

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS**

CARRERA CONTADURIA PÚBLICA



GABINETE DE AUDITORIA OPERATIVA

**PLAN EXCEPCIONAL DE TITULACION PARA ANTIGUOS
ESTUDIANTES NO GRADUADOS
MODALIDAD ACTUALIZACION**

Trabajo informe presentado para la obtención del grado de Licenciatura

POR: SILVANA LORENA CATORCENO COSSIO

**Trabajo informe presentado para la obtención del grado de Licenciatura
GABINETE DE AUDITORIA OPERATIVA**



Dedicatoria:

Dedico este presente trabajo a mi familia, en especial a mis padres, por haberme dado la oportunidad de aprender a volar y su incondicional apoyo para poder hacerlo realidad, mi Valentina, mi compañero Ronald, a Dios por siempre estar trazando mi camino, a pesar de las espinas que se pusieron de por medio, él siempre me ayuda a buscar mi camino de nuevo.

Silvana Lorena Catorceno Cossio



Agradecimiento:

Agradezco a la Universidad Mayor de San Andrés , Carrera de Contaduría Publica por haber creado esta oportunidad para poder Titularnos, colaborando de gran manera a los valientes que elegimos esta prestigiosa Universidad y Carrera para estudiarla, quererla y aprobarla, que por encontrarnos trabajando llevando en alto nuestra profesión, no tuvimos el tiempo de prepararnos anteriormente, mi paralelo, que no pudo haber sido el mejor, en este poco tiempo hice mas amigos que en todos mis años de estudio en la Carrera.

Silvana Lorena Catorceno Cossio



RESUMEN EJECUTVO

GABINETE DE AUDITORIA FINANCIERA

Hoy en día las empresas, se ven fortalecidas con la asimilación de la calidad total, excelencia gerencial, sistemas de información, etc.

Nuevos enfoques orientados a optimizar la gestión empresarial en forma cualitativa y mensurable para lograr que los consumidores, clientes y usuarios satisfagan sus necesidades. En este contexto que el sistema de control asume un rol relevante porque a través de sus evaluaciones permanentes posibilitan maximizar resultados en términos de eficiencia, eficacia, economía, indicadores que fortalecen el desarrollo de las empresas. La instrumentalización de los sistemas de control se da a través de las auditorias que se aplican en las empresas dentro de un periodo determinado para conocer sus restricciones, problemas, deficiencias, etc como parte de la evaluación.

La articulación de los órganos de control, asesoría, apoyo de una organización social en conjunto posibilita el cumplimiento de los fines empresariales. Este planteamiento posee singular importancia cuando se aplican auditorias especificas debiendo ejercitar el control posterior al ámbito político, administrativo, operativo; para que los resultados contribuyan al relanzamiento empresarial.

Muchas veces el Auditor Operativo no es aceptado por las empresas, e incluso por las personas que trabajan en una empresa. Es por eso que el profesional debe ser capaz de crear la confianza necesaria en el grupo donde va a actuar, convenciéndolos de que solo pretende ayudarlos a mejorar el trabajo y no controlar lo que hacen, tendrá pocas probabilidades de éxito.

Depende del equipo con que cuente el Auditor para obtener la información necesaria, por lo que debe saber dirigir incentivando la participación de manera íntegra de sus integrantes, para llevar exitosamente una Auditoria Operativa, demostrando su importancia en los resultados que se obtengan del mismo.



INDICE

CAPITULO 1

GABINETE DE AUDITORIA OPERATIVA

| | |
|------------------------------------------------------|---------|
| 1.1 Introducción | Pág. 1 |
| 1.2 Objetivos | Pág. 1 |
| 1.3 Aspectos Metodológicos | Pág. 2 |
| 1.4. Alcance de la Auditoria | Pág. 3 |
| 1.5. Normas y Herramientas de la Auditoria Operativa | Pág. 4 |
| 1.5.1. Normas de la Auditoria | Pág. 4 |
| 1.5.1.1. Necesidad de las Normas | Pág. 4 |
| 1.5.1.2 Normas de la Auditoria Operativa | Pág. 6 |
| 1.5.3. Normas Personales | Pág. 6 |
| 1.5.4. Normas a la Realización del Trabajo | Pág. 7 |
| 1.5.5. Normas Relativas al Informe | Pág. 8 |
| 2.1 Antecedentes | Pág. 11 |
| 2.2 Definición de Auditoria | Pág. 12 |
| 2.3 Metodología de la Auditoria Operativa | Pág. 13 |
| 2.4. La Auditoria y el Control de la Empresa | Pág. 14 |
| 2.5 Objetivo Específico del Control | Pág. 15 |
| 2.6 Evolución de la Extensión del Examen o Auditoría | Pág. 16 |
| 2.7 Conceptos de Eficacia, Economía y Eficiencia | Pág. 17 |
| 2.7.1 Eficacia o Efectividad | Pág. 17 |



| | | |
|---------|---------------------------------------------------------------------------|---------|
| 2.7.2 | Metas Mensurables | Pág. 17 |
| 2.7.3 | Metas Cualitativas | Pág. 18 |
| 2.7.4 | Economicidad o Economía | Pág. 18 |
| 2.7.5 | Eficiencia | Pág. 19 |
| 2.7.5.1 | Productividad y Rentabilidad | Pág. 19 |
| 2.7.5.2 | Estándares de Desempeño o Medidas de Comparación | Pág. 19 |
| 2.8 | Definición, elementos y análisis Comparativo con la Auditoría Tradicional | Pág. 21 |
| 2.8.1. | Diagnóstico de Auditoría Operacional | Pág. 22 |
| 2.8.2. | Pronóstico de Auditoría operacional | Pág. 22 |
| 2.8.3. | Utilidad y beneficio de la Auditoria Operacional | Pág. 22 |
| 2.8.4. | Beneficios de la Auditoría Operacional de Eficacia o Efectividad | Pág. 22 |
| 2.8.5 | Beneficios de la Auditoría Operacional de Economía o Economicidad | Pág. 23 |
| 2.8.6 | Beneficios de la Auditoría Operacional de Eficiencia | Pág. 23 |
| 2.9 | Descripción Objetivos del Proceso de la Auditoria Operacional | Pág. 23 |
| 2.9.1. | Objetivos a Corto Plazo | Pág. 24 |
| 2.9.2 | Objetivos a Mediano y Largo Plazo | Pág. 24 |
| 2.9.3 | Alcance de la Auditoria Operacional | Pág. 24 |
| 2.10. | Hallazgo en una Auditoria Operacional | Pág. 24 |
| 2.11 | Área Crítica o Débil | Pág. 24 |
| 2.12 | Comparación entre Auditoria Tradicional y Auditoria Operacional | Pág. 25 |
| 2.13. | Técnicas de Auditoría Operacional | Pág. 27 |
| 2.13.1. | Procedimientos de Auditoría Operacional | Pág. 30 |



| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| 2.13.2 Programas de Auditoría Operacional | Pág. 30 |
| 2.13.3 El proceso de Auditoria Operacional | Pág. 31 |
| 2.13.3.1 Preparación de la Auditoría | Pág. 31 |
| 2.13.3.2 Relevamiento de Información | Pág. 31 |
| 2.13.3.3 Términos de Referencia o Resumen del Plan General | Pág. 32 |
| 2.13.3.4 Designación del Equipo de Auditoría | Pág. 32 |
| 2.13.3.5 Planeación y Programación de la Auditoría | Pág. 33 |
| 2.13.4 Fase I: Estudio Preliminar | Pág. 33 |
| 2.13.4.1 Recopilación de Información | Pág. 34 |
| 2.13.4.2 Características de la Fase I de Estudio Preliminar | Pág. 35 |
| 2.13.4.3 Modelo de Programa General para la Ejecución de la Fase I | Pág. 36 |
| 2.13.5 Fase II: Comprensión de la Entidad Auditada | Pág. 38 |
| 2.13.5.1 Actividades Mínimas para Comprender la Entidad Auditada | Pág. 38 |
| 2.13.5.2 Modelo de Prog General de Auditoría para la Ejecución de la Fase II | Pág. 39 |
| 2.13.6 Fase III – Identify selección de las áreas críticas que serán auditadas | Pág. 42 |
| 2.13.6.1 Modelos de Programa General para la Ejecución de la Fase III | Pág. 46 |
| 2.13.7 Fase IV – Examen detallado de Áreas Criticas | Pág. 47 |
| 2.14 Características del Hallazgo de Auditoría Operacional | Pág. 51 |
| 2.14.1 Conclusiones y Recomendaciones sobre los HAO | Pág. 52 |
| 2.14.2 Programa de Evaluación de un HAO | Pág. 53 |
| 2.14.3 Constancia de las Evidencias de la Evaluación de los HAO en Papeles de Trabajo | Pág. 54 |



| | |
|------------------------------------------------------------------------|---------|
| 2.14.4 Papeles de Trabajo en Auditoría Operacional | Pág. 55 |
| 2.14.5 Cédulas | Pág. 55 |
| 2.14.6 Documentos | Pág. 55 |
| 2.14.7 Utilidad de los Papeles de Trabajo | Pág. 55 |
| 2.14.8 Normas de preparación de los Papeles de Trabajo | Pág. 56 |
| 2.14.9 Índice | Pág. 56 |
| 2.14.10 Marcas | Pág. 56 |
| 2.14.11 Archivo de los Papeles de Trabajo | Pág. 56 |
| 2.15 Fase V – Comunicación de los Resultados de Auditoria Operacional | Pág. 57 |
| 2.15.1 Aspectos Básicos de la Comunicación de Resultados | Pág. 57 |
| 2.15.2 El Informe de Auditoría Operacional | Pág. 58 |
| 2.15.3 Resultados de la Auditoría (Hallazgos de Auditoría Operacional) | Pág. 59 |
| 2.15.4 Anexos | Pág. 59 |
| 2.16 Etapa de Seguimiento | Pág. 60 |
| 3. Conclusión | Pág. 60 |
| 4. Bibliografía | Pág. 61 |



CAPITULO 1

ENSAYO Y ANALISIS

GABINETE DE AUDITORIA OPERATIVA

1.1 Introducción

Este ensayo esta realizado para demostrar que la Auditoria Operativa se basa en demostrar que surge como necesidad para evaluar las decisiones adoptadas en los distintos niveles jerárquicos respecto de los objetivos, políticas, planes, estructuras, presupuesto, canales de comunicación, sistemas de información, procedimientos, controles ejercidos, etc.

Por medio de la auditoria operativa se pueden revelar los motivos o causas de las desviaciones con respecto a los objetivos trazados inicialmente. La Máxima Autoridad Gerencial necesita conocer a que nivel se están cumpliendo los objetivos y como sus recursos son utilizados en los diferentes niveles dela empresa. Es por eso que se necesitan profesionales especializados que informen en forma objetiva e independiente sobre la situación de la empresa.

Es por eso que todo lo referente a la auditoria operativa recae sobre el ejecutivo, entendiendo como este a laMáxima Autoridad competente quien toma decisiones y determina, afecta o decide sobre el desempeño del recurso humano que trabaja en su Empresa quienes persiguen un objetivo.

1.2 Objetivos.-

La auditoría operativa es:

- **Crítica:** el auditor no debe aceptar lo que se le presente a la primera, debe buscar todas las evidencias posibles para tener un buen juicio.
- **Sistemático:** porque se elabora un plan para lograr los objetivos (este plan debe ser coherente).



- Imparcial: nunca debe dejar de ser objetivo e independiente (tanto en lo económico como en lo personal).

Si por cualquier motivo no se examina toda la empresa el auditor debe considerar que la organización es un sistema, por lo que el estudio debe ser completo.

La auditoría operativa necesita determinar la eficacia (grado de cumplimiento de la meta) en el logro de los objetivos pre-establecidos y la eficiencia y economía en la obtención y uso de los recursos.

La eficiencia busca medir como los ejecutivos utilizan los recursos que disponen.

Medir eficiencia es más complejo que medir eficacia, ya que no existe un padrón de comparación. El auditor debe apoyarse en la teoría sobre la administración de los recursos humanos y financieros para saber si están o no bien, además debe tener criterio y experiencia para poder comparar la teoría con la realidad.

- Economía: saber si los recursos se obtienen con los menores costos posibles. Por lo tanto el auditor debe conocer los precios del medio y la tecnología que existe y además de otros valores políticos, sociales, culturales, etc.
- Evaluar (diagnóstico): conocer las verdaderas causas de los problemas.
- Estimar (pronóstico): la situación administrativa futura..

1.3 Aspectos Metodológicos

En este punto se describe los tipos de investigación utilizadas.

- Descriptiva
El informe investigativo realizado está compuesto por de datos e información sobre la metodología de realizar todo un proceso sobre la realización Auditoria Operativa a una Entidad
- Bibliográfica
Se sustentó la base teórica por consultas realizadas a libros, informes, apuntes, auditorías realizadas, trabajos prácticos, también fuentes informáticas e Internet.



- Inductivo-Deductivo

Se realizó una aplicación de análisis, investigando y estudiando aspectos, procesos y modelos referentes a la realización de una auditoria Operativa, con una justificación teórica general y bien fundamentada, referente a los conceptos descritos. Donde primero realizamos una descripción general sobre la investigación para luego adentrarnos a una descripción más amplia sobre la realización de una auditoria operativa.

1.4. Alcance de la Auditoria

En el alcance de la auditoria realizamos una descripción de conceptos que son utilizados, diariamente en la realización del trabajo, detallo líneas abajo:

Crítica.- El auditor no debe aceptar lo que se le presente a la primera muestra, debe buscar todas las evidencias e historia posible para tener un buen juicio.

Imparcial.- Jamás debe dejar de ser objetivo e independiente (tanto en lo económico como en lo personal).

El auditor debe examinar todo el movimiento de la empresa ya que esta considerando a la organización como un sistema completo, es por eso el análisis debe ser completo.

Sistemática.- Debe elaborar un plan coherente y entendible para lograr los objetivos.

La auditoría operativa necesita determinar la eficiencia (grado de cumplimiento) en el logro de los objetivos pre-establecidos y la eficiencia y economía en la obtención y uso de los recursos.

La eficiencia mide como los ejecutivos utilizan los recursos que disponen.

Medir eficiencia es más complejo que medir eficacia, ya que no existe un padrón de comparación. El auditor debe apoyarse en la teoría sobre la administración de los recursos humanos y financieros para saber si están o no bien, además debe tener criterio experiencia para comparar la teoría con la realidad.



Economía.- Saber si los recursos se obtienen con costos menores. Por lo tanto el auditor debe tener conocimiento de los precios, del medio y la tecnología que existe y además de otros valores políticos, sociales, culturales, etc.

Evaluar (diagnostico).- Conocer las verdaderas causas del problema

Estimar (pronostico).- La situación administrativa futura.

La auditoria operativa se la realiza con el fin de ayudar a reformular los objetivos y políticas de la organización.

- Ayuda a la administración superior a evaluar y controlar las actividades de la organización.
- Ayuda a tener una visión de largo plazo a quienes toman las decisiones, así ellos pueden planificar mejor.
- De acuerdo a las circunstancias puede practicarse la auditoría operativa en forma parcial, considerando una o más áreas específicas periódica y rotativamente.
- La Auditoría Operativa debe ser hecha por un grupo multidisciplinario, donde cada profesional se debe incorporar en la medida que se necesiten sus conocimientos.

El Auditor Operativo, debe basar su preparación en administración general, teoría de la organización, auditoría, economía, costos, psicología general y social, comercialización, finanzas, administración de personal, producción política y estrategia de empresas entre otras mas.

- No debe entorpecer las operaciones normales de la empresa.

Las características del medio externo y sus iteraciones con la empresa, caen dentro del ámbito de la auditoria operativa.

1.5. Normas y Herramientas de la Auditoria Operativa

1.5.1. Normas de la Auditoria

1.5.1.1. Necesidad de las Normas



La auditoría es una actividad profesional, por lo tanto el auditor debe procurar que sus servicios sean de calidad y alto nivel.

Se podría pensar que el nivel profesional se obtiene estudiando y estableciendo procedimientos mínimos obligatorios, pero la auditoría no es una actividad mecánica que acepte la aplicación de reglas o formas de actuar rígidas.

El ser auditor exige un juicio profesional, sólido y maduro para:

- Determinar los procedimientos a seguir.
- Juzgar los resultados obtenidos.
- Adaptarse a circunstancias cambiantes de los negocios.

Para satisfacer la necesidad de asegurar un servicio sobre bases mínimas de calidad, rigidizarlo mediante la exigencia de cumplir con determinados procedimientos, se acordó establecer principios mínimos fundamentales que puedan definirse en términos generales, a los cuales se les llamo normas de auditoría.

A medida que la auditoría fue evolucionando, los organismos pertinentes tomaron conciencia de la necesidad de establecer estas normas a las cuales debían ajustarse los profesionales dedicados a esta labor. Y ello porque la adopción de normas en materia de informes y demás aspectos importantes de esta actividad, contribuyen a mejorar el servicio que los auditores prestan a sus clientes.

Las normas hacen comprensibles el alcance de los auditores y su responsabilidad, tanto para los auditores como para los clientes. Pero de ninguna manera estas normas implican restringir la libertad del auditor.

La definición de norma en la auditoría se puede expresar como lo siguiente:

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



En conclusión, la normalización de una actividad establece un conjunto de formalidades y características fundamentales que forman la identidad de dicha disciplina y constituyen los requisitos de calidad que rigen la actividad del auditor, el desarrollo del trabajo, las conclusiones y recomendaciones que deben comunicarse a las personas u organismos respectivos.

1.5.1.2 Normas de la Auditoria Operativa

En un inicio no había normas para esta auditoría, la operativa pero si se sabía lo que se necesitaba y su marco conceptual, se empezaron a adaptar las normas de la auditoria tradicional.

La auditoría operativa necesita para evaluar normas o estándares de comparación para juzgar y medir la función que se está analizando.

Por ejemplo para evaluar la función administrativa se necesita, al igual que la Auditoria de Estados Financieros que la contabilidad se realice con respecto a lo establecido por la contabilidad general.

Debido a que no existen normas, cualquier persona que audite puede estar confundida ante que decisiones tomar o que juzgar. Por este motivo desde ahora, las normas serán las exigencias que enmarcan el trabajo profesional del auditor y que le plantean en su quehacer requisitos de calidad, respetando en esto el nombre de la auditoria tradicional otorga a estas reglas de conducta personal.

1.5.3. Normas Personales

Estas normas son las más inconvencionales, ya que son propias de las personas. En toda labor de auditoria, el profesional debe tener adiestramiento, pericia, idoneidad, independencia y experiencia.

Las normas que a continuación se mencionaran son adaptadas de la Auditoria de Estados Financieros:



- a. El auditor debe ser una persona que, teniendo título profesional oficialmente reconocido y o la habilitación legal correspondiente, debe tener entrenamiento técnico, experiencia y capacidad profesional para ejercer la auditoria operativa.

Como si fuera en este caso referente a la Auditoria de Estados Financieros, donde se considera que si debe tenerlo ya que este profesional tiene especialización en este área, aunque un ingeniero comercial también tiene especialización en cuanto a la parte administrativa.

La especialización técnica y profesional es imprescindible para el auditor operacional.

- b. El auditor debe realizar su trabajo y preparar su informe con cuidado y diligencia profesional.

Cuando el auditor entrega su informe, tiene que avalar todas las conclusiones que en el se encuentran.

- c. El auditor debe mantenerse en una posición de independencia a fin de garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.

La independencia del auditor debe abarcar los aspectos económicos como el personal (mental), es decir no tener influencias.

Esta norma es difícil de implementar si el auditor operacional es interno, por que él conoce a sus compañeros además por la dependencia económica o jerárquica que él tenga.

- d. El auditor debe ser responsable de transmitir y difundir sus conocimientos y experiencia, con el objeto de perfeccionar y prestigiar la profesión.

Ya que como esta disciplina es relativamente nueva necesita de un cuerpo teórico integral que la norme, describa y explique.

1.5.4. Normas a la Realización del Trabajo

- a) El trabajo de auditoria debe comprender una adecuada planeación y supervisión de los colaboradores.



Toda auditoria representa la realización de un proceso que debe ser orgánico y coherente, a desarrollarse en un periodo determinado y condicionado a las características de la empresa que se audita y a los objetivos que se persiguen con el examen. Para la realización de estos objetivos el auditor debe tener trabajadores dependientes a él para controlar y planificar las actividades, además si tiene colaboradores también se deben controlar. Para lo anterior se debe preparar un plan general de auditoria que incluirá, como mínimo:

- Los objetivos del trabajo
- Los aspectos fundamentales del control interno y del control de gestión a evaluar.

El alcance del trabajo que se considera necesario para permitir al auditor emitir responsable y documentadamente su informe.

- Los procedimientos de auditoria y el momento que se aplicaran.
- Los recursos materiales y humanos necesarios a su distribución.

b) El trabajo de auditoria debe comprender un estudio y evaluación adecuados de los sistemas de control internos y de control de gestión vigentes en la entidad examinada, para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoria a aplicar.

Para el auditor operativo, la evaluación del sistema de control interno le ayudara a establecer en principio, las causas de los problemas en la gestión analizada.

También el auditor operacional debe evaluar el sistema de control de gestión existente para saber cómo es la calidad de la administración y eficacia, eficiencia y economicidad de la empresa.

c) El trabajo de auditoria debe comprender la obtención, mediante la aplicación de procedimientos de auditoria, de evidencia comprobatoria valida, pertinente y suficiente, que permita respaldar las aseveraciones contenidas en el informe.



Toda conclusión debe estar respaldada, ya que se está evaluando las decisiones administrativas.

1.5.5. Normas Relativas al Informe

El auditor operacional tiene que emitir un informe en cambio el auditor de estados financieros debe emitir un dictamen.

En este informe se exponen la evaluación, sugerencias y recomendaciones para mejorar la gestión administrativa

- a. El informe debe contener un pronunciamiento respecto de la eficiencia, eficacia y economía de la gestión administrativa en la materia o área sometida a examen.

La auditoría operativa busca evaluar estos tres componentes y por lo tanto se deben decir cómo están funcionando.

Toda la información que se pone en el informe debe ser justificada ya que esta será leída por los directivos superiores para ocuparlos como retroalimentación.

- b. El informe debe contener como mínimo lo siguiente:

Objetivo de la auditoría y motivo de su realización.

Metodología utilizada, enfatizando los procedimientos que permitieron reunir la evidencia sustentatoria.

- Alcance y limitaciones del examen.
- Hechos o circunstancias importantes analizados o diagnóstico.
- Sugerencias y recomendaciones necesarias.
- Pronóstico de la información.

Y todo otro elemento o información que, a juicio del auditor, mejore la comprensión del informe.

Esta norma muestra la estructura y contenido del informe.

- c. El informe debe ser entregado oportunamente para asegurar su óptima utilización.



La dinámica en que se desarrollan las empresas, las decisiones que se toman, tienen que ser rápidas, ya que las organizaciones cambian muy rápido. Es por este motivo que el informe debe estar en el momento preciso para que se tomen las decisiones pertinentes.

- d. El informe debe reunir, como mínimo, las características de: materialidad, precisión, practicabilidad, integridad, veracidad, concisión, claridad, oportunidad, prudencia.
- **Materialidad:** El informe debe estar enfocado hacia los aspectos fundamentales de la materia bajo examen, sin detenerse en errores o deficiencias que no son significativos en el contexto total.
 - **Precisión:** La información debe ser apta y convenientes para los requerimientos del usuario.
 - **Suficiencia:** La información, debe además, reunir los atributos necesarios para transmitir su utilización, esto es, resolver problemas y mejorar la gestión administrativa.
 - **Integridad:** El contenido del informe ha de ser exhaustivo, en el sentido de incluir, por lo menos, todos los elementos esenciales de la situación auditada.
 - **Veracidad:** La información presentada debe expresar fielmente los acontecimientos reales, sin omisiones ni deformaciones de ningún tipo.
 - **Concisión:** La exposición requiere estar sintetizada en grado tal que sea compatible con el tiempo disponible de quien lo va a leer y analizar, sin perder por ello la claridad de las ideas y conceptos vertidos.
 - **Claridad:** El informe debe ser redactado en lenguaje de fácil comprensión, para evitar problemas de comunicación derivados de una excesiva especialización de la fuente y/o del receptor.
 - **Oportunidad:** La información debe emitirse en tiempo y lugar conveniente para el usuario.



- **Prudencia:** El auditor debe ser cauto en la información entregada, evitando infidencias y riesgos innecesarios.
- e. El informe debe informar el pronóstico donde se describe como la auditoría operativa formara un juicio orientado hacia el futuro, a fin de ayudar al usuario a visualizar cual será la situación del ente evaluado si se adoptan las medidas correctivas propuestas, o se toma la decisión de no considerarlas o de hacerlo solo parcialmente.

Esta proyección de una situación en el tiempo es uno de los mayores aportes que pueda realizar el equipo de la auditoría operativa a la dirección superior y para ello debe ponderar cuidadosamente las variables internas como las externas que determinaran el contexto futuro.

Cuando se entrega el informe, el auditor da constancia del cumplimiento del trabajo y la dirección evalúa el trabajo que él hizo, su utilidad, valorización de resultados y conveniencia de haber hecho la auditoría.

Es importante que el informe cumpla los requisitos expuestos en las normas.



MARCO PRÁCTICO

GABINETE DE AUDITORIA OPERATIVA

2.1 Antecedentes.-

La Auditoría Operativa nació por la necesidad que tenía la alta dirección o gerencia de estar de acuerdo tanto con la adecuación y validez de los informes operativos como de los informes financieros.

El término "operaciones" surge como la designación de actividades y funciones no financieras que aparecen en la declaración de las responsabilidades de los auditores internos, publicada por el Instituto de Auditores Internos. En los últimos 30 años han surgido la necesidad de contar con otro tipo de auditoría llamada "AUDITORIA OPERATIVA" que tiene en consideración el rápido conocimiento de la complejidad empresarial y el incremento de la atención que las organizaciones hacen de su administración.

La necesidad de la auditoría operacional fue anticipada por William P. Leonard, de Estados Unidos de Norteamérica, quien definió a esta técnica como un "examen comprensivo y constructivo de una estructura organizacional de una empresa", o cualquier componente de las mismas, tales como una división o departamento, así como de sus planes y objetivos, sus métodos de operación y la utilización de los recursos físicos y humanos.

Conforme se van creando diversas ciencias, técnicas, métodos, principios, actividades y demás líneas de conocimiento, que sirvan de apoyo a la gestión eficaz de las empresas, se da en el País el establecimiento de la auditoría operativa con el propósito de coactivar el logro eficiente de los objetivos que las organizaciones se proponen. La profesión de Contador Público es una de las profesiones más importantes y demandantes en cualquier parte del mundo, por lo que se debe ser cuidadoso y estar en constante



actualización en cuanto se refiere a la normatividad tanto nacional como Internacionalmente y es en este punto donde las normas Internacionales juegan un papel muy importante y es una herramienta que le permite al Auditor desempeñarse con eficiencia y eficacia

2.2 Definición de Auditoria.-

De acuerdo a algunos autores a continuación damos las definiciones de Auditoria:

Según Gustavo Alonso Cepeda

La recopilación y evaluación de datos sobre información de una entidad para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos. La auditoría debe ser realizada por una persona competente e independiente.

Según KellZeigler

Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones ejecutadas con la finalidad de evaluarlas, verificarlas y emitir un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones

Según Juan Ramón Santillana González

El concepto de auditoría significa verificar que la información financiera, administrativa y operacional de una entidad es confiable, veraz y oportuna; en otras palabras, es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planeados, que las políticas y lineamientos se hayan observado y respetado, que se cumple con las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general.

Según VictorMendivil Escalante

Afirma que la auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos.



Según O. RayWhittington

La auditoría de estados financieros consiste en el examen que realiza el Contador Público y que ofrece el máximo nivel de seguridad de que los estados financieros se ajustan a los principios de contabilidad generalmente aceptados o a otro criterio establecido.

Según la Contraloría General del Estado Plurinacional

La auditoría operacional es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre: i) la eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos, y ii) la eficiencia, eficacia, y economía de las operaciones.

2.3 Metodología de la Auditoria Operativa

Supongamos que se trata de auditores externos sin un conocimiento detallado de la entidad auditada y sin que sus ejecutivos manifiesten preferencia alguna para el examen recaiga en un determinado subsistema de la organización, la metodología que usaremos para examinar la entidad será:

- a) Etapa Preliminar: conocimiento previo de la empresa.
- b) Etapa de Estudio General: definir las áreas críticas, para así llegar a establecer las causas últimas de los problemas. Se debe poner hincapié en los sistemas de control internos administrativos y gestión de cada área.
- c) Etapa de Estudio Específico: se puede establecer la relación entre los problemas visibles y potenciales y las causas que en verdad lo originaron

El auditor debe generar un modelo de control.

Con el material ordenado se procede aun análisis del problema, con el fin de formular los juicios que conozcan al diagnóstico real de la situación y también a un pronóstico.

- d) Etapa de Comunicación de Resultados: es un informe que proporciona una opinión meditada, experta e independiente en relación a la materia sometida a examen, con su evidencia correspondiente.



La estructura del informe debe contener:

- Objetivo de la auditoria.
 - Metodología.
 - Alcance del trabajo.
 - Diagnostico.
 - Recomendaciones.
 - Pronostico.
 - Anexos.
- e) Etapa de Seguimiento: el auditor debe ver que las debilidades han sido solucionadas.

Si el auditor es de la empresa no tiene para que conocer y se salta esta etapa.

2.4. Objetivo del Control de la Empresa

Existen diversas definiciones referente a lo que es el control de empresas:

- Es la verificación de sí todo ocurre en una empresa conforme al programa adoptado, a las órdenes dadas y a los principios admitidos.
- Es el análisis permanente de las desviaciones entre objetivos y realizaciones y la adopción de las medidas correctoras que permitan el cumplimiento de los objetivos o bien su adaptación necesaria.

Las formas de control más utilizadas pueden ser:

- Intervención
- Inspección
- Control interno



Auditoría externa: Es el examen de los estados financieros realizado de acuerdo con ciertas normas por un profesional calificado e independiente con el fin de expresar su opinión sobre ellos.

Auditoría interna: Es la función de evaluación independiente establecida dentro de una organización para la revisión de sus actividades como un servicio a la dirección. Funciona midiendo y evaluando la confiabilidad y eficacia del sistema integral de control interno con miras a lograr su mejoramiento.

Ante esta gran diversidad de formas de control, en la actualidad se consideran como las formas mas sustantivas de control, las siguientes:

- Control de gestión: Función de síntesis realizada en el más alto nivel de la estructura.
- Auditoría interna: Labor de análisis que completa en extensión y profundidad la labor del control de gestión.
- Auditoría externa : Labor de comprobación posterior, realizada por una persona u organismo externo a la empresa

2.5 Objetivo Específico del Control

El mencionado desarrollo de la auditoría en su objetivo o propósito primordial, tiene principal fundamento en la evolución del control interno y en su grado de importancia, pues en un principio cuando el propósito de la auditoría era el de divulgar los fraudes el control interno no era reconocido como un elemento fundamental de las organizaciones.

Es a comienzo del presente siglo que con el surgimiento de los principios de la administración científica y con la formulación de recomendaciones por los auditores para evitar la repetición de fraudes, empieza a reconocerse un grado de significación al control interno dentro de las organizaciones, que culmina a inicios de los años cuarenta con su definición por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), hoy conocida por todos profesionales del ramo y considerada como uno de los conceptos más trascendentes de la teoría del control.



En la actualidad se estima que el control interno tiene una importancia primordial en el desarrollo de las organizaciones gubernamentales o estatales.

El desarrollo del control interno, permitió que el objetivo de la auditoría de descubrir fraudes pasará a un plano secundario, ya que la relación control-fraude tiene importancia más desde un punto de vista preventivo que desde el enfoque de la divulgación o del descubrimiento.

En otras palabras lo significativo de la relación entre el control y las irregularidades o ilícitos es que el fraude no se suceda o por lo menos reducir al máximo posible la posibilidad de su acontecimiento.

Corresponde por tanto al control interno, por definición, prevenir el suceso de fraude y el error, responsabilidad que por consecuencia recae en la administración de la entidad, reservándose a la auditoría la misión de evaluar la eficacia del control interno y de formular las recomendaciones pertinentes para mejorarlo.

Las recomendaciones son las medidas que, a juicio del grupo de trabajo, permitirán a la organización lograr más eficaz, eficiente y económicamente sus objetivos, solucionando sus actuales problemas, previendo otros y aprovechando al máximo las posibilidades que el medio externo y sus propios recursos le ofrecen.

2.6 Evolución de la Extensión del Examen o Auditoría

De otra parte, el proceso de reconocimiento de la importancia del control interno permitió la evolución de la extensión del trabajo de auditoría externa.

Cuando no existía control interno como elemento fundamental de las organizaciones o su importancia no era reconocida, el auditor para poder detectar los posibles fraudes, tenía que recurrir a exámenes exhaustivos de todo lo sucedido en el período auditado dando origen a la llamada auditoría detallada, que era altamente costosa y sus resultados totalmente inoportunos.



Pero al evolucionar el reconocimiento del control interno, progresivamente fue desapareciendo la necesidad de practicar dicho tipo de exámenes, pues el auditor encontró una forma técnica de reducir la extensión de su trabajo, que es la de evaluar el grado de eficacia del control interno vigente en la entidad auditada para sobre la base del grado de adecuación, poder determinar la extensión de las pruebas a realizar, además de la naturaleza de las mismas; circunstancia que derivó en la auditoría en base de prueba selectiva o por muestreo.

En síntesis, la auditoría arribó a la última década del Siglo XX en condiciones totalmente diferentes a las dadas a comienzos del Siglo. Hoy la auditoría tiene como propósitos fundamentales la determinación de la razonabilidad de los estados financieros y la evaluación de la eficacia, economía y eficiencia de las operaciones, como parte de la auditoría con un enfoque integral; el control interno es la medula de toda organización porque interrelaciona los demás sistemas administrativos; y el trabajo de auditoría se realiza basándose en el examen de operaciones seleccionadas con apoyo del muestreo estadístico.

2.7 Conceptos de Eficacia, Economía y Eficiencia

En el análisis anterior se planteó que la auditoría ha venido evolucionando en el transcurso del tiempo y que uno de sus objetivos primordiales en la actualidad es la evaluación de las operaciones para determinar y aumentar su grado de eficacia, economía y eficiencia; criterios estos conocidos en la ciencia administrativa como las tres "Es" de la Gerencia.

Tales criterios son los que maneja la auditoría operacional, pero con un alcance que trasciende los propósitos de la tradicional auditoría financiera. Es conveniente por tanto, que antes de analizar el concepto o definición de esta especialidad de la auditoría, el auditor gubernamental tenga claro el significado de los términos eficacia, economía y eficiencia.

2.7.1 Eficacia o Efectividad

En una concepción elemental, clara y sin eufemismos la efectividad, también denominada eficacia, consiste en lograr o alcanzar los objetivos propuestos, las metas programadas, o los resultados deseados. De tal forma que una actividad, una operación, un proyecto, un



programa o una gestión, según sea el grado de alcance que se le dé, será efectiva en la medida en que los propósitos, metas o resultados sean obtenidos, alcanzados o logrados.

La eficacia es la esencia de la gerencia pública, pues su misión es conducir el ente hacia el logro de los objetivos, metas y resultados deseados. Las organizaciones, organismos o empresas, existen para cumplir con unos objetivos; por principio no puede concebirse ningún ente público que carezca de finalidades o propósitos, pues no tendría justificación su existencia.

Los objetivos estratégicos de una institución gubernamental generalmente están señalados en la disposición legal que la crea u ordena su creación y las metas periódicas en los planes y programas de la entidad. El logro de los objetivos estratégicos es una responsabilidad del titular de la entidad, para lo cual se apoya en el control interno operacional, siendo necesario desarrollar dichos objetivos o misión primordial de la organización, fijando metas o resultados periódicos a alcanzar, los cuales podrán ser mensurables o cualitativos.

2.7.2 Metas Mensurables

Las metas mensurables son aquellas que se pueden cuantificar fácilmente y que se deben lograr en un periodo de tiempo dado, como por ejemplo: cantidad de manifiestos o pólizas de aduana a tramitar, cantidad de pacientes a atender, cantidad de cartas a escribir, cantidad de cursos a dictar, cantidad de ventas, cantidad de producción, etc.

Este tipo de metas debe estar claramente señalado en la programación de operaciones de cada año o en su defecto en los presupuestos de cada entidad pública o en otros documentos que en el proceso de auditoría operacional deberán ser identificados por el auditor.

2.7.3 Metas Cualitativas

Son metas difíciles de cuantificar que generalmente están influenciadas por un alto grado de subjetividad, como por ejemplo: mejorar la atención a los pacientes, mejorar la calidad de la capacitación, mejorar la atención al público, mejorar el servicio a los clientes, mejorar la calidad de la producción, etc.



Este tipo de metas corresponde a los objetivos estratégicos o globales de los diferentes programas que pueda desarrollar una institución y su medición y evolución presenta mayor dificultad que en el caso de las metas cuantitativas.

Al igual que respecto a las metas cuantitativas, las metas cualitativas deben ser identificadas por el auditor para poder determinar tanto los estándares de desempeño o criterios de medición como las técnicas que utilizará en el proceso de evaluación de su eficacia. Finalmente el propósito ideal es traducir a términos cuantitativos las metas cualitativas. En general la eficacia en auditoría operacional se expresa en términos cuantitativos de unidades físicas.

2.7.4 Economicidad o Economía

Economía en el Desde el punto de vista de la auditoría operacional, la economicidad o desarrollo de las operaciones es lograr el costo mínimo posible, o sea gastar solamente lo razonablemente necesario o prudente para alcanzar un objetivo, una meta o un resultado deseado.

En términos pragmáticos lo más económico es no gastar ningún dinero, pero el no gastar impide alcanzar los objetivos o las metas deseadas para la organización o institución, por lo tanto la economía debe visualizarse en función de dichos objetivos o metas.

El sistema de contabilidad es el medio de que se valen las entidades para poder medir los costos invertidos en la obtención de las metas, objetivos o resultados deseados.

La economía o economía de las operaciones o actividades de las entidades públicas se expresa en términos monetarios.

2.7.5 Eficiencia

La eficiencia es el criterio integral que maneja la auditoría operacional, pues relaciona la productividad de las operaciones o actividades, con un estándar de desempeño o con una medida o criterio de comparación.



Algunos autores señalan a la auditoría operacional como sinónimo de auditoría de eficiencia, pues es claro que ésta involucra además los conceptos de eficacia y economía.

No obstante, para de aplicación pragmática, en auditoría operacional se manejan en forma independiente los criterios de eficacia, economía y eficiencia. La eficiencia se expresa normalmente en términos porcentuales (relativos).

2.7.5.1 Productividad y Rentabilidad

Por productividad se entiende la relación entre el monto de los bienes o servicios producidos y el monto de los recursos utilizados en su producción. La rentabilidad es la capacidad que tienen los capitales propios o ajenos invertidos en una empresa o entidad, de generar una renta o utilidad a favor de las mismas.

En el sector público puede establecerse una rentabilidad que estaría dada por el grado de capacidad de cada entidad pública para retribuir en servicios los tributos o impuestos, cualquiera que sea su forma, que pagan los contribuyentes.

Esta concepción se deriva de la teoría del **valor a cambio de dinero (Value for Money)**. Esta teoría trata de dar respuesta, a la pregunta: ¿Qué reciben los contribuyentes por los impuestos que pagan?

2.7.5.2 Estándares de Desempeño o Medidas de Comparación

Otros de los elementos requeridos por la auditoría operacional en materia de eficiencia es la necesidad de identificar o establecer estándares de desempeño o medidas de comparación, contra los cuales confrontar la relación entre las metas logradas (eficacia o efectividad) y los costos invertidos para lograrlas (economía o economicidad).

Estos estándares o medidas pueden ser los índices planeados para una entidad, que son aquellos previamente determinados por la misma o por el gobierno y que deben lograrse en el futuro. También pueden ser los índices históricos o sea aquellos establecidos por la entidad o por los auditores, sobre la base de hechos sucedidos en el pasado, por lo menos durante los tres últimos años.



El auge que en las últimas décadas ha tenido el interés de la administración pública, no solo en los países desarrollados sino también en los países latinoamericanos, de controlar el rendimiento de la producción de bienes o servicios o de ejercer un control de la gestión pública, ha conllevado a adopción y adaptación de la tecnología utilizada en el Sector Privado para la determinación o establecimiento de índices, estándares o indicadores de desempeño. El auditor gubernamental debe estar familiarizado con dicha tecnología, para poder participar con éxito en equipos, tanto de auditoría operacional como de auditorías integrales o de gestión.

En auditoría operacional se han adoptado índices o estándares para la evaluación de la eficiencia, como por ejemplo:

- De producción de bienes o servicios
- De trabajo realizado en un periodo de tiempo
- De costo por unidad de bien o servicio producido.

a) Índice o Estándar de Producción de Bienes o Servicios

El Índice o Estándar de Producción de Bienes o Servicios está dado por la cantidad de bienes o servicios que se deben producir en un periodo de tiempo determinado.

b) Índice o Estándar de Trabajo Realizado en un Periodo de Tiempo

Este índice está dado por la cantidad de tiempo que se debe invertir para producir una unidad de bienes o servicios.

c) Índice o Estándar de Costo por Unidad Producida

El Índice o Estándar de Costo por Unidad de Bienes o Servicios Producida está dado por la cantidad en dinero, de los insumos que se deben invertir para producir una unidad de bienes o servicios.



2.8 Definición, elementos y análisis Comparativo con la Auditoría Tradicional

En materia contable se presentan problemas de terminología, pues para calificar un mismo hecho se utilizan expresiones diferentes de un país a otro, de un continente a otro y con mayor significación de un idioma a otro. En el caso de la auditoría operacional ocurre un fenómeno parecido, pero fundamentalmente originado en el proceso de desarrollo y evolución de la auditoría, que ha ido utilizando, según el autor o según las operaciones objeto de la evaluación, diferentes denominaciones para calificar un mismo proceso de auditoría.

Así por ejemplo se ha escrito sobre el control de resultados, control de eficiencia, control de gestión, auditoría administrativa, auditoría gerencial, auditoría de eficiencia, auditoría del resultado de programas, auditoría operativa, auditoría del rendimiento, auditoría operativa y auditoría operacional.

De todas estas expresiones, que pueden considerarse sinónimas, se destaca la auditoría operativa por ser este último calificativo una palabra habitual. No obstante, la técnica profesional ha ido imponiendo otro nombre utilizando una nueva palabra en español: “operacional.” En nuestra opinión esta expresión si bien no es la más castiza, es la más adecuada por cuanto que califica también una nueva especialidad en el campo de la auditoría cuya acción recae directamente sobre las operaciones o actividades que realizan los entes públicos o privados.

Sin embargo, es necesario mencionar que varias de las expresiones que antecedieron al término auditoría operacional, se han continuado utilizando para calificar campos especializados de la auditoría operacional, como es el caso de la auditoría administrativa.

La otra expresión a destacar es la de “auditoría integral”, comprensiva o completa, que más que una clase de auditoría es un enfoque de auditoría aplicable a una entidad en general cuya metodología se fundamenta en la auditoría operacional, pero que incluye exámenes de cumplimiento y de estados financieros. La auditoría integral y la auditoría sectorial constituyen el horizonte del control gubernamental y de los Organismos Superiores de



Control o Entidades Superiores de auditoría, como lo es la Contraloría Generales de nuestro país.

2.8.1. Diagnóstico de Auditoría Operacional

De la anterior definición se desprende que el desarrollo de una auditoría operacional implica diagnosticar sobre las operaciones o actividades que se examinan y evalúan, en qué medida se alcanzan las metas propuestas (eficacia), con qué nivel de costo (economía) y con qué grado de eficiencia.

2.8.2. Pronóstico de Auditoría operacional

Una vez establecido el diagnóstico sobre la eficacia, economía y eficiencia, la auditoría operacional permite determinar las causas de los hallazgos que estén afectando dichos criterios y consecuentemente, formular las recomendaciones a la gerencia pública o a la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, respecto a las acciones que se deben tomar para mejorar en el futuro el logro de las metas, el costo invertido para lograrlas y finalmente la eficiencia con que se están realizando.

2.8.3. Utilidad y beneficio de la Auditoria Operacional

La auditoría operacional puede entenderse y practicarse de una manera específica pero interrelacionada, para cada uno de los tres criterios fundamentales ya explicados. Para el mayor rendimiento de una auditoría operacional la evaluación debe efectuarse de manera secuencial. Se debe iniciar por la comprobación y análisis de la eficacia o efectividad, para continuar con la economía y terminar comprobando y evaluando la eficiencia. A continuación nos referiremos por separado a la auditoría de eficacia, a la auditoría de economía y a la auditoría de eficiencia, así como a la utilidad o beneficios que se derivan de su aplicación o práctica.

2.8.4. Beneficios de la Auditoría Operacional de Eficacia o Efectividad

La Auditoría Operacional de Eficacia es el examen y evaluación de las operaciones o actividades de una entidad cualquiera, para determinar en qué medida se han alcanzado las metas u objetivos y formular recomendaciones para mejorar. En su mayor alcance, es decir



cuando se practica como base de una auditoría con un enfoque integral, la auditoría operacional de eficacia proporciona a las autoridades jerárquicas de Gobierno y al Congreso (Asamblea Nacional) una evaluación, con criterio independiente, de la manera como el titular de la entidad (Gerente, Director o Ministro), ha cumplido su gestión al administrar los programas trazados para alcanzar las metas o resultados deseados. Al interior de la respectiva entidad pública auditada, proporciona al titular de la entidad (Gerente, Director o Ministro), también con criterio independiente, una evaluación de la manera como el desarrollo de las operaciones o actividades se encamina o se encaminó hacia el logro de los resultados deseados o metas propuestas y le recomienda las medidas correctivas o de mejora.

2.8.5 Beneficios de la Auditoría Operacional de Economía o Economicidad

La auditoría operacional de economía es el examen y evaluación de las operaciones o actividades de una entidad o empresa pública, para determinar el nivel de los recursos invertidos y formular recomendaciones razonables para reducir los costos. Igualmente, en su alcance más amplio, la auditoría operacional de economía proporciona a las autoridades jerárquicas de Gobierno y al Congreso (Asamblea Nacional), una evaluación, con criterio independiente, sobre la manera económica como el titular de la entidad ha alcanzado las metas propuestas. Para la Gerencia Pública o titular de la entidad le proporciona una evaluación sobre los costos invertidos en las operaciones o actividades y le formula recomendaciones para reducir costos.

2.8.6 Beneficios de la Auditoría Operacional de Eficiencia

La auditoría operacional de eficiencia es el examen y evaluación de las operaciones o actividades de una entidad para determinar la relación entre la productividad y un estándar de desempeño y formular recomendaciones para alcanzar un nivel óptimo de eficiencia. Esta auditoría proporciona al Gobierno y Congreso (Asamblea Nacional) una evaluación, con criterio independiente, sobre el grado de eficiencia obtenido por el titular de la entidad, en la administración de los recursos para alcanzar las metas. Igualmente, le proporciona al



titular de la entidad una evaluación acerca del nivel de eficiencia de las operaciones o actividades y le formula recomendaciones para conducir las hacia el nivel óptimo.

2.9 Descripción Objetivos del Proceso de la Auditoría Operacional

Los objetivos de la auditoría operacional se pueden señalar a corto y mediano plazo.

2.9.1. Objetivos a Corto Plazo

Diagnosticar y formular recomendaciones profesionales para mejorar la eficacia, la economía y la eficiencia de las operaciones involucradas en los hallazgos. Este objetivo se logra al finalizar un trabajo de auditoría operacional.

2.9.2 Objetivos a Mediano y Largo Plazo

Lograr la prosperidad razonable de la empresa o entidad. La prosperidad razonable de una empresa pública de carácter mercantil se observará en la mejora de los beneficios económicos (rentabilidad) y en una entidad u organismo público (sin ánimo de lucro) en la mejora de la prestación del servicio a la comunidad (valor a cambio de dinero).

2.9.3 Alcance de la Auditoría Operacional

El alcance de la Auditoría Operacional es ilimitado. Todas las operaciones o actividades de una entidad pueden ser auditadas, sin considerar que sea una operación financiera o no, y en cada hallazgo la auditoría operacional cubre todos los aspectos internos o externos que lo interrelacionan.

Esta ilimitación y la diversidad de hallazgos que pueden encontrarse, implica que, una auditoría operacional específica, puede requerir profesionales de diferentes disciplinas. Generalmente es un trabajo interdisciplinario, pero normalmente su conducción o dirección debe confiarse a contadores públicos, por su estructuración profesional en auditoría.

2.10. Hallazgo en una Auditoría Operacional

El enfoque inicial de una auditoría operacional está dirigido hacia hallar las operaciones o actividades inefectivas, antieconómicas o ineficientes. Encontrarlas constituye el "Hallazgo



de Auditoría Operacional" que se puede definir como la operación o actividad que está afectada negativamente o lesionada en la eficacia, economía o eficiencia.

2.11 Área Crítica o Débil

Es el área que presenta deficiencias de control interno contable, financiero u operacional. En un área crítica se supone que todas las operaciones o actividades que allí se realizan, son posibles hallazgos de auditoría operacional es decir, estarán afectadas negativamente en su efectividad o eficacia, economía y eficiencia. En caso de que sean varias las áreas de una entidad que hayan sido identificadas como críticas o débiles, los esfuerzos de auditoría deben orientarse hacia las más importantes de la organización. En general, un razonable equipo de auditoría (integrado por cinco profesionales altamente calificado) debería asumir máximo el examen de dos áreas críticas o débiles, para poder evaluarlas con la profundidad requerida en un tiempo también razonable que oscilará entre cuatro y seis meses.

2.12 Comparación entre Auditoría Tradicional y Auditoría Operacional

La auditoría, tradicionalmente hasta 1960 estuvo orientada fundamentalmente al examen de los estados financieros. Con el surgimiento de la auditoría operacional como un nuevo campo de ejercicio profesional, se denominó a la auditoría tradicional como auditoría de estados financieros o auditoría financiera, la cual con respecto a la auditoría operacional presenta múltiples diferencias relacionadas con el objetivo, el alcance, la orientación, los parámetros o criterios de medición, el método, los interesados, quienes la ejecutan, el contenido del informe, el objetivo de la evaluación del control interno, y la historia de las dos especialidades, entre otras. En el Cuadro N°1 que se presenta a continuación, se relacionan las diez diferencias mencionadas.



DIFERENCIAS BÁSICAS ENTRE LA AUDITORIA FINANCIERA Y LA AUDITORIA OPERACIONAL

| En Cuanto a: | Financiera | Operacional |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Objetivo | <p>Emitir opinión o dictamen sobre la razonabilidad de la situación financiera de una entidad a una fecha dada, así como sobre el resultado de sus operaciones financieras y el flujo de fondos para el periodo que termina en dicha fecha.</p> <p>Proporcionar un grado de confiabilidad de dichos estados para usarlos en la toma de decisiones administrativas o gerenciales y en el proceso de dar cuenta de la gestión.</p> | <p>Determinar el grado de eficacia, economía y eficiencia de las operaciones para formular las recomendaciones para corregir deficiencias o para mejorar dicho grado de eficacia, economía y eficiencia.</p> <p>Contribuir al logro de la prosperidad razonable de la empresa o entidad.</p> |
| Alcance | Limitado a las operaciones financieras | Ilimitado. Puede cubrir todas las operaciones o actividades que realiza un organismo, entidad o empresa. |
| Orientación | Hacia la situación financiera y resultados de las operaciones de la entidad desde un punto de vista retrospectivo. | Hacia las operaciones o actividades de la entidad en el presente con proyección el futuro. |
| Medición | Principios de contabilidad generalmente aceptados. | No existen aún criterios de medición de aceptación general. |
| Método | Las normas de auditoría generalmente aceptadas. | No existen todavía normas de auditoría operacional generalmente aceptadas. El método se determina de acuerdo al criterio del auditor operacional. Pueden adaptarse normas de |



| | | |
|-----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | auditoría financiera generalmente aceptadas. |
| Interesados | Principalmente externos: Accionistas, Gobierno, Bancos; Entidades de Crédito e Inversiones potenciales. | Desde el punto de vista interno: la alta dirección. Desde el punto de vista externo los accionistas y el gobierno y la comunidad cuando se trata de una entidad del sector público. |
| Quienes la Ejecutan | Los contadores públicos con personal de apoyo de la misma profesión | Contadores públicos con participación del personal de la misma profesión y de profesionales de otras disciplinas. |
| Contenido del Informe | Su contenido esta exclusivamente relacionado con los estados financieros | Su contenido esta relacionado con cualquier aspecto de importancia de la administración o de las operaciones de la entidad, organismo o empresa pública. |
| Objetivo de la Evaluación del control Interno | Determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría financiera a emplear. | Determinar las áreas débiles o críticas más importantes para hacia ellas orientar todos los esfuerzos de auditoría operacional. |
| Historia | Larga existencia | Reciente. Aún se encuentra es su etapa de formulación teórica y de experimentación. |

2.13. Técnicas de Auditoría Operacional

Son los recursos que el Auditor emplea en el examen y evaluación de las operaciones o actividades de una entidad, organismo o empresa, para llegar a conclusiones y recomendaciones, tales como: Analizar, comparar, comprobar, computar, conciliar, confirmar, indagar, inspeccionar, observar, muestrear, rastrear, fotografiar, grabar, filmar, método Gantt, Pert, C.P.M



En general son las mismas usadas en auditoría financiera: de observación, interrogación, análisis, verificación, investigación y evaluación; pero específicamente incluye algunas de uso exclusivo en auditoría operacional como las últimas seis citadas, entre las cuales se encuentran la técnica PERT y el CPM, utilizadas fundamentalmente junto con el conocido método GANTT, en control interno operacional, técnicas cuyo manejo se facilita en la actualidad con el uso de paquetes computacionales. Una breve explicación de estas dos técnicas se presenta a continuación:

PERT (Project Evaluation and Review Technique). Se utiliza en operaciones, actividades o proyectos complejos en que hay incertidumbre en cuanto a tiempos de terminación (actividades u operaciones en empresas o entidades dedicadas a la investigación). CPM (Critical Path Method). Es aplicable a las operaciones en las cuales sea posible estimar los tiempos y costos y lo que interesa es saber cual es la combinación costo duración de cada actividad, para lograr el costo total mínimo de las operaciones (Construcción de Obras en General).

Como se ha dicho el auditor emite un juicio de la empresa de una parte o en su totalidad, y estos juicios deben sustentarse en evidencias sustentables (los esfuerzos del auditor deben dirigirse hacia la obtención de esta evidencia).

En la auditoria las técnicas son, métodos o modos de actuar que permiten al auditor obtener información destinada a sustentar, con evidencia suficiente y pruebas auténticas, su opinión o juicio sobre alguna materia objeto de su análisis e investigación.

En consecuencia, no es la técnica misma la importante, sino que lo es su validez como herramienta de investigación seria y confiable, y la propiedad y oportunidad de su aplicación a cada circunstancia en especial.

La norma es, en consecuencia, una regla de aceptación general que, sin rigidizar el trabajo del auditor, lo condiciona sanamente. Esto significa que, en su labor de búsqueda de evidencias a través de los cumplimientos de los procedimientos apropiados, debe aplicar



aquellas técnicas que la práctica y su idoneidad profesional le indiquen como convenientes, enmarcando en las normas de auditoria.

Los tipos de técnicas pueden ser:

a) Estudio General

Es el estudio y análisis de los aspectos generales del problema, situación y/o empresa, que puedan ser significativos en su calidad de información para el auditor.

Se concentrara mediante:

- El examen de la documentación:

Revisión de escrituras, actas de directorio, juntas o comités; manuales de organización, de descripción de cargos, de procedimientos; correspondencia relacionada con la organización y marcha del ente; organigramas; declaraciones de políticas y filosofía de administración, todo lo cual debe otorgar conocimiento del área o entidad examinada.

- La información ocular:

Apreciación real, obtenida por el auditor.

- Descripciones Escritas:

Son las características del sistema o de una situación específica a evaluar, pueden ser explicaciones sobre las funciones de la empresa, procedimientos registros, formularios, archivos, recursos, etc.

Lo importante es escribir lo visto aunque el auditor debe tener la habilidad de escribir en forma clara y concisa.

b) Entrevista

Es recoger información formulando preguntas a los empleados relacionados con el problema.

Entonces el auditor debe tener mucho tacto para plantear las preguntas y dar validez a las respuestas.



Se deben planificar las entrevistas a efectuar, y así aprovechar mas el tiempo. La respuesta a una sola pregunta es una parte minúscula en la formación de la opinión, las respuestas a muchas preguntas, relacionadas entre si, pueden suministrar elementos de juicio muy satisfactorios.

El único problema de planificar las entrevistas es que pueden mecanizar la información.

También si el auditor no desea tener un cuestionario en la entrevista, hace la entrevista más amena y puede tener un clima mas grato, además si hace esto debe tomar buenas notas resumidas que después le ayuden en su labor.

c) Correlación con Información Conexa

Cada vez que el auditor obtenga información que le sirva de evidencia para la formación de un juicio, deberá relacionarla con la información conexa de la propia empresa y/o del medio relacionado, con el objetivo de constatar tanto su confiabilidad y validez como que sea concordante con el concepto, políticas, filosofía de administración y cultura organizacional del ente examinado. Servirá para tal constatación que ya estuvo en vista al practicar el examen general, en especial manuales y documentos emitidos por la empresa sobre su organización y modo de administrar.

d) Confirmación

Es para tener la confirmación de las entidades ajenas a la organización respecto de ciertos temas que le interesen al auditor para que le ayuden a su trabajo.

Por ello estas entidades deben ser independientes de la empresa, además la información que ellos emitan se debe entregar directamente al auditor.

e) Observación

El auditor debe estar alerta ante cualquier situación que se produzca y todas las actividades que se llevan a cabo.

La idea es ver que nada este fuera de lo normal.



Es una técnica de aplicación muy general y su aporte no es muy concluyente, pues el auditor no la puede vincular a procedimientos específicos de verificación.

f) Análisis

Se examina cuidadosamente la información recopilada. Se comprueba la calidad de la información y su relevancia ante los hechos advertidos en las etapas de investigación, para poder definir el o los problemas, precisar su significado y trascendencia, identificar sus causas y buscar las soluciones.

2.13.1. Procedimientos de Auditoría Operacional

Son el conjunto de técnicas aplicables a una Operación o Actividad determinada, para determinar si de hecho existe un problema o una situación que afecta la eficacia, economía o eficiencia (Hallazgo de Auditoría Operacional- HAO) y de ser así, el camino a seguir para establecer su causa y efecto, que conduzcan a identificar la solución pertinente.

2.13.2 Programas de Auditoría Operacional

Los programas de Auditoría Operacional describen específicamente como se debe llevar a cabo la ejecución de una Auditoría. Contienen la relación ordenada de forma secuencial y lógica de las diferentes actividades para desarrollar los procedimientos. Los programas de auditoría tienen suma importancia pues son los medios que relacionan los objetivos propuestos para una auditoría específica con la ejecución real del trabajo.

Generalmente los programas de auditoría presentan inicialmente una relación directa con los motivos y objetivos de la auditoría respectiva e identifican la información que debe reunirse y los pasos más importantes para la evaluación ya sea de la eficacia, economía o de la eficiencia.

Es necesario destacar que los programas de trabajo deben de conducir a desarrollar las evidencias que se obtengan, de tal forma que se puedan formular recomendaciones validas y pertinentes, producto esencial de la auditoría operacional. Por lo tanto los programas de auditoría deben planificarse con el máximo cuidado profesional, pero sin llegar a una rigidez absoluta, pues en auditoría operacional se requiere mantener una actitud mental



despierta y amplia que permita cambiar de rumbo en la ejecución de un programa cuando las circunstancias así lo aconsejen. Esto último no quiere decir que la flexibilidad de un programa llegue al extremo de justificar una planificación inadecuada.

2.13.3 El proceso de Auditoría Operacional

Todo trabajo de auditoría, cualquiera que sea su objetivo se divide en tres grandes partes a saber: estudio y planificación; ejecución del examen; e informe.

La ejecución de una Auditoría Operacional implica el desarrollo de un proceso que se cumple en cinco fases o etapas enmarcadas en las tres grandes partes citadas. Dichas fases son: FASE I Estudio Preliminar, FASE II Comprensión de la Entidad Auditada, FASE III Selección de Áreas Críticas o Débiles, FASE IV Examen Detallado de las Áreas Críticas y FASE V comunicación de resultados.

2.13.3.1 Preparación de la Auditoría

La preparación de una auditoría operacional implica el cumplimiento de varias tareas, tales como el relevamiento de información para determinar el grado de auditabilidad que respecto a esta clase de auditoría tiene la entidad que se va auditar, la determinación de los términos de referencia de la misma o plan general del trabajo, la asignación del equipo de profesionales que la efectuará y el cronograma general de la ejecución.

2.13.3.2 Relevamiento de Información

Antes de iniciar el desarrollo de las fases de una auditoría operacional, el Auditor Gubernamental debe obtener datos generales de la entidad u organismo público que se auditará y sobre esta base apoyar la elaboración de los Términos de Referencia de la Auditoría. Dichos datos pueden obtenerse específicamente para este fin o tomarse del relevamiento de información, en el caso que la Contraloría lo haya efectuado como base para la programación anual de operaciones.

2.13.3.3 Términos de Referencia o Resumen del Plan General

Cuando se considere necesario, especialmente si se trata de una primera auditoría operacional que se efectuará por ejemplo en una entidad gubernamental, la Contraloría



puede preparar términos de referencia de la auditoría, los cuales resumirán los aspectos principales del plan general de la auditoría. Dichos términos tienen como objetivo permitir que tanto las autoridades de la Contraloría como de la entidad u organismo público que se va a auditar, tomen pleno conocimiento de la naturaleza, objetivos, alcance y metodología de la auditoría que se realizará, así como de la composición del equipo profesional que deberá llevarla a cabo y del apoyo que la entidad auditada debe prestar para el éxito de la auditoría.

Los Términos de Referencia, deben ser preparados por el Director Específico de área o Sector con el apoyo del supervisor de auditoría y son consecuencia de la Planeación General del Trabajo, para lo cual se deberá consultar, en lo aplicable, lo referente a Planeación y Programación del Trabajo de Campo de Auditoría Gubernamental. El Director específico deberá someter los Términos de Referencia a la consideración del Director General y una vez convenidos serán presentados a la consideración y aprobación del Contralor General del Estado Plurinacional. Una vez aprobados se adjuntarán a la Credencial de presentación del Equipo de Auditoría y servirán de base para la entrevista inicial con las máximas autoridades de la entidad u organismo auditado, a la cual deberá asistir, de ser posible, el Contralor General.

2.13.3.4 Designación del Equipo de Auditoría

El cuidado que se debe tener en la designación del equipo de profesionales que efectuará una auditoría operacional tiene gran trascendencia. De la calidad de sus miembros depende el logro de los objetivos y la oportunidad en alcanzarlos.

Es entendible que en las primeras auditorías operacionales que realice la Contraloría no sea posible que el personal tenga la experiencia necesaria en la materia para formar parte del equipo. Por lo tanto el Director específico de área o sector, deberá seleccionar los integrantes del mismo consultando su experiencia en auditoría financiera, su habilidad para la evaluación de controles internos preferiblemente bajo el enfoque de auditoría de sistemas de administración, su capacidad de iniciativa y de análisis, sus conocimientos adicionales a



los que da la formación básica profesional, sus estudios de auditoría operacional y el entrenamiento que haya tenido en aula en la ejecución de esta clase de auditoría.

Igualmente, dicho Director deberá tener el cuidado de integrar un grupo multidisciplinario que, desde luego, incluya auditores profesionales y otros profesionales en disciplinas afines como administradores, ingenieros o analistas de sistemas y de ser posible se incorporará desde el inicio un especialista de acuerdo a la naturaleza de las operaciones de la entidad que se va a auditar. La cantidad de profesionales que integrarán el equipo estará dada por el alcance que tendrá la auditoría y la oportunidad en que se desean obtener los resultados; pero en general la experiencia indica que un equipo de auditoría operacional debe estar integrado por lo menos por cinco profesionales calificados.

2.13.3.5 Planeación y Programación de la Auditoría

La planeación y programación del trabajo de una auditoría operacional se efectúa en forma progresiva, en la medida en que se va ejecutando cada una de las cinco fases del proceso. Es decir, que inicialmente se programará el trabajo de la Fase I y con base en sus resultados se programará la Fase II, y así sucesivamente.

La presupuestación del tiempo a insumir en la ejecución de una auditoría operacional es de por sí difícil; pero lo es aún más cuando se trata de una primera auditoría para una entidad o simplemente no se tienen experiencias o antecedentes sobre la cantidad de Horas / hombre que se hayan insumido en trabajos anteriores. No obstante, es necesario elaborar un Cronograma que muestre el tiempo estimado global para la ejecución de cada una de las cinco fases del proceso de auditoría operacional, como resultado de la planeación general del trabajo que dio origen a los Términos de Referencia. Con la elaboración de este cronograma termina la preparación de la auditoría y con base en él, se procederá a la ejecución de cada una de las cinco Fases mencionadas anteriormente.

2.13.4 Fase I: Estudio Preliminar

El objeto de esta fase del proceso de Auditoría Operacional, es el de obtener información sobre la entidad, organismo o empresa pública, la cual deberá servir como instrumento para



el desarrollo de las siguientes etapas del examen y para la ilustración general del personal de Auditoría que sea agregado a la ejecución del trabajo.

2.13.4.1 Recopilación de Información

Se debe recopilar en esta fase la máxima información útil en el tiempo más corto posible sobre, por lo menos, sobre los siguientes aspectos:

Antecedentes

- Por qué y para qué se creó la empresa o entidad
- Cambios en los objetivos iniciales
- Informes financieros recientes
- Informes técnicos recientes

Marco Legal

- Disposición legal de creación
- Estatutos
- Reglamentos
- Convenio Laboral
- Leyes, decretos y demás normas de carácter legal externo que tengan incidencia directa en el desarrollo de las operaciones de la entidad, organismo o empresa.

Organización

- Organigrama
- Asignación de Responsabilidad
- Delegación de autoridad o grado de autonomía
- Manual de Funciones
- Reglamento Interno o Manual General Administrativo

Operaciones



- Operaciones actividades de importancia
- Manuales de procedimiento

Financiamiento

- Fuentes de Financiamiento
- Presupuesto

Control

- Manual de Auditoría Interna
- Manuales específicos de control

Información Adicional

La demás información de carácter interno o externo, que tenga relación con la naturaleza de las operaciones o actividades de la entidad, organismo o empresa y que se considere de importancia o utilidad para la Auditoría Operacional.

2.13.4.2 Características de la Fase I de Estudio Preliminar

La Fase de Estudio Preliminar presenta las siguientes características:

- No es una lectura detallada de información o de manuales
- Es un proceso rápido de recopilación de información escrita y mediante entrevistas con funcionarios.
- Si en la ejecución de esta fase se observan indicios de áreas críticas, no se deben examinar; solamente se dejará constancia en los papeles de trabajo para ser tenidos en cuenta posteriormente.

A continuación se relacionan los procedimientos de carácter general que deben desarrollarse durante esta fase de la auditoría.



- Entrevista con el titular de la entidad, organismo o empresa (Ministro, Director o Gerente) y demás funcionarios de importancia, para obtener información sobre los 7 aspectos.
- Recopilación de la información sobre dichos aspectos.
- Visita de familiarización a las oficinas e instalaciones de la entidad, organismo o empresa, para: conocer su ubicación física, apreciar su tamaño, y conocer brevemente a los funcionarios responsables.
- Clasificación y referenciación de la Información de acuerdo a los 7 Grupos señalados en la sección anterior.

En síntesis la fase de estudio preliminar en auditoría operacional es similar a la auditoría financiera y solamente se diferencia en la diversidad y cantidad de la información a recopilar, especialmente cuando se trata de la primera auditoría, y, en que para su revisión y análisis existe una fase específica en el proceso.

2.13.4.3 Modelo de Programa General para la Ejecución de la Fase I

En las páginas siguientes se presenta un modelo del Programa de Auditoría para el desarrollo de la Fase I del proceso de auditoría operacional de una entidad u organismo público (Cuadro N°1).

Este Programa debe ser preparado por el Supervisor del equipo de Auditoría con la colaboración del Auditor Encargado del Trabajo y sometido a la aprobación de la Dirección específica a la cual corresponda la entidad que se está auditando. Igualmente, deberá ser adaptado a las características de la entidad, organismo o entidad pública respectiva.



**CUADRO N° 1
ÍNDICE: _____**

**CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO PLURINACIONAL
DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORIAS
DIRECCIÓN DE AUDITORIA AMBIENTAL
AUDITORIA OPERACIONAL DE (Nombre del Organismo o entidad)
MODELO DE PROGRAMA GENERAL DE LA FASE I
(Estudio Preliminar o Recopilación de Información)**

AUDITORES RESPONSABLES:

TIEMPO TOTAL PREVISTO:

FECHA DE INICIO:

| OBJETIVO Y PROCEDIMIENTOS BÁSICOS | Ref. P/T | Eje. Por |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|----------|
| <p>1. OBJETIVO DE LA FASE I</p> <p>Recopilar información, clasificarla y referenciarla, sobre los 7 aspectos a que se refiere la Sección 2.13.4 anterior.</p> | | |
| <p>2. PROCEDIMIENTOS</p> <p>2.1 Prepare un calendario para las entrevistas con el Ministro y Viceministros o Autoridades de la entidad (si este procedimiento no se cumplió en la reunión inicial de presentación del Equipo de Auditoría) y con los Directores de Áreas y Subáreas, con el fin de explicarles el objetivo de la auditoría e identificar y solicitar información adicional a la ya identificada en la elaboración de los Términos de Referencia y que no esté en los archivos de la Contraloría.</p> <p>2.2 Recopile información escrita sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Antecedentes b. Marco legal c. Organización d. Operaciones, Proyectos y Programas e. Financiamiento f. Control g. Información Adicional <p>2.3 Obtenga información verbal sobre los aspectos que no</p> | | |



| | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| <p>Existiere información escrita (Elabore un calendario de entrevistas y tramítelo con el Coordinador de la Entidad).</p> <p>2.4 Visite las instalaciones de la Entidad u organismo a nivel central y establezca con claridad en que otros lugares o regiones tiene instalaciones, anotando la respectiva dirección. En esta visita salude a los funcionarios responsables de las dependencias y explíqueles brevemente el enfoque constructivo de esta auditoría. Deje constancia por escrito de esta visita.</p> <p>2.5 Clasifique la información recopilada (incluyendo la que esté en poder de la CGR, por cada uno de los 7 aspectos ya mencionados. Para cada aspecto referencie cada uno de los documentos de la información con una relación sumaria del respectivo aspecto y arme los siete legajos correspondientes. (Uno para cada aspecto).</p> <p>Nota: Los programas detallados para desarrollar los procedimientos generales, serán elaborados a la medida por el auditor encargado del trabajo y revisados y aprobados por el supervisor.</p> | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|

REVISADO:

FECHA:

2.13.5 Fase II: Comprensión de la Entidad Auditada

En esta etapa el auditor debe examinar la información recopilada en la etapa anterior con la finalidad de determinar y analizar los objetivos, políticas y normas de la entidad, organismo o empresa pública. Es de importancia en esta etapa determinar los objetivos principales del ente auditado, la autoridad delegada por la Junta – Directiva, el Directorio o el titular de la entidad a los funcionarios principales, las restricciones para el financiamiento de las operaciones, etc.

2.13.5.1 Actividades Mínimas para Comprender la Entidad Auditada

- Determinar por qué se creó la entidad, organismo o empresa pública. Cuál fue la necesidad de su creación y los propósitos u objetivos que señalaron su creación.
- Determinar si los objetivos iniciales han cambiado durante el transcurso del tiempo.



- Determinar con claridad la misión primordial de la entidad, organismo o empresa pública y cuáles son los objetivos principales para alcanzar la misión primordial.
- Determinar las operaciones o actividades de importancia para alcanzar los objetivos principales y los propósitos de cada actividad.
- Determinar con claridad la regulación de carácter legal, aplicable a la entidad, organismo o empresa. Este aspecto tiene gran importancia cuando se trata de una entidad pública.
- Revisar únicamente los documentos que contengan disposiciones generales con respecto a las operaciones de la entidad. Los manuales de procedimiento serán o no revisados posteriormente según la determinación de las áreas críticas.

Al final de esta fase o etapa del proceso de auditoría operacional el Auditor habrá adquirido un buen grado de conocimiento sobre la entidad en que está actuando como auditor operacional, interno o externo, que le permita intercambiar opiniones válidamente con los funcionarios de la administración.

Una de las evidencias de que el Auditor ha cumplido con los objetivos de la fase, es la presentación gráfica de la misión primordial, los objetivos principales y las operaciones o actividades más significativas, jerarquizando su importancia mediante la asignación de un número en orden consecutivo correspondiendo el No.1 a la mayor jerarquía. Esta presentación gráfica constituye lo que se denomina el "Árbol de Misión, Objetivos y Operaciones".

2.13.5.2 Modelo de Programa General de Auditoría para la Ejecución de la Fase II

A continuación, en el Cuadro N° 2, se presenta un modelo de programa general para la ejecución de esta Fase:



CUADRO N° 2
ÍNDICE: _____

CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO PLURIACIONAL
DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORIAS
AUDITORIA OPERACIONAL DE (Nombre del Organismo o Entidad)
PROGRAMA GENERAL DE LA FASE II
(COMPRENSIÓN DE LA ENTIDAD AUDITADA)

AUDITORES RESPONSABLES:

TIEMPO TOTAL PREVISTO: FECHA DE INICIO:

| OBJETIVO Y PROCEDIMIENTOS | REF. P/T | EJE. POR | TOTAL HORAS |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|---------------------|------------------------|
| <p>1. OBJETIVO DE LA FASE II</p> <p>El propósito de esta Fase es que el equipo responsable de la auditoría comprenda la misión principal, los objetivos principales y las operaciones de importancia del ministerio o entidad auditada. Igualmente, que el equipo tenga claridad sobre la organización, procedimientos generales, fuentes de financiamiento y demás aspectos de importancia, relativos al ente auditado. Esta Fase se basa en los resultados de la Fase I de Estudio Preliminar.</p> | | | |
| <p>2. PROCEDIMIENTOS</p> <p>2.1 Analice la información sobre antecedentes recopilada en la Fase I y determine con claridad:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Por qué y para qué se creó el ministerio o entidad auditada (Ver los considerandos de la Ley de Creación o la motivación). b. Si los objetivos iniciales han sido modificados desde su creación hasta la fecha de inicio de la auditoría. <p>2.2 Analice los antecedentes, marco legal y</p> | | | |



planificación estratégica de la entidad auditada y establezca con claridad la visión y misión primordial actual y los objetivos principales que debe desarrollar para cumplir su misión primordial.

2.3 Analice la información sobre marco legal de la entidad auditada y establezca y relacione o liste con precisión las disposiciones legales vigentes que regulan las operaciones y actividades, indicando los aspectos que regulan o reglamentan.

2.4 Analice la información sobre organización de la entidad auditada y establezca con claridad la organización formal y real, las principales delegaciones de autoridad y asignación de responsabilidades a las diversas unidades que integran la organización.

2.5. Analice la información sobre operaciones de la entidad auditada y determine con claridad las operaciones típicas de importancia que debe ejecutar en el año actual para lograr los objetivos principales y las actividades que debe cumplir para desarrollar las operaciones de importancia. Deben incluirse los Proyectos y sus operaciones principales, que se hayan terminado o estén en ejecución en el año actual. Indique los procedimientos generales para la ejecución de las operaciones principales de la entidad auditada.

2.6 Analice la información sobre financiamiento de las operaciones de la entidad auditada y establezca con claridad las principales fuentes de recursos para el año actual y previstas para el año siguiente, especificando ingresos presupuestales corrientes, ingresos derivados de crédito externo, ingresos por donaciones y fuentes de recursos propios.

2.7 Establezca las generalidades del sistema de control interno y externo. En cuanto al control interno deje constancia de la existencia de una unidad de auditoría interna y de su composición. Si además de esta unidad, existen otras unidades o dependencias que ejercen controles internos de cualquier clase, indique claramente en los papeles de trabajo cuáles son esas



| | | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|
| <p>unidades y la clase de control que ejercen. En cuanto al control externo indique si además del control que corresponde a la CGR, la entidad contrató con una firma privada de contadores públicos, en el año anterior y en el año actual, servicios de auditoría externa de la entidad o de cualquiera de sus Proyectos y si tiene previsto contratar estos servicios en el año próximo.</p> <p>2.8 Analice la información adicional que haya recopilado y liste o indique los aspectos principales a que se refiere.</p> <p>2.9 Elabore el árbol de la misión primordial, objetivos principales, operaciones y actividades de importancia. De ser necesario elabore varios árboles que faciliten la comprensión gráfica de los objetivos, operaciones y actividades de la entidad.</p> <p>2.10 Correlacione el árbol de misión, objetivos principales y operaciones principales con la estructura orgánica de la entidad Nota: Los programas detallados para desarrollar los procedimientos generales, serán elaborados a la medida por el auditor encargado del trabajo y revisados y aprobados por el supervisor.</p> | | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|

FECHA DE FINALIZACION:

REVISADO:

FECHA:

2.13.6 Fase III –Identificación y selección de las áreas críticas que serán auditadas

Aspectos Básicos

El alcance ilimitado de la auditoría operacional enfrenta el problema respecto a una entidad determinada, que para poder evaluarla en su totalidad se requieren varios años de auditoría. Por lo tanto, para llevar a cabo esta clase de auditoría es necesario reducir la cantidad de operaciones o actividades de la entidad a un número que razonablemente pueda ser medido en términos de eficacia, economicidad y eficiencia en un tiempo también prudencial o



razonable, generalmente de cuatro a seis meses, con un grupo no menor de cinco auditores calificados.

El hecho de que la auditoría operacional se aplique a solo una parte de las operaciones de una entidad no reduce su utilidad y beneficio. Además tratándose del sector público, una adecuada planificación del control externo posterior a mediano o largo plazo permite que una entidad pública de significativa importancia pueda ser evaluada operacionalmente en sus áreas más importantes en el transcurso de varios años, que se contemplarían en el plan general.

La realidad respecto a una entidad específica es que se hace necesario identificar cuales áreas deben ser auditadas y entre estas seleccionar aquella que tendrá la prioridad en la evaluación. Por principio de auditoría operacional, los esfuerzos deben orientarse hacia las áreas débiles o críticas y dentro de estas seleccionar las más significativas o importantes para dirigir hacia ellas, prioritariamente la aplicación de la auditoría operacional.

El grado de dificultad en la identificación y selección de las áreas depende de las circunstancias. Por ejemplo: la entidad auditada puede tener razones válidas y justificadas para sugerir el área a ser examinada; o la Contraloría conoce previamente problemas o debilidades específicas en la entidad; o en la entidad existen áreas que por la naturaleza de sus operaciones no han sido sujetas de auditoría financiera y sea conveniente un examen operacional; o los resultados e informes de auditoría financiera indican que áreas se consideran críticas para ser sometidas a auditorías operacionales.

Si no existe ninguno de los indicios mencionados se debe recurrir a la evaluación del sistema de control interno para establecer las áreas con debilidades en el sistema de control, lo cual resulta un buen camino pues es fácilmente demostrable que en una unidad, área, operación o actividad que presente deficiencia de controles internos, el logro de las metas no se da (efectividad o eficacia), los costos son excesivos (economicidad) y consecuentemente la eficiencia no será óptima.

Además, la evaluación del sistema de control interno, como medio de identificación de áreas críticas, reduce la subjetividad y garantiza la independencia de la acción de auditoría.



De otra parte, si la Contraloría ha realizado auditoría financiera previamente a la auditoría operacional que se practicará, la evaluación del control interno que se haya efectuado debería indicar las áreas débiles de la entidad, resultado que sería utilizado en la auditoría operacional, evitando repetir dicho trabajo y permitiendo que en esta fase se reduzca a la selección del área a examinar y evaluar.

Por tanto, es conveniente que la evaluación de la eficacia del sistema de control interno que efectúe la Contraloría en ejercicio de la auditoría financiera, no solo se enfoque a los propósitos de este tipo de auditoría, sino que también debe proporcionar resultados útiles a futuras auditorías operacionales.

De no ser así, en esta fase o etapa del proceso de auditoría operacional se revisaría y evaluaría el sistema de control interno a efecto de identificar las debilidades importantes en la organización administrativa que amerite orientar hacia ellas la acción de auditoría operacional.

Para el efecto con base en la información acumulada en las dos fases anteriores, se seleccionarán operaciones típicas y representativas de todas las actividades, examinándolas para obtener evidencias prácticas sobre:

- Forma en que se efectúan las operaciones en la realidad.
- Necesidad o utilidad de los distintos pasos en el procesamiento
- Resultados de las transacciones según los objetivos, políticas y normas

El auditor operacional considerará en la evaluación, con respecto a cada área de actividades, los elementos básicos del control interno para lo cual es conveniente enfocar la evaluación del control interno auditando la efectividad y cumplimiento de los sistemas de administración y de los controles internos incorporados en ellos, mediante el análisis de los ciclos de transacciones. Igualmente evaluará los elementos relativos al proceso de control interno de carácter gerencial u operacional que se señalan a continuación.



Control Interno Operacional

El control interno operacional para una entidad o de un área determinada, implica un proceso cuyos elementos son los siguientes:

- **El Desarrollo de los Objetivos**

El Primer paso es determinar lo que se quiere lograr. Se deben señalar los objetivos de la Unidad y las metas periódicas a alcanzar, que deben estar dentro del marco de los objetivos y políticas generales de la organización como conjunto.

La Efectividad del control interno operacional está relacionada directamente con la forma como se establecen los objetivos y las metas.

- **La medición de los resultados**

Una vez establecidos los objetivos y metas es necesario proveer la medición del rendimiento actual para determinar si la unidad está progresando hacia el logro de dichos objetivos. Esta información tiene que estar disponible oportunamente.

- **Comparación del rendimiento actual o real con los Objetivos y metas propuestas**

Esta comparación hace posible la identificación de diferencias o desviaciones que se pueden emplear para determinar los puntos débiles en el proceso.

- **Análisis de las causas de las diferentes desviaciones**

Determinar por qué resultaron las desviaciones significativas.

- **La determinación de la acción gerencial apropiada**

Al analizar la situación es necesario determinar que acción correctiva debe tomar la gerencia respecto a las desviaciones de los objetivos.

- **La toma de acción**



La acción correctiva debe ser tomada lo más rápido posible para concordar las operaciones reales con los objetivos.

- **Revisión continua**

Después de haber efectuado la acción correctiva es necesario efectuar un seguimiento para asegurar si ha sido efectiva y si han surgido otras desviaciones.

Selección de las áreas débiles o críticas

Al finalizar la evaluación del control interno, el auditor con base en los resultados de esta evaluación establecerá las áreas débiles o críticas, que son las que presentan debilidades de control interno y seleccionará dentro de éstas las de mayor importancia relativa y que tengan las condiciones necesarias para orientar hacia ellas los esfuerzos de auditoría operacional.

El alcance del examen detallado estará relacionado con los recursos disponibles para efectuar el examen y la disponibilidad de criterios de medición y de información sobre los resultados obtenidos en la ejecución de las operaciones o actividades a examinar, por lo tanto también podrá reducir su examen a las operaciones o actividades mas importantes del área crítica seleccionada para efectuar su evaluación en un tiempo razonable.

Para poder identificar las áreas Débiles o Críticas, el auditor operacional debe elaborar una matriz que le permita ver de una manera objetiva el impacto que las desviaciones o deficiencias de los controles internos tienen en los sistemas de administración y en las áreas tanto de administración como sustantivas.

En dicha matriz presentará a la izquierda las deficiencias de control, ya sea porque no existen controles, porque existen y no funcionan, o porque existen y son innecesarios. A la derecha se titularán los objetivos del Control Interno, los sistemas de administración y las áreas de la entidad. Con una **x** se marcará, en las casillas de la derecha que corresponda, el impacto de la deficiencia de control de tal forma que en el último renglón se pueda totalizar la cantidad de **x** que han afectado cada sistema de administración y cada área de la entidad. Los sistemas y áreas con más **x** serán los sistemas y las áreas débiles o críticas de la entidad



auditada entre las cuales el auditor operacional seleccionará las más importantes de acuerdo a los criterios derivados de los resultados de la Fase II y dentro de estas, escogerá las más propicias para el examen detallado.

2.13.6.1 Modelos de Programa General para la Ejecución de la Fase III

A continuación, se presenta un modelo de Programa General para la Ejecución de esta Fase III (Cuadro N° 3).

CUADRO N° 3

ÍNDICE: _____

**CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO PLURINACIONAL
DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORIAS
AUDITORIA OPERACIONAL DE (Nombre del Ministerio o Entidad)
MODELO DE PROGRAMA GENERAL DE LA FASE III
(IDENTIFICACIÓN Y SELECCIÓN DE LAS ÁREAS CRÍTICAS O DÉBILES A
SER AUDITADAS O EXAMINADAS EN DETALLE)**

AUDITORES RESPONSABLES:

TIEMPO TOTAL PREVISTO:

FECHA DE INICIO:

| OBJETIVO Y PROCEDIMIENTOS | REF. P/T | EJE. POR | TOTAL HORAS |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|------------------------|
| <p>1. OBJETIVO DE LA FASE III</p> <p>El propósito de esta Fase es el de identificar las áreas débiles o críticas de la entidad, mediante la evaluación del control interno contable financiero y operacional o gerencial, obteniendo evidencias sobre su efectividad, y seleccionar las mas importantes para orientar hacia ellas los esfuerzos de auditoría. Las limitaciones de tiempo y de recursos pueden limitar el alcance de la auditoría operacional a una sola área, en cuyo caso se seleccionarán las operaciones o actividades más importantes que de acuerdo a la disponibilidad de recursos puedan ser examinadas a profundidad.</p> | | | |
| <p>2. PROCEDIMIENTOS</p> | | | |



| | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|
| <p>2.1 Identifique los ciclos de transacciones de la entidad, elabore los flujo gramas respectivos y efectúe pruebas de recorrido.</p> <p>2.2 Analice el diseño de los sistemas de administración financiera.</p> <p>2.3 Identifique los controles clave y deficiencias y formule conclusiones al respecto.</p> <p>2.4 Compruebe el funcionamiento de los sistemas.</p> <p>2.5 Evalúe el control interno operacional o gerencial.</p> <p>2.6 Elabore un informe sobre la efectividad y cumplimiento de los sistemas de administración y la efectividad del control gerencial u operacional, formulando las recomendaciones pertinentes para mejorar.</p> <p>2.7 Identifique las áreas débiles o críticas, con base en los resultados de la evaluación del control interno.</p> <p>2.8 Seleccione según su importancia el área débil o crítica hacia la cual se orientarán los esfuerzos de auditoría y dentro de ésta las operaciones que se examinarán en detalle.</p> <p>Nota 1: Los programas detallados para desarrollar los procedimientos generales, serán elaborados a la medida por el auditor encargado del trabajo y revisados y aprobados por el supervisor.</p> <p>Nota 2: Para la ejecución de los puntos 2.1 a 2.4 los auditores deberán consultar el Capítulo 2 de la Parte II del presente Manual, sobre Evaluación del Control Interno (Enfoque de Auditoría de los Sistemas de Administración).</p> | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|

FECHA DE FINALIZACIÓN:

REVISADO:

FECHA:



2.13.7 Fase IV – Examen detallado de Áreas Críticas

Esta etapa es la más extensa en un proceso de auditoría operacional. Tiene por objetivo evaluar los posibles hallazgos que puedan existir en el área o áreas críticas seleccionadas, para determinar el grado de eficacia o efectividad, economía y eficiencia de las operaciones y para formular recomendaciones para mejorar dicho grado. Sin embargo, cuando los recursos humanos de auditoría son limitados para examinar en detalle todas las operaciones del área o existen limitaciones de tiempo para la ejecución del examen detallado, el alcance del trabajo se podrá limitar a algunas de las operaciones más significativas, de tal forma que se puedan obtener resultados en un tiempo prudencial.

Al terminar el examen detallado de las áreas críticas o débiles, el auditor operacional tendrá identificados plenamente los hallazgos de auditoría que sean significativos y tendrá competentemente fundamentadas las conclusiones y recomendaciones que va a proponer en su informe.

Actividades que Comprende el Examen Detallado de las Áreas Críticas o Débiles

Para alcanzar el objetivo de esta fase, el auditor operacional deberá desarrollar las siguientes actividades:

- Revisión detenida de la información recopilada en las fases anteriores que tenga relación con el área crítica seleccionada.
- Recopilación de información adicional por medio de entrevistas, inspecciones físicas, observación directa de las operaciones, consulta de literatura especializada, etc.
- Determinación de la precisión, confiabilidad y utilidad de la información del área para uso de la gerencia o dirección de la entidad.
- Clasificación de los posibles criterios de medición que podrán utilizarse (Leyes, decretos, resoluciones, normas, políticas, objetivos y metas establecidas en el presupuesto programático o en el Programa Anual de Operaciones PAO, estándares de desempeño, indicadores de rendimiento).



- Determinación de la necesidad de obtener asesoría técnica de un especialista que no esté involucrado en las operaciones examinadas.
- Selección de la operación u operaciones que se consideren más importantes o significativas y dentro de estas las más viables, para ser examinadas a profundidad.
- Identificación y desarrollo de las características de los posibles hallazgos de auditoría operacional (HAO), para establecer si las operaciones seleccionadas del área examinada están logrando los objetivos y metas establecidas, dentro de los objetivos generales del área o unidad y de la entidad y para establecer la economía y eficiencia en la utilización de los recursos humanos, materiales y financieros involucrados en las áreas críticas.
- Formulación de las conclusiones e identificación de las recomendaciones para mejorar la efectividad o eficacia, economía y eficiencia de las operaciones involucradas en los hallazgos de auditoría operacional.

Los anteriores puntos serán la base para elaborar el Programa general de la Fase, el cual contemplará como último procedimiento la discusión de los resultados de los HAO con los funcionarios responsables, para llegar a un acuerdo sobre los mismos.

2.13.7.2 Programas de Auditoría para el Examen de las Áreas Críticas

Las actividades anteriores pueden plasmarse en un programa de procedimientos generales de auditoría operacional para desarrollar la Fase IV, pero será necesario elaborar programas de trabajo detallados y a la medida, que contengan los pasos a seguir en el desarrollo de dichos procedimientos, según sean el tipo y la naturaleza del área, unidad u operaciones que serán evaluadas.

Los programas de trabajo deberán tener una estructura lógica que conduzca a alcanzar los objetivos de establecer y mejorar el logro de las metas propuestas (efectividad) o a reducir el costo de las operaciones (economía) o a determinar y mejorar el nivel de eficiencia. Como ya se indicó en la sección dedicada a la metodología, en auditoría operacional los programas deberán ser lo suficientemente flexibles que le permitan al auditor desarrollar la



iniciativa profesional ante las circunstancias imprevistas que pueden presentarse en el desarrollo de la evaluación.

A continuación se presenta un modelo de Programa General de la Fase IV de una auditoría operacional (Cuadro N° 4), en el cual se incorporan las actividades básicas mencionadas y que deberá desarrollarse mediante la elaboración de programas a la medida para la ejecución de cada uno de los procedimientos.

CUADRO N° 4

ÍNDICE: _____

**CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO PLURINACIONAL
DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORIAS
AUDITORIA OPERACIONAL DE (Nombre del Ministerio o Entidad)
PROGRAMA GENERAL DE LA FASE IV
(EXAMEN DETALLADO DE LAS ÁREAS DÉBILES O CRÍTICAS)**

AUDITORES RESPONSABLES:

TIEMPO TOTAL PREVISTO: FECHA DE INICIO:

| OBJETIVO Y PROCEDIMIENTOS | REF. P/T | EJE. POR | TOTAL HORAS |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|------------------------|
| <p>1. OBJETIVO DE LA FASE IV</p> <p>Evaluar los posibles hallazgos que puedan existir en el área o áreas críticas seleccionadas, para determinar el grado de efectividad, economía y eficiencia de las operaciones y para formular las conclusiones y recomendaciones para mejorar dicho grado.</p> | | | |
| <p>2. PROCEDIMIENTOS</p> <p>2.1 Revise detenidamente la información recopilada en las Fases anteriores que tenga relación con el área crítica.</p> | | | |



| | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|
| <p>2.2 Recopile información adicional sobre el área por medio de entrevistas, inspecciones físicas, observación directa de las operaciones y por otros medios que considere conveniente.</p> <p>2.3 Determine la precisión, confiabilidad y utilidad de la Información para uso de la gerencia o dirección.</p> <p>2.4 Clasifique los posibles criterios de medición que se podrán utilizar (Leyes, decretos, resoluciones, normas, políticas, objetivos y metas establecidas en el presupuesto programático o en el Programa Anual de Operaciones PAO, estándares e indicadores)</p> <p>2.5 Determine la necesidad de obtener asesoría técnica de un especialista que no este involucrado en las operaciones examinadas.</p> <p>2.6 Seleccione la operación u operaciones que se consideren más importantes o significativas para ser examinadas a profundidad.</p> <p>2.7 Identifique y desarrolle las características de los posibles Hallazgos de Auditoría Operacional (HAO).</p> <p>2.8 Establezca sí las operaciones seleccionadas del área Examinada están logrando los objetivos y metas establecidas, dentro de los objetivos generales del área o unidad y de la entidad.</p> <p>2.9 Establezca la economía y eficiencia de las operaciones</p> <p>2.10 Redacte las conclusiones de los HAO.</p> <p>2.11 Identifique las recomendaciones para mejorar la eficacia o efectividad, economía y eficiencia de las operaciones involucradas en los HAO.</p> <p>2.12 Discuta los HAO con los funcionarios responsables de las operaciones, para llegar a un acuerdo sobre los mismos.</p> <p>Nota: Los programas detallados para desarrollar los procedimientos generales, serán elaborados a la medida por</p> | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|



| | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------|--|--|--|
| el Auditor Encargado del trabajo y revisados y aprobados por el supervisor. | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------|--|--|--|

FECHA DE FINALIZACION:

REVISADO:

FECHA:

2.14 Características del Hallazgo de Auditoría Operacional

Las operaciones o actividades que se encuentran afectadas en la efectividad, economía o eficiencia, constituyen los denominados hallazgos de auditoría operacional.

En cumplimiento del examen detallado de las áreas críticas o débiles (4ta.fase o etapa del proceso), el auditor debe evaluar dichos hallazgos lo cual consiste en desarrollar e identificar con claridad cada una de sus características.

Las características del hallazgo de auditoría operacional son cuatro a saber:

*** La Condición**

Esta característica está dada por la situación actual encontrada por el auditor (Lo que es).

*** El Criterio**

El criterio, está dado por las unidades de medida, las disposiciones legales o normas aplicables, los indicadores o índices y en general por los parámetros que el auditor utiliza para comparar o medir la situación actual. Puede decirse que " el criterio " es " lo que debe ser", es decir la situación ideal.

*** El Efecto**

Es el resultado adverso de la comparación de la condición contra el criterio. Hay efectos que se pueden rescatar en el futuro, pero también hay efectos irrescatables.

*** La Causa**



Es el motivo o razón de las evaluaciones o efectos establecidos al comparar la condición contra el criterio; es el porqué del efecto o de la condición.

2.14.1 Conclusiones y Recomendaciones sobre los HAO

Una vez que el auditor operacional haya desarrollado las características de un hallazgo estará en condiciones de concluir sobre el mismo y de proceder a identificar la mejor solución, para formular finalmente la recomendación o recomendaciones, propósito de su trabajo.

- La Conclusión es la síntesis redactada con objetividad y con impacto, de las características del hallazgo (condición, criterio, efecto y causa). Dicha síntesis no debe exceder de dos frases presentando la gravedad del problema.
- Las Recomendaciones son las sugerencias presentadas por el Auditor para corregir o mejorar la eficacia, economía y eficiencia de las operaciones involucradas en el hallazgo. Las recomendaciones estarán orientadas a evitar que la causa del hallazgo se repita en el futuro y a rescatar los efectos cuando estos sean recuperables. Igualmente las recomendaciones de auditoría operacional, deben ser practicables, útiles y costeables.

Finalmente, la evaluación del hallazgo finaliza con los comentarios de los funcionarios involucrados en el respectivo hallazgo.

2.14.2 Programa de Evaluación de un HAO

La evaluación de los Hallazgos de Auditoría Operacional debe efectuarse mediante el desarrollo de programas específicos. A continuación se presenta en el Cuadro N° 5 un modelo de programa de evaluación de un posible HAO.



CUADRO N° 5
ÍNDICE_____

**MODELO DE PROGRAMA PARA LA EVALUACIÓN
DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORIA OPERACIONAL**

ENTIDAD: CAJA NACIONAL DE SALUD SOCIAL –CNSS-

ÁREA: Departamento de Consulta Externa del CNSS

FECHA: (Fecha de la evaluación)

**POSIBLE HALLAZGO: Efectividad o Eficacia en la Atención de Pacientes en el
Consultorio N° 1**

TIEMPO PREVISTO_____

FECHA DE INICIO_____

AUDITOR

RESPONSABLE:_____

| 1. OBJETIVOS DE LA EVALUACIÓN | REF. P/T | EJEC. POR | TOTAL HORAS |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|----------------------|------------------------|
| Determinar la efectividad de la atención de pacientes en el consultorio No. 1, obtener evidencias al respecto y formular las recomendaciones pertinentes. | | | |
| 2. PROCEDIMIENTOS | | | |
| 2.1 Establezca la cantidad de pacientes atendidos, a la fecha de evaluación. 2.2 Seleccione el criterio de medición que considere más adecuado para medir la condición anterior. 2.3 Establezca el efecto absoluto y determine su impacto en la misión principal de la entidad 2.4 Identifique las causas de los resultados negativos obtenidos de la comparación entre la condición y el criterio establecido. 2.5 Resuma con impacto el hallazgo, en una o dos frases de no más de cuatro renglones. 2.6 Analice si el efecto negativo es recuperable total o parcialmente. 2.7 Identifique y analice las causas del efecto Absoluto | | | |



| | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|
| <p>establecido.</p> <p>2.8 Si el efecto negativo es recuperable en el futuro Determine la recomendación o recomendaciones Necesarias para lograrlo.</p> <p>2.9 Establezca la recomendación o recomendaciones necesarias para evitar que las causas identificadas se repitan en el futuro</p> <p>2.10 Discuta con el personal del Consultorio N° 1 el hallazgo, las conclusiones y las recomendaciones</p> | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|

FECHA DE FINALIZACIÓN:

REVISADO:

FECHA:

2.14.3 Constancia de las Evidencias de la Evaluación de los HAO en Papeles de Trabajo

La esencia de la ejecución de la Fase de examen detallado de las áreas críticas es la evaluación de los hallazgos. Le corresponde por lo tanto al auditor operacional dejar constancia de las evidencias de esta evaluación en papeles de trabajo, en concordancia con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, NAGUN.

La teoría general de los Papeles de Trabajo en auditoría financiera es aplicable y adaptable a los requerimientos de papeles de trabajo en auditoría operacional. A continuación se presentan los aspectos más significativos de dicha adaptación.

2.14.4 Papeles de Trabajo en Auditoría Operacional

Los papeles de trabajo en auditoría operacional son el conjunto de cédulas y documentos que el auditor utiliza para dejar constancia o evidencia de:

- Información obtenida en el transcurso del examen.
- Evaluación de la efectividad del control interno contable financiero y operacional, y de la identificación y selección de las áreas críticas.
- La evaluación o desarrollo de los hallazgos.



2.14.5 Cédulas

Son los papeles de trabajo preparados directamente por el auditor y se dividen en sumarias y analíticas. Las cédulas sumarias resumen todo lo concerniente al HAO (condición, criterio, efecto, causa, conclusión y recomendación). Las cédulas analíticas sustentan, fundamentan o demuestran los HAO.

2.14.6 Documentos

Son los papeles de trabajo preparados o suministrados por personas distintas al Auditor (la entidad, terceros, etc.), que sirven para soportar o demostrar las aseveraciones del Auditor.

2.14.7 Utilidad de los Papeles de Trabajo

En auditoría operacional los papeles de trabajo sirven para:

- Sustentar y demostrar competentemente los hallazgos de auditoría operacional, las conclusiones y recomendaciones para mejorar la efectividad o eficacia, economía y eficiencia.
- Suministrar información suficiente para la preparación del Informe de Auditoría Operacional
- Demostrar la solidez y calidad profesional del trabajo de Auditoría.
- Permitir la supervisión del trabajo de Auditoría.
- Guiar la conducción de Auditorías Operacionales subsiguientes.

2.14.8 Normas de preparación de los Papeles de Trabajo

- Debe tener un encabezamiento que indique el área bajo examen o evaluación, la fecha de la evaluación y el título de su contenido.
- Deben ser redactados con claridad, objetividad y adecuada gramática.
- Deben ser elaborados con limpieza y matemáticamente exactos



- Deben incluir las evidencias que sustentan las afirmaciones del Auditor.
- Deben contener las informaciones que demuestren la realización de las pruebas y procedimientos realizados.
- Deben estar totalmente terminados, referenciados y cruzados de tal forma que su revisión no requiera de la presencia de quien los elaboró.

2.14.9 Índice

Es la codificación de las áreas y de los diferentes hallazgos, sirve para referenciar, cruzar y archivar adecuadamente los papeles de trabajo.

2.14.10 Marcas

Son signos convencionales que el Auditor utiliza para indicar el trabajo realizado o para efectuar notas, observaciones y explicaciones.

2.14.11 Archivo de los Papeles de Trabajo

- Archivo corriente está compuesto por los papeles de trabajo de interés exclusivo para una Auditoría determinada y por lo tanto no son de uso continuo en auditorías posteriores, como son los análisis que respaldan las pruebas realizadas, la correspondencia relativa al examen, los programas de auditoría, etc.
- Archivo Permanente está integrado por los papeles de trabajo de utilización continua o necesaria en auditorías posteriores como son: disposiciones legales, políticas, procedimientos, organización de la entidad, evaluación de control interno, etc. Este archivo es similar al Expediente Continuo de Auditoría (ECA) que actualmente utiliza la Contraloría.

Finalmente, es importante señalar que en auditoría operacional es posible utilizar papeles de trabajo de auditorías financiera ya elaborados, como cédulas analíticas o de soporte de la sumaria de un HAO. Esta circunstancia generalmente se da cuando la auditoría operacional es parte de una auditoría con enfoque integral.



2.15 Fase V –Comunicación de los Resultados de Auditoria Operacional

2.15.1 Aspectos Básicos de la Comunicación de Resultados

El auditor operacional debe ir comunicando los resultados de su examen, verbalmente durante el transcurso de la cuarta etapa, para obtener el punto de vista de los funcionarios de la empresa, y para debatir con ellos los hallazgos de auditoría. Igualmente, al final del trabajo el auditor debe tener una conferencia, un ciclo de conferencias o un seminario con los funcionarios principalmente responsables de las operaciones examinadas para comunicarles y discutir los resultados de su examen.

La comunicación oficial y formal de los resultados de la auditoria operacional, se efectúa en un informe escrito en el cual el auditor presenta debidamente documentados dichos resultados, teniendo cuidado de que las expresiones sean efectivamente convincentes al lector de la importancia de los hallazgos, la razonabilidad de las conclusiones y la conveniencia de aceptar las recomendaciones.

Asimismo, la comunicación oficial de los resultados debe incluir los puntos de vista de los funcionarios de la empresa o entidad, cuando sean diferentes o contrarios al criterio del auditor. La presentación equitativa de los distintos puntos de vista contribuye notablemente a aumentar la posibilidad de que las recomendaciones sean acogidas y aceptadas.

El auditor Operacional debe tener en cuenta al redactar los resultados del trabajo, los principios para redacción del informe y si es el caso consultar bibliografía al respecto, para asegurarse de la adecuada presentación del informe final.

En consecuencia, debe tener en cuenta por lo menos, los siguientes requisitos:

- Importancia.
- Utilidad y Oportunidad
- Sustentación exacta, suficiente y adecuada



- Convicción
- Objetividad y Concisión
- Integridad
- Tono Constructivo

2.15.2 El Informe de Auditoría Operacional

Contenido del Informe

El informe de auditoría operacional, puede contener básicamente las siguientes partes:

- Síntesis o resumen del informe (Resumen ejecutivo)
- Información introductoria (Introducción)
- Resultados de la Auditoría (Capítulos individuales sobre hallazgos de auditoría)
- Anexos (cuando sean considerados necesarios)

Síntesis o Resumen (Resumen Ejecutivo)

En esta parte del Informe el Auditor deberá exponer brevemente las características de la auditoría realizada y las conclusiones y recomendaciones mas significativas de su trabajo, de tal forma que los ejecutivos de la entidad tomen rápidamente una visión general del trabajo realizado y sus principales resultados y a la vez por la gravedad motive a los interesados (Congreso Nacional, Accionistas, Ministros, Director, Gerente, etc.) en su cuidadosa lectura.

Información Introductoria

El Auditor deberá incluir en su informe una introducción, en la cual hará referencia a los antecedentes de la entidad, tales como origen y creación, naturaleza y determinación de sus actividades, organización y administración, en términos muy generales. Igualmente, manifestará en la introducción las áreas examinadas y la naturaleza y alcance del examen practicado.



En resumen, en esta parte del informe se incluirá cualquier antecedente y datos que puedan ser útiles para leer los demás capítulos, teniendo especial cuidado de no presentar información innecesaria que pueda tratarse en las secciones que siguen y de que no exceda de tres o cuatro páginas.

2.15.3 Resultados de la Auditoría (Hallazgos de Auditoría Operacional)

En estas secciones del Informe deben presentarse suficientemente sustentados y en orden de importancia, respecto a las áreas críticas examinadas, los hallazgos desarrollados durante la Auditoría.

Debe tenerse en cuenta que para cada hallazgo de Auditoría es conveniente destinar una sección o capítulo en esta parte del Informe, siguiendo el siguiente orden:

Conclusión

- a. Condición
- b. Criterio
- c. Efecto
- d. Causa

Comentarios de los funcionarios responsables

Recomendaciones, incluyendo cualquier acción ya tomada al respecto

La presentación de cada HAO debe llevar como título el asignado al respectivo hallazgo en la Sumaria; pero no es necesario que al presentar los hallazgos se titule cada una de las características o elementos de los mismos, excepto las recomendaciones. Basta relacionarlos en párrafos consecutivos siguiendo el orden anterior.

2.15.4 Anexos

Finalmente, en el Informe el auditor operacional podrá adjuntar los documentos que considere estrictamente necesarios o sea aquellos que por su naturaleza no pudieron desmembrarse y presentarse para su análisis en la sección correspondiente. El auditor



operacional debe tener en cuenta que remitir al lector el examen de anexos presentados al final del informe, desmotiva el interés en la lectura de un documento.

2.16 Etapa de Seguimiento

Una vez entregado y comentado el informe con el cliente, el auditor debe ver que el informe llegue a todos los afectados y ver que sus recomendaciones se cumplan, además debe controlar sus decisiones para que éstas no se desvíen.

Esta etapa debe ser fijada con el cliente.

3. Conclusión

Se puede decir que por naturaleza no nos gusta ser controlados, ni dar explicaciones de como actuamos en la vida diaria, sin saber si lo que realizamos y las decisiones que tomamos son las correctas.

Por lo que es bastante probable que el auditor operativo no sea aceptado por las personas que trabajan en la empresa. A menos que el profesional sea capaz de crear la confianza necesaria en el grupo donde va a actuar, convenciéndolos de que solo pretende ayudarlos a mejorar el trabajo y no controlar lo que hacen, tendrá pocas probabilidades de éxito.

Si el auditor operativo no reúne los requisitos mencionados, se convertirá en una fuente de conflictos y el examen será un fracaso. La colaboración de los empleados es importante ya que la información que necesita solo podrá obtenerla mediante entrevistas.

El equipo que tenga el auditor operativo debe ayudarlo para obtener la información que él necesita. Entonces una buena dirección del equipo debe incentivar la participación integral de sus componentes. Debe tenerse en cuenta que ellos además por su nivel tal que su propia motivación y ética profesional, se autodisciplinan, porque ellos saben que su labor es importante. Eso quiere decir que las relaciones internas deben ser claras y precisas.



4. BIBLIOGRAFIA

- Libro: Papeles de Trabajo de Auditoria Externa, Interna y Gubernamental – Lidia Zuazo 3era Edicion
- Fowler Newton, Enrique , Auditoría aplicada, Editorial Macchi, Buenos Aires, 1995
- Nudman-Puyol, Manual de auditoría operativa, Internet
- Normas de Auditoria Operacional
Contraloría General del Estado
- Auditoría Administrativa
Leonard William, Editorial Diana, México
- Papeles de trabajo de auditoría: teoría y práctica
Rocha Chavarría, Julio P, Autor
- Manual Latinoamericano de Auditoria Finanzas Profesional en el Sector público
Biblioteca de Auditoria y finanzas del sector público del instituto Latinoamericano de ciencias fiscalizadoras "ILACIF", Tomo 4, Bogotá, D .E., 1981
- Informes de Auditorias Operativas
Banco Central de Bolivia
- Contraloría General del Estado (s.F.) Definiciones de Auditoria. Bolivia
- Biblioteca de Contaduría Pública UMSA