



REVISTA SABERES APUDEP
ISSN L 2644-3805

Acceso Abierto. Disponible en:
<https://revistas.up.ac.pa/index.php/saberessapudep>

Vol.6, No.1
Enero-Junio 2023

Recibido: 16-06-2022
Aceptado: 13-08-2022
pp. 112-123



SITUACIÓN DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL Y PROCEDIMIENTOS METODOLÓGICOS EN EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE COMBUSTIBLE

SITUATION OF THE OPERATIONAL AUDIT AND METHODOLOGICAL
PROCEDURES IN FUEL TRADING COMPANIES

Massoud, Hayat

Universidad de Panamá, Panamá

hayat.massoud@gmail.com <https://orcid.org/0000-0001-5207-857X>

Resumen

Se plantea la situación actual de la auditoría operacional en el país y el uso de procedimientos metodológicos, utilizando como muestra un cuestionario donde participaron 75 encuestados en el año 2019. Se recogió el criterio de los Contadores Públicos Autorizados, quedando configurados por estratos según años de experiencia en el mercado. Para complementar, se realizaron entrevistas que tuvieron como objetivo conocer la opinión de los especialistas en el área sobre el funcionamiento de la auditoría y las dificultades que presentan para la ejecución de auditorías operacionales al control del combustible en el país. Para lograr mayor fiabilidad y validez en los resultados, se combinaron en el proceso de indagación los paradigmas cuantitativos y cualitativos, y en el cumplimiento del objetivo trazado se realizó un estudio combinado con elementos explicativos y descriptivos. De los resultados obtenidos, se concluye que constituye una necesidad la gestión de la auditoría operacional realizada por profesionales independientes con un enfoque sistémico, lo que permitirá la materialización del procedimiento metodológico que le acompañe, ya que el análisis reveló las fundamentales insuficiencias y limitaciones que presentaba el marco legal vigente para la práctica, unido a la exclusión de elementos propios de la actividad que afectan el funcionamiento dinámico y sistémico de la auditoría externa, necesario para el otorgamiento de valor agregado a las organizaciones.

Palabras Clave: administración financiera, auditoría de gestión, contabilidad, operación administrativa.

Abstract

The current situation of the operational audit in the country and the use of methodological procedures are presented, using as a sample a questionnaire where 75 respondents participated in the year 2019. The criteria of the Authorized Public Accountants were collected, being configured by strata according to years of market experience. To complement this, interviews were conducted with the objective of knowing the opinion of the specialists in the area on the operation of the audit and the difficulties that they present for the execution of operational audits of fuel control in the country. In order to achieve greater reliability and validity in the results, the quantitative and qualitative paradigms were combined in the inquiry process, and in order to fulfill the stated objective, a combined study with explanatory and descriptive elements was carried out. From the results obtained, it is concluded that the management of the operational audit carried out by independent professionals with a systemic approach is a necessity, which will allow the materialization of the accompanying methodological procedure, since the analysis revealed the fundamental insufficiencies and limitations that it presented. the current legal framework for the practice, together with the exclusion of elements of the activity that affect the dynamic and systemic functioning of the external audit, necessary for the granting of added value to the organizations.

Keywords: financial administration, management audit, accounting, administrative operation.

Introducción

A través de los años la auditoría ha transitado por distintos planteamientos conceptuales y legales (Álvarez Anguiano, 2005), no obstante, es insuficiente modificar lo establecido para cambiar los supuestos hasta el momento considerados válidos (Villardefrancos Álvarez y Rivera, 2006). Se requiere un cambio en la manera de ver la actividad por los contadores públicos autorizados que ejercen la actividad de auditoría externa independiente (Salles Manuel, 2002), propiciado a través de una adecuada capacitación con la debida articulación de los medios disponibles y el objetivo de la actividad, así como a la necesidad de disponer de recursos metodológicos para la gestión de los procesos de creación de valor (Franklin, 2007).

El auditor es quien, de manera independiente, utiliza “procedimientos técnicos normativos expedidos por los distintos emisores y reguladores de auditoría y de información financiera” (López Cruz, 2018, p. 13). Por esta razón, la auditoría externa independiente cumple con la verificación de transacciones, cuentas, informaciones, o estados financieros en un tiempo determinado, evaluando el cumplimiento de las disposiciones legales o internas que se encuentran vigentes en el sistema de control interno contable (Rey Pombo, 2016), practicado por profesionales ajenos al ente auditado con imparcialidad y objetividad.

En el entorno macro, la observación empírica revela insuficiencias en la concepción y práctica de la profesión, aún después de transcurridos algunos años desde la puesta en vigor de las Leyes Funcionales (N° 57, 10 y 8) y del Decreto N° 26 o el Código de Ética de la profesión, entre los que se destaca la inexistencia de herramientas que proporcionen a los contadores públicos autorizados los recursos metodológicos para la ejecución de la auditoría operacional, lo que ha afectado los procesos de gestión y desarrollo de la actividad. Producto de lo anterior, no existe el nexo indispensable entre las variables que intervienen en la actividad, manifestándose como partes separadas.

La República de Panamá no es ajena a esta situación, ya que la actividad debe responder a los desafíos de estos tiempos, especialmente de aquellos donde se plantea la búsqueda de soluciones que respondan al desarrollo sostenible en consonancia con los estándares internacionales aceptados (Quintero Bazán, 2017). Ante los importantes retos que afronta, constituye una necesidad la existencia de herramientas que permitan la correcta ejecución de la auditoría operacional.

Lo anterior enfatiza la trascendencia del tema y propicia determinar la situación de la auditoría operacional y los procedimientos metodológicos en el país aplicados al sector de las empresas comercializadoras de combustible, ya que los



contadores públicos autorizados que practican la auditoría independiente en Panamá son los responsables de la ejecución de la auditoría operacional para verificar el grado de economía, eficiencia, eficacia, calidad e impacto en el desempeño de la planificación, control y uso de los recursos, en el ámbito de las Normas Internacionales de Auditoría y Control Interno basado en el enfoque del *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 1999, 2013 y 2017).

En cuanto a la delimitación, los resultados forman parte de una investigación de mayor amplitud, pero en este artículo se presentan aquellos que atienden al objetivo de la investigación, como una forma de resumir aquellos hallazgos que serán explorados en profundidad en estudios posteriores.

Métodos

Con el propósito de lograr mayor fiabilidad y validez en los resultados, se combinaron en el proceso de indagación los paradigmas cuantitativos y cualitativos. Para dar cumplimiento al objetivo trazado, se realizó un estudio combinado con elementos explicativos y descriptivos. Para conocer las condiciones de ejecución y conocimiento de este tipo de auditoría, los datos clave estuvieron conformados por evidencia empírica (técnicas de encuesta). Se seleccionó la muestra con la pretensión de reflejar representativamente a la población, sobre el criterio de que muy pocas veces se le puede medir toda, y que esto no resulta económico ni necesario hacerlo. También se determinó que el muestreo aleatorio o probabilístico era el más apropiado en los diseños de investigación por encuestas. Es utilizado cuando se pretende hacer estimaciones de variables en la población para luego extrapolar estos resultados (Hernández, 2004, Arens y Loebbecke, 2000, y Morales, 2011).



Utilizando el cuestionario donde participaron 75 encuestados (año 2019), se recogió el criterio de los Contadores Públicos Autorizados sobre el tema de la auditoría operacional y los procedimientos metodológicos, quedando configurados por estratos (el subgrupo F1 con más de 20 años de experiencia en el mercado; el subgrupo F2 entre 10 y 20 años; y el subgrupo F3 con menos de 10 años). Para simplificar la muestra, se tomó un área específica de funcionamiento de la auditoría externa (empresas de combustible) y como preguntas introductorias se indagó sobre lo acertado de la adopción de normas de auditoría internacionales y el dominio de las normas de auditoría externa vigentes en Panamá (preguntas con 3 opciones de respuesta cada una), debido a que esto permite determinar el enfoque hacia la auditoría operacional y los procedimientos metodológicos.

Para complementar, se realizaron entrevistas que tuvieron como objetivo conocer la opinión de los especialistas en el área sobre el funcionamiento de la auditoría y las dificultades que presentan los auditores para la ejecución de auditorías operacionales al control del combustible. Fue objeto de entrevista el 41,6 % de los 12 supervisores registrados a mediados del año 2019, al comprobarse que dos de ellos causaron baja en el transcurso de la investigación (uno se encontraba fuera del país y cuatro de ellos se excluyeron del estudio al constatarse que ocupaban el cargo recientemente y aún no disponían de todos los elementos para opinar al respecto).

Resultados

En el cuestionario, al indagar la opinión sobre lo acertado de la adopción de normas de auditoría internacionales y sobre el dominio de las normas de auditoría externa vigentes en Panamá, se constató que el 100% en los subgrupos F1 y F2 consideraron acertada la adopción de normas para la actividad, siendo el subgrupo F3 donde se divide la opinión (89% sí lo consideraron acertado, versus 11% que no

estaba seguro en su respuesta). Sin embargo, al preguntar sobre el conocimiento del contenido de las normas de auditoría externa vigentes en Panamá, el subgrupo F1 afirmó que las conocía ‘muy bien’ (46%), y ‘bien’ (36%) para una tendencia positiva. En el subgrupo F2, el 44% las conocía ‘muy bien’ y el 22% ‘bien’. Solo el 4% en el subgrupo F3 señaló conocerlas ‘muy bien’ (4%) y ‘bien’ (15%); en este subgrupo predominó la opción que afirmaba solo conocer ‘algunas’ con 81% (Figura 1):

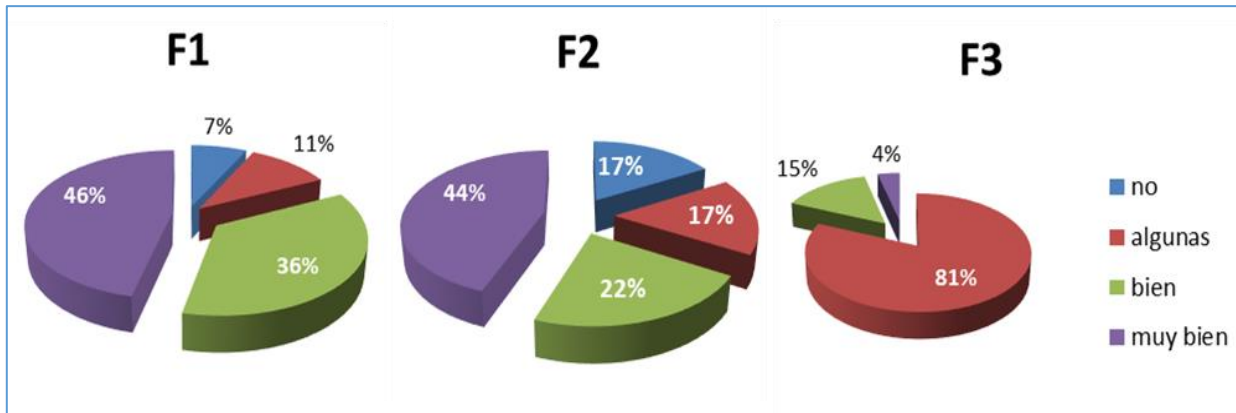


Figura 1. Dominio de las normas de auditoría internacionales.

Por último, se investigó si los auditores disponen de un procedimiento metodológico (pregunta: ‘dispone de un procedimiento metodológico que facilite el cumplimiento de las Normas de Auditoría Internacionales adoptadas’; y pregunta: ‘valora necesario disponer de un procedimiento metodológico con herramientas prácticas para la estandarización de documentos, procedimientos, programas, guías y formularios’). Los resultados que se exhiben en la Figura 2, muestran que solo el 26,7% del subgrupo F3 y el 11.1% del subgrupo F2 afirman que disponen de esta herramienta, siendo apreciable que solo los auditores del subgrupo F1 se encuentran en mejor situación (55.6 %):

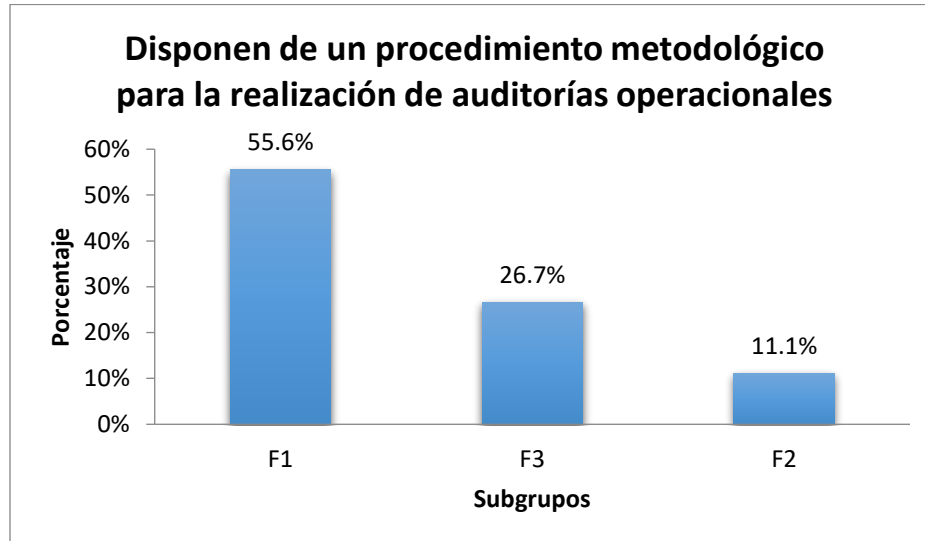


Figura 2. Auditores que afirman disponer de un procedimiento metodológico para la realización de auditorías operacionales.

Así mismo, en la Tabla 1 se presentan los resultados obtenidos al ejecutar las comparaciones múltiples de proporciones entre los tres subgrupos o categorías de auditores referidos a la necesidad de contar con procedimientos metodológicos para la realización de las variables declaradas, según las siguientes preguntas:

- Considera necesario que los auditores cuenten con un procedimiento metodológico;
- considera necesario disponer de una herramienta que sistematice los pasos a seguir al evaluar el control interno, que ayude a determinar el riesgo de auditoría, el alcance de las pruebas sustantivas y sustentar su criterio profesional;
- valora oportuno que los auditores cuenten con un procedimiento metodológico para realizar auditorías operacionales;
- piensa que un procedimiento metodológico que describa las tareas y papeles de trabajo a desarrollar en cada una de las etapas de la auditoría tributará a la profesión;

- presenta otras dificultades para gestionar la actividad de auditoría externa independiente.

Tabla 1. Resultados de la comparación múltiple de proporciones entre las diferentes categorías de auditores referidas a la necesidad de contar con procedimientos metodológicos para las variables analizadas, según las descritas.

Categoría de Auditores	Necesitan un procedimiento metodológico (P-23)	n*	%	Significación**
F1	29	30	96.6	a
F2	18	18	100.0	a
F3	27	27	100.0	a
Categoría de Auditores	Necesitan una herramienta para evaluar SCI, RA, determinar el alcance de pruebas sustantivas y el criterio profesional (P-26)	n*	%	Significación**
F1	27	30	90.0	a
F2	18	18	100.0	a
F3	27	27	100.0	a
Categoría de Auditores	Necesitan un procedimiento para realizar los seguimientos a las medidas adoptadas (P-31)	n*	%	Significación**
F1	27	30	90.0	a
F2	18	18	100.0	a
F3	27	27	100.0	a
Categoría de Auditores	Necesitan un procedimiento para garantizar la calidad de la auditoría (P- 34)	n*	%	Significación**
F1	29	30	96.6	a
F2	18	18	100.0	a
F3	27	27	100.0	a
Categoría de Auditores	Presentan dificultades para gestionar la auditoría externa (P-36)	n*	%	Significación**
F1	30	30	100.0	a
F2	16	18	88.8	a
F3	26	27	96.2	a

Nota 1: (*) Número de auditores por categoría

Nota 2: (**) Letras diferentes indican diferencias significativas entre categorías ($p < 0,05$)

Los resultados de la Tabla 1 indican altos porcentajes en todos los casos, siendo apreciable que no se muestran diferencias entre los subgrupos. Estos

afirman sobre la inexistencia de las herramientas y la necesidad de procedimientos metodológicos para su gestión.

Las entrevistas complementarias realizadas tuvieron como objetivo conocer la opinión de los especialistas en el área sobre el funcionamiento de la auditoría y las dificultades que presentan los auditores para la ejecución de auditorías operacionales al control del combustible. Se consideró conveniente diseñar una entrevista estructurada para obtener riqueza de información en las respuestas. De forma general, se manifestó que el uso de los procedimientos metodológicos como herramienta de trabajo constituye una limitación en la actualidad. Expresaron que se utilizan solamente para algunas actividades, y las razones expuestas era el no contar con suficientes programas especializados, o no estar capacitados.

Con respecto al dominio de las normas, el 80% opinó que se aprecia de modo parcial. De forma general, opinan que los auditores no logran maximizar el desempeño totalmente, no se sienten como auditores que tributan a la gestión, y sus acciones se enmarcan fundamentalmente en el proceso auditor a través de las recomendaciones que proponen. No existe preparación en los auditores para participar en la auditoría operacional, ni una debida coordinación entre estos y las organizaciones, por lo que no están preparados para capacitar.

Consideran unánimemente que la utilización de herramientas que contengan los elementos fundamentales para elaborar los papeles de trabajo, los expedientes y los informes y programas de auditoría, servirían de ayuda al trabajo y a la mejora del proceso auditor. Piensan también que sería muy útil para homogeneizar el trabajo, existen muchas dificultades en esos aspectos, y solventaría la ausencia de manuales.



Ante las interrogantes planteadas sobre el modo en que debe ser ejecutada la auditoría operacional por los Contadores Públicos Autorizados y los elementos que debe incluir un procedimiento metodológico, se expusieron, entre otros, que la auditoría debe ser gestionada a través de un procedimiento metodológico para todo el proceso y se debe capacitar al personal para que pueda aplicar sus principios debidamente, de manera que se facilite el trabajo. Además, que se debe detallar el proceso para que los auditores visualicen cómo se relaciona. Agregaron que cualquier herramienta que se diseñe debe ser flexible para que los usuarios puedan incluir nuevos documentos como programas de auditorías y resoluciones.

Conclusiones

Constituye una necesidad la gestión de la auditoría operacional realizada por profesionales independientes con un enfoque sistémico, lo que permitirá la materialización del procedimiento metodológico que le acompañe. El análisis realizado reveló las fundamentales insuficiencias y limitaciones que presentaba el marco legal vigente para la práctica de la actividad, hasta la emisión de las normas. A su vez, augura una mejoría para el proceso auditor a partir de la adecuada comprensión y aplicación, y de la emisión de orientaciones más específicas para algunas normas, no obstante, es notable que aún persistan las insuficiencias determinadas en las anteriores normas, lo que, unido a la exclusión de elementos propios de la actividad, afecta el funcionamiento dinámico y sistémico de la auditoría externa, necesario para el otorgamiento de valor agregado a las organizaciones.



Referencias Bibliográficas

- Álvarez Anguiano, J. (2005). Apuntes auditoria administrativa. Universidad Nacional Autónoma de México.
- Arens, A. y Loebbecke, J. (2000). *Auditoría: un enfoque integral*. Programas educativos, SA de CV.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1999). *Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997*. The study provides a comprehensive analysis of fraudulent financial reporting occurrences investigated by the SEC since the issuance of the 1987 Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. PCW.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Control interno, marco integrado, resumen ejecutivo*. PCW.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2017). *Control interno: marco integrado, resumen ejecutivo*. COSO.
- Decreto N° 26, por el cual se aprueba el Código de Ética Profesional para los Contadores Públicos Autorizados. Gaceta Oficial de la República de Panamá, Panamá, 1984.
- Franklin, E.B. (2007). *Auditoria administrativa: gestión estratégica del cambio*. Pearson Educación.
- Hernández, R. (2004). *Metodología de la investigación*. Editorial Félix Varela.
- Ley N° 10, por el cual se crea una Junta de Contabilidad y se reglamenta el ejercicio de la profesión. Gaceta Oficial de la República de Panamá, Panamá, 1935.
- Ley N° 57, por el cual se reglamenta la profesión de Contador Público Autorizado. Gaceta Oficial de la República de Panamá, Panamá, 1978.
- Ley N° 8, por el cual se reglamenta la profesión de contabilidad. Gaceta Oficial de la República de Panamá, Panamá, 1957.
- López Cruz, (2018) *Dictamen Fiscal de Acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría*. Editora Instituto Mexicano de Contadores Públicos.



Morales, P. (2011). *Estadística aplicada a las ciencias sociales*. Universidad Pontificia Comillas.

Quintero Bazán, M.E. (2017). Materialidad en la auditoría financiera: estándares internacionales y juicio profesional. *Visión Gerencial*, (2), 324-335.

Rey Pombo, J. (2016). *Contabilidad y fiscalidad*. Paraninfo.

Salles Manuel, J.C. (2002). El mundo globalizado de la auditoría externa. *Contaduría y Administración*, 207, octubre-diciembre, 27-29.

Villardefrancos Álvarez, M.del C. y Rivera, Z. (2006). La auditoría como proceso de control: concepto y tipología. *Ciencias de la Información*, 37(2-3), mayo-diciembre, 53-59.