ya que es una prolongación de la auditoría financiera la cual se toma como base para determinar si una empresa ha dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales, y determinar la base para los cálculos de los impuestos si son correctos; y el hecho de emitir un dictamen sobre los estados financieros de una empresa implica haber hecho una revisión del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que de no ser así esto podría dar lugar a una nota en los estados financieros o bien, a una salvedad al dictamen de los mismos.

Auditoría Detallada.- La auditoría detallada o analítica, no encuentra límites en su acción y para conceptuarla basta afirmar que abarca el examen de todas las transacciones, deteniéndose por lo tanto en todos los documentos, en todas las cuentas y en todos los valores físicamente verificables. Para el cumplimiento de sus finalidades apela a los documentos que

se encuentran en la empresa y también fuera de ella, en su --- práctica verifica la exactitud matemática de los cálculos de -- las notas, facturas, hojas, informes, fichas de contabilidad, - cuentas de mayor, etc.

Auditoría Especial.- Es aquella que se realiza para la ob- tención de resultados y conclusiones sobre hechos particulares de las operaciones administrativas sin particularizar en hechos de cualquier naturaleza. Los fines especiales pueden ser relati vos a observaciones de un posible fraude, o del que ya se tiene noticia, de la cesión de cuotas, de ventas del fondo de comer-- cio, de transformación de una sociedad, de regularización de -- naturaleza diversa, etc.

Auditoría Continua.- Es la que se ejecuta sin interrupcio- nes, en ciertos periodos, especialmente mensuales o máximo tri- mestralmente. Realiza una permanente asistencia al cliente, ha- ciendo en forma integral en cuanto al tiempo de ejecución, o -- sea, durante todo el ejercicio o todo un período determinado. - La idea de continuidad no desaparece aunque el intervalo sea ma yor de un mes, siempre que se cumpla la revisión varias veces - en un ejercicio, pues en todos los casos el auditor iniciará -- cada nueva revisión a partir del anterior.

Auditoría Administrativa.- William P. Leonard la define - de la siguiente manera : " La auditoría administrativa es el -- exdmen comprensivo y constructivo de una empresa, de una insti-

tución, de una sesión 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. "

El Dr. Roberto Macías Pineda da el siguiente concepto : --
" La auditoría administrativa constituye una oportunidad para mostrar que es lo que un negocio está logrando. Es una audiencia en la cual los asistentes pueden enterarse de lo que se ha logrado con respecto a las políticas y programas sobre los que se hace la auditoría. La auditoría administrativa suministra -- una oportunidad específica para el exámen de todas las partes, o determinadas partes, de las actividades de las relaciones de empleados en el negocio. "

Podemos decir que la auditoría administrativa es una técnica de control que proporciona a la gerencia un método para llevar a cabo un exámen comprensivo y constructivo de la empresa, para evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y de los controles internos, su organización, su integración como un todo homogéneo y la participación individual de cada uno de sus integrantes; se refiere al análisis de las áreas funcionales, detectando errores, proponiendo posibles soluciones a seguir, aplicación de soluciones y verificación de su cumplimiento. El objetivo de esta auditoría consiste en descubrir deficiencias o irregularidades de los elementos que integran la em-

presa y sus causas, cuantificándola y cualificándola, con la finalidad de dejar el camino abierto para la solución efectiva de las mismas, al grupo que se encarga de realizarlo.

Auditoría Operacional.- El boletín No. 1 de la Comisión de la Auditoría Operacional del I.M.C.P. define a esta auditoría de la siguiente forma : " Como el servicio adicional que presta el contador público en carácter de auditor externo cuando, coordinadamente con el exámen de los estados financieros, examina ciertos aspectos administrativos con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia operativa de su cliente, a través de proponer las recomendaciones que considere adecuadas. " Asimismo dicho boletín indica que el contador público independiente (por su conocimiento de la empresa como auditor externo de la misma, o por otra razones) puede ser contratado para realizar una auditoría operacional separadamente, sin que medie un exámen de estados financieros.

Por lo tanto la auditoría operacional es el exámen del flujo de las transacciones llevadas a cabo en una o varias áreas funcionales de la estructura de una empresa, con el propósito de incrementar la eficiencia y eficacia operativas, a través de proponer las recomendaciones que se consideren adecuadas.

C) NECESIDADES DE LA AUDITORIA

Tradicionalmente el exámen y la información producida se limitó casi exclusivamente a los registros y estados financieros, pero hay una creciente tendencia a extender el trabajo a áreas tales como pronósticos y a estimaciones de eficiencia y eficacia. La función de auditoría creció en volumen de trabajo con la revolución industrial y produjo nuestra presente sociedad compleja y altamente industrializada. Este crecimiento refleja el hecho de que la auditoría desempeña una importante función social al proporcionar seguridad a las personas que necesitan información sobre una organización en el sentido de que la información presentada está apropiadamente redactada y que representa las condiciones reales. Por lo tanto, representa una función esencial al ayudar a las personas en una economía de libre empresa a tomar decisiones sobre que tipo de inversión es la apropiada, para el mejor aprovechamiento del uso de los recursos.

D) PROCESO ADMINISTRATIVO

La civilización moderna ha venido adquiriendo cada vez más el carácter de un esfuerzo colectivo. En todo tipo de empresa, bien sea comercial, gubernamental, religiosa, etc., la efectividad con que los individuos trabajan en grupo para obtener fines

comunes, depende en gran medida de la capacidad y habilidad de sus dirigentes o administradores. De poco sirve disponer de conocimientos científicos, de avanzadas tecnologías, o de grandes recursos materiales, si la calidad de la administración no permite una coordinación efectiva de todos estos recursos. Es por eso que el proceso administrativo es esencial en toda actividad organizada y en todos los niveles de la organización de una empresa, también es la administración en marcha para su estudio, comprensión y con fin pedagógico se divide en cinco etapas, todas absolutamente dinámicas pues no cabe conseguir la administración si no es el movimiento constante, estas etapas son :

- Planeación
- Organización
- Integración
- Dirección
- Control

Planeación.- Es la determinación de lo que va a hacerse, incluye decisiones de importancia, como el establecimiento de políticas, redacción de programas y procedimientos.

Políticas : son las acciones a seguir basadas en los principios de las mismas. El objeto de este plan es fijar los planes en los cuales se van a basar las acciones, que nos indican el camino a seguir.

Redacción de Programas : un programa es un complejo de me-

tas, políticas, procedimientos, reglas, asignaciones de tarea, pasos que han de darse, recursos que deben emplearse y otros -- elementos necesarios para llevar adelante una forma de acción -- determinada; la base del programa es la determinación del tiempo de las acciones, debemos fijar tiempos precisos a cada una -- de las actividades, verificando la exactitud de Estas. Se recomienda fijar un tiempo determinado a cada actividad y no dejar el tiempo a criterio de otras personas.

En los programas se relacionan las funciones y actividades encaminadas a la obtención del objetivo a determinado tiempo.

Procedimientos : son planes en cuanto establecen un método habitual de manejar actividades futuras. Son verdaderos guías -- de acción más bien que de pensamiento, que detallan la forma -- exacta bajo la cual ciertas actividades deben cumplirse. .Esen-- cialmente es una secuencia cronológica de acciones requeridas.

Organización.- Consiste en el agrupamiento de las actividades necesarias para llevar a cabo los planes a través de unidades -- administrativas, definiendo las relaciones jerárquicas entre -- ejecutivos y estableciendo las comunicaciones en los sentidos -- horizontal y vertical dentro de esas unidades. Dichas activida-- des deben ser encauzadas al logro de los objetivos procurando -- que éstos se logren con esfuerzos mínimos y mayor eficiencia, -- forma de lograr los objetivos :

- Examinar el programa de acción en lo que toca a realiza-

ción y ejecución.

- *Establecer una dirección preparada y capaz.*
- *Coordinar las funciones*
- *Proporcionar decisiones claras y precisas.*
- *Realizar una buena selección de personal.*
- *Definir la autoridad.*
- *Fomentar la iniciativa personal de los empleados.*
- *Remunerar en forma equitativa y hábil los servicios presupuestados.*
- *Fijar sanciones a las faltas.*
- *Conservar la disciplina.*
- *Lograr la subordinación del interés particular al de la empresa.*
- *Cuidar la unidad de mando.*

Integración.- Es el elemento por medio del cual, a base de procedimientos previamente seleccionados se dota a la empresa de capital, del personal ejecutivo, terrenos y construcciones, y demás elementos materiales-humanos necesarios para llevar a cabo los planes. La integración agrupa comunicación y reunión armónica de los elementos humanos y material, selección, entrenamiento y compensación del personal.

Dirección.- Consiste en la coordinación, vigilancia e impulso a las acciones de cada miembro o grupo integrante de la empresa

con el objeto de que el conjunto de acciones se encaminen en --
forma correcta al objetivo de la empresa. La dirección consta --
de tres etapas principales que son :

La autoridad, que se considera como el principio clave de
la administración, en esta etapa se estudia como ejercer y dele
gar la autoridad; siendo necesario para ejercerla tener conoci-
miento o tomar en cuenta los aspectos humanísticos, como son --
psicología, sociología, conducta del hombre, etc. Para delegar
la, o sea para ser responsables a otros de la autoridad que no-
sotros hemos recibido sin que esto quiera decir que nosotros --
hemos perdido esa responsabilidad que nos fué asignada.

Comunicación, es básica en cualquier empresa, ya que ayuda
a conocer a la gerencia, las operaciones de cada una de las par
tes de ella, a su vez esta por medio de la comunicación gira --
las órdenes de acción para el funcionamiento correcto de las --
partes.

Supervisión, es el acto por medio del cual se ve si las --
cosas se están haciendo tal y como se habla planeado y ordenado.

Para dirigir es necesario tener conocimiento de los princi
pios generales de la administración y considerar los siguientes
aspectos :

- Tener conocimiento más o menos profundo del personal con
que se labora.
- Conocer las relaciones del organismo con sus elementos.

- Realizar inspecciones periódicas a toda la empresa.
- Realizar juntas periódicas.
- Lograr crear en el personal una mentalidad activa y con iniciativa.
- Ejercer un control de los costos, del personal, del equipo y de todos los factores que se consideran importantes manteniéndolos dentro de los niveles de operación eficiente que se hayan señalado a la unidad de trabajo de la que es responsable.

Control.- Es la creación de sistemas que nos permitan comparar los resultados actuales y pasados con los que se habían planeado para corregir, mejorar o formular nuevos planes. Consta básicamente de tres etapas:

- Fijación y establecimiento de medios que permitan realizar las comparaciones mencionadas.
- Operación de éstos fijados por conducto de los jefes o empleados de acuerdo con las funciones que realizan en la empresa.
- Interpretación de los resultados obtenidos, ya sea que se haya obtenido lo que se planeó, que una parte de los previstos no se logró, que se obtuvo más de lo planeado, etc.

Es necesario interpretar los resultados para volver a constituir un medio de planeación.

El objetivo del control consiste en señalar las faltas y los -- errores a fin de que se pueda corregir y evitar su repetición.

Desde el punto de vista administrativo consiste en asegurarse - de que el programa existe, de que se aplica y se mantiene al -- día, de que la empresa está completa, de que la dirección se -- ejerce de acuerdo con los principios.

Desde el punto de vista de la contabilidad, hay que comprobar - que los documentos necesarios llegan rápidamente, que se obtie- ne una visión clara de la situación de la empresa, que el con- trol se encuentra en los libros, en las estadísticas y en los - diagramas y que no existe ningún documento o estadística inútil.

Capítulo II

CONTROL INTERNO

A) ORIGEN Y ANTECEDENTES

Con el surgimiento de las máquinas y las transformaciones de las empresas, los dueños no podían vigilar personalmente las operaciones, entonces se sintió la necesidad de implantar un sistema de control que les permitiera salvaguardar su patrimonio; como consecuencia de esta transformación, nació la organización y la administración, mismas que llevan consigo, entre otras cosas una serie de medidas y procedimientos que más tarde darían origen a los sistemas de control interno.

En la actualidad el desarrollo económico es tan grande y la disputa de mercados es tan intensa que la estabilidad de la empresa es más necesaria y resalta dentro de esto la importancia de un eficiente sistema de control interno (íntimamente ligado a la organización y a la administración), el cual, con su aplicación coordina las funciones del personal; hace que la contabilidad además de registrar las operaciones económicas interprete los resultados; asegurando por otra parte, que esos informes sean lo más oportuno y apegados a la realidad para ayudar a una mejor administración de la empresa.

B) CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

El Instituto Americano de Contadores Públicos (American Institute Of Certified Public Accountants) define al control interno como el " Plan de organización y todos los métodos y medidas coordinados, adoptados en un negocio para salvaguardar sus activos, controlar la exactitud y la confiabilidad de su información contable, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas gerenciales establecidas. "

Walter Meigs B. en su libro Principios de Auditoría define el significado de control interno: " Consiste en todas las medidas empleadas por una empresa con la finalidad de : 1) Proteger sus recursos contra pérdida, fraude o ineficiencia; 2) Promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables y de operación; 3) Apoyar y medir el cumplimiento de la empresa; 4) Juzgar la eficiencia de operación en todas las divisiones de la compañía. "

Eduardo M. Franco Díaz (Diccionario de Contabilidad), emite el siguiente concepto: " Control es el elemento del sistema administrativo en que se comparan los estándares de trabajo establecidos contra los desempeños que se han logrado o se están logrando. Establece diferencias, las evalúa, analiza sus causas y retroalimenta a la administración; por lo tanto el control interno es el conjunto de normas y procedimientos que tienden fundamentalmente a proteger los activos de la empresa.

También pretende la exactitud, oportunidad y certeza de la información financiera producida, la promoción de la eficiencia en la operación y la adhesión de los recursos humanos a las políticas prescritas por la dirección. "

En nuestra opinión, el control interno es el sistema de -- prevención existente en las empresas o negocios, el cual com--- prende todos los métodos, controles y medidas administrativas y contables, que coordinadas tenderán a : proteger los activos, - obtener información financiera veraz y oportuna, promover la -- eficiencia en las operaciones y tratar de que el personal por - medio de su convencimiento siga las políticas prefijados por la gerencia.

Decimos que es un sistema, porque es un conjunto de elementos íntimamente relacionados con un objeto común.

De prevención porque la implantación del sistema debe tender a evitar hasta donde sea posible las fallas de cualquier -- índole.

Hablamos de controles contables y administrativos; donde - los primeros comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que de una manera directa están relacionados con la protección de los activos y la confiabilidad y --- oportunidad de la información financiera, por ejemplo: la separación de tareas relativas a la anotación de registros y custodia de activos, etc.

Y los controles administrativos comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que están relacionados principalmente con la eficiencia de operación y la adhesión a las políticas gerenciales y que por lo común sólo tienen que ver de una manera indirecta con los registros financieros, por ejemplo : análisis estadísticos, estudio de tiempos y movimientos, etc.

Sin embargo y a pesar de que los controles administrativos se relacionan indirectamente con los registros financieros, si el auditor estima que ciertos de estos controles pueden influir en la confianza que él va a depositar en esos registros, se estudiarán y evaluarán.

C) ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El auditor necesita conocer previamente el sistema de control interno existente en la empresa, así como las características de operación y condiciones jurídicas de la misma para poder proyectar adecuadamente su trabajo a realizar.

Debido a esto, requiere conocer los antecedentes específicos de la situación para la cual se está planeando; estas características o antecedentes son diferentes en cada caso, consecuentemente exige que los procedimientos a aplicar deban variar y sean adaptados de acuerdo con las condiciones de cada uno de estos.

Así tenemos que para planear adecuadamente una auditoría,

es necesario conocer, estudiar y evaluar el sistema de control interno, pues es uno de los factores indispensables para la buena realización del trabajo. La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos especifica en el boletín No. 3 de diciembre de 1956 que : " Como base - para determinar la confianza que va a depositar en él, y para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría que use, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente en la empresa. "

Con esto estaremos en condiciones de preparar un adecuado programa de trabajo, al contar con una base sólida para su desarrollo.

Cuando el control interno no es lo suficientemente adecuado y seguro, el auditor tendrá que incluir en su revisión un -- mayor número de pruebas para que le aseguren la confiabilidad -- de las operaciones, esta revisión más profunda se traduce entonces en más trabajo y consecuentemente un aumento en el costo -- de la auditoría para la empresa. Por el contrario, si se cuenta con un adecuado sistema, además de que la exactitud de las operaciones será mayor, promoverá la confiabilidad en la información, los errores serán fácilmente localizados y el auditor podrá considerar con seguridad la corrección de las cifras facilitando su trabajo y haciéndolo más económico.

De acuerdo con esto, es necesario que si se va a llevar a cabo una auditoría, se haga una verificación coordinada y simúltanea del control interno, y éste se vaya revisando a medida que se efectúe el trabajo.

Métodos de Evaluación del Control Interno.- La evaluación de este sistema tiene como función la de servir de medio para - determinar junto con las circunstancias materiales los procedi- mientos a aplicar, de acuerdo con la confianza que el sistema - le provoque al auditor, existen tres métodos principales de evaluación : descriptivo, de cuestionarios y gráfico.

Método descriptivo, en éste, el auditor señalará en sus papeles de trabajo las características observadas en el funciona- miento del control interno, clasificándolas por departamentos, funcionarios, empleados y actividades, así como las caracterís- ticas de las formas utilizadas en el trámite y registro de las operaciones.

Este método principalmente se aplica a negocios pequeños - donde se carece de organigramas y manuales de procedimientos, - o también en el caso de grandes empresas cuyo control interno - no es adecuado. Asimismo evita que la información sea falseada, pues gran parte de lo que se anote no será preguntado, sino más bien será el resultado obtenido de la propia observación, lle- gando a conocer con precisión el sistema establecido.

Esta investigación requiere que sea efectuada por audito--

res preparados y con experiencia, para realizarla adecuadamente y con tacto para no incomodar a las personas que se observen en la búsqueda de información.

Método de cuestionario.- Se efectúa a base de preguntas - con las que se plantean cuestiones que abarcan aspectos básicos que constituyan el control interno aplicable a cada actividad, para visualizar y conocer la actividad de los procedimientos -- con que se realiza cada una de las operaciones.

Estas preguntas se desarrollan de antemano en forma de listas, y deben tener un encadenamiento lógico en forma tal que cada una sea consecuencia de la siguiente, procurando que éstas - vayan de menor a mayor dificultad, es decir, que las más difíciles sean las últimas que se efectúen, pues por lo general son - resultado de las respuestas anteriores. Deberán ser lo suficientemente claras y concisas, planteadas de tal forma que las res- puestas a las mismas se concreten en un "sí" o en un "no", para evitar de esta forma respuestas largas que obscurezcan o desvíen la realidad. Este método tiene la ventaja de que ahorra considerablemente tiempo, ya que además puede utilizarse repetidamente y en varios casos haciendo sólo modificaciones necesarios. Una desventaja es que la información puede ser falseada, por lo que se recomienda y es útil en negocios con buen control interno; sin embargo la efectividad en la revisión se comprueba con los trabajos de verificación que mediante este método se logran en

forma metódica y ordenada.

Hay que saber llevar a cabo los cuestionarios, por lo que se necesita cierta preparación y experiencia para encauzar adecuadamente la investigación y poder aprovechar la utilidad de los mismos, confirmando primeramente la información obtenida y estudiarla posteriormente para evitar hacer juicios equivocados sobre el sistema.

Método gráfico, consiste en describir la organización y -- procedimientos de un negocio por medio de diagramas o gráficas en los que se muestran los departamentos, sus actividades, funciones, líneas de responsabilidad, trámites administrativos, -- etc. Estas pueden prepararse de manera que únicamente muestren la organización de los departamentos, o sólo los procedimientos que se siguen, existiendo la posibilidad de preparar gráficas - de organización y procedimientos en forma conjunta.

Deberán presentar objetivamente las relaciones inter-departamentales y la secuencia de las operaciones según sea el caso, así mismo deberán ser lo suficientemente claras de manera que a simple vista se pueda observar y comprender todo un esquema o - proceso. Para su realización, el auditor puede auxiliarse de -- las gráficas ya existentes en la empresa o prepararlas mediante investigaciones previas que permitan elaborarlas eficientemente. Si se utiliza las ya existentes en la empresa, al igual que en los cuestionarios, debe verificar la corrección de las mismas,

para evitar así el riesgo de apreciaciones equivocadas y que se esté operando de modo diferente al representado en las mismas.

Al estudiar sus gráficas elaboradas, el auditor podrá fácilmente percatarse de actividades o procedimientos que puedan faltar o sobrar y hasta mejorar aspectos buscando siempre la manera más eficiente y adecuada de llevar a cabo las funciones y con ello contar con un mejor control. Este método es bastante accesible y nos facilita el que nos percatemos de estas situaciones para mejorarlas, aunque a veces su elaboración requiere de mucho tiempo y de un completo conocimiento o experiencia del sistema, es por eso que en empresas muy grandes en donde la organización es compleja por el gran número de departamentos en que se encuentra dividida y por consiguiente existe la multipliddad de las operaciones y otros aspectos propios de los grandes organismos hace que sea muy difícil y hasta impráctico el captar a través de un diagrama estas situaciones, quitándole así mismo la claridad que es una de las características y objetivos que deben tener, por lo que este método se aplica más bien a negocios de poca o mediana magnitud tanto organizativa como de sus operaciones. Es de concluirse que para cada caso concreto, el auditor decidirá cual de los métodos es el más adecuado para emplearlo en la evaluación, aún puede decirse que el uso combinado de estos es conveniente para lograr resultados positivos.

El estudio y evaluación del control interno redunda en be-

beneficio tanto del auditor que realiza el trabajo, como de su -- cliente. El principal efecto como resultado del mismo se mani-- fiesta en el programa de auditoría, tanto en la extensión como en la naturaleza de las pruebas y procedimientos, permitiendo -- además al auditor dirigir su atención a los aspectos y activida des del negocio que más lo requieran, ahorrando considerablemen-- te tiempo y esfuerzo, por consiguiente también un beneficio pa-- ra el cliente, pues le resultará menos costosa la auditoría, ob-- tendrá oportunamente los informes del resultado de la misma, y la crítica por fallas en el sistema, le ayudarán con mayor rapi-- dez a tomar las medidas necesarias para obtener mejor control -- en beneficio del negocio.

D) OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

Por las definiciones podemos llegar a captar cuales son en forma general los objetivos que se persiguen con la implanta--- ción de un adecuado control interno, para dar una visión más -- completo de éstos, a continuación los detallamos :

- Información financiera correcta y apropiada, se requiere que los informes procedentes del Departamento de Contabilidad - proporcionados a la administración de la empresa, garanticen la veracidad de las operaciones realizadas y estén formuladas de - acuerdo con las necesidades que se tengan. De esta manera se -- podrá tomar una mejor decisión para el futuro de la empresa.

Dicha información debe presentarse periódicamente, para --
ver cada vez la situación y la dirección que lleva la empresa -
como resultado de sus operaciones, tomando en cuenta que cuanto
mayor confiable y correcta sea la información, igualmente lo se
rán las medidas y decisiones que se tomen al respecto.

- Protección de los activos de la empresa: por medio del -
control interno, se busca además salvaguardar los bienes y los
derechos de la empresa contra fallas que en ocasiones ponen en
peligro la vida de la misma. Se ha tomado también, como medida
para evitar fraudes, de tal manera que el trabajo de cada em---
pleado es parte complementaria del trabajo de otro, haciendo ca
si imposible que alguno modifique operaciones para su provecho,
o hiciera mal uso de algún bien. Se trata de no dar oportunidad
a la persona, que aunque no teniendo la intención llegara apro-
vecharla viendo las circunstancias.

Las revisiones periódicas de la contabilidad por los audi-
tores verifican que el trabajo haya sido efectuado y registrado
correctamente por lo que en caso de error o falla sería descu--
bierta y corregida inmediatamente. No es función del auditor -
la de buscar fraudes, sino que en caso de haberlos, durante la
revisión éstos mismos van saliendo, además el auditor debe com-
probar la autenticidad de los activos cerciorándose que realment
te existen, que están debidamente asegurados y que no se hace -
mal uso de ellos.

- Promoción de la eficiencia del negocio : aquí se busca - promover mayor eficiencia en las operaciones, evitando al máximo los errores y desperdicios innecesarios, a través de la buena administración de los recursos humanos y materiales, para ob tener un mayor rendimiento y productividad.

Dentro de las posibilidades de la empresa, deben utilizarse equipos modernos que por la rapidez y ahorro de trabajo que proporcionan, ayudan en forma considerable a lograr mayor rendi miento y eficiencia.

Es importante facilitar el trabajo empleado por medio de - la utilización de formas impresas, porque ahorra tiempo y dismi nuye la posibilidad de error, evitando trámites innecesarios -> que consuman tiempo y aumenten el trabajo, es decir, ejecutar - estrictamente lo necesario.

Los jefes o encargados de departamentos, además deben esti mular a sus subordinados, crearles mayor confianza con lo cual el empleado trabajará sin tensiones, con mayor entusiasmo y em peño en sus labores, todos estos factores son contribuyentes a lograr este objetivo.

- Adhesión a las políticas establecidas por la dirección : el control interno establece la necesidad de medios de comunica ción entre los dirigentes y los subordinados, la actuación de - todos los elementos y partes de la empresa siempre deberán es- tar encaminadas y sujetas a las políticas y lineamientos esta-

blecidos por los dueños, para esto el empleado en particular y el personal en general, deben de conocer dichas reglas y objetivos que se persiguen.

Por medio de un reglamento interior de trabajo, el empleado conocerá más a fondo los lineamientos a seguir, sus obligaciones y sus derechos, la adhesión a estas normas permitirá el logro de un desarrollo común, dirigido al objetivo primordial - que ha sido manifestado al ingresar a la institución.

Importancia del control interno.- Esta radica esencialmente en función del logro de los objetivos de la empresa, es necesario conocer el grado de seguridad y eficiencia con la que Esta se desarrolla. Actualmente las empresas han alcanzado tal -- magnitud que su organización estructural se ha vuelto compleja y extensa, es por eso que se hace necesario el buen funciona--- miento de un sistema de control interno adecuado en cada una de las diferentes áreas, pues cuando no existe, son frecuentemente los errores involuntarios, hay desperdicios de tiempo, ocasionando serios problemas a la empresa.

E) NECESIDADES DE REVISAR EL CONTROL INTERNO

Todo sistema de control interno por muy sólido y efectivo que sea, rápidamente se deteriorará hasta el momento en que las medidas de control habrán de ser inútiles, si no es revisado -- periódicamente.

El sistema debe revisarse cuando menos una vez al año, --- pues como consecuencia l6gica del desarrollo de la empresa, se vienen volviendo inoperantes los procedimientos originalmente establecidos, por consiguiente, se requiere hacer los estudios necesarios a fin de determinar nuevas medidas encaminadas a reforzar, mejorar o simplificar las ya existentes, y de esta forma evitar en todo lo posible en dejar lagunas que pudiesen dar origen a fugas o a malos manejos posteriormente. Con esto podemos determinar :

- Que las pol6ticas dictadas est6n siendo correctamente interpretadas y ejecutadas.
- Que los cambios registrados en las condiciones de operaci6n no han hecho que los procedimientos sean embarazosos, obsoletos o inadecuados.
- Que cuando el sistema se desarmonice se tomen de inmediato las medidas correctivas.

La vigilancia del control interno podr6 ser efectuada, en negocios peque1os en donde las operaciones son escasas, por el dirigente principal o por sus ayudantes, verificando la efectividad del mismo. En negocios mayores y grandes empresas la eficiencia del sistema ser6 comprobado en las revisiones peri6dicas; llevadas a cabo por contadores p6blicos, auditores internos, o bien por conducto de auditores externos.

Capítulo III

AUDITORIA OPERACIONAL

A) ANTECEDENTES

Los primeros conocimientos que se tienen de la auditoría operacional datan aproximadamente del año de 1934, como parte integral de la auditoría interna, se limitaba a las finanzas y contabilidad no tenía libertad de acción como en la actualidad, esto causó que la auditoría operacional fuera poco útil dentro de la administración.

Más tarde, se considera a la auditoría operacional, como un adelanto logrado por las necesidades de emplear nuevos métodos y procedimientos dentro de la rama de la contabilidad. Dicho adelanto no hubiera sido posible sin la intervención de los Contadores Públicos Americanos, en especial por el " Institute Of Internal Auditors " fundada en 1941, bajo el lema *progreso a través de la participación*.

El Instituto Americano de Contadores, ha logrado el uso de este sistema en empresas de grandes magnitudes, esto da como consecuencia que se use con frecuencia en ese país por hombres de negocios y contadores públicos, el término de Auditoría Operacional.

De acuerdo con los resultados de la encuesta realizada por el Instituto de Auditores Internos en el año de 1957, entre las

actividades de operación que con mayor frecuencia son objeto -- de revisión por el auditor interno, se destacan : compras, producción, personal, ventas, transportes y publicidad.

Es entonces cuando los directores de las empresas, ven la necesidad de que sus negocios sean más eficientes, y sus técnicas más perfeccionadas, para poder competir en el mercado; buscando toda clase de ideas, nuevas técnicas con lo cual aparecen consejeros, asesores, ejecutivos, etc., trayendo aparejada la - necesidad de establecer altos grados de control que permitan -- una vigilancia efectiva de las operaciones y del personal encargado de realizarlos. Para el logro de este control es indispensable la delegación de autoridad a un máximo de amplitud y diversificación. Esto, por consecuencia trae consigo que esta -- gran división de responsabilidad y funciones de lugar a :

- Extensos y amplios sistemas y programas de trabajo.
- La división de la empresa en centros o áreas de opera---ción según sean las características y magnitud de la misma.

Ya que a medida que la empresa va creciendo se hace más díficil su control, sus operaciones se vuelven más complejas, la diversidad de asuntos o problemas financieros y económicos, provocan que la dirección delegue responsabilidades en distintos - niveles para ejercer un mejor control.

La auditoría operacional, no es tan necesaria en empresas

pequeñas ya que su poco personal, el volumen de sus operaciones, sus reducidos ingresos, etc., y por lo tanto sus mínimas operaciones facilitan el control y la vigilancia al dueño o gerente de la empresa.

Para lograr la eficiencia de las operaciones, que es indispensable para lograr las metas fijadas, se necesita de un apropiado control interno, pero no basta por si solo sino que requiere de una supervisión y comprobación tanto interna como externa que permite :

- Protección de los activos.
- La veracidad en la información recibida.
- El cumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos.

En México, el término de la auditoría operacional es poco usado y menos comprendido su significado, ya que no es posible la práctica del mismo sino se está ampliamente documentado sobre el tema.

Algunas empresas conociendo el concepto y las funciones -- tratan de aplicar este conocimiento en su departamento de auditoría interna, sin lograr los resultados deseados, la razón consiste en que originalmente se consideró una área de valuaciones constructivas y recomendaciones para mejorar las operaciones, - esto ha venido haciendo desde hace años, por consiguiente es ne-cesario ampliar la extensión de la valuación constructiva y el

uso de manuales, técnicas apropiadas, sólo así se puede lograr que la empresa opere mejor y con mayores posibilidades de éxito.

La auditoría operacional satisface una necesidad. Su origen se remota, al modo de ver a la insuficiencia de las fuentes tradicionales de información, con el fin de ampliar plenamente los requisitos de directores en muchas estructuras actuales de organización. Específicamente la auditoría operacional, tomó forma a partir de necesidades de gerentes responsables de áreas fuera de su observación directa, para quienes resulta imprescindible tener información objetiva y completa acerca de lo que ocurre en las unidades bajo su control.

A través de ella, la administración puede mantener su eficiencia, aunque las escalas de tiempo, los compromisos financieros, la complejidad de la organización y la magnitud de las redes de comunicación hayan aumentado.

La auditoría puede ser efectuada por personas que estén -- dentro de la organización o por auditores externos. Existen diversas razones por las que se piensa que el auditor externo es quien debe efectuar el trabajo y las principales son las siguientes :

- La mayoría de las empresas son de tipo medio y pequeñas, que no cuentan con recursos necesarios para establecer un departamento especializado en la función de revisar y evaluar los controles tanto contables como administra-

tivos.

- El auditor externo puede ser completamente objetivo ya que él tiene independencia mental y no recibe instrucciones de la alta gerencia
- El auditor externo puede dedicar todo su tiempo al área seleccionada para revisión ya que no efectúa actividades rutinarias dentro de la empresa.
- En la mayoría de los casos está mejor entrenado y preparado, ya que cuenta con un equipo organizado, razón por la cual puede preparar un programa de revisión y terminar esta dentro del periodo estipulado con resultados adecuadamente documentados y valiosos para ayudar a la gerencia.
- El auditor externo debe tener una gran experiencia y preparación técnica en varios campos para poder conducir todas las fases de una completa auditoría de cualquier organización.

En virtud que en forma general esta situación todavía no se logra adquirir por los encargados de efectuar las auditorías financieras, será necesario, que las firmas de contadores públicos impartan cursos de entrenamiento tendientes a preparar técnicamente al personal de auditoría financiera y aquellas personas que proporcionan los servicios de auditoría, contraloría y consultoría, solicitar ayuda al staff de consultoría en aquellas

áreas en que el contador no está preparado.

El auditor encargado de efectuar la auditoría operacional debe estar familiarizado con todas las herramientas básicas de la administración como son : contabilidad, presupuestos, costos, administración de personal, procesamiento de datos, así como de las más avanzadas técnicas auxiliares de la administración, por ejemplo, la ingeniería industrial e investigación de operaciones. En virtud de que no es posible ser un experto en todas las materias citadas, el auditor deberá reconocer las áreas y situaciones donde las especialidades son necesarias y también donde no los son.

B) CONCEPTO

La auditoría de operaciones y cuyo objetivo fundamental es el de conocer la eficiencia con que se realizan las operaciones dentro de los diversos departamentos de la empresa, como por ejemplo, conocer los desperdicios y pérdidas necesarias, la efectividad de los controles, la simplificación del trabajo, el aprovechamiento de las inversiones en activos fijos, el determinar la existencia de personal improductivo, etc., son algunos de los aspectos de los que se ocupa la auditoría operacional, los cuales se pueden aplicar en las áreas de compras, producción finanzas, ventas, relaciones humanas, etc.

A continuación se darán algunas definiciones de auditoría

operacional :

" La auditoría operacional, es la revisión sistemática y - la evaluación de una gran organización o parte de ella, hecha - con el propósito de determinar si la organización está operando eficientemente ". (Corinne T. Norgaard)

" La auditoría de operaciones es una técnica para evaluar sistemática y regularmente la efectividad de una función o una unidad con referencia a normas corporativas e industriales, uti lizando personal no especializado en el área de estudio, con el objeto de asegurar a la administración que sus objetivos se cum plen y determinar qué condiciones pueden mejorar ". (Roy A. -- Lindberg y Theodore Cohn)

" La auditoría operacional se caracteriza por la revisión de los controles contables y administrativos de la empresa con el fin de evaluar las condiciones en que está operando ". (Brad ford Cadmus)

" La auditoría operacional es una técnica o sistema prácti co de auditoría, haciendo pruebas a la corriente o flujo de una operación ". (Shiner y Anderson)

Concluyendo de las definiciones anteriores se desprende de que :

- La auditoría operacional es un examen ordenado de las o- peraciones relativas a departamentos o secciones cuya fi nalidad es la de informar a la admin istración del cumpli

miento de las metas y objetivos.

- La identificación de oportunidades para incrementar utilidades además de la eficiencia y eficacia de las operaciones y así llegar a los resultados prefijados o los -- que se tengan a futuro.
- También revisa y valúa la empresa en todos sus niveles jerárquicos utilizando métodos apropiados, así como observando que se sigan las políticas establecidas con el objeto de lograr conocer las deficiencias e irregularidades existentes y darles posibles soluciones.

C) OBJETO

Algunos de los objetivos principales de la auditoría de operaciones son :

1.- La ayuda que proporciona el auditor a los miembros de la gerencia en el desempeño de sus responsabilidades, suministrando análisis, valuaciones, recomendaciones de las deficiencias y sugerencias relativas a la actitud de operaciones que se revisa.

De ese objetivo el auditor deberá :

- Revisar la actividad, eficiencia y la corrección en el empleo de los controles de contabilidad, financieros y de operación.
- Determinar a que grado las políticas, planes y procedimientos establecidos se han respetado.

- Ver a que grado se han registrado dentro de la contabilidad y que clase de precauciones se han tomado sobre cualquier tipo de riesgo.
- Determinar la precisión y la veracidad de la contabilidad y de cualquier otro registro que se encuentre en uso dentro de la organización.
- Evaluar la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas.

2.- Servicio de Protección :

- Información contable y financiera correcta y oportuna.
- Proteger los bienes de la empresa contra cualquier tipo de pérdida.

3.- Incrementar las Utilidades :

- Cualquier actividad dentro de las operaciones de la empresa puede ser mejorada, en la diversidad de formas que hay, una es la de lograr una reducción de gastos si esta actividad es sometida a estudios sistemáticos que se basan en hechos.

En las empresas, no basta el hecho de fijar los objetivos y las metas que se deberán alcanzar y como consecuencia de lo anterior, es necesario formular algunas cuestiones, para constatar que los objetivos y las metas anteriormente expresados cumplan con los requisitos. Estas cuestiones pueden ser :

- ¿ Reúnen las condiciones satisfactorias y necesarias estos hechos, de acuerdo a los objetivos fijados ?
- ¿ Reflejan confiabilidad los registros efectuados, las condiciones de las operaciones realizadas ?
- ¿ El control establecido reúne las condiciones de efectividad y eficiencia para el cual fue implantado ?
- ¿ Serán favorables los sistemas de protección que se tienen establecidos desde el punto de vista funcional ?
- ¿ De acuerdo a lo establecido se logra un mayor incremento en las utilidades ?

D) CARACTERISTICAS

Se comprende que la auditoría operacional es un instrumento de información especializada. Se evidencia que los problemas que acosan la práctica en la actualidad se originan principalmente en la tendencia de confundirlas con instrumentos administrativos tradicionales y a emplearla de esa manera.

La auditoría operacional tiene un contenido de trabajo propio y no hay justificación para cambiarle nombre. Pero si la auditoría operacional es una técnica distinta, lo que no puede justificarse es que se efectúen otros trabajos en su nombre. Si no se establece un papel diferente para la auditoría operacional, se sujeta a una pérdida de confianza y finalmente se amenaza con desacreditarla.

Consiste en crear confianza en la buena marcha de las cosas o en descubrir problemas, y en ocasiones de mejorar sobre la base de una investigación eficaz y continua.

Una característica, consiste en representar exclusivamente un instrumento de verificación y señalamiento de problemas, se relaciona con los procesos de solucionar problemas y mejorar dichos procesos; pero no debe formar parte del mismo proceso. Se dice que la auditoría operacional es un medio para descubrir deficiencias en la empresa, lo cual sin embargo, no significa ofrecer sugerencias para rectificarlos. La auditoría operacional concluye una vez que los problemas significativos se han localizado, identificándolos y definiéndolos con precisión. Esto deja lugar para la tarea de hallar soluciones.

Existen normas adecuadas para practicar la auditoría operacional, además, como la misión principal de la mayoría de las organizaciones radica en usar eficazmente sus recursos físicos y humanos. Los intereses de los directivos de la organización tienen alguna clase de normas fijas, basadas en un criterio económico.

Es prácticamente inevitable la imposición de normas sociales, legales y éticas del ambiente donde se desenvuelve la empresa.

Las normas más valiosas de la auditoría operacional provienen principalmente de dos fuentes :

- La compañía.
- El ramo industrial a que pertenece.

Para conocer las normas de la compañía, la auditoría operacional depende de la documentación de la unidad estudiada.

Las medidas de ejecución se pueden hallar mediante :

- Objetivos, metas y planes.
- Presupuestos.
- Registros de ejecución anterior.
- Políticas, procedimientos, directivas y demás.

Para normas de la industria toma como base el cuerpo común de conocimientos de prácticas comerciales bien cimentadas, así como estadísticas proporcionadas por sociedades profesionales - y fuentes gubernamentales.

E) IMPORTANCIA

Debe considerarse el fin utilitario de la auditoría de operaciones, que ésta constituye un medio de identificación, así - como la ayuda para que la administración encuentre la forma de reducir sus costos y lograr utilidades,

Es necesario hacer notar la importancia que la auditoría - operacional tiene para la empresa de acuerdo con sus actividades, así como también hacer mención de que el contador público tiene una intervención decisiva dentro de la auditoría operacional, cosa que hace notar al hablar de funciones o áreas propias

de una empresa y que pueden clasificarse en dos grupos de la siguiente manera :

Grupo No. 1

- En los planes
- En las políticas
- En la estructura de autoridad
- En la toma de decisiones
- En las comunicaciones
- En los resultados

Grupo No. 2

- Producción
- Personal
- Ventas
- Finanzas

A continuación se verán las finalidades de cada función que muestran la importancia actual de la auditoría de operaciones. En cuanto al primer grupo :

- En los planes, el auditor puede intervenir también en forma decisiva en el establecimiento y revisión del sistema de planeación a la entidad, así como ayudar en la fijación de responsabilidades, dentro de una planeación puede supervisar el progreso de los planes y puede hacer evaluación de la eficiencia.
- En las políticas, el contador público, podría ser útil en la sintetización contable, económica y de otra información de trabajo en su política básica.
- En la estructura de autoridad, se explica que el auditor puede intervenir en otra área administrativa que es ayu-

dando a delinear y mantener una posición adecuada en la estructura de autoridad. También podría ayudar el contador público en el fortalecimiento y diligencia de la corriente de información entre los centros responsables.

- En la toma de decisiones, es importante, esto es, establecer procedimientos y sistemas de trabajo acordes con la organización y operación de la empresa para coadyuvar a la prosperidad de la misma, a través de tomar una decisión hacia alguna de las alternativas que se nos presentan, tratando así de prevenir y logrando a su vez dirigir a la empresa sobre causas y no sobre efectos. La toma de decisiones en los más altos niveles de la empresa y aún en los niveles bajos consiste en determinar el mejor curso de acción, y por consiguiente soluciona el δ - los problemas con el menor costo y los menores efectos secundarios posibles.

La toma de decisiones implica establecer objetivos de lo que se desea lograr, definir los cursos de acción que permitan el logro de los objetivos, evaluar las ventajas comparativas, sopesar las desventajas, seleccionar la mejor alternativa, establecer medidas que puedan evitar posibles problemas adicionales y definir procedimientos de control orientados siempre hacia los cursos de acción seleccionados.

- En las comunicaciones, es conveniente hacer notar que el auditor puede ayudar a la administración, sugiriendo mejoras al sistema de comunicaciones, esto se logrará investigando los métodos utilizados y en que grado cumplen con sus objetivos, metas, planes y programas.
- En los resultados, también es de mencionarse que el contador público puede cooperar con la administración en -- las operaciones claves, creadoras de beneficio, así como establecer normas para la medición de los resultados.

Por lo que se refiere al segundo grupo, se consideran los siguientes aspectos :

- Producción, en cuanto al aspecto técnico de la produc---ción, que el auditor difícilmente puede conocerla, su actuación sería la de revisar los estudios realizados por la empresa para medir la eficiencia del trabajo, su agrupación en unidades o secciones, la relación de unas con otras, su lugar de ubicación dentro de la empresa, las -- razones que existen para que la maquinaria sea de una -- misma marca, las razones que existen para que sea determinada capacidad de trabajo, de la forma que tienen para retirar y de reemplazar la maquinaria, las bases que toman para su depreciación, etc., todo esto de acuerdo con los propósitos de la empresa,

Producir las unidades, adquirir los materiales y contro-

lar su calidad, son los elementos fundamentales de su --
función, formando parte de la planeación de producción,
compras, control de calidad, almacenes, etc.

- Personal, siendo éste uno de los factores importantes pa
ra la buena marcha de una empresa, sería conveniente in-
vestigar las técnicas para incrementar la eficiencia del
personal, tales como la situación de personal, adiestra-
miento, calificación de méritos, ascensos, movilidad de
empleados, simplificación de operaciones, sugerencias, -
valuación de puestos, salarios, incentivos, higiene y se
guridad, sistema de quejas, disciplina y servicios al --
personal.

- Ventas, por las siguientes razones el análisis previo de
los registros numéricos de las ventas, la relación con -
las obtenidas en años anteriores, o con las logradas con
empresas similares, la parte del mercado que cubren los
actuales vendedores, los programas de expansión, etc., -
deben sujetarse al juicio previo de la función de ventas
desde el aspecto del servicio, la atención, la satisfac-
ción y las relaciones con los clientes para sentarlos so
bre bases firmes. También puede considerar los registros
numéricos de las ventas y los estudios de los mercados,
los planes y campañas de publicidad para conocer la for-
ma en que coordinan los esfuerzos para el logro de las -

ventas. Concluyendo la auditoría de ventas es importante porque dicha función es la que produce los ingresos en las empresas, y que además, erróneamente puede llevar al fracaso la empresa.

- Finanzas, por lo que se refiere a la auditoría financiera debe tener las siguientes finalidades :

Estudiar la estructura del capital, así como las modificaciones acaecidas y definir si corresponden a las necesidades específicas de la empresa, ver si el costo al capital ajeno no perjudica el rendimiento del capital propio, si resulta conveniente el cambiar en uno solo todos los créditos a largo plazo, por medio de la emisión de obligaciones, o si es preferible por el contrario capitalizar los créditos mediante emisión nueva de acciones si el capital que se tiene, ya sea propio o ajeno es suficiente, excesivo o insuficiente.

En cuanto al sistema de depreciación dar su opinión de las bases que se tiene para calcular y si el monto de la depreciación más el valor real a los bienes suman el valor de una nueva inversión.

Hacer un análisis de la política de dividendos establecidas, en lo que se refiere a las bases sobre las formas de pagarlos, ventajas y desventajas que se tienen de repartir un dividendo fijo, tomando en consideración no ú-

nicamente la estabilidad económica de la empresa, sino - los planes que los accionistas reflejan para futuros --- ejercicios.

Hacer un estudio de las utilidades reinvertidas y las bases sobre las cuales se reinvierten, es decir, si lo llevan a cabo conforme a una política predeterminada o bien porque las condiciones actuales de la empresa así lo requieren.

Determinar si se mantiene el valor de la inversión inicial, o sea ver si el poder de compra actual corresponde a la inversión inicial.

Dar su opinión acerca de la forma como elabora y utiliza el presupuesto de ingresos y egresos, estudiar o analizar qué motivaron ajustes al presupuesto, y si éste se ajusta a las operaciones reales y efectivas, y a la vez elástico, en el sentido de que pueda adaptarse a las necesidades que surjan, o si es inflexible.

Ver si los ingresos programados corresponden a la realidad e investigar los motivos, para rectificar la planeación de las operaciones.

Por último queda el estudio de los estados financieros - dictaminados.

F) VENTAJAS

Algunos autores consideran que la auditoría operacional -- llegará a ser una extensión de los controles de dirección y que la administración utiliza este tipo de servicio para descubrir las deficiencias en su organización y planear sistemáticamente mejoras a sus programas. Específicamente algunas de las ventajas de la auditoría operacional son las siguientes :

- Proporciona al jefe ejecutivo una oportunidad de evaluar la efectividad de los métodos administrativos en uso.
- Proporciona un nuevo punto de vista de las operaciones de la empresa. El auditor puede muchas veces localizar deficiencias de procedimientos que los empleados administrativos no han notado o que han omitido comunicar a la alta gerencia para que ésta evalúe la situación y dicte las medidas correctas.
- Otorga al jefe ejecutivo una oportunidad para discutir y evaluar algunos de sus propios problemas o ideas, lo mismo ocurre con los demás ejecutivos de la empresa. Muchas de las recomendaciones se desarrollan durante las entrevistas del auditor con los funcionarios ejecutivos y empleados operacionales.
- Estimula a los ejecutivos o gerentes de la empresa, fomentándoles a que piensen en términos de mejorar los métodos o sistemas.

- Puede revisar la efectividad contable de todos los niveles de la organización. Permite a la administración evaluar la ejecución sobre las bases de los reportes contables o estadísticos, ya que algunos de los cuales pueden no reflejar las condiciones actuales que existen y que con la revisión directa del grupo de auditoría se dan a conocer.

G) DIFERENCIAS ENTRE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS Y AUDITORIA OPERACIONAL

BASES COMPARATIVAS	OPERACIONAL	FINANCIERA
- Función a revisar.	La operación.	La situación financiera.
- Herramientas.	Cuestionarios administrativos y de control de operaciones, diagramas de flujo, reportes estadísticos.	Las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.
- Enfoque.	Hacia la revisión misma de la operación, independientemente de las personas o departamentos involucrados aunque esto puede ser consecuencia de la revisión de las operaciones.	Hacia los estados financieros del negocio desde una situación retrospectiva.

OPERACIONAL

- *Periodo a re-
visar.* *Uno o varios años,
se puede dar pro-
nóstico para el fu-
turo.*
- *Interesados.* *Internos: gerencia,
auditoria interna.*
- *Frecuencia.* *Periódica (según -
la necesidad)*
- *Antigüedad.* *Reciente.*
- *Informe.* *Incluye comenta-
rios sobre fallas
detectadas en rela-
ción con la reali-
zación de las ope-
raciones tendiendo
a aumentar la efi-
ciencia con que se
efectúan, haciendo
énfasis en la con-
secuencia de estas
fallas, procurando
cuantificar y re-
saltar el efecto -
de ellas comentan-
do la falla que la
provoca. Se dan re-
comendaciones gene-
rales para orientar
a la empresa sobre
las posibilidades
que existen para -
solucionar los pro-
blemas detectados.*

FINANCIERA

- Un año, se pue-
de revisar el -
pasado en situa-
ciones especia-
les.*
- Externos: accio-
nistas, público,
fisco, proveedo-
res, etc.*
- Periódica anual.*
- Larga existencia*
- Opinión en cuan-
to a razonabili-
dad de los re-
sultados y da-
tos económicos,
numéricos asen-
tados u obteni-
dos por la em-
presa.*

H) DIFERENCIAS ENTRE AUDITORIA OPERACIONAL Y AUDITORIA ADMINISTRATIVA.

BASES COMPARATIVAS	OPERACIONAL	ADMINISTRATIVA
- Propósito o finalidad.	Evaluar y mejorar la aplicación de cada operación.	Evaluar y mejorar la habilidad de la función administrativa.
- Contratación del trabajo	Servicio a petición de accionistas y/o ejecutivos.	Servicio a peticionistas y/o ejecutivos.
- Precisión.	Relativa en cuanto a proyección de las operaciones.	Relativa en cuanto a proyección de área, departamento, sección, etc.
- Profundidad del trabajo.	Hasta satisfacer las necesidades que juzgue conveniente el profesional que la efectúe.	Hasta satisfacer las necesidades que juzgue conveniente su realizador.
- Ejecución.	El contador público, el administrador de empresas (quienes si lo estiman conveniente podrán auxiliarse en algunas etapas de los especialistas que se requiera)	Ningún profesional en exclusiva. Casi siempre la efectúa un grupo de profesionales con distintas especialidades, -- coordinados por lo general por un contador público.

C a p í t u l o I V

LA AUDITORIA OPERACIONAL SU DESARROLLO Y APLICACION

Entendiendo el objeto de la auditoría operacional y teniendo en cuenta la capacidad profesional adecuada es necesario, para su desarrollo, tener una actitud mental de búsqueda constante en todos los confines de la empresa, de oportunidad en el aumento de la eficiencia del control operacional y en la realización de las operaciones.

De acuerdo a la Comisión de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la etapa de su desarrollo es decir - su metodología es : Familiarización, Investigación y Análisis, y Diagnóstico.

- Familiarización.- Para que el auditor se familiarice con las operaciones dentro del contexto de la empresa que esté examinando debe llevar a cabo el estudio de :

- La infraestructura específica para lograr hacer frente - a la administración de la operación (planeación, organización, dirección y control),
- Conocer los problemas que afectan el giro de la actividad económica en que se desenvuelve la empresa y que inciden en la administración que se revisa.
- Los antecedentes de las deficiencias encontradas a través de carta de sugerencias u otros informes emitidos --

anteriormente por auditores externos, internos o consultores.

- Estudio Ambiental :

- La importancia que para la entidad representa la operación que se examina, medida de acuerdo o las repercusiones financieras que tendrían si mejora su eficiencia.

- Indicadores de análisis financieros. (rotaciones, tendencias, razones financieras, etc.)

- Estructura de la organización y políticas aplicables a la operación que se revisa.

- Reglamentación Federal, Estatal y Municipal que rigen -- las prácticas de manejo de la operación.

- Información de la forma como la competencia resuelve los problemas de una operación similar.

- Visita a las instalaciones :

- Tiene por objeto observar directamente como se efectúan las operaciones y detectar los problemas en los controles operacionales o en la realización de las operaciones.

- Investigación y Análisis.- A través de este paso se conoce la marcha de la empresa, su situación actual, tendencias y se obtienen indicios de las áreas en que puedan existir problemas operacionales, para esto se requiere efectuar comparaciones y análisis, tanto de carácter interno como externo para poder situar a la empresa.

- Analizar la información y examinar documentación relativa para evaluar eficiencia y efectividad de la operación examinada.
- Pruebas de detalle de diversa índole utilizando en forma selectiva a juicio del auditor o por medio de muestreo estadístico.
- Las investigaciones y estudios tiene una gama muy importante de posibilidades por ejemplo : entrevistas formales, revisión de expedientes, revisión documental, observación directa, investigación en las compras y asociaciones a la que pertenezca a la entidad, actualización estadística, seguimiento y comprobación de hallazgos, etc.
- El auditor deberá cuidar que su investigación sea planeada para que realice en el menor tiempo necesario y obtenga la información más objetiva posible.
- Entrevistas :
 - Planear la entrevista, para obtener información sobre la ejecución práctica de las políticas y procedimientos.
 - Desarrollar cuestionarios, técnicas de encuestas determinando el tamaño de la encuesta y oportunidad de la entrevista.
 - Entrevistas con el personal ejecutivo, así como el personal de línea, asegurándose de haber obtenido una opinión veraz de la operación

- Exámen de la Documentación :

- La finalidad de esta técnica, es coadyuvar a la verificación objetiva sujeta a análisis o bien la atención de algunos datos específicos.

- Diagnóstico.- Es el informe, es decir, el producto del trabajo desarrollado. Su contenido debe enfocarse a mostrar objetivamente los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa de la empresa y con los controles, lo que coincide fundamentalmente con la finalidad del exámen realizado.

- Resumen de los Problemas detectados

- Consiste en la recapitulación de los principales hallazgos que indiquen deficiencias de los controles operacionales o representan oportunidades de disminuir costos o aumentar eficiencia. Con esto se persigue cuantificar el efecto de los problemas, precisar sus consecuencias y en su caso proponer las medidas apropiadas para la corrección de estas.

- Elaboración del Informe :

- Discusión del borrador con los involucrados.- Discutir -- con los involucrados el borrador del informe con el objeto de obtener un doble propósito, el de asegurarse de que sean hallazgos reales y que los involucrados coinciden con su existencia precisamente en la forma en que lo describe el borrador.

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

- Informe Definitivo :

- Importancia.- Es el producto terminado del trabajo realizado por el auditor.

Por la naturaleza de la auditoría operacional, el informe debe tener la naturaleza de diagnóstico.

Estructura.- Alcance y limitaciones del trabajo; Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional; sugerencias para mejorar la eficiencia.

Evaluación y efecto de los problemas.- Presentación en el informe los efectos de la ineficiencia existente.

Responsabilidad.- Informar los problemas encontrados y sugerir posibles soluciones.

Forma.- El resultado de la auditoría se presenta invariablemente por escrito, es conveniente utilizar otros medios de comunicación, ejemplo, audiovisuales.

Es importante destacar que el grado de éxito en el desarrollo de la auditoría operacional radica en gran medida en la colaboración que se tiene de funcionarios y empleados de la empresa. Que requiere del apoyo de los niveles superiores de la dirección, así como para que la audito-

ria operacional sea útil a la empresa, su informe debe de ser ágil y orientado hacia la acción y en lo posible debe cuantificar el efecto de los problemas existentes y de los posibles cambios.

A) EXAMEN

Dado que la auditoría puede ser parcial o total, debe determinarse la magnitud del trabajo que se va a desarrollar, así será de una función específica, de un departamento, de una división o bien de la empresa en general y las limitaciones que en uno u otro caso haga el cliente.

En términos generales considerarse que las áreas funcionales básicas de una empresa son :

- Compras
- Producción
- Ventas
- Finanzas
- Relaciones Humanas
- Dirección

El auditor determinará de que herramientas dispone para la realización del trabajo en cada campo o área sujetos a revisar.

Se puede decir que se encuentra con tres procedimientos -- fundamentales para la realización de su trabajo que son :

- El análisis de los estados financieros y las tendencias

de la empresa,

- Aplicación de cuestionarios de evaluación del control in terno,
- Programas de trabajo,

En un sentido más amplio, las áreas deben fijarse en función a la operación donde se invierte o se manejan recursos, o donde se obtienen, concretamente y de manera enunciativa, pero no limitativa.

Las áreas pueden ser :

- El análisis financiero.
- La función de compras.
- Inventarios.
- Obra de mano.
- Desperdicios.
- Activo fijo.
- Ventas.
- Impuestos.
- Financiamiento
- Mercado.
- Auditoría Interna.
- Presupuestos.
- Sistemas de Información a la gerencia.

De cualquier forma, todas ellas deberán contar con sus objetivos y programas de comparación respectivos, poniendo espe--

cial cuidado en no duplicar procedimientos y objetivos, cuando la auditoría de eficiencia y productividad se realice como una extensión de la financiera.

B) EL CONTROL INTERNO Y LA AUDITORIA OPERACIONAL

El procedimiento de un exámen de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren del estudio y evaluación del control interno.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín No. 3 y en la segunda norma referente a la ejecución del trabajo dice : " Como base para determinar la extensión que va a dar a los procedimientos de auditoría que use el auditor, debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente en la empresa ".

De acuerdo con lo anterior, el fin principal de la revisión del control interno es investigar los procedimientos empleados y determinar la eficiencia existente, con el objeto de determinar los procedimientos de auditoría que deberá desarrollar, la extensión que deberá dar a los mismos y la oportunidad con que deberá llevarlos a cabo.

Un sistema de control interno se estudia más allá de aquellos asuntos que hablan directamente de las funciones de la contabilidad y de los departamentos financieros.

El control interno es el elemento con que cuenta la alta gerencia para promover la eficiencia en todos sus departamentos.

El sistema de control interno está sujeto a una revisión -
continua para determinar :

- Si las políticas descritas están siendo interpretadas co
rrectamente y si se llevan a cabo.
- Si los cambios en las concesiones operativas han hecho -
que los procedimientos resulten difíciles de manejar, ob
soletos o inadecuados.
- Si se han dictado rápidamente las medidas correctivas ne
cesarias, cuando se han presentado fallas en el sistema.
Un cuerpo de auditores internos es un factor poderoso en
un sistema de control interno, ya que suministra un me-
dio para supervisar la efectividad del mismo y la adhe-
sión a los procedimientos adoptados.

Podemos decir que se considera de lo anterior, que la fun-
ción de auditoría es el elemento de control que sirve para valo-
rar todos los demás controles que la gerencia ha formulado. Los
auditores internos han aceptado que esa es su función básica, -
la gerencia y empleados aceptan este concepto sin lugar a duda,
es decir, que existe un acuerdo general sobre las funciones de
la auditoría interna, desafortunadamente siempre hay un desa-
cuerdo general de como valorar y evaluar los controles que a --
continuación se verán :

- Al existir diversos niveles de gerencia que generalmente
son definidos como alta gerencia, intermedia y de bajo -

nivel, lógicamente cada nivel debe controlar por cualquier medio el nivel inmediato inferior. Surge la duda de ¿cuál nivel de control de dirección está el auditor interno limitado a revisar y evaluar. Si el auditor interno va a revisar y evaluar todos los controles que la alta gerencia ha evaluado, y esta debe ser su función -- primaria, de un Departamento; con el propósito de evaluar la efectividad y eficiencia de ese Departamento, o sea -- una auditoría a la gerencia intermedia o dedicada a lo dictado por la alta gerencia en sus planes, políticas u objetivos ?

- La auditoría interna tiene dos propósitos básicos que son protestivo y constructivo.

El grado de énfasis que se le da a estas dos categorías depende de lo que la alta gerencia considera la función primaria y objetivos de cualquier auditoría. Indudablemente que la auditoría interna tradicional es básicamente una revisión de los hechos y acciones ya pasados y -- tienen como finalidad revisar y evaluar los procedimientos establecidos para prevenir y detectar errores y fraudes, este tipo de auditoría representa un exámen de algo que ya sucedió, con la evaluación de sus defectos y para el auditor interno, esta evaluación es rutinaria y le será más difícil un exámen o evaluación de algo que toda-

vía no está hecho o que está proyectado efectuarlo.

- Si el auditor interno efectúa una auditoría operacional, no evaluará el sistema establecido por la gerencia, sino que estará auditando la efectividad de la gerencia con el sistema. Si en la revisión que efectúa determina que las operaciones, son defectuosas, débiles o inefectivas, el informe o reporte del exámen es un reporte que resulta del exámen de la actuación de la gerencia sobre ese departamento o área, debido a esta situación los gerentes no aceptarían las revisiones del auditor interno tendientes a auditoría operacional.

C) FORMAS DE REVISAR EL CONTROL INTERNO DENTRO DE UNA AUDITORIA OPERACIONAL

Normalmente la revisión del control interno llevado a cabo a través de un cuestionario o programa de exploración dirigido hacia actividades importantes, las respuestas o puntos cubiertos y pruebas limitadas a su verificación, proporcionan una penetración dentro de los procedimientos de control. En algunos casos en los programas regulares de auditoría se pueden incluir preguntas tipo investigación de control administrativo, para ser cubiertas con los procedimientos de auditoría. En otros casos - las preguntas tipo se efectúan por separado, para cubrir la investigación de los controles administrativos.

Las preguntas encaminadas a la investigación y revisión de

controles administrativos se incluyen en los programas regulares de auditoría porque con un esfuerzo muy limitado, una gran parte de la revisión e investigación puede ser cubierta rápidamente con gran compensación de tiempo.

El programa de trabajo deberá ser individual y adaptado a las circunstancias de la revisión a efectuar.

Normalmente en la revisión de control interno se ha enfatizado primordialmente los controles protectivos y ha sido dirigido a las actividades contables y financieras que tienden a enfatizar aquellos procedimientos que salvaguardan el efectivo, la integridad de los registros contables y preven fraudes.

Ahora bien para dar mayor servicio administrativo deberán enfatizar también el elemento operacional con el fin de tener un punto de vista constructivo, sin que esto signifique la eliminación del elemento protectivo.

D) PROGRAMAS DE TRABAJO

Los programas de trabajo son aquellos planes en los que no solamente se fijan los objetivos y la secuencia de operaciones, sino principalmente el tiempo requerido, así como es esencia de las políticas el orientar genéricamente la acción y los procedimientos al fijar la secuencia de acciones, los programas se caracterizan por la fijación del tiempo requerido para cada una de sus partes.

Los programas pueden ser generales o particulares, según

se refieran a toda la empresa o a un departamento en particular también pueden ser a corto, mediano o largo plazo, considerándose a corto plazo los que abarcan un tiempo no superior a un año; de dos a tres años suelen considerarse a mediano plazo y de cuatro a cinco años a largo plazo.

Las reglas de los programas son :

- Todo programa debe ante todo, contar con la aprobación de la máxima autoridad administrativa para aplicarse y contar con su complemento apoyo para obtener éxito, para la aprobación será necesario :

Presentar sus programas con sus detalles.

Fijar un tiempo mínimo para que produzcan resultados.

Darles del carácter de inversión, esto es tratar de fijar sus costos y beneficios que habrán de producir de referencia determinados en forma económica.

- Deben implantarse con pleno conocimiento de los jefes de línea que los habrán de aplicar, sin tratar de imponerlos ya que estos llevarán a resultados pobres, fricciones, -- bloqueos en su realización, etc.
- Deberá estudiarse el momento más oportuno para iniciar la operación de un programa, ya que muchas veces un programa fracasa, precisamente porque no se estudió el momento adecuado para implantarlo.

Los presupuestos son una modalidad especial de los progra-

mas cuya característica esencial consiste en la determinación - cuantitativa de los elementos programados, se llaman funciones si dichos elementos se estiman en unidades monetarias, sino solo en cantidades de producción, de ventas, de desperdicios, de horas-hombre requeridas, etc. Un tipo especial de presupuestos lo constituyen los pronósticos, cuya característica principal es que establecen el número de unidades que se espera vender, gastar, producir, etc., lo básico es que pronostiquen con base en experiencias pasadas, con ayuda de instrumentos más o menos técnicos, lo que se espera realizar.

Los presupuestos suelen considerarse, tanto como instrumentos de planeación, así como instrumentos de control.

El auditor de operaciones debe valorizar los planes y compararlos con los resultados en el programa de trabajo donde se refleja su planeación, seleccionando los procedimientos que van a ser aplicados, la extensión y la oportunidad que se les dará, en papeles de trabajo se registrarán los mismos a medida que va ya aplicando sus procedimientos, evitando con esto, que el personal de la empresa pudiera retractarse de lo dicho y dando facilidad para la preparación del informe.

E) MÉTODOS DE APLICACION

- Se aplica un mínimo de procedimientos en forma uniforme, asegurándose de su cumplimiento.

- En determinado momento se puede saber lo avanzado de la auditoría.
- Facilitando la supervisión.
- Sirviendo para consulta en posteriores revisiones.
- Sirve al auditor de recordatorio para los procedimientos a aplicar.
- Siendo un plan de trabajo.
- Sirve de ayuda para dividir el trabajo entre los auditores que intervendrán.
- Ayuda a establecer responsabilidades.

Es conveniente que todo trabajo de auditoría cuente con espacios para :

- Anotar el objeto de cada procedimiento, describiéndolos.
- Anotar fecha en que se aplicó y el alcance que se le dió a la prueba.
- Referencia a la cédula en que aplicó el procedimiento.
- Poner las iniciales del auditor que intervino en la aplicación de dicho procedimiento.

F) FORMAS DE PRESENTACION

Los programas de auditoría deben ser estudiados, diseñados y presentados tomando en consideración lo siguiente :

- El objetivo de la auditoría, para determinar el curso de acción que habrá de seguir.

- El número y personal que se asigne al trabajo.
- Los objetivos particulares de cada departamento.
- Las limitaciones a que se sujetará la auditoría.
- Las características particulares de la empresa.

Los programas de trabajo pueden ser de tres tipos :

- Predeterminados, Progresivos e Informales.
- Predeterminados.- Son aquellos en los cuales se listan los procedimientos a seguir previamente al trabajo y -- aplicables durante el curso mismo. Este programa puede ser aplicado a todas las empresas por la variedad de procedimientos que se supone podrán llevarse a cabo.
- Progresivos.- Consiste en un plan en el que se describen los procedimientos más importantes. Y a juicio del auditor se van aplicando durante el desarrollo de la auditoría.
- Informales.- Aquellos que se van redactando durante el curso de la auditoría en papeles de trabajo, sin haber hecho antes un plan de procedimientos a aplicar.

Los programas de trabajo, no deben ser rígidos e infran-- queables sino flexibles, por lo que el auditor siempre tendrá que modificar, reducir o ampliar su programa en el curso del -- trabajo por las circunstancias.

De estos tipos de programa el que parece más conveniente - aplicar en la auditoría operacional es el progresivo, ya que se

observa que por las condiciones tan variables y extensas en que se desarrolla, el auditor operacional en su trabajo puede ir siguiendo el plan que le servirá como guía para aplicar sus procedimientos conforme fuera necesario hacerlo.

G) OBTENCION Y EVALUACION DEL INFORME FINAL

Concluidos los trabajos de auditoría será necesario elaborar un informe de los resultados de la investigación así como - de las observaciones y sugerencias que se hayan derivado en el curso de la revisión.

La presentación o diseño de los informes generalmente queda a juicio del auditor en virtud de que existe un sin número - de factores propios de cada una de las revisiones que se efec--tuaron, que puede obtener el orden de importancia de los distintos puntos a tratar, siempre debe procurarse que el texto de -- los conceptos que se incluyan en dicho informe sean lo suficientemente claros, concisos y oportunos que permitan al lector percatarse con facilidad de su contenido.

Se considera que el informe de auditoría debe contener fundamentalmente los siguientes renglones :

- Alcance de la revisión.
- Resultado de la investigación.
- Conclusiones.
- Comentarios y sugerencias.

- Datos complementarios tales como, fecha de la auditoría, fecha del informe, etc.

Objetivos.- Se dice que los objetivos están estrechamente ligados con el proceso administrativo.

El informe en si representa una comunicación dirigida a la administración, en el cual se informan las conclusiones del trabajo. Se conoce el grado de eficiencia que existe en las operaciones de la empresa y evalúan el servicio que proporcionó la auditoría operacional.

Hay varios tipos de informe :

- Informe Departamental.- Lo más usual es elaborar un informe por separado para cada departamento o sección al final de la revisión de las operaciones.
- Informe Parcial.- Normalmente se hace por medio de memorándums que se presentan en el curso del trabajo, a medida que se van conociendo los hallazgos, dado que pueden ser necesarios comunicar a los directivos afectados con dichos hallazgos.
- Informe Total o Definitivo.- Normalmente al final de la auditoría se presenta un informe general de la empresa examinada. En los casos que se haya presentado el informe departamental por cada una de las áreas examinadas, es necesario que se haga referencia de esto, Con el in--

forme preliminar se hará de igual forma y, en su caso, se recomendarán las medidas correctivas.

H) IMPORTANCIA

Casi desde el inicio de la auditoría independiente en México, los contadores públicos acostumbraron a sus clientes a recibir no únicamente su dictamen sobre los estados financieros, sino unas cartas o memoranda de sugerencias o recomendaciones tendientes a mejorar el control interno en sus objetivos de información correcta y oportuna, y protección de los bienes de la empresa.

Recientemente esta costumbre se ha convertido en obligación cuando un pronunciamiento, el 28 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría de Contadores Públicos, señaló que el contador público que presta un servicio de dictamen de estados financieros, tiene la responsabilidad adicional de informar a la empresa que contrató sus servicios sobre la situación que guarda el control interno examinado por el motivo de su auditoría.

Por otra parte, el contrato actual de servicios profesionales, obliga también al auditor externo a preparar el llamado -- largo o más bien estudio analítico de resultados y posición financiera, conteniendo comentarios y juicios del auditor, ilustrados con cuadros numéricos de tipo analítico-comparativo sobre los resultados netos, las ventas por líneas de artículos o

servicios, los volúmenes y precios de ventas, los volúmenes y costos de producción por líneas, etc., que sirven al auditor como panorámica general de la que puede derivar áreas de estudio para buscar posibilidades de optimismo en las operaciones principales.

En la auditoría operacional una vez sometidas a la consideración de los niveles jerárquicos apropiados, el auditor externo estará en aptitud de informar sobre aquellas áreas u operaciones en que los resultados no sean los óptimos, conjuntamente son sus recomendaciones y, en su caso, con sus sugerencias respecto de los servicios adicionales que él mismo u otro tipo de especialistas podrían prestar al organismo o la empresa en un esfuerzo de optimización.

En la preparación del informe hay que tener presentes dos aspectos de suma importancia, que se pueden condensar en dos -- preguntas : ¿ A quién se enviará el informe ? ¿ Cómo rendir el informe ?

La decisión en cuanto a quien rendir el informe no es dificil, porque esto deberá estar bien definido por la política respectiva, pero si es algo a que el auditor deberá atender antes de la preparación del documento, porque quien lo recibe ha de juzgar su calidad aceptándolo o rechazándolo, determinando si es bueno, malo, adecuado, interesante, útil.

La respuesta a la segunda interrogante contiene varias fa-

cetas que hay que tener presentes. El auditor necesita determinar como rendirá su informe, porque el método de comunicación es importante, parte de la información se proporcionará en forma oral, pero la mayor parte de la misma será por escrito. En la empresa los informes escritos deberán ser breves, claros, valiosos y pertinentes, porque a ningún ejecutivo le gusta leer y digerir informes largos y confusos. En resumen, el auditor debe prever las inclinaciones e intereses de la dirección.

I) CONTENIDO

Los puntos principales que normalmente deberá contener el informe son :

- Propósito de la auditoría.
- Hechos de mayor importancia.
- Conclusiones y recomendaciones.
- Anexos.

Propósito de la auditoría.- Debe ser el prólogo del informe y ser sumamente interesante para que invite a su lectura.

Hechos de mayor importancia.- Normalmente los hechos de mayor importancia deberán ir al principio para atraer la atención. Es conveniente que las fallas encontradas en cada departamento, se separen para que sea de interés para el jefe del departamento o sección. Es igualmente recomendable mostrar en el informe los métodos que se utilizaron en su caso, mencionar la parti--

cipación de especialistas, con el objeto de evitar discrepancias entre la opinión y/o el punto de vista de los auditores y el personal de la empresa.

Es recomendable que la auditoría de operaciones se formule bajo la teoría del principio de las excepciones. Por lo tanto no quedarán incluidos los hechos y situaciones que están dentro de las condiciones normales o ideales establecidas, más al ver el punto más importante de la auditoría operacional, es la necesidad de comentar directamente con el jefe o gerente del departamento examinado, los hechos más importantes encontrados durante la revisión, puesto que ahí es donde se demuestra el valor de la auditoría de operaciones. Por este motivo debe limitarse o comentar sólo hechos de mayor importancia.

Cuando el auditor prepare su informe, debe consignar en el mismo, el resultado de la discusión o indicar la actitud y/o la acción tomada por el jefe o gerente del departamento, para la corrección a la falla encontrada.

Conclusiones y recomendaciones.- Algunas sugerencias pueden ponerse en marcha a través de las gestiones del director de la auditoría, siempre y cuando esté autorizado para ello, -- otras requerirán trámite especial o de toda una labor de conocimientos.

En relación a las recomendaciones que se incluyan en el informe de la auditoría operacional, es recomendable que se obser

ven las siguientes reglas :

- Presentar en el orden de su posible aceptación.
- El auditor debe pugnar para que las recomendaciones tomadas en cuenta sean vigilando de que no ocurran demoras para su establecimiento por causa de personas problemas de organización u otras razones.
- Es conveniente tener una sugerencia alternativa por cada recomendación, por si no se acepta ésta, existe otra que pueda sustituirla adecuadamente.
- Al aceptar la dirección sus ideas, el auditor deberá con seguir fecha para que se pongan en práctica.

Anexos.- Aquí generalmente se incluyen gráficas, diagramas, formas de papelería, etc., que puedan auxiliar en forma clara la información contenida en el informe.

Una vez terminada, el auditor debe revisar el informe y -- quedar satisfecho, haciéndose las siguientes preguntas :

- ¿ He mencionado todos los hechos importantes ?
- ¿ Están presentadas todas las consideraciones en la forma más breve posible y el informe demuestra originalidad ?
- ¿ Los hechos más importantes se amplían en detalle posteriormente en el curso del informe ?
- ¿ Está el informe escrito de tal manera que no haya malas interpretaciones ?

J) PRESENTACION

Para la presentación del informe de auditoría operacional, se toma el siguiente orden :

- Apreciación crítica de la coordinación general de cada uno de los niveles y con base en los resultados de los cuestionarios.
- La división departamental, que permita análisis específico de cada uno de los departamentos en cuanto a su estructuración y a la participación individual de sus componentes.
- Evaluación de la empresa, considerando la escala de apreciación para poder precisar la clasificación que le corresponda.
- Recomendaciones para corregir los errores determinados en áreas determinadas.

Por otra parte, el informe debe contener las reglas propias de un documento de este tipo:

- a) Lenguaje enfocado a los lectores.
- b) Contenido del trabajo :
 - Explicación de la metodología empleada y sus limitaciones.
 - Definición del alcance de la auditoría operacional.
 - Tratamiento breve, conciso con la información y recomen-

daciones.

c) Forma :

- Secuencia lógica.
- *Disertación* escrita apropiada, acatando los lineamientos gramaticales y semánticos.
- Convencimiento del lector.
- Objetividad en la presentación.
- Presentación física atractiva, usando las técnicas necesarias para facilitar y motivar a la lectura.
- Uso pertinente de presentaciones gráficas, anexos, cuadros, diagramas, etc.
- Todos los anexos deben presentarse con la explicación correspondiente y referencias en el texto.

CONCLUSIONES

- El auditor no debe usar diferentes técnicas al auditar áreas financieras o de operaciones, al aplicar su habilidad ana litica en todas las formas de auditoría, pues la diferencia entre la auditoría actual y la pasada no está en las técnicas, la diferencia está únicamente en su actitud mental.

- El control interno, es el instrumento que utiliza la administración para ejercer sus funciones de control y descansa en una planeación y organización de funciones básicas.

- El control interno no tiene como función básica descubrir fraudes, ya que tiene como finalidad la protección de activos de la empresa, obtener información segura y oportuna, salvagar dar en contra del desperdicio, consiguiendo además, que las políticas de la administración sean cumplidas.

- Se considera que la auditoría operacional se ha convirti do en una disciplina, que se encuentra comprendida dentro de la auditoría interna, donde ha alcanzado su actual desarrollo, --- siendo definida como una nueva técnica de control y así evalúa la efectividad de los procedimientos operantes y los controles internos.

- Siendo la auditoría operacional, una revisión que sirve para valorar el control existente en la empresa, sección o área que implica el conocimiento del proceso, mide el progreso logra

do alcanzando los objetivos de las empresas orientándose al futuro más que al pasado.

- El desarrollo de la auditoría operacional puede comprender revisiones generales o específicas.

- La planeación comprende la precisión de objetivos de la auditoría operacional, la programación de la revisión, etapas, tiempos, alcance y los medios de información, siendo fundamental hacer la identificación del criterio de la gerencia adecuando los objetivos de la auditoría operacional a las necesidades de la empresa.

- El informe representa la expresión concreta del trabajo que se realizó. Siendo el medio de comunicación formal de las operaciones del auditor.

- Una auditoría operacional, en una función puede dar una visión objetiva de la efectividad del control interno, ayudando aquellos que sean responsables de dicha función, recomendando--les mejoras a sus procedimientos, métodos, organización y políticas que puedan reflejarse en una reducción de sus costos y aumentando su eficiencia en las operaciones.

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

=====

- * PRIMER SIMPOSIUM DE AUDITORIA INTERNA.
Editorial IEE. S.A.
Edición 1972.
- * Roy A. Lindberg.
Theodore Cohn.
AUDITORIA DE OPERACIONES,
Editora Técnica, S.A. México.
Primera reimpresión, Diciembre de 1981.
- * William P. Leonard.
AUDITORIA ADMINISTRATIVA.
Editorial Diana, México.
1981.
- * Roberto Macías Pineda. Dr.
LA INVESTIGACION METODICA EN LA ADMINISTRACION.
Ediciones Contables y Administrativas, S.A.
1970.
- * Boletín No. 1.
ESQUEMA BASICO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL.
Comisión de Auditoría Operacional
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Julio de 1982.
México, D.F.
- * Walter B. Meigs.
E. John Larsen.
Robert F. Meigs.
PRINCIPIOS DE AUDITORIA.
Editorial Diana, México.
Enero 1983.
- * Comisión de Procedimientos de Auditoría.
CONTROL INTERNO
Boletín No. 3
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Diciembre de 1956.
México, D.F.

- * *Memoria del III Simposium Nacional.*
AUDITORIA INTERNA (OPERACIONAL).
Editorial IEE. S.A.
1976
- * *René Amador, C.P.*
ELEMENTOS DE AUDITORIA FINANCIERA Y OPERACIONAL.
Publicaciones Administrativas y Contables, S.A.
México, 1982.
- * *José Antonio Fernández Arena,*
EL PROCESO ADMINISTRATIVO.
Editorial Diana, México.
Enero 1983.
- * *Eric L. Kohler.*
DICCIONARIO PARA CONTADORES.
Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S.A. de C.V.
1979.
- * *Eduardo M. Franco Díaz.*
DICCIONARIO DE CONTABILIDAD
México, D.F.
1976.