

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE CONTADURÍA 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:** WALTER SIMON ADRIAZOLA CALLE

LA PAZ-BOLIVIA  
Noviembre, 2015

### **DEDICATORIA**

Este trabajo informe lo dedico a mi nieto Dylan Adriázola, y a toda mi familia entera, porque me han dado impulsos para seguir adelante en la culminación de este trabajo que servirá para mis futuras generaciones, asimismo para las personas que quieran hacer consulta acerca del tema mencionado.

### **AGRADECIMIENTO**

Este agradecimiento lo hago para todos mis docentes de ACTUALIZACIÓN de la Facultad de Ciencias Económicas y Financieras de la Universidad Mayor de San Andrés, porque gracias a ellos y con su formación profesional contable Auditoria y Economía he llegado a recordar que en años pasados había aprendido. Mi agradecimiento también al coordinador Lic. Guido Yujra, Lic. Heredia y su equipo que lo acompaña por la actualización de los conocimientos adquiridos.

## **RESUMEN**

La auditoría operacional experimenta una significativa transformación paralela a la evolución tecnológica en las empresas. De la amplia definición de “auditoría de actividades, sistemas y controles de cada unidad dentro de una empresa para alcanzar la eficiencia, eficacia, economía y otros objetivos”, se está pasando a la evaluación especialmente enfocada en la capacidad y el desempeño de la organización.

Para cubrir conceptualmente esta visión, el presente trabajo informe de la materia “GABINETE DE AUDITORIA OPERATIVA” consta de cuatro capítulos que se describen a continuación:

En el capítulo primero está la introducción al tema: En el capítulo segundo presenta el Objetivo General, en el capítulo tercero Aspectos Metodológicos y en el capítulo cuarto se ha desarrollado el Marco Práctico, que a su vez contiene temas como los de antecedentes, conceptos, objetivos, alcance, aplicación y metodología de la Auditoría Operacional y objetivos, importancia, características, responsabilidad de la planeación, los elementos del proceso administrativo, así como la consideración del uso de un especialista en el desarrollo de la Auditoría Operacional.

## ÍNDIC

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

### **CAPITULO I**

#### **ASPECTOS GENERALES**

1. OBJETIVO GENERAL.....	2
2. ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	3
2.1. Justificación.....	3
2.2. Alcance.....	3
2.3. Metodología.....	3
2.3.1. Método de investigación.....	3
2.3.2. Nivel de Investigación:.....	3
2.3.3. Técnicas de Investigación:.....	4
2.3.4. Instrumento de Investigación:.....	4

### **CAPITULO II**

#### **MARCO PRÁCTICO**

2.1. Antecedentes.....	5
2.1.1. Evolución de la Importancia del Control Interno.....	6
2.1.2. Evolución de la Extensión del Examen o Auditoria.....	7
2.2. Definición de Auditoria Operacional.....	8
2.2.1. Comparación definiciones de auditoria operativo.....	8
2.2.2. Destrezas y conocimiento.....	9
2.2.3. Eficacia o Efectividad.....	9
2.2.4. Eficiencia.....	9
2.2.5. Operación.....	10
2.3. OBJETIVO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL.....	10
2.4. ALCANCE DE LA AUDITORIA OPERACIONAL.....	11
2.4.1. Alcance Lógico:.....	11
2.4.2. Alcance Conceptual:.....	11
2.5. DIFERENCIA BÁSICA ENTRE AUDITORÍA OPERACIONAL Y OTRAS AUDITORÍAS.....	13
2.5.1. La auditoría interna y la auditoría operacional.....	13
2.5.2. La auditoría financiera y la auditoría operacional.....	14
2.5.3. La consultoría administrativa y la auditoría operacional.....	16
2.6. APLICACIÓN.....	17

2.7. FUNCIONES DE LA AUDITORIA OPERACIONAL.....	17
2.8. TÉCNICAS DE AUDITORÍA OPERACIONAL.....	18
2.8.1. Técnica de PERT (Project Evaluation and Review Technique).....	18
2.8.2. Técnica CPM (Critical Path Method).....	19
2.8.3. Diagramas de flujo.....	19
2.8.4. Diagrama de ISHIKAWA.....	20
2.8.5. Herramienta FODA.....	20
2.9. DIRECTRICES DE ACTUACIÓN.....	22
2.9.1. Operaciones.....	23
2.10. METODOLOGÍA.....	24
2.10.1. Familiarización.....	24
2.10.2. Estudio ambiental de la organización.....	25
2.10.3. Estudio de la gestión administrativa.....	25
2.10.4. Visita a las instalaciones.....	25
2.10.5. Investigación y análisis.....	26
2.10.5.1. Entrevistas:.....	27
2.10.5.2. Examen de la documentación:.....	28
2.10.5.3. Diagnóstico.....	28
2.10.5.4. Fase creativa:.....	28
2.10.5.5. Reverificación de hallazgos:.....	29
2.10.5.6. Elaboración del informe:.....	30
2.10.6. Informe.....	30
2.10.6.1. Importancia y concepto.....	30
2.10.6.2. Naturaleza.....	31
2.10.6.3. Estructura.....	31
2.10.6.4. Evaluación y efecto de los problemas.....	32
2.10.6.5. Responsabilidad.....	33
2.10.6.6. Forma.....	33
2.10.6.7. Recomendaciones prácticas para elaborar el informe.....	34
2.11. AUDITORÍA OPERACIONAL DE INGRESOS.....	35
2.12. Planeación de la Auditoría Operacional y el uso del especialista.....	36
2.13. Definiciones.....	36
2.13.1. Objetivos de la planeación.....	37
2.13.2. Importancia de la planeación.....	37
2.13.3. Características de la planeación de la Auditoría Operacional.....	38
2.13.4. Responsabilidad de la planeación.....	45

2.14.ELEMENTOS DEL PROCESO ADMINISTRATIVO A CONTEMPLARSE EN LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL.....	46
2.14.1. Planeación.....	46
2.14.2. Organización.....	47
2.14.3. Dirección.....	48
2.14.4. Control.....	48
2.15. CONTRATACIÓN DEL SERVICIO DE AUDITORÍA OPERACIONAL.....	49
2.16. EL PROGRAMA DE AUDITORÍA OPERACIONAL.....	50
2.16.1. Investigación preliminar.....	51
2.16.2. Preparación del proyecto de Auditoría Operacional.....	52
2.16.2.1. Propuesta Técnica.....	52
2.16.2.2. Programa de trabajo.....	53
2.17. ASIGNACIÓN DE PERSONAL QUE EJECUTARÁ EL TRABAJO.....	53
2.18. CONSIDERACIÓN DEL USO DE UN ESPECIALISTA.....	54
2.18.1. Determinación de la necesidad de la utilización del trabajo de un especialista.....	55
2.18.2. Requerimientos al especialista para ser contratado.....	56
2.18.3. Competencia y objetividad del especialista.....	56
2.19. IDENTIFICACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS AL ESPECIALISTA EN LA PLANEACIÓN DE AUDITORÍA OPERACIONAL EN EL ÁREA DE INGRESOS.....	57
2.19.1. Identificación del sistema de aplicación de negocios o modelos de ecommerce:....	57
2.20. PROCEDIMIENTOS NECESARIOS PARA LA ADECUADA UTILIZACIÓN DE UN ESPECIALISTA.....	58
2.21. EJEMPLOS DE HOJAS DE TRABAJO DE UNA AUDITORIA OPERACIONAL.....	58

**CAPITULO III**  
**CONCLUSIONES**

**BIBLIOGRAFÍA DE ACUERDO CON LA NORMAS INTERNACIONALES APA**

Y

## **GABINETE DE AUDITORIA OPERATIVA**

### **INTRODUCCIÓN**

Hoy en día las empresas se ven fortalecidas con la asimilación de la calidad total, excelencia gerencial, sistemas de información, 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 es que el sistema de control asume un rol relevante porque a través de sus evaluaciones permanentes posibilita maximizar resultados en términos de eficiencia, eficacia, economía, y demás indicadores que fortalecen el desarrollo de las empresas.

La articulación de los órganos de control, asesoría y apoyo de una organización social en conjunto, posibilitan el cumplimiento de los fines empresariales.

Dada la importancia que hoy en día tienen los sistemas de control e información en las empresas surge la necesidad de evaluar su eficacia con el fin de asegurar que los resultados obtenidos contribuyan al logro de los objetivos empresariales.

Esta evaluación se realiza a través de Auditorias que se aplican en las empresas dentro de un período determinado para conocer sus restricciones, problemas, deficiencias, etc. como parte de la evaluación. (10)



# **CAPITULO I**

## **ASPECTOS GENERALES**

### **1. OBJETIVO GENERAL**

El objetivo de este trabajo informe es profundizar el conocimiento conceptual de la materia la “Gabinete de Auditoria Operativa” para poner en práctica como profesional en Contaduría Publica.

También debemos identificar áreas de reducción de costos, mejorando los métodos operativos e incrementar la rentabilidad con fines constructivos y de apoyo a las necesidades examinadas.

El contador público no debe aceptar lo que se le presente a la primera, debe buscar todas las evidencias posibles para tener un buen juicio.

Nunca debe dejar de ser objetivo e independiente (tanto en lo económico o en lo personal)

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

## **2. ASPECTOS METODOLÓGICOS**

### **2.1. Justificación**

En Auditoria las empresas o instituciones requieren de profesionales que sean capaces de actuar y desenvolverse en un entorno que cambia continuamente y que es muy competitivo; en el caso de la Auditoria Operativa además de lo mencionado se necesita profesionales en constante capacitación y que estén permanentemente actualizados, puesto que el realizar una auditoria operativa en una empresa, es como si el mismo dueño lo estuviese haciendo porque antes de proponer un cambio o criticar una operación deben preguntarse de beneficios para la empresa como si el negocio fuera suyo, es por ello que como profesional de Contaduría Publica necesito cumplir con esos requisitos y este Trabajo Informe en la Materia Gabinete de Auditoria Operativa se convierte en una herramienta que permite sentirme capacitado para realizar una auditoria de este tipo.

### **2.2. Alcance**

Este trabajo informe desarrolla conceptual la materia de Gabinete de Auditoria Operativa, su estructura está compuesta por cuatro capítulos. En el capítulo primero está la introducción al tema: En el capítulo segundo presenta el objetivo general, En el capítulo tercero Aspectos metodológicos y el capítulo cuarto se ha desarrollado Marco practico, en este capítulo se encuentran desarrolladas las conclusiones y bibliografía.

### **2.3. Metodología**

#### **2.3.1. Método de investigación**

En este Trabajo Informe, se utiliza el Método de Investigación Deductivo.

Este método consiste en tener principios generales y procedimientos que se pasa de lo general a lo particular, de manera que partiendo de unos enunciados de carácter universal y utilizando instrumentos científicos, se infieren enunciados particulares.

#### **2.3.2. Nivel de Investigación:**

##### **Narrativa**

Una narrativa posee un potencial transformador que reside en que ésta no sólo es el contenido presente en la narración, es decir, lo incluye pero también posee una

temporalidad, establece causalidades y produce relaciones, constituyéndose como una vía de acción para el sujeto. Esto se debe a que la narrativa está compuesta de un texto y una historia, y aunque la historia pueda ser común a dos o más textos, aquella historia no se relata igual; cambia la secuenciación de los hechos, las metáforas, los signos utilizados.

### **2.3.3. Técnicas de Investigación:**

#### **Observación documental**

Esto tiene como finalidad recopilar datos e información vinculados directamente con la elaboración del trabajo informe. Se recolecto información cualitativa y cuantitativa, la cual se comparó con el plan de materia planteada por el docente.

A partir de la observación documental, como punto de partida se recurrió, a la lectura general de los textos, se inicio la búsqueda en la web y se realizo las observaciones de los hechos presentes en los materiales escritos consultados, que llegan a ser los de interés para la elaboración de este trabajo

### **2.3.4. Instrumento de Investigación:**

#### **Documentos escritos**

Un instrumento de investigación es un soporte por el cual se recoge información necesaria relacionada con las variables del estudio. En este caso los documentos escritos utilizados son Libros, Artículos, publicaciones en paginas Web, otros.

## **CAPITULO II**

### **MARCO PRÁCTICO**

#### **2.1. Antecedentes**

Con el transcurso del tiempo la auditoria ha ido evolucionando en cuanto a su objetivo como consecuencia del desarrollo y tecnificación del Control Interno, que a la vez ha ido impactando la extensión del examen o de la verificación.

El objetivo de la auditoria, en los comienzos de esta disciplina era primordialmente el de detectar y divulgar fraudes, circunstancias que dejó la imagen negativa de un auditor policía o detective que aún, a pesar del desarrollo internacional y reconocimiento de la profesión de la Contaduría Pública, no se ha superado totalmente.

Este objetivo evolucionó notablemente en las primeras cuatro décadas del pasado siglo, hacia un objetivo más profesional como es el de determinar y dar opinión pública sobre la presentación razonable de los estados financieros, que a su vez incorporó dentro de sus procedimientos la auditoría de cumplimiento. Tal objetivo se consolida en las décadas de los años cuarenta y cincuenta. Si bien hasta esta última década, este objetivo fue el de la auditoría profesional o tradicional, a partir de 1960, con el florecimiento de nuevos enfoques, esta clase de auditoría se afianza con el nombre de Auditoría de Estados Financieros o Auditoría Financiera.

A partir de 1960, se empieza a plantear en la literatura profesional la necesidad de darle un mayor alcance al objetivo de la auditoría; se habla de la auditoría en función del “hombre de negocios” y se comienza a señalar la importancia de que la auditoría sea más útil al desarrollo de los entes públicos o privados, ampliando la cobertura de su acción al examen de las operaciones en términos de eficacia o efectividad, economía y eficiencia. Surge así un nuevo objetivo de auditoría, que finalmente ha configurado una nueva clase de auditoría que hoy se le denomina “auditoría operacional”.

Es importante tener en cuenta respecto al descubrimiento de fraudes por el Auditor, que al evolucionar el objetivo de la auditoría, evolucionaron las técnicas, los procedimientos y en general la metodología para alcanzar los nuevos propósitos, de tal forma que un trabajo de auditoría realizado profesionalmente debe tener un alto grado de probabilidad de detectar las irregularidades o ilícitos; asimismo, esto no significa que la misión primordial de una auditoría sea tal descubrimiento.

### **2.1.1. Evolución de la Importancia del Control Interno**

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 siglo anterior, 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 todas las organizaciones.

El desarrollo del control interno, permitió que el objetivo de la auditoría de descubrir fraudes pasara 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 la posibilidad de su acontecimiento.

Corresponde por tanto al control interno, por definición, prevenir que ocurra el 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.

### **2.1.2. Evolución de la Extensión del Examen o Auditoría**

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

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 pruebas selectivas 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 médula 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.

## **2.2. Definición de Auditoría Operacional**

“Servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad”. (13:9)

“Función de dirección cuya finalidad es analizar y apreciar, con vistas a las eventualidades acciones correctivas, el control interno de las organizaciones para garantizar la integridad de su patrimonio, la veracidad de su información y el mantenimiento de la eficiencia de sus sistemas de gestión”. (15:28)

“Es un examen comprensivo y constructivo de la estructura de una empresa, de una institución o de cualquier parte de un organismo, en cuanto a los planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma de operación y sus equipos humano y físico”. (15:28)

“Es una función técnica, realizada por un experto en la materia, que consiste en la aplicación de diversos procedimientos, encaminados a permitirle emitir un juicio técnico” (15:28)

“Es una actividad realizada por un profesional de la Contaduría Pública que con los conocimientos necesarios, revisa los procesos operativos que desarrolla una empresa, con la firme intención de detectar deficiencias que le provoquen emitir recomendaciones para incrementar la eficiencia de sus operaciones, aunque éste requiera de la participación de profesionales de otras disciplinas” (21:24)

### **2.2.1. Comparación definiciones de auditoría operativo**

Según Gustavo Alonzo Cepeda (1968), “Es la recopilación y evaluación de datos sobre información de una identidad 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 Kell Zeigler (1968), “Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones ejecutadas con la finalidad de evaluarlos, verificarlos y emitir un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones”

Analizando los conceptos:

En el primer caso el autor indica que el examen debe realizarse por una persona competente e independiente, debe haber autonomía e imparcialidad.

En el segundo caso el contador público debe emitir criterios con comentarios de manera clara y precisa como se encuentra la empresa.

### **2.2.2. Destrezas y conocimiento**

**Sistemático.-** Porque elabora un plan para lograr los objetivos (este plan debe ser coherente).

Si por cualquier motivo no se examinara toda la empresa, el contador publico debe coincidir que la organización es un sistema por lo que el estudio debe ser completo.

**Evaluar (Diagnostico)** Conocer las verdaderas causas de los problemas.

**Estimar (Pronostico)** La administración administrativa futura.

### **2.2.3. 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 efectivo en la medida en que los propósitos, metas o resultados sean obtenidos, alcanzados o logrados”.

(7)

“Virtud y facultad para lograr un efecto determinado”, “Acción con que se logra este efecto” (19:92)

### **2.2.4. Eficiencia**

“Virtud, actitud, fuerza y poder para obrar” (19:93)



“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.” (16)

### **2.2.5. Operación**

“Conjunto de actividades orientadas al logro de un fin u objetivo particular dentro de la entidad, tales como vender, comprar, cobrar o producir”. (13:25)

## **2.3. OBJETIVO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL**

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

Existen tres niveles en que el contador público puede participar en apoyo a las entidades, a saber:

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

**Segundo.** En la participación para la creación o diseño de sistemas, procesos y procedimientos, interviniendo en su formación.

**Tercero.** En la implantación de los cambios e innovaciones. (En la implantación de sistemas)

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

En la práctica de una auditoría operacional, el contador público se circunscribirá al primer nivel de apoyo, ya que su participación en los demás niveles queda fuera de la práctica de la auditoría operacional. Los niveles segundo y tercero quedan enmarcados dentro de lo que se conoce como trabajos de reorganización, desarrollo de sistemas y consultoría administrativa.

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

El auditor operacional hace las veces del médico general, que diagnostica las fallas (enfermedades) dando pie a la participación del especialista, que puede ser él mismo u otro contador público, el que promoverá las soluciones concretas. Esto último corresponde a los niveles de apoyo segundo y tercero mencionados anteriormente. (13:10)

## **2.4. ALCANCE DE LA AUDITORIA OPERACIONAL**

Tomando en cuenta la definición de Auditoría Operacional, se puede identificar el alcance desde dos puntos de vista, los cuales se mencionan a continuación:

### **2.4.1. Alcance Lógico:**

Son todas las operaciones que se realizan dentro de una empresa en donde se relacionan de alguna manera el uso de recursos financieros y humanos de la misma.

### **2.4.2. Alcance Conceptual:**

Este se refiere estrictamente a las actividades que delimitan la práctica de la Auditoría Operacional, considerando que la función principal de ésta es presentar recomendaciones derivadas de las revisiones efectuadas, con el propósito de corregir las debilidades del sistema.

Algunos autores afirman que la auditoría operacional no debe presentar recomendaciones, que sólo debe conjuntar hechos, ayudar a la administración a evaluar desempeños y determinar qué tipo de investigaciones adicionales deben hacerse para lograr avances. El diseño de las recomendaciones es, en opinión de tales autores, responsabilidad de los encargados de áreas o especialistas en las actividades sometidas a evaluación.

La comisión de auditoría operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), ha mantenido siempre un criterio uniforme sobre este particular, considerando que

la auditoría operacional debe proponer recomendaciones específicas (en los casos que se tengan elementos para ello) y que de no ser así, pudieran tener un carácter general; pero en todos los casos deben presentarse sugerencias para mejorar la eficiencia.

De otra manera, el servicio se vería restringido, pues sin presentar recomendaciones, en lo general éste sólo sería requerido por grandes entidades que tienen el potencial suficiente y los especialistas necesarios para encontrar las soluciones. En nuestro medio la tendencia es que la administración requiere no sólo se le presenten los hechos comparados contra estándares, sino que exigen del auditor la presentación de recomendaciones. Así, el servicio de auditoría operacional es más útil y más acorde con nuestra realidad.

En relación con los elementos del proceso administrativo que deben ser tomados en cuenta en un examen de auditoría operacional, la revisión debe ser integral, abarcando todos los pasos de dicho proceso (planeación, organización, dirección y control) y no debe restringirse sólo al control.

En el boletín N° 2 de la Comisión de Auditoría Operacional del IMCP - Metodología- se resalta la característica de que en el examen de una operación se consideren todos los departamentos que en ella intervienen y se presenta un cuadro de las principales operaciones que pueden darse en una entidad. La anterior referencia es un antecedente del énfasis que se desea añadir para aclarar de mejor manera lo que es una operación, evitando dar nuevas definiciones pero incluyendo en su lugar ciertas comparaciones y reglas simples, que faciliten la formación de un mejor juicio:

1. No es lo mismo un departamento que una operación. En una operación pueden intervenir varios departamentos, bien sea en forma total o solamente una parte de ellos.
2. No deben confundirse las funciones fundamentales de la administración con las principales operaciones o funciones de una entidad; lo que sí es importante resaltar es que al revisar las operaciones, debe considerarse la forma en que ellas son planeadas, organizadas, dirigidas y controladas.

3. Los límites que se establezcan a una operación en una entidad, deben dar consideración a la posibilidad de realizar una investigación completa y lógica, que aporte sugerencias integrales y no una visión parcializada y eventualmente errónea de los hechos.

La segregación de operaciones de una entidad está más acorde a las funciones tradicionales de la misma (vender, comprar, producir, cobrar, almacenar, otorgar crédito, invertir) que a cualquier otra consideración.

## **2.5. DIFERENCIA BÁSICA ENTRE AUDITORÍA OPERACIONAL Y OTRAS AUDITORÍAS**

Antes de presentar las diferencias de la auditoría operacional con otros tipos de auditoría, es importante presentar sus características fundamentales que indudablemente marcan las diferencias con aquellas, así:

- a) El objetivo principal: Emitir recomendaciones de acuerdo al diagnóstico determinado en la revisión de las operaciones.
- b) Dictamen: No emite ninguna opinión sobre las razonabilidad del funcionamiento de las operaciones.
- c) Normas de trabajo: No existen normas definidas para efectuar la auditoría operacional, pero las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y las Normas Internacionales de Auditoría son aplicables, especialmente las que norman la planeación, supervisión, evaluación del control interno, ejecución, evidencia y uso del trabajo de otros.
- d) Definición de problemas: Es básicamente el propósito principal, definir los problemas que no permiten aumentar la eficiencia operativa de la empresa, así también, detectar riesgos por falta de controles o incumplimiento de procedimientos.
- e) Control Interno: En la Auditoría Operacional se involucra el control interno, ya que su examen compromete evaluar la efectividad de los controles.

### **2.5.1. La auditoría interna y la auditoría operacional**

En los últimos años se ha notado cierta tendencia de parte de los auditores internos, de adoptar el término “Auditor operacional”. “Esto obedece a que tradicionalmente la auditoría interna se ha ligado a la auditoría financiera.

Actualmente se considera que el auditor interno, que no es también operacional, se ha rezagado en su práctica profesional. Desde luego debe entenderse que el auditor interno siempre deberá estar en aptitud de evaluaciones del proceso generador de información financiera, particularmente cuando en esta área se detecten fallas de consideración”. (13:14)

### **2.5.2. La auditoría financiera y la auditoría operacional.**

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

Asimismo, dichas normas señalan que el contador público “Como resultado de este trabajo, está obligado a formular sugerencias constructivas para mejorar los sistemas examinados y en consecuencia, aumentar la eficiencia en la operación de la entidad”. (13:14)

El examen del control interno que realiza el contador público independiente para dictaminar los estados financieros, se enfoca a la medida en que el control interno permite “la obtención de información financiera, veraz y confiable, salvaguarda de los activos, promoción de la eficiencia en las operaciones, cumplimiento de políticas administrativas, normas y leyes y la prevención y detección de fraude o error” que son los objetivos del control interno.

El énfasis del auditor externo al revisar el control interno, en consecuencia, es juzgar la efectividad de éste en materia de su contribución a la confiabilidad de la información financiera; por ello, la auditoría financiera tiene un propósito prioritario perfectamente determinado: proporcionar elementos para que el auditor pueda emitir un juicio sobre la razonabilidad de la información mostrada en los estados financieros.

Consecuentemente, la revisión del control interno, realizada como parte de la auditoría financiera, no debe confundirse con la auditoría operacional, toda vez que sus propósitos y

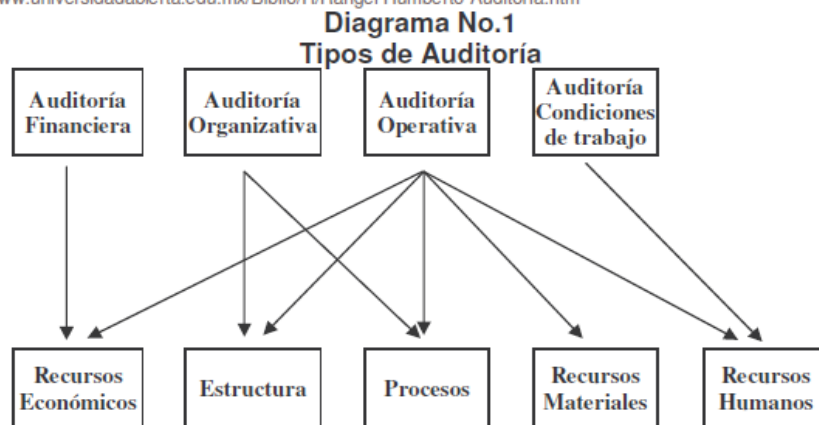
metodología son diferentes; sin embargo, para su ejecución se basan en normas internacionales de auditoría en común.

En el siguiente cuadro se presentan de manera esquemática las diferencias entre ambos tipos de auditoría:

Elementos	Auditoría de Estados Financieros	Auditoría Integral
Propósito	Emitir opinión sobre la razonabilidad de las afirmaciones de los Estados financieros tomados en conjunto.	Evaluar y comprobar el logro de operaciones económicas, eficientes y efectivas en una empresa, examinando sus controles internos de apoyo y las bases de datos. Probar el sistema de medición de la Gerencia.
Finalidad	Dar seguridad a los usuarios externos sobre la objetividad de la información financiera.	Ayudar a la más alta autoridad de una empresa o a la dirección de un ente a mejorar las operaciones y actividades en términos de eficiencia en el uso de los recursos y el logro de objetivos operativos mediante la proposición de alternativas de solución.
Alcance	Actividades financieras y económicas, así como la función de control en el área financiera.	La organización total de la empresa, o solo algunas de sus reparticiones y operaciones enfocando su evaluación al sistema de control gerencial, comprende al ente económico incluido en el entorno que lo rodea.
Enfoque	Persigue la correcta determinación de los Estados Financieros.	Persigue la obtención de eficiencia, economía y eficacia de los recursos materiales y humanos que posee la entidad.
Aporte en solución de problemas	No es responsable de proponer soluciones	Si es responsable de buscar alternativas de solución a los problemas.
Procedimientos	Planeación anticipada de las pruebas a realizar de acuerdo a la actividad económica de la empresa que permita obtener una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros.	Planeación estratégica del trabajo que permita una labor integral, oportuna y permanente de las operaciones del ente auditado.
Labor de seguimiento de los problemas	No existe responsabilidad.	Es responsable de dar seguimiento a cada problema surgido.
Informe a emitir	Dictamen sobre la razonabilidad	Informe con opinión de los resultados del

	de los Estados financieros de acuerdo a Normas y procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados.	área, actividad u operación auditada tendiente a formular recomendaciones para lograr los objetivos propuestos.
Objeto de examen	Estados Financieros, registros contables y documentos anexos.	Actividades, operaciones, programas o toda la organización en sí, además de elementos indicadores y normas de rendimiento medibles

Fuente: Rangel Humberto. Auditoría. México. Consultado el: 14 de febrero 2005. Disponible en: [www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/R/Rangel Humberto-Auditoria.htm](http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/R/Rangel%20Humberto-Auditoria.htm)



Fuente: Mas Jordi y Ramio, Carles. La Auditoría operativa en la práctica, Pag.30 España, Editorial Alfamega. 1997.

En el diagrama anterior se presentan los distintos tipos de auditoría y sus enfoques: “La financiera, que es la más tradicional, la organizativa, que se centra fundamentalmente en la estructura y en los procesos administrativos, la operativa, que abarca todas las variables organizativas salvo los recursos estrictamente económicos y la auditoría sobre condiciones de trabajo que es un tipo de auditoría que se centra exclusivamente en el diagnóstico de la situación de las variables psicológicas y sociales de los miembros de la organización. La complejidad de los recursos humanos tiene tanta envergadura que requiere, en muchas ocasiones, análisis exclusivos”. (15:30)

### 2.5.3. La consultoría administrativa y la auditoría operacional

La consultoría administrativa se ha desarrollado como una especialidad de los servicios tradicionales del contador público. Como ya se ha mencionado, el diseño e implementación de sistemas y procedimientos, actividades propias del consultor, es trabajo subsecuente al diagnóstico de problemas u obstáculos administrativos; sin embargo, es frecuente que el propio consultor diagnostique los problemas y posteriormente diseñe e implemente las

soluciones. La fase de diagnóstico que realiza el consultor, por su propósito (detectar obstáculos de la eficiencia y la eficacia) y su metodología, coincide con el examen de la auditoría operacional.

## **2.6. APLICACIÓN**

Aunque no pueden establecerse reglas fijas que determinen cuándo debe practicarse la auditoría operacional, sí se pueden mencionar aquellas que habitualmente los administradores de entidades, los auditores internos y los consultores, han determinado como más frecuentes:

- a) Para aportar recomendaciones que resuelvan un problema conocido.
- b) Cuando se tienen indicadores de ineficiencia pero se desconocen las razones.
- c) Para contar con un respaldo para la prevención de ineficiencias o para el sano crecimiento de las entidades.

La auditoría operacional puede realizarse en cualquier época y con cualquier frecuencia; lo recomendable es que se practique periódicamente, a fin de que rinda sus mejores frutos. Así, puede prepararse un programa cíclico de revisiones, en el cual un área sea revisada cuando menos cada dos años, manteniéndose un examen permanente de aquellas operaciones que requieren especial atención del monto de recursos invertidos en ellas o por su criticidad.

## **2.7. FUNCIONES DE LA AUDITORIA OPERACIONAL**

De todo lo descrito con anterioridad, referente a la auditoría operacional, a continuación se listan algunas de las funciones de este tipo de auditoría:

Determina el cumplimiento, en su ámbito de acción, de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas.

Verificar que se establezcan planes, objetivos y metas; y evaluar los procedimientos utilizados por la Institución para controlar su grado de cumplimiento.

Examina el grado de eficiencia y eficacia en la organización y operación de la Institución.

Evalúa el sistema de control interno del área operacional seleccionada, con base en manuales de procedimientos y cuestionarios.



Prepara, con base en la investigación inicial, el programa de auditoría dirigido a las áreas críticas.

Recopilar la información general del área operacional y documentar el estudio mediante la preparación de papeles de trabajo.

Obtener evidencia suficiente y competente sobre los procedimientos y controles establecidos para lograr los objetivos.

Dar seguimiento de campo a los informes para comprobar el cumplimiento de las recomendaciones emitidas por la Auditoría.

Participa en la elaboración del Plan de Trabajo Anual de la Auditoría.

## **2.8. 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, muestreo, rastrear, fotografiar, grabar, filmar, método Gantt, Pert, C.P.M, FODA's, Diagrama de Ishikawa.

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 cinco 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 técnicas se presenta a continuación:

### **2.8.1. Técnica de 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).

### **2.8.2. Técnica 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.

### **2.8.3. Diagramas de flujo**

Una herramienta de gran utilidad en la investigación administrativa es la diagramación de las operaciones, y tiene por objeto obtener una explicación esquemática de la secuencia de pasos de las acciones que se llevan a cabo, así como de los elementos que se utilizan, y del personal que interviene en cada una de ellos.

Así mismo, es importante enfatizar que debido a que todo procedimiento administrativo está sujeto a complementarse con las políticas aprobadas de cada una de las operaciones que se manejan, anexo a cada procedimiento deberán estar las políticas relativas. En la técnica de diagramación se utilizan elementos de criterio y de juicio personal del auditor, para lograr el objetivo primordial de obtener la descripción de un procedimiento administrativo, con todos sus elementos esenciales y en la forma más resumida posible para tener al propio tiempo una visión panorámica de la operación de que se trata.

Con un diagrama de flujo tendremos la posibilidad, además de observar de conjunto una operación, o procedimiento de la misma, de incluir las modificaciones posibles como un punto de partida de un plan de reestructuración para echar a andar los Cambios necesarios. Para lograr lo anterior a continuación se mencionan algunos aspectos que el auditor debe de cuidar:

Que se incluyan los controles básicos que proporcionen información, que debe estar contenida y constantemente actualizada en un archivo manual o computarizado con el diseño de los formatos donde se incluya la información y los parámetros para medir su suficiencia y oportunidad.

Que se incluyan los controles básicos que propicien la eficiencia en las operaciones, que incluyan la referencia a la utilización de técnicas avanzadas para el manejo de las operaciones y de la adecuada coordinación entre ellas.

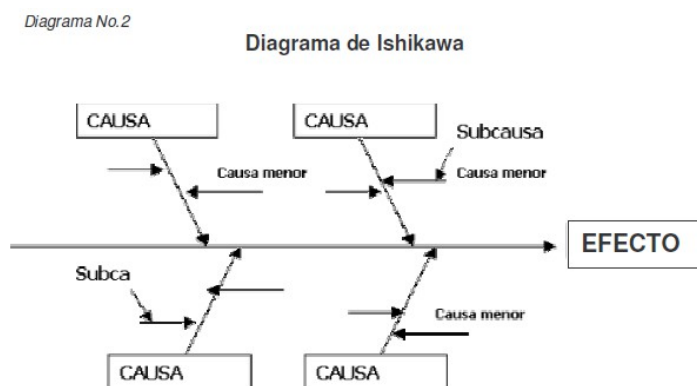
Que se incluyan los controles básicos que impliquen la protección de los activos de la empresa, como las políticas para la cobertura de riesgo en cada uno de los renglones correspondientes y también los trámites de verificación entre dos instancias diferentes con respecto a la misma operación, para eliminar el riesgo de errores, distinguiendo si se implica o no una duplicidad de trabajo y una inversión de recursos y tiempo excesivos.

#### 2.8.4. Diagrama de ISHIKAWA

“Técnica de análisis de causa y efectos para la solución de problemas, relaciona un efecto con las posibles causas que lo provocan. Se utiliza para cuando se necesiten encontrar las causas raíces de un problema. Simplifica enormemente el análisis y mejora la solución de cada problema, ayuda a visualizarlos mejor y a hacerlos más entendibles, toda vez que agrupa el problema, o situación a analizar y las causas y subcausas que contribuyen a este problema o situación”. (17)

El diagrama de Ishikawa también recibe los siguientes nombres:

- Diagrama de espina de pescado
- Diagrama Causa – Efecto



#### 2.8.5. Herramienta FODA

“El análisis FODA es una herramienta que permite conformar un cuadro de la situación actual de la empresa u organización, permitiendo de esta manera obtener un diagnóstico

preciso que permita en función de ello tomar decisiones acordes con los objetivos y políticas formulados.

El término FODA es una sigla conformada por las primeras letras de las palabras Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas. De entre estas cuatro variables, tanto fortalezas como debilidades son internas de la organización, por lo que es posible actuar directamente sobre ellas. En cambio las oportunidades y las amenazas son externas, por lo que en general resulta muy difícil poder modificarlas.

**Fortalezas:** son las capacidades especiales con que cuenta la empresa, y por los EFECTOS que cuenta con una posición privilegiada frente a la competencia. Recursos que se controlan, capacidades y habilidades que se poseen o actividades que se desarrollan positivamente.

**Oportunidades:** son aquellos factores que resultan positivos, favorables, explotables, que se deben descubrir en el entorno en el que actúa la empresa, y que permiten obtener ventajas competitivas.

**Debilidades:** son aquellos factores que provocan una posición desfavorable frente a la competencia. Recursos de los que se carece, habilidades que no se poseen, o actividades que no se desarrollan positivamente.

**Amenazas:** son aquellas situaciones que provienen del entorno y que pueden llegar a atentar incluso contra la permanencia de la organización”

### **Metodología**

Entendiéndose el objetivo de la auditoría operacional y poseyendo la capacidad profesional adecuada, lo único necesario para ejercerla, independientemente de cualquier posible metodología, es la actitud mental de búsqueda constante de oportunidades para aumentar eficiencia en los controles operacionales y en la realización misma de las operaciones.

No obstante, el poseer una metodología claramente definida que permita sistematizar todos y cada uno de los pasos de la revisión, coadyuva a la formulación de conclusiones valederas en el menor tiempo posible. El método por si mismo no garantiza una eficiente auditoría operacional, pero apunta la veracidad del diagnóstico.

El boletín número dos de Auditoría Operacional emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), divide en cuatro secciones la metodología de la auditoría operacional las cuales son:

- a) Directrices de actuación
- b) Operaciones
- c) Metodología
- d) Informe

## **2.9. DIRECTRICES DE ACTUACIÓN**

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

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

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

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

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

### **2.9.1. Operaciones**

En auditoría operacional se define a una operación como al conjunto de actividades orientadas al logro de un fin u objetivo particular dentro de la empresa, tales como vender, comprar o producir.

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

Así, la operación de ventas, por ejemplo, será estudiada en todas sus etapas, ya sea que se desarrollen en el propio departamento o área de ventas, o en otros departamentos, como pueden ser contabilidad, crédito y cobranzas, producción o embarques. Aunque el enfoque descrito establece el estudio de las operaciones directamente y no del personal que las realiza, la investigación deberá determinar si el personal encargado de la operación tiene capacidad para ejecutarla.

Para contar con un marco de referencia más específico de la aplicación de la auditoría operacional, a continuación se utilizarán las operaciones de una empresa de carácter comercial que utiliza el comercio electrónico y sus sub operaciones más sobresalientes solamente como guía:

**Cuadro No.2  
Tipos de Operaciones**

<i>OPERACIONES GENERALES</i>	<i>OPERACIONES ESPECÍFICAS</i>
Comercialización	- <i>Investigación de mercado</i> - <i>Ventas</i> - <i>Publicidad</i> - <i>Distribución y envíos</i>
Compras:	- <i>Cotización</i> - <i>Importación</i> - <i>Solicitud de crédito</i> - <i>Club de Compradores</i>
Administración de Recursos Humanos	- <i>Reclutamiento y selección</i> - <i>Capacitación y Desarrollo</i> - <i>Administración de sueldos y salarios</i>
Finanzas:	- <i>Administración del efectivo</i> - <i>Administración de inversiones de capital</i> - <i>Otorgamiento de crédito</i> - <i>Cobranzas</i> - <i>Obtención de financiamiento</i>
Sistemas:	- <i>Organización y métodos</i> - <i>Procesamiento electrónico de información</i> - <i>Seguridad física y lógica</i> - <i>Administración de Riesgos</i>

Fuente: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., MX. Auditoría Operacional. Pag. 26 México 2005.

## **2.10. METODOLOGÍA**

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

### **2.10.1. Familiarización**

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

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

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

### **2.10.2. Estudio ambiental de la organización**

En esta primera fase puede llegarse a obtener información orientadora de gran valía que permita al auditor diagnosticar las áreas críticas. El grado de profundidad en esta investigación inicial será definido por el criterio del auditor.

Los principales aspectos a investigar serán los siguientes:

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

### **2.10.3. Estudio de la gestión administrativa**

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

### **2.10.4. Visita a las instalaciones**

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

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

Una vez realizado el proceso de familiarización, el auditor operacional estará en posibilidad de: dar orden a sus ideas y como fundamento en los hechos que haya observado, estructurar



un programa de trabajo lo suficientemente detallado para entrar a la siguiente fase de la metodología, de una manera ordenada, estando así en posibilidad de delegar parte de las investigaciones y de supervisar su realización.

#### **2.10.5. Investigación y análisis**

El objetivo de esta segunda fase de la metodología es analizar la información y examinar la documentación relativa para evaluar la eficiencia y efectividad de la operación en cuestión. En esta fase, se realizan pruebas de detalle de muy diversa índole, utilizando especialmente pruebas selectivas a juicio del auditor o por medio de muestreo estadístico.

La utilización de estadísticas resulta particularmente efectiva en esta fase y al respecto es recomendable que aquéllas sean verificadas antes de ser utilizadas. En el caso de que la empresa carezca de información respecto de la competencia o de las estadísticas necesarias para evaluar la operación el auditor deberá efectuar los estudios e investigaciones necesarios para obtener elementos de juicio suficientes.

El tipo de investigaciones o estudios que se desarrollen para lograr dicha información puede revestir una gama muy amplia de posibilidades tales como: entrevistas formales, revisión de expedientes, revisión de documentación, observaciones directas, investigación en las Cámaras y Asociaciones a los que pertenezca la empresa, actualización de estadísticas, seguimiento y comparación de hallazgos.

Cualquiera que sea el caso, el auditor deberá cuidar que sus investigaciones se planeen y desarrollen de tal manera que en el menor tiempo necesario, obtenga la información más objetiva posible. Esta característica común a cualquier revisión de eficiencia, debe ser especialmente cuidada en vista de la diversidad de criterios existentes para interpretar los resultados de las medidas tomadas para administrar.

Consecuentemente el auditor debe buscar hechos y evitar distorsionarlos con interpretaciones e inferencias de cualquier naturaleza hasta no tener todos los elementos necesarios para formarse una opinión de conjunto a fin de que el diagnóstico final sea lo más objetivo posible.

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

#### **2.10.5.1. Entrevistas:**

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

Cuando se utiliza esta herramienta deberá cuidarse:

Planear las entrevistas para obtener información sobre la ejecución práctica de las políticas y procedimientos.

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

#### **Evaluación de la gestión administrativa:**

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

de programación y presupuestación así como su contenido y oportunidad como instrumentos de evaluación.

#### **2.10.5.2. Examen de la documentación:**

La finalidad de esta técnica es coadyuvar a la verificación objetiva de la información sujeta a análisis o bien la obtención de algunos datos específicos. Es decir, que el auditor debe observar características de organización y control incluida en la documentación del proceso objeto de examen, como por ejemplo:

- Tipo de documento (Orden de pedido, factura, nota de envío, recibo de caja, entre otros)
- Diseño de la forma pre impresa, sobre todo para observar si contiene todos los datos necesarios para cumplir con la recopilación de información necesaria del proceso.
- Manera de distribución y su oportunidad (Cliente, contabilidad, inventario, lugar y fecha, persona y qué compone la emisión del documento)
- Autorización de la documentación.
- Control de formas y pre numeración.
- Color de la documentación.

#### **2.10.5.3. Diagnóstico**

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

#### **2.10.5.4. Fase creativa:**

En esta fase se precisará si los problemas detectados son congruentes con la realidad de la empresa, y con su misión y visión. Esta fase no representa, de ninguna manera la solución detallada de los problemas.

Sumarizados los hallazgos se procederá como sigue:

- a) Ensayar un modelo conceptual de la estrategia administrativa que más convenga a la empresa para la operación estudiada de acuerdo con las circunstancias que le rodean, o bien, compararlos con modelos ya establecidos; para ello, puede utilizar técnicas como el Diagrama de Ishikawa (Espina de Pescado de Ishikawa o Diagrama Causa - Efecto) o bien en la herramienta FODA que no es más sino las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas que permite conformar un cuadro de la situación actual de la empresa u organización, permitiendo de esta manera obtener un diagnóstico preciso que permita en función de ello tomar decisiones acordes con los objetivos y políticas de la misma.
- b) Precisar la prioridad que debe darse a los elementos del modelo anterior;
- c) Considerar el costo - beneficio del modelo diseñado.

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

#### **2.10.5.5. Reverificación de hallazgos:**

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

- a) Comparar el esquema con el modelo vigente y asegurarse que las diferencias son importantes;
- b) Listar las excepciones encontradas en la confrontación y compararlas con las que se habían listado al iniciarse la fase creativa;
- c) Ratificar la existencia de los problemas diagnosticados mediante comentarios con las personas directamente involucradas;
- d) Asegurarse que se trata de problemas cuya solución es factible porque existen técnicas disponibles para ello;
- e) Interrelacionar los problemas encontrados con los que pudieran haber detectado en otras áreas y asegurarse que las alternativas de solución propuestas no generarán mayores o más complejos problemas o agravarán los existentes.

#### **2.10.5.6. Elaboración del informe:**

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

a) Discusión del borrador con los involucrados

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

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

b) Informe definitivo

Este informe de la auditoría operacional debe contener:

- Alcance y limitaciones del trabajo,
- Identificación de las situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional, y
- Sugerencias para mejorar la eficiencia.

#### **2.10.6. Informe**

##### **2.10.6.1. Importancia y concepto**

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

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

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

### **2.10.6.2. Naturaleza**

Por las características de la Auditoría Operacional, el informe debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasmen los hallazgos derivados del trabajo, relacionados con la eficiencia operacional y el efecto y las consecuencias de los problemas detectados.

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

El informe de Auditoría Operacional no tiene la finalidad de emitir un dictamen, no es posible darle tal alcance, a pesar de que si contiene certeza.

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

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

### **2.10.6.3. Estructura**

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

- I. Alcance y limitaciones del trabajo;
- II. Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional;
- III. Sugerencias para mejorar la eficiencia.

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

#### **a) Alcance y limitaciones del trabajo**

Esta sección debe ser breve y en ella deben identificarse los objetivos del trabajo realizado; las operaciones sujetas a examen (así como las que se excluyen cuando pudiera existir alguna confusión); el criterio de prioridades establecido, la contratación específica, en su

caso; las limitaciones; la participación de otros profesionales si la hubo, y la responsabilidad asumida sobre las labores que hayan realizado.

**b) Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional**

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

**c) Sugerencias para mejorar la eficiencia**

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

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

**2.10.6.4. Evaluación y efecto de los problemas**

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

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

El efecto y consecuencias de los problemas a que se hace referencia, pueden corresponder a una pérdida; en tanto que las sugerencias que se presenten deben estar orientadas a un aumento de productividad, ahorros que podrían lograrse, o bien otros aspectos susceptibles de provocar nuevas fuentes de utilidades o evitar pérdidas.

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

#### **2.10.6.5. Responsabilidad**

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

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

Sin embargo, es posible que la misma firma le proporcione un servicio de seguimiento a las sugerencias de posibles soluciones con el objeto de que la empresa se garantice que resultados u objetivos se alcancen y hagan valedero el trabajo de Auditoría Operacional.

#### **2.10.6.6. Forma**

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

Cuando se detecte un problema grave que requiera de una solución urgente, será necesario informarlo de inmediato sin esperar el término de la auditoría.

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



El auditor debe dar especial consideración a la conveniencia de utilizar recursos audiovisuales, tales como pizarrones, láminas o proyecciones. El tipo de presentación y los equipos a utilizar deben de escogerse tomando en consideración cuál va a ser el auditorio, el área de que se dispone, el tiempo con que se cuenta, costo, entre otros. Debe recordarse que una presentación audiovisual siempre se debe complementar con un informe escrito.

#### **2.10.6.7. Recomendaciones prácticas para elaborar el informe**

Además de los conceptos anteriores, a continuación se presentan algunas recomendaciones prácticas para elaborar el informe:

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

Los comentarios deben jerarquizarse (inconscientemente siempre se considera que lo primero es lo más importante). Solo en casos de excepción deben describirse procedimientos de examen.

Las tendencias y las cifras relativas pueden ser mejores que las estáticas y los números absolutos.

Siempre que sea conveniente deben usarse cifras cerradas en miles o cientos.

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

- I. Enfatizar los aspectos significativos que mejoren la operación del negocio. Cualquier ejecutivo estará interesado en cambios de procedimientos que resulten en reducción de costos. No estará igualmente interesado en controles protectivos.
- II. Omitir partidas o hechos poco significativos que no requieran la atención de los ejecutivos.
- III. Limitar el informe al mínimo indispensable.

- IV. No esperar que el funcionario conozca tecnicismos. Escribir el informe en el lenguaje que él está acostumbrado a usar.
- V. No hacer críticas que no vayan acompañadas de sugerencias constructivas o que no estén respaldadas por hechos. En aspectos técnicos, en los que el auditor esté capacitado para hacer una recomendación específica, los hallazgos deben ser informados con la sugerencia de que sean estudiados con mayor detalle por expertos calificados cuando la situación parezca requerir dicha acción.
- VI. Discutir el informe con todos los responsables que se vean afectados por sus observaciones y recomendaciones.
- VII. En la medida de lo posible, obtener el acuerdo de los funcionarios afectados por las recomendaciones, y en su caso, presentarlos como sugerencias conjuntas.
- VIII. Si no se cuenta con la aprobación de los afectados, cuando menos asegurarse que si hay acuerdo a las circunstancias y hechos que se informan. Así los directivos superiores podrán ver la posición del afectado y la del auditor y tomar una decisión (acción).
- IX. Enviar copia (o síntesis) del informe final a todos los encargados de departamentos operativos que se vean afectados, así como al funcionario superior responsable de la operación auditada, (si se usan sumarios, debe tenerse cuidado que sean lo suficientemente amplios para dar una idea adecuada de los antecedentes y de las razones para la recomendación.
- X. No circular material que no contenga el propio informe.

## **2.11. AUDITORÍA OPERACIONAL DE INGRESOS**

Como ya se indicó, la auditoría operacional es un “servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad” (13:9); es una “función de dirección cuya finalidad es analizar y apreciar, con vistas a las eventualidades acciones correctivas, el control interno de las organizaciones para garantizar la integridad de su patrimonio, la veracidad de su información y el mantenimiento de la eficiencia de sus sistemas de gestión” (15:28); por lo tanto, la auditoría operacional de ingresos no es más que el examen operativo de todas las áreas relacionadas con los ingresos que obtiene una

empresa, derivados de las ventas realizadas, es decir, dentro de este tipo de auditoría debe incluirse todos los procesos que incluyan funciones de vender, cobrar, otorgar crédito, control contable, reportes o estadísticas. Las operaciones de ventas y las que se deriven de ésta, constituyen primordial importancia en las empresas, en virtud de que producen los ingresos y permiten cristalizar su objetivo. Su influencia en los resultados que se obtienen es determinante, pues son el elemento natural de que se dispone para hacer frente a los costos y gastos totales que se efectúan para llevar a cabo las operaciones de la empresa. Consecuentemente, todas las mejoras en la eficiencia de la operación de ventas, cobranza, otorgamiento de crédito, y otras que se relacionen con los ingresos de las empresas, inciden directamente en la obtención de mejores resultados, tanto operacionales como financieros.

## **2.12. Planeación de la Auditoría Operacional y el uso del especialista**

### **2.13. Definiciones**

#### **Planeación**

Según el diccionario de la real academia española, planear es: “Trazar o formar el plan de una obra”.

La norma de auditoría Internacional (financiera) número 300 define la planeación como: “significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría. El auditor planea desempeñar la auditoría de manera eficiente y oportuna.”

“Es una forma organizada de manejar el futuro para que éste suceda de acuerdo con una finalidad o un propósito. Por medio de la planeación se determina racionalmente dónde se encuentra uno a dónde quiere ir, cómo se quiere llegar y cuándo va a estar allá” (5:103)

#### **Especialista**

Según el diccionario de la real academia española, define a un especialista como: “dícese del que con especialidad cultiva un ramo de determinado arte o ciencia y sobresale en él”

#### **Experto**

Según el diccionario de la real academia española, experto es:

“El que con título de perito tiene especial conocimiento de una materia y es llamado por los tribunales para informar” · “Práctico, habilidad, experimentado”

La Norma de Auditoría Internacional (financiera) número 620 define al experto como: “significa una persona o firma que posee habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto del de la contabilidad y la auditoría.”

### **2.13.1. Objetivos de la planeación**

La planeación de un trabajo de auditoría tiene como objetivo principal desarrollar estrategias adecuadas y conducir al auditor a decisiones apropiadas acerca de la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría.

Adicionalmente, permite prever situaciones de riesgo, evitando la duplicidad de esfuerzos y funciones, facilitando al Contador Público y Auditor prestar un servicio de calidad y a un costo razonable. El trabajo de auditoría debe planificarse de tal manera que permita obtener evidencia suficiente y competente, que sirva como soporte de la opinión emitida por el CPA independiente, con relación a los estados financieros examinados, o en el caso de la auditoría operacional el soporte para el diagnóstico y por medio de su informe determinar el grado de eficacia, economía y eficiencia de las operaciones para formular las recomendaciones para corregir deficiencias o para mejorar dicho grado de eficiencia, economía y eficacia.

Al preparar el programa de auditoría, el auditor debería considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. El auditor debería también considerar los tiempos para pruebas de controles y de procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y el involucramiento de otros auditores o expertos.

### **2.13.2. Importancia de la planeación**

La planeación es importante debido a que es una guía para el auditor (interno, externo, operacional, administrativo, fiscal o sistemas de información) en el desarrollo de su trabajo. También es importante porque se determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los

procedimientos de auditoría que el auditor debe ejecutar para recoger la evidencia comprobatoria suficiente y competente, para que luego se realicen las conclusiones y recomendaciones sobre esta evidencia, para que al final se determine el grado de eficiencia sobre la razonabilidad de operaciones de la entidad.

La importancia de la planeación en una auditoría operacional de una entidad, permite que el trabajo de auditoría se desempeñe de una manera efectiva y eficiente.

La planeación es imprescindible si se pretende que el auditor realice su trabajo con la máxima eficacia y que el proceso no resulte demasiado costoso para el cliente. Además, el auditor no solamente debería mostrarse cauteloso en la planeación de los procedimientos que considera necesarios, sino prepararse para la eventualidad de tener que realizar procedimientos supletorios. La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma expedita.

La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.

El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y la experiencia del auditor con la entidad y conocimiento del negocio.

### **2.13.3. Características de la planeación de la Auditoría Operacional**

A continuación se listan algunas de las “características importantes que debe contemplarse en la planeación de una auditoría operacional”: (5:176)

Es un examen que evalúa la administración integral de la empresa en la aplicación del control y logro de la misión, políticas, objetivos y metas.

Proceso sistemático de evaluaciones que concluye y formulará recomendaciones constructivas.

Requiere personal profesional experimentado con criterio técnico gerencial.

Presenta un informe formal que contiene recomendaciones para lograr mayor eficiencia, efectividad y economía. Además existe una característica especial en la planeación de una auditoría operacional y ésta “consiste en que se puede efectuar en forma progresiva, en la medida en que se va ejecutando cada una de las fases del proceso”. (18)

Con relación al presupuesto de tiempo a consumir 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 utilizado en trabajos anteriores. No obstante, es necesario elaborar un cronograma que muestre el tiempo estimado global para la ejecución de cada una de las fases del proceso de auditoría operacional.

El método general para realizar una auditoría operacional es similar al utilizado en una auditoría financiera. Está dado por normas, técnicas, y procedimientos que se desarrollan mediante el programa de trabajo. Aunque no existen normas específicas de aceptación general que regulen todos los aspectos relativos el ejercicio de la auditoría operacional, se adoptan las normas internacionales de auditoría para su ejecución, las que sean aplicables.

La planeación y programación del trabajo de campo, siempre deberá ser a la medida del ente auditado y se deberán obtener evidencias suficientes y competentes sobre los hallazgos y conclusiones de auditoría operacional.

Según sea el alcance que se dé a la auditoría operacional, ya sea por limitaciones de auditabilidad del ente sujeto a auditoría o por limitaciones de recursos humanos, el auditor deberá estar en capacidad de elaborar un informe técnico de acuerdo a las circunstancias.

Por último, “el auditor debe ser muy imaginativo, convincente, analítico, objetivo y tener vocación para trabajar en equipos multidisciplinarios”. (18)

### **Proceso de la planeación**

Según la Norma de Auditoría Internacional (financiera) 300 Planeación, indica: “Los asuntos que tendrá que considerar el auditor al desarrollar el plan global de auditoría incluyen:

#### **a. Conocimiento del negocio**

- Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan al negocio de la entidad.
- Características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar incluyendo cambios desde la fecha de la anterior auditoría.
- El nivel general de competencia de la administración.

#### **b. Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno**

- Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en esas políticas.
- El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoría.
- El conocimiento acumulable del auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el relativo énfasis que se espera se ponga en las pruebas de procedimientos de control y otros procedimientos sustantivos.

#### **c. Riesgo e importancia relativa**

- Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría importantes.
- El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría.

#### **d. Naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos**

- Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría.
- El efecto de la tecnología de información sobre la auditoría.
- El trabajo de auditoría interna y su esperado efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

#### **e. Coordinación, dirección, supervisión y revisión**

- El involucramiento de otros auditores en la auditoría.
- El involucramiento de expertos.
- El número de locaciones.
- Requerimientos de personal.

#### **f. Otros asuntos**

- La posibilidad de que el supuesto de negocio en marcha pueda ser cuestionado.
- Los términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades estatutarias.
- La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se esperan bajo términos del trabajo”.

No obstante lo descrito en la NIA 300, destinada especialmente a la planeación de una auditoría de estados financieros, es posible tomar aquellos aspectos que pueden adaptarse para la elaboración de la planeación de la auditoría operacional, sin embargo, ésta no se regirá estrictamente por dichas normas, toda vez que cuenta con su propia metodología y en el capítulo III se han presentado las diferencias entre los dos tipos de auditoría.

Existen diferentes criterios en cuanto a las etapas o fases en la auditoría operacional las cuales se deben identificar en la planeación de la misma; por ejemplo, Gustavo Cepeda Alonso en su obra “Auditoría y Control Interno”, indica: “El éxito de ésta auditoría está condicionado a una revisión metódica sobre los sistemas y procedimientos; por lo tanto, la ejecución del examen debe llevarse acabo de acuerdo con las siguientes etapas”:

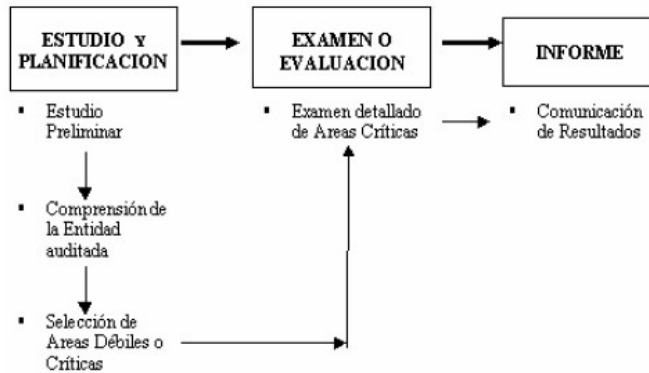
- Levantamiento de información
- Elaboración de cédulas de auditoría (papeles de trabajo)
- Verificación y evaluación de sistemas de funcionamiento
- Diagnóstico o informe
- Implementación de sugerencias y seguimiento.

Por su parte Humberto Rangel Esquivel en su trabajo “Auditoría Administrativa a las Organizaciones (Auditoría Operacional)” publicado en la internet (18) presenta como Esquema Básico de la Auditoría Operacional el siguiente gráfico:



Gráfico No. 3

PARTES Y FASES DE UNA AUDITORIA OPERACIONAL



Fuente: Disponible en: [www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/R/Rangel Humberto-Auditoria.htm](http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/R/Rangel%20Humberto-Auditoria.htm)

Como se visualiza, Rangel Esquivel divide en tres partes la planeación de la auditoría operacional y éstas a su vez en diferentes fases, las cuales se describen brevemente a continuación:

### 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, 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.

### 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, entre otros.

### **FASE III: IDENTIFICACIÓN Y SELECCIÓN DE LAS ÁREAS DÉBILES O CRÍTICAS QUE SERÁN AUDITADAS**

El alcance ilimitado de la auditoría operacional enfrenta el problema respecto a una entidad determinada, que para poder evaluarla en su totalidad se requiere 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, eficiencia y costo y 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 sólo una parte de las operaciones de una entidad no reduce su utilidad y beneficio.

La realidad respecto a una entidad específica es que se hace necesario identificar cuáles 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 Administración de la entidad 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 dá (efectividad o eficacia), los costos son excesivos 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. Por otra parte, si la Administración 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.

#### **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.

#### **FASE V: COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL**

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 auditoría 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 de los informes 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

#### **2.13.4. Responsabilidad de la planeación**

“La planeación de la auditoría debería llevarse a cabo bajo la supervisión del auditor, asumiendo uno de los socios o gerentes, la responsabilidad final de la revisión o examen; sin embargo, el auditor puede delegar partes de la planeación o del examen en otro personal de auditoría. Si el auditor actúa por cuenta propia, normalmente, supervisará directamente el compromiso adquirido hasta que se haga necesaria la intervención de un gerente o supervisor”. (4:307)

Otro criterio sobre la responsabilidad de la planeación de la auditoría se plantea así: “la labor de planeación de auditoría es responsabilidad del grupo asignado para llevarla a cabo

y en su desarrollo contará con la asesoría y supervisión del jefe de la unidad de auditoría. Normalmente, la elaboración de la planeación se encomienda al personal más experimentado del equipo de trabajo, bajo la dirección del profesional encargado o del director de auditoría porque se requiere un alto grado de juicio profesional”. (5:104)

## **2.14. ELEMENTOS DEL PROCESO ADMINISTRATIVO A CONTEMPLARSE EN LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL**

Tal y como se describe en el párrafo 17 del boletín número 1 “Esquema Básico de Auditoría Operacional” emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP): “...los elementos del proceso administrativo que deben ser tomados en cuenta en un examen de auditoría operacional son la planeación, organización, dirección y control; la revisión debe ser integral, abarcando todos los pasos de dicho proceso y no debe restringirse sólo al control”.

En tal sentido, a continuación se describen dichos elementos del proceso administrativo que el auditor operacional debe tomar en cuenta:

### **2.14.1. Planeación**

“Dentro de la ciencia administrativa, el planeamiento es pieza fundamental para lograr los fines y objetivos deseados. Planear supone la selección y relación de hechos para establecer un curso de acción por seguir y calcular el tiempo, la energía y los insumos necesarios que se han de utilizar para llegar a la meta prevista”. (5:103)

Otra definición de planeación es: “La planeación es tomar decisiones; implica seleccionar los cursos de acción que seguirá una compañía y cada uno de los departamentos; existen diversos tipos de planes que van desde propósitos y objetivos generales hasta las más detalladas actividades que deben realizarse. No existe ningún plan real hasta que no se ha tomado una decisión, un compromiso de recursos materiales o humanos o de reputación, para dirigirse en cierta dirección; antes de tomar una decisión, todo lo que se tiene es un estudio de planeación, un análisis o una proposición pero no un plan real. Planear es decidir con anticipación qué hacer, cómo hacerlo, cuándo hacerlo y quién debe hacerlo. La

planeación salva la diferencia entre el punto donde nos encontramos y el punto donde queremos estar en el futuro” (14:32)

Por lo tanto, algunos elementos que se pueden considerar dentro de la planeación del área de ingresos, inmerso en el proceso administrativo que al auditor operativo le será útil para su evaluación, pueden ser:

- Presupuesto de ingresos (financiero y contable)

- Informe de metas propuestas por la Gerencia General, sobre el volumen de ventas esperadas y realizadas, clasificadas por tipo de producto, área geográfica, por empleado, por época, entre otros.
- Presupuesto de costos y gastos destinados a los recursos materiales y humanos a utilizar en el período.
- Políticas y directrices encaminadas a la ejecución y cumplimiento de las metas.
- Planes de contingencia y continuidad destinados a las funciones críticas.

#### **2.14.2. Organización**

“Las personas que trabajan en grupos para lograr alguna meta deben tener papeles que desempeñar, de la misma manera que los actores desempeñan papeles en un drama, ya sean que estos papeles se improvisen, que sean accidentales o azarosos o que estén definidos y estructurados por alguna persona que desea asegurarse de que la gente contribuye de manera específica al esfuerzo grupal. Un papel implica que lo que las personas hacen, tiene un propósito u objetivo definido. Implica también que su actividad se encuentra en un área en la que ellos saben cuál es el ajuste entre el objetivo de su puesto y el esfuerzo grupal, que tienen la autoridad necesaria para efectuar la tarea y que tienen las herramientas y la información necesaria para lograrla. En conclusión, la organización es aquella parte de la administración que implica establecer una estructura intencional de papeles que las personas de una empresa deben desempeñar. Es intencional en el sentido de asegurar la asignación de todas las tareas necesarias para lograr las metas y para que éstas se puedan desempeñar de la mejor manera”. (14:33)

Por lo tanto, algunos elementos que se pueden considerar dentro de la organización del área de ingresos, inmerso en el proceso administrativo que al auditor operativo le será útil para su evaluación, pueden ser:

- **Esquema Organizacional u Organigrama (por puestos y nombres) identificando las plazas vacantes existentes.**
- **Manuales:**
  - De puestos
  - De funciones
  - Operativos de cada proceso
  - De sistemas informáticos
  - De los planes de contingencia y continuidad

### **2.14.3. Dirección**

“La dirección consiste en influir sobre las personas para que luchen voluntariamente y entusiastamente para el logro de metas grupales y de la organización. Dado que el liderazgo implica seguimiento y las personas tienden a seguir a quienes contemplan como un medio para satisfacer sus propios deseos, necesidades y aspiraciones, es comprensible que la dirección implique motivación, estilos y enfoques de liderazgo y comunicaciones”. (14:34).

Por lo tanto, algunos elementos que se pueden considerar dentro de la dirección del área de ingresos, inmerso en el proceso administrativo que al auditor operativo le será útil para su evaluación, pueden ser:

- Programas de adiestramiento y capacitación
- Programas de motivación
- Programas de incentivos

### **2.14.4. Control**

“El control es la medición y la corrección de las actividades de los subordinados para asegurar que los hechos se ajusten a los planes. Por ello, se compara el desempeño con metas y planes, se muestran las desviaciones negativas y, al emprender medidas para corregir las desviaciones, se ayuda a asegurar el logro de los planes. Aunque la planeación

debe preceder al control, los planes no se logran por sí mismos; el plan guía a los administradores en el uso de los recursos para lograr metas específicas, después se observan las actividades para determinar si se ajustan a las acciones planificadas”. (14:34)

Por lo tanto, algunos elementos que se pueden considerar dentro del control del área de ingresos, inmerso en el proceso administrativo que al auditor operativo le será útil para su evaluación, pueden ser:

- Reportes de ejecución presupuestaria
- Informe de metas de ventas alcanzadas según los planes originales
- Índices de desempeño (procesos críticos)
- Metas cuantitativas

Por lo indicado en el inciso 4.7 destinado a presentar los elementos del proceso administrativo a contemplarse en la planeación de la auditoría operacional en el área de ingresos, se sustenta lo planteado en la hipótesis de este trabajo de investigación; por lo tanto, se confirma la misma.

## **2.15. CONTRATACIÓN DEL SERVICIO DE AUDITORÍA OPERACIONAL**

Cuando una organización toma la decisión de contratar a un auditor operacional, normalmente el primer contrato se lleva a cabo mediante una entrevista, en la cual se precisan las siguientes condiciones:

- Solicitud formal para la aplicación de la auditoría operacional
- Logros que se esperan
- Definición de los mecanismos de enlace
- Exigencias en cuanto a tiempo y mejoras deseadas
- Requerimiento de una propuesta concreta
- Apoyos para conformar los criterios a seguir

De acuerdo con la información captada, se realizan pláticas con otras instancias de la organización y, en su caso, nuevas entrevistas. El Auditor prepara una propuesta técnica y un plan de trabajo para llevar a cabo la auditoría, en el que adicionalmente incluye:



- Una justificación acorde con la percepción de la organización
- Beneficios esperados
- Requerimiento de recursos humanos, materiales, financieros y tecnológicos
- Costo aproximado del estudio
- Propuestas alternativas para formalizar los trabajos
- Cronograma de actividades

“Sobre esta base de información, se analizan y valoran los tipos de convenios o contratos convenientes para las partes”. (9:36)

### **Instrumentos normativos**

Para formalizar y fundamentar jurídicamente las condiciones en que se aplicará una auditoría operacional, se requiere de la firma de un convenio o contrato, en el que se plasme el objeto, naturaleza, duración y costo de la auditoría, así como de las condiciones y responsabilidades de las partes.

Para cumplir con este requisito, cliente y auditor pueden definir la clase y contenido del documento en la forma que estimen más conveniente a sus necesidades; incluso pueden apoyarse en un asesor jurídico o en un especialista en la materia, lo que posibilita garantizar el compromiso efectivamente.

Los modelos de este tipo de documento pueden ser:

- Carta convenio
- Convenio de servicios profesionales
- Contrato de prestación de servicios

Dichos modelos se presentan en el Capítulo V inmersos en el caso práctico.

## **2.16. EL PROGRAMA 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 conducir a desarrollar las evidencias que se obtengan, de tal forma que se puedan formular recomendaciones válidas 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.

### **2.16.1. Investigación preliminar**

Definida la dirección y los factores a auditar, la secuencia lógica para su desarrollo requiere de un reconocimiento o investigación preliminar para determinar la situación administrativa de la organización.

Esto conlleva la necesidad de revisar la literatura técnica y legal, información de campo de trabajo, y toda clase de documentos relacionados con los factores predeterminados, así como el primer contacto con la realidad, algunas fuentes de estudio pueden ser:

#### **Internas:**

- Órganos de gobierno
- Órganos de control interno
- Socios
- Niveles de la organización

- Comisiones, comités y grupos de trabajo
- Sistemas de información Externas:
- Normativas
- Organizaciones análogas, o del mismo sector o ramo
- Organizaciones líderes en el campo de trabajo
- Organismos nacionales e internacionales que dictan lineamientos o normas regulatorias
- Redes de información
- Proveedores
- Clientes y usuarios

Tal acercamiento inicial demanda de mucha precisión, ya que la información tiene que analizarse con el mayor cuidado posible para no propiciar confusión en la interpretación de su contenido.

### **2.16.2. Preparación del proyecto de Auditoría Operacional**

Recabada la información preliminar, se debe proceder a seleccionar la necesaria para instrumentar la auditoría, la cual incluye dos apartados: la propuesta técnica y el programa de trabajo.

#### **2.16.2.1. Propuesta Técnica**

- Naturaleza: Tipo de auditoría que se pretende realizar
- Alcance: Áreas de aplicación
- Antecedentes: Recuento de auditorías anteriores
- Objetivos: Ruta fundamental para orientar el curso de acción y asignación de recursos.
- Justificación: Demostración de la necesidad de instrumentarla
- Acciones: Iniciativas o actividades necesarias para su ejecución
- Recursos: Requerimientos humanos, materiales, tecnológico y estimación global y específica de recursos financieros necesarios
- Resultados: Beneficios que se espera obtener
- Información complementaria:
- Material e investigaciones que pueden servir como elementos de apoyo

### **2.16.2.2. Programa de trabajo**

- Identificación: Nombre del estudio
- Responsable(s): Auditor a cargo de su implementación
- Área(s): Universo bajo estudio
- Clave: Número progresivo de las áreas, programas o proyectos
- Actividades: Pasos específicos para captar y examinar la información
- Fases: Definición del orden secuencial para realizar las actividades
- Calendario: Fechas asignadas para el inicio y terminación de cada fase
- Representación gráfica: Descripción de las acciones en cuadros e imágenes
- Formato: Presentación y resguardo de avances
- Reporte de avance: Seguimiento de las acciones
- Periodicidad: Tiempo dispuesto para informar avances.

### **2.17. ASIGNACIÓN DE PERSONAL QUE EJECUTARÁ EL TRABAJO**

Como ya se ha mencionado anteriormente, el equipo de trabajo que realizará una auditoría operacional debe estar sustancialmente preparado y contar con la experiencia, profesionalismo y responsabilidad apropiada para realizar este tipo de tarea.

#### **Calificaciones del Auditor Operacional**

“Además de las calificaciones normales que debe reunir un auditor, deben destacarse para una auditoría operacional las siguientes condiciones:

- a) Imaginación: Habilidad y sensibilidad suficientes para captar las relaciones de persona a persona, de persona a medio y de persona a políticas establecidas.
- b) Representatividad: Habilidad para ofrecer una imagen adecuada de sí mismo y de su trabajo, no sólo a la administración, sino a aquellos directamente afectados por su tarea.
- c) Razonamiento empresarial: Habilidad para ubicarse en la posición del responsable máximo de la empresa o área examinada, para poder interpretar y analizar adecuadamente el sistema.
- d) Objetividad: Constituye un requisito básico que debe guiar la apreciación de su trabajo.
- e) Conocimientos actualizados: En materia de auditoría operativa y en sistemas modernos de registros electrónicos y contables, procesamiento electrónico de datos”. (5:177)

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 el equipo de auditores no sea posible que el personal tenga la experiencia necesaria en la materia para formar parte del equipo. Por lo tanto, el Auditor Supervisor, 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 Auditor 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 incorporarán 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”. (18)

## **2.18. CONSIDERACIÓN DEL USO DE UN ESPECIALISTA**

Tal y como se describe en el párrafo 7 del boletín número 2 de Auditoría Operacional emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos IMCP: “La auditoría operacional no es privativa del contador público, ni tiene que ser desarrollado por un profesional independiente. Sin embargo el concepto de mantener una actitud objetiva es válido. Esto evitará influencias o presiones por parte de las personas a quien se va a informar o de las personas que tienen a su cargo las operaciones, objeto del examen. En este sentido la tradicional independencia del contador público, como auditor o consultor externo, aunque no es un requisito, si resulta conveniente.

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

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

Al igual que en cualquier otro trabajo profesional, cuando se delega poder de su ejecución a colaboradores, el contador público tiene la obligación de cerciorarse de su capacidad y experiencia, y debe ejercitar una adecuada supervisión de sus labores. Por último, es necesario indicar que el contador público deberá obtener evidencia suficiente que respalde las opiniones o sugerencias que contenga su informe; dicha evidencia debe quedar debidamente documentada en los papeles de trabajo del auditor operacional.”

#### **2.18.1. Determinación de la necesidad de la utilización del trabajo de un especialista**

La Norma Internacional de Auditoría número 620 Uso del trabajo de un Experto indica: “La educación y experiencia del auditor capacitan al auditor a ser conocedor de los asuntos de negocios en general, pero no se espera que el auditor tenga la pericia de una persona entrenada o calificada para asumir la práctica de otra profesión u ocupación, tal como un actuario o un ingeniero.”

Adicionalmente expresa: “Cuando el auditor usa el trabajo de un experto empleado por el auditor, ese trabajo es usado bajo la capacidad del empleado como experto y no como un auxiliar en la auditoría según se contempla en NIA 220 “Control de Calidad para el Trabajo de Auditoría.” Consecuentemente, en tales circunstancias el auditor necesitará aplicar procedimientos relevantes al trabajo y resultados del empleado pero ordinariamente no

necesitará evaluar para cada compromiso la pericia y competencia del empleado.” Tomando en cuenta que la planeación de la auditoría operacional se enfoca a una empresa que utiliza el comercio electrónico como medio para vender sus productos en la internet, se considera imperante la participación de un especialista en tecnología y sistemas de información, ya que es un área que dentro de la formación tanto académica como profesional del Contador Público y Auditor no está incluida.; de esa cuenta, es necesario apoyarse a lo establecido en la NIA 620.

### **2.18.2. Requerimientos al especialista para ser contratado**

Según la Norma Internacional de Auditoría (financiera) número 620 presenta las siguientes consideraciones por parte del auditor ante el uso del trabajo de un experto:

“Al planear el uso del trabajo de un experto, el auditor deberá evaluar la competencia profesional del experto. Esto implicará considerar:

- a) la certificación o licencia profesional, o membresía del experto en un órgano profesional apropiado.
- b) Experiencia y reputación del experto en el campo en que el auditor está buscando evidencia de auditoría.

### **2.18.3. Competencia y objetividad del especialista**

“El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que el alcance del trabajo del experto es adecuado para los fines de la auditoría. Puede obtenerse evidencia de auditoría mediante una revisión de los términos de referencia que a menudo se fijan en las instrucciones de la entidad al experto.

Dichas instrucciones al experto pueden cubrir asuntos como”: (6:166)

Los objetivos y alcance del trabajo del experto.

Un bosquejo general sobre los asuntos específicos que el auditor espera que el informe del experto cubra.

El uso que el auditor piensa dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceras partes de la identidad del experto y del grado de involucración.

El grado de acceso del experto a los registros y archivos apropiados.

Clarificación de la relación del experto con la entidad, si la hay.

Confidencialidad de la información de la entidad.

Información respecto de los supuestos y métodos que se piensa usar por el experto y su consistencia con los usados en períodos anteriores.

El auditor deberá evaluar la objetividad del experto

El riesgo de que la objetividad de un experto sea menoscabada aumenta cuando el experto:

- a) Sea empleado por la entidad.
- b) Esté relacionado en algún otro modo a la entidad, por ejemplo, al ser financieramente dependiente de, o tener una inversión en la entidad.

“Si el auditor está preocupado respecto de la competencia u objetividad del experto, el auditor necesita discutir cualesquiera reservas con la administración y considerar si puede obtenerse suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto del trabajo de un experto. El auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría o buscar evidencia de auditoría de otro experto”. (6:166)

## **2.19. IDENTIFICACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS AL ESPECIALISTA EN LA PLANEACIÓN DE AUDITORÍA OPERACIONAL EN EL ÁREA DE INGRESOS**

Es importante que en la planeación se incluyan los requerimientos para evaluación del especialista o experto en Tecnología de la Información, como los siguientes:

### **2.19.1. Identificación del sistema de aplicación de negocios o modelos de ecommerce:**

Negocio a cliente (B2C)

Negocio a negocio (B2B)

Negocio a empleado (B2E)

Negocio a gobierno (B2G)

Cliente a gobierno (C2G)



## **2.20. PROCEDIMIENTOS NECESARIOS PARA LA ADECUADA UTILIZACIÓN DE UN ESPECIALISTA**

Lo apropiado y razonable de los métodos y presunciones usadas y su aplicación, son responsabilidad del especialista. El auditor deberá:

- a) Entender los métodos y procedimientos usados por el especialista,
- b) Hacer pruebas apropiadas de la información proporcionada por el especialista, tomando en cuenta la valoración de auditor del control del riesgo, y
- c) Evaluar si los hallazgos del especialista soportan las presunciones relativas de los estados financieros. Generalmente el auditor usará el trabajo del especialista, si sus procedimientos evidencian que los hallazgos son razonables en las circunstancias. Si el auditor cree que los hallazgos no son razonables, deberá aplicar procedimientos adicionales, los cuales pueden incluir obtener la opinión de otro especialista.

## **2.21. EJEMPLOS DE HOJAS DE TRABAJO DE UNA AUDITORIA OPERACIONAL**

### **CARTA CONVENIO**

Lugar y fecha

Representante Legal

Empresa

Dirección

Estimado .....

La presente confirma nuestro acuerdo concerniente a los términos del convenio y la naturaleza de los servicios que llevaré a cabo para efectuar Auditoría Operacional al proceso de ingresos. Las condiciones son las siguientes:

Período: Este convenio será por un período de tres meses, iniciándose el 1 de diciembre de 2005 y finalizará el fecha..... Ninguna de las partes puede finalizar el contrato antes de treinta

(30) días de entregar el aviso por escrito correspondiente a la contraparte.

Obligaciones: Mis obligaciones incluyen:

- a) Aplicación de una auditoría operacional en el proceso de ingresos.
- b) Presentación de reportes semanales sobre el progreso del proyecto.
- c) Preparación del diagnóstico en un informe y exposición ante la directiva de la institución, incluyendo observaciones y recomendaciones para implementación de los cambios propuestos.

Compensación: La compensación por mis servicios será de una tarifa de .....  
diarios, pagaderos y facturados mensualmente. Otros costos, como de transporte, viáticos,  
hospedaje o tiempo extraordinario se facturarán por separado. Adjunto a éste, una copia del  
convenio para sus registros. Favor de firmar el original y devolverlo a esta oficina en el  
sobre adjunto.

Atentamente,

Socio

Aceptado y aprobado: \_\_\_\_\_

Lugar y Fecha: \_\_\_\_\_

Nombre del Cliente: \_\_\_\_\_

## CONVENIO DE SERVICIOS PROFESIONALES

**CONVENIO** realizado el ....., entre .....& Asociados y de quien en adelante se hará referencia como Auditor y ....., a quien en adelante se referirá como Cliente.

### **PRIMERO:** Objetivo del convenio

El objetivo de este convenio es estipular los términos y condiciones bajo los cuales el Auditor proveerá el servicio de Auditoría Operacional en el área de ingresos por medio del Comercio Electrónico, al Cliente.

### **SEGUNDO:** Servicios a proporcionar

El Auditor proveerá los siguientes servicios programados al cliente:

### **TERCERO:** Tiempo de realización

El auditor proporcionará su plan de trabajo completo al Cliente en el tiempo que ambos convengan.

Se distribuirá también el cronograma del trabajo, que podrá estar sujeto a ajustes por efectos fuera del control del Auditor. La fecha en que ambos coincidieron para iniciar el trabajo es el 1 de diciembre de 2005 y de finalización el 28 de febrero de 2006.

### **CUARTO:** Propiedad del Papeles de Trabajo

Todos los programas de auditoría operacional, los procedimientos por escrito y cualquier otro sistema de apoyo utilizado en el trabajo serán propiedad del Auditor, y por ningún motivo podrán ser propiedad del Cliente.

### **QUINTO:** Almacenaje del material de trabajo

Los papeles de trabajo, paquetes de discos, cintas magnéticas, discos compactos y cualquier otro material relacionado con el trabajo del Auditor para el Cliente, será resguardado por el Auditor y será responsabilidad del Cliente proporcionar al Auditor un recinto con seguridad apropiada para el resguardo de los papeles de trabajo o medio de almacenamiento de los mismos.

### **SEXTO:** Confidencialidad

Todos los datos estadísticos, financieros y personales relacionados con el negocio del Cliente, que son considerados como confidenciales, deben mantenerse bajo estricta reserva por el Auditor y sus colaboradores. Sin embargo, esta obligación no se aplica a ningún dato

que esté disponible al público, o que se pueda obtener de terceras partes. El auditor se obliga a mantener discreción en los conceptos o técnicas relacionados con el manejo de datos desarrollados por él mismo o en conjunto con el Cliente en los términos del presente convenio.

**SÉPTIMO:** Responsabilidad del Auditor

El Auditor tendrá el cuidado debido en la organización del trabajo del Cliente, siendo responsable de corregir cualquier error o falla sin cargo adicional. La responsabilidad del auditor respecto a lo anterior, no será limitada a la compensación total por los servicios prestados bajo este convenio, y no incluirá ninguna responsabilidad contingente.

**OCTAVO:** Compensación

El Cliente deberá pagar al Auditor la compensación por los servicios prestados de acuerdo con las tarifas establecidas al respecto. Tales tarifas están sujetas a cambios, con aviso por escrito al Cliente con diez (10) días de anticipación. La tarifa actual es de ..... y ..... por hora, estimando ocho horas diarias, pero si se utilizaren más horas diarias, el cliente no debe realizar ningún pago adicional al valor de la tarifa indicada.

**NOVENO:** Plazo del convenio

El plazo del presente convenio iniciará el día uno de ....., y deberá continuar hasta su finalización el .....

**DÉCIMO:** Retribuciones: Condiciones

La retribución monetaria por este trabajo y las fechas estimadas para completarlo están basadas en las especificaciones acordadas por el Cliente y el Auditor. Cualquier cambio de especificaciones por parte del cliente implicará un ajuste en la retribución y en la fecha de terminación del trabajo del Auditor.

**DÉCIMO PRIMERO:** No-interferencia con los auditores

El cliente sabe de antemano que todos los auditores que colaboran con el Auditor, se integraron a través de un proceso formal de selección, de ahí que el Cliente no deberá contratar o pretender contratar a ninguno del equipo de auditores.

**DÉCIMO SEGUNDO:** Honorarios y costos de abogado

Si se requiere cualquier acción legal para interpretar y respaldar el presente convenio, la parte imperante tendrá derecho a honorarios y costos de un abogado y a cualquier otro gasto que de lo anterior se derive.

**DÉCIMO TERCERO:** Legislación, totalidad del convenio, Invalidación parcial

Este acuerdo será legislado por las leyes de la República de ..... Constituye la totalidad del convenio entre las partes que están sujetas al mismo. Si alguna disposición del convenio se trata de invalidar en una corte o si no se puede cumplir, no obstante, las disposiciones restantes deberá continuar en vigor.

En la Ciudad de ....., a los .....

F \_\_\_\_\_ F \_\_\_\_\_

.....

Socio Representante Legal

COMPAÑÍA.....

## **Memorando de Planeación de Auditoría Operacional y Programa de Auditoría Área de Ingresos**

### **I. Introducción**

El presente memorando de planeación de auditoría operacional del área de ingresos de la Empresa ..... S.A. la cual utiliza el comercio electrónico, incluye los aspectos más importantes a considerar en la evaluación al proceso operacional de ingresos; considera la evaluación de los elementos del proceso administrativo con el objeto de medir el grado de eficiencia y eficacia en los mismos, así como identificar debilidades que afecten a los mismos, con el objeto de presentar recomendaciones necesarias para subsanarlas, logrando con ello la optimización de los recursos humano, financiero, tiempo y tecnológico disponible, enfatizando éste último considerando el ambiente de comercio electrónico por medio del cual realiza un alto porcentaje de sus transacciones comerciales. Es importante resaltar que de acuerdo a la carta convenio, el convenio de servicios profesionales y la carta de entendimiento debidamente suscritas entre la ....., S.A. y nuestra firma de Auditoría durante el mes de noviembre del 2005, se dejaron definidas las condiciones que regirán este servicio, por lo que cualquier situación que se derive del trabajo a realizar se debe referir a dichos documentos.

### **II. Objetivo General**

La empresa Compraya.com, S.A. ha contratado los servicios de nuestra firma, para evaluar, analizar y presentar el diagnóstico de la situación del proceso operativo en el área de ingresos al ....., trabajo que se ejecutará durante el período comprendido del uno de diciembre de ..... de .....; para ello y adjunto al diagnóstico, la Gerencia y Junta Directiva solicitaron se presente todo hallazgo que pudiera entorpecer el proceso a evaluar, y a su vez las recomendaciones pertinentes para subsanarlos, logrando con ello mantener el nivel de eficiencia y eficacia según lo planeado por ellos.

### **III. Objetivos Específicos**

1. Identificar y verificar el cumplimiento de las políticas administrativas que estén dirigidas al proceso operativo de ingresos y procesos relacionados, tal como .....

2. Evaluar si los elementos del proceso administrativo aplicados en las operaciones de ..... y procesos relacionados se cumplen tal y como fueron diseñados por la Gerencia.

3. Evaluar, con el apoyo de un especialista, las buenas prácticas sobre el uso, control y seguridad de la tecnología de la información utilizada en el proceso de .....

4. Mediante nuestro diagnóstico derivado de la auditoría operacional de .....y con base en el resultado de nuestras pruebas, hacer las recomendaciones que hagan más efectivos los procesos y controles, para incrementar el grado de eficiencia y eficacia de los mismos.

#### **IV. Alcance**

La auditoría operacional en el área de ingresos se realizará sobre la base de las políticas y planes operacionales que la Administración de la ..... tiene definidos, nuestra misión es elaborar una evaluación operacional al área de ingresos y emitir un diagnóstico de su situación actual, los detalles se describen en la carta convenio, el convenio de servicios profesionales y la carta de entendimiento que se suscribió entre nuestro cliente y la firma.

#### **V. Información básica a considerar:**

Fundamento Normativo y Legal:

1. Organigrama Funcional de toda la empresa
2. Organigramas detallados de las áreas sujetas a evaluar
  - a. Ventas
  - b. Facturación y Cobros
  - c. Contabilidad
  - d. Sistemas
3. Misión y Visión de la Empresa
4. Plan Estratégico
5. Plan Operativo Anual
6. Políticas o directrices relacionadas al proceso de ingresos
7. Cronograma de Actividades

8. Reportes e Indicadores de Gestión
9. Manuales de Operación de las áreas a evaluar, incluye flujogramas
10. Manuales de Registro de los sistemas de información, incluye flujogramas
11. Perfiles de puestos del personal involucrado en los procesos a evaluar
12. Políticas sobre la organización y administración de la tecnología de información

El personal clave dentro de la Empresa:

- Presidente y Representante Legal:
- Gerentes:
- Jefes y Supervisores de área:

#### **VI. Equipo de trabajo que participa en la auditoría operacional de ingresos:**

Categoría

Siglas

Nombre Años en este trabajo

Años totales de experiencia en el tipo de negocio del Cliente

#### **VII. Distribución de Tiempo a invertir (en HH):**

Actividad a atender

Socio Principal

Gerente de Auditoría

Encargado de Auditoría

Audidores

Asistentes (3)

Experto en TI

Total

Horas

#### **VIII. Costo de HH por Puesto:**

Puesto

Costo Q HH

Total HH

Total Q



## **IX. Cronograma de Actividades y Asignación de Personal**

EMPRESA:

TIPO DE AUDITORIA: OPERACIONAL

AREA:

PERIODO: DEL .....AL 31 .....

PERIODO DE LA AUDITORIA: DEL ..... AL .....

No.

ACTIVIDADES

PERSONAL ASIGNADO DEL .....AL .....

## **X Programas de Auditoría Operacional**

Cliente: .....

PROGRAMA DE AUDITORIA OPERACIONAL

Conocimiento general del cliente y Evaluación al Control Interno

## **XI. Resultado Final de la Auditoria Operacional**

El resultado final de la auditoría operacional, será documentado en un informe en donde se presentará el diagnóstico de la operatividad en área de ingresos, que previo a su emisión final se discutirá con la Gerencia General y el Consejo de Administración de la empresa Compraya.com,

S.A., la fecha para presentarlo es .....

## **XII. Participantes en la elaboración del plan:**

Hecho por: \_\_\_ Fecha: \_\_\_

Revisado por: \_\_\_ o \_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

Aprobado por: \_\_\_ Fecha: \_\_\_

## **CAPITULO III**

### **CONCLUSIONES**

A modo de conclusión puedo decir que a principio de este curso no tenía en claro los conceptos relacionados a Auditoría operativa, pero gracias al trabajo y a medida que iba avanzando pude conocer de mejor cada uno de sus componentes junto con su relevancia.

Gracias a los contenidos trabajados comprendí la relevancia en la construcción de una auditoría Operativa, que a la vez ayuda al desarrollo de habilidades como la puesta en práctica y a la elaboración de otros (papeles de trabajo). Este trabajo me ayudó como poner en juego las aptitudes que hemos ido fortaleciendo a través de la duración del desarrollo de las temáticas que se nos dictó en el PETAENG y específicamente en la materia de Auditoría Operativa.

Como futuro profesional tuve la libertad de decidir y optar por una idea para el trabajo escogiendo de esta manera la metodología constructivista que gracias a las prácticas realizadas pude verificar que da buenos resultados ya que pase a tomar un rol activo y soy participe importantes de mi aprendizaje experimentando que el error es parte del aprendizaje.

Asimismo al realizar este trabajo me puso en contexto que el Auditor Operativo no es el que realiza un mero control de cumplimiento de normas, mas al contrario comprendí que se dirige a determinar si en la práctica los objetivos de la Dirección Superior se han logrado. Para ello debe medir en los distintos niveles y áreas la capacidad de ejecución. Para ello debe estar debidamente entrenado para poder reconocer los síntomas superficiales que le advierten de la existencia de problemas. De éste modo podrá poner sus hallazgos dentro de un patrón de ideas lógicamente organizado, y convertirse en un experto para evaluar los probables factores causales.

La auditoria operativa necesita determinar la eficiencia (grado de cumplimiento de la meta), en el logro de los objetivos preestablecidos 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.

Economía saber si los recursos se obtienen con los menores costos posibles. Por lo tanto el contador publico debe conocer los precios del medio y la tecnología que exista y además de otros valores político, económico, social, cultural, etc.

## **BIBLIOGRAFÍA DE ACUERDO CON LA NORMAS INTERNACIONALES APA**

1. Arens, Alvin A. y Loebbecke, James K. Auditoría un enfoque integral. Prentice Hall Inc. México. 1996.
2. Campagnale, Norberto y McEwan, Juan Pablo, 2002. Argentina.
3. Consultado el 3 de marzo 2005. Disponible en:
4. <http://www.mecon.gov.ar/comercio/electronico>
5. Cashin, J.A., Newwirth P.D. y Levy J.F. Manual de Auditoría 1 / Versión Española: Grupo Editorial Océano, Biblioteca Master. 1984.
6. Cepeda Alonso, Gustavo. Auditoría y Control Interno. Editorial
7. McGraw Hill, Bogotá Colombia. 2000.
8. Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, (IAPC), Normas Internacionales de Auditoría. 2000. Disponible en:
9. <http://www.ifac.org/committees/iapc>
10. Cuellar G. 2002. Auditoría Operacional Estrategia. Colombia. Consultado el 14 de abril 2005. Disponible en: <http://atenea.unicauca.edu.co/~gcuellar/audioperacional.htm>
11. Defliese Philip L., Johnson Kenneth P. y K. Roderick. Auditoría Montgomery México, Editorial LINUSA. 1990.
12. Franklin Fincowsky, Enrique Benjamín Auditoría Administrativa.
13. México. McGraw Hill. 2002.
14. Glagovsky, Hugo Esteban. 2001. Qué es FODA. Argentina. Consultado el 17 de agosto 2005. Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos10/foda/foda.shtml>
15. Glosario de términos técnicos presentados en el anexo 1, consultado el 13 de abril 2005.
16. Disponible en <http://www.vlzwebconsult.com/glosario>
17. ISACA, Curso de preparación de Certificación CISA, Guatemala, 2005
18. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., MX. Auditoría Operacional. México 2005. 178
19. Koontz, Harold, O'Donnell Cyril y Weihrich Heinz. Elementos de Administración. México. Editorial McGraw Hill. 1985.
20. Mas Jordi y Ramio, Carles. La Auditoría operativa en la práctica, España, Editorial Alfamega. 1997.

21. Ministerio de Hacienda, Bolivia, 2004..
22. Disponible en:
23. <http://www.hacienda.gob.bo>
24. Otero M. Jaime y Otero I. Jaime. Padre de la Calidad Total. Perú.
25. Consultado el: 8 de agosto 2005. Disponible en:
26. <http://www.gerenciasalud.com/art53.htm>
27. Rangel Humberto. Auditoría. México. Consultado el: 14 de febrero 2005.
28. Disponible en: [www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/R/Rangel](http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/R/Rangel) Humberto-
29. Auditoría.htm
30. Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 1990
31. Randal Rai. 2001. Comercio Electrónico. México. Consultado el: 25 de febrero 2005.  
Disponible en: [www.monografias.com](http://www.monografias.com)
32. Fundamentos de la Auditoría Operacional y su Aplicación en la empresa, Material didáctico, Curso Auditoría III, 2000. UCB
33. Universidad del Valle de Guatemala, GT, consultado el 28 de marzo 2005.
34. Disponible en: [www.uvg.edu.gt](http://www.uvg.edu.gt)
35. VLZ Web Consulting, 2004. Consultado el 12 de mayo 2005. Disponible
36. en: <http://www.vlzwebconsult.com/glosario>