

2 ef.
no. 8



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y
ADMINISTRACION

La Auditoria Administrativa como Base para Realizar la
Planeación de la Auditoria Financiera

Seminario de Investigación Administrativa

Que en Opción al Grado de Licenciado en Administración

P R E S E N T A :

Alejandro Alvarez Sánchez

Director del Seminario

L.A. y C.P. Jorge Alvarez Anguiano

México, D. F.

1987



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

Introducción

1.- Características generales de la Auditoría	4
1.1 Definición de Auditoría	4
1.2 Objetivos de la Auditoría	5
1.3 Tipos de Auditoría	6
2.- Auditoría Administrativa	10
2.1 Definición	10
2.2 Propósitos y fines	13
2.3 Medios de la Auditoría Administrativa	16
2.3.1 Proceso Administrativo	16
2.3.2 Método científico	24
2.3.3 Normas de Auditoría Administrativa	29
2.4 Metodología de la Auditoría Administra--	
tiva	30
2.4.1 Actividades previas	32
2.4.2 Investigación preeliminar	34
2.4.3 Planeación	46
2.4.4 Ejecución	53
2.4.5 Informe y recomendaciones	66
2.4.6 Prosecución o vigilancia	73
2.5 Dificultades	76
2.6 Quiénes deben realizarla	80

3.- Auditoría Financiera	84
3.1 Definición	84
3.2 Propósitos y fines	86
3.3 Medios de la Auditoría Financiera	89
3.3.1 Principios de Contabilidad General- mente aceptados.	89
3.3.2 Normas de Auditoría	92
3.3 Metodología de la Auditoría Financiera	95
3.4 Dictámenes	105
3.5 Dificultades	111
3.6 Quiénes deben realizarla.	114
4.- La Auditoría Administrativa vs. Auditoría - Financiera.	116
4.1 Necesidades	116
4.2 Alcance y limitaciones	122
4.3 Bases	126
4.4 Diferencias	131
5.- La Auditoría Administrativa base para la pla- neación de la Auditoría Financiera.	
5.1 Por que debe ser la Auditoría Administra- tiva la base para la Planeación de la - Auditoría Financiera.	135
5.2 Mecanismos de Planeación.	142
5.3 Mejores métodos de desempeño.	150

5.4 Toma de decisiones	153
5.5 Obtención de resultados y objetivos	158
5.6 Mejores sistemas de control	160
Conclusión	164
Bibliografía	167

INTRODUCCION

La Auditoría se ha caracterizado, por ser una técnica que beneficia a la Gerencia en el proceso de toma de decisiones. Su origen data de hace ya varios siglos, presentando desde entonces, hasta la fecha, una diversificación en su conceptualización, que nos conducen a la aplicación de la misma en los diversos campos de acción que contempla un organismo social.

El objetivo de la Auditoría es llevar a cabo una revisión de los fenómenos que se presentan en una organización con el firme propósito de evaluarlos y emitir una opinión acerca de los mismos.

El desarrollo de la Auditoría cobra cada día mayor importancia, por lo que es necesario que la gerencia la aproveche para mejorar la eficiencia en la Administración.

Esta investigación hace un análisis tanto de la Auditoría Administrativa como de la Auditoría Financiera, haciendo hincapié en el campo profesional que ocupa cada una de ellas, sin perder de vista los medios que utilizan y los fines para los cuales fueron creadas. Partimos entonces desde sus definiciones, hasta quienes deben ser las personas que realicen el trabajo de las mismas, al mismo -

tiempo, se señalan las diferencias que existen entre ambas y los beneficios que se obtendrían al considerar a la Auditoría Administrativa como base para realizar la planeación de la Auditoría Financiera.

Para conseguir los objetivos establecidos, la presente investigación se ha estructurado de la siguiente forma:

Capítulo I.

- Características generales de la Auditoría.

Con el propósito de dar una visión general de lo que es la Auditoría y de los diferentes tipos de la misma, hasta ahora conceptualizados.

Capítulo II.

- Auditoría Administrativa.

Señalar qué es la Auditoría Administrativa, el procedimiento de revisión en ella, los medios que utiliza y los fines que ésta persigue.

Capítulo III.

- Auditoría Financiera.

Qué es la Auditoría Financiera, procedimiento de revisión medios que utiliza; fines de la misma.

Capítulo IV.

- La Auditoría Administrativa vs. la Auditoría Financiera. Necesidades que existen para llevar a cabo la planeación de la Auditoría Financiera, tomando como base la Auditoría Administrativa, lineamientos para cada una de ellas y las diferencias existentes entre una y otra.

Capítulo V.

- La Auditoría Administrativa base para la planeación de la Auditoría Financiera. Beneficios que se obtendrían si se considera a la Auditoría Administrativa como base para realizar la planeación de la Auditoría Financiera.

Esperamos que el apoyo que necesita la Administración se vea incrementado por esta pequeña aportación y que a la vez los trabajos de investigación en la materia sean impulsados por todos los Licenciados en Administración.

CAPITULO I
CARACTERISTICAS GENERALES DE LA AUDITORIA

1.1 DEFINICION DE AUDITORIA

Es importante considerar que para poder definir correctamente alguna palabra debemos de analizar ésta desde sus raíces etimológicas, con el fin de esclarecer en lo mejor posible el significado de la misma.

Según la Real Academia de la Lengua Española, la palabra auditoría es un sustantivo femenino que significa: empleo, destino o cargo de auditor. Auditor proviene del latín auditor, oris, sustantivo masculino que significa: oyente.

Es cierto que uno de los elementos más importantes de la auditoría es el saber oír, pero en la actualidad la palabra auditoría tiene un concepto más amplio, ya que además de escuchar implica la necesidad de investigar, el proceso de investigación tiene mucho fondo puesto que se puede visualizar desde diferentes aspectos, esto es, desde el momento en que se cuestiona el número de veces que se presenta un fenómeno, las causas y efectos que lo originaron, obtener los datos necesarios por medio de encuestas; hasta deducir conclusiones.

Considerando todo lo anterior podemos decir que la auditoría en términos generales significa: El proceso de revisión que consiste en escuchar e investigar los fenómenos que se presenten en una organización con el propósito de evaluar e informar las causas y efectos de los mismos.

1.2. OBJETIVOS DE LA AUDITORIA.

La auditoría siempre estará dirigida hacia la búsqueda de mejoras, éstas deben constituir a su vez en un ahorro o reducción de costos que permitan lograr mejores cosas a través de menos cosas.

La auditoría tiene como principales objetivos, constituirse en una herramienta para la toma de decisiones y para la implantación de sistemas de control que permitan la evaluación de la eficiencia de los procedimientos operativos y de los controles internos establecidos.

Cabe señalar que los objetivos que se perseguían a través de la auditoría en épocas pasadas, iban completamente ligados a la contabilidad y controles internos derivados de la misma. En la actualidad los cambios sociales que se han presentado, han influido de manera determinante, tanto así que ha sido necesario retomar el camino para lograr un mejor crecimiento a través de la auditoría, pero no únicamente ligada a las operaciones contables, si

no también a los sistemas administrativos que nos permitan establecer con claridad los caminos de acción a seguir para obtener el mejor crecimiento con recursos mínimos, acordes a las necesidades imperantes existentes dentro de la sociedad.

1.3 DIFERENTES CLASES DE AUDITORIA.

Existen diferentes concepciones acerca de las clases de auditoría hasta ahora existentes, en virtud de no existir una regla general al respecto que nos permita unificar criterios; se consideran las siguientes clases de auditoría:

a) Auditoría Administrativa u Operacional.

- Auditoría especial.
- Auditoría interna
- Auditoría externa.

b) Auditoría Financiera:

- Auditoría fiscal.
- Auditoría especial.
- Auditoría interna.
- Auditoría externa.

c) Auditoría Integral.

Conociendo los diferentes tipos de Auditoría, pasaremos a definir cada uno de ellos:

a) Auditoría Administrativa u Operacional.

La Auditoría Administrativa u operacional, es el proceso de revisión que consiste en analizar e interpretar los elementos que componen a una organización, a través del enfoque tridimensional (proceso administrativo, niveles jerárquicos y áreas funcionales) con el fin de evaluar e informar las causas y efectos de los fenómenos que se presentan en la misma y lograr la máxima eficiencia dentro de la organización.

La Auditoría especial es un tipo de Auditoría Administrativa que se enfoca hacia problemas ya detectados, dentro de la organización, es decir su revisión puede llevarse a cabo en un área o departamento en específico.

Los tipos de Auditoría interna y externa serán tratados al final de este capítulo debido a la gran relación existente tanto para la Auditoría Administrativa como para la Financiera.

b) Auditoría Financiera.

La Auditoría Financiera consiste en la revisión de las operaciones de una organización reflejadas en los estados financieros de la misma, a través de los principios de Contabilidad generalmente aceptados y normas de auditoría, establecidos (as) por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos; con el objeto de poder dictaminar acerca de los mismos.

- La Auditoría Fiscal es un tipo de Auditoría Financiera, que está encaminada a la revisión de la situación fiscal (impuestos) existente dentro de una organización, tomando como base las leyes federales correspondientes y las reglas de presentación establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- La Auditoría Especial se enfoca hacia la revisión de las operaciones existentes dentro de un rubro específico -- (inventarios, Cuentas por pagar y demás).

c) Auditoría Integral.

Este tipo de auditoría reúne tanto a la Auditoría Administrativa como a la Financiera y su fin es evaluar e informar sobre los aspectos administrativos y financieros establecidos dentro de la organización para dar soluciones que estén de acuerdo a las necesidades y características de la misma.

Por lo que se refiere a los tipos de Auditoría Externa e Interna:

- Auditoría Externa es aquella que no se limita ante la persona (s) que lo (s) contrató, sino que trasciende a terceras personas, las personas que intervienen en ella deben de tener un grado de independencia mental y el examen -

aplicado se realiza en un periodo corto de tiempo. En el caso de la Auditoría Financiera ésta se basa únicamente - en pruebas selectivas.

- Auditoría Interna, en este tipo de Auditoría se -- tiene un gran compromiso ante la organización o principales funcionarios, su función principal es que los sistemas administrativos y mecanismos de control interno estén trabajando de acuerdo a lo planeado. Las personas que intervienen en ella no gozan de una independencia mental ya que su programa de trabajo debe estar autorizado por funcionario responsable, además se realiza constantemente y no esporádicamente.

CAPITULO II

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

2.1 DEFINICION

La Auditoría Administrativa tiene un fin de concepciones, a continuación analizaremos algunas de ellas para lograr llegar a una definición más completa.

William P. Leonard nos dice que "La auditoría administrativa puede definirse como un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que de a sus recursos humanos y materiales" (1).

José Antonio Fernández Arena la define como "La revisión objetiva, metódica y completa de la satisfacción de los objetivos institucionales con base a los niveles jerárquicos de la empresa en cuanto a su estructura y a la participación individual de los integrantes de la institución" (2).

El Instituto Americano de la Administración nos dice que "Cualquier empresa de cualquier índole, tiene áreas ge

- (1) W. P. Leonard, Auditoría Administrativa. Ed. Diana 1985. P. 45.
- (2) J. A. Fernández Arena, La Auditoría Administrativa, Ed. Diana. 1986. P. 14.

nerales sujetas a investigación que permitan obtener una -
evaluación de la Administración" (3).

Edward F. Norbeck en su libro de Auditoría Administrativa dice: "Es una técnica de control relativamente nueva que proporciona a la gerencia un método para evaluar la --
efectividad de los procedimientos operativos y los controles internos" (4).

Haciendo un resumen de las anteriores definiciones tenemos algunos elementos comunes que conforman a las mismas:

a) Análisis.- Algunos autores lo presentan también como exámen, investigación, revisión, todos estos elementos implican un estudio completo, constructivo y cuidadoso de la organización.

b) Satisfacción de los objetivos.- Sabemos que toda organización se propone llegar a un fin determinado, esta satisfacción de objetivos se da en base a la revisión y --
análisis que se hace de la organización.

(3) Idem. p. II

(4) E. F. Norbeck. Auditoría Administrativa, Editora Técnica. S.A. 1982, P. 3.

c) Estructura Administrativa.- Este elemento nos ayuda a seguir un lineamiento en el análisis de cada uno de los niveles jerárquicos.

d) Participación individual.- Se debe tomar en cuenta el papel que desempeña cada individuo para el logro de los objetivos organizacionales, así como, la participación de éstos en el proceso administrativo.

Considerando las definiciones anteriores, el enfoque tridimensional y lo expuesto en el primer capítulo, podemos definir a la Auditoría Administrativa de la siguiente forma:

Es el proceso de revisión que consiste en analizar e interpretar los elementos que componen una organización, a través del enfoque tridimensional (proceso administrativo, niveles jerárquicos y áreas funcionales) con el fin de evaluar e informar las causas y efectos de los fenómenos que se presentan en la misma, para lograr la máxima eficiencia dentro de la organización.

2.2 PROPOSITOS Y FINES

La Auditoría Administrativa constituye la principal técnica dentro de la Administración de cualquier organización, por esta razón todo empresario debe tener muy presente los propósitos y fines de la Auditoría Administrativa, como los siguientes:

No se debe perder de vista que la Auditoría Administrativa no es únicamente una técnica de decisión de carácter correctivo, sino lo es también de carácter preventivo, ésto es, a través de un análisis de los sistemas, procedimientos, y métodos implantados dentro de la organización, se puede emitir un diagnóstico de las causas y efectos que estén afectando el desarrollo de la misma.

La Auditoría Administrativa persigue dentro de su carácter preventivo el detectar en el momento adecuado los desvíos que esté sufriendo la Administración de la organización, con el fin de que los objetivos establecidos dentro de la etapa de Planeación (Proceso Administrativo) logren cumplirse adecuadamente. Las recomendaciones señaladas para corregir las anomalías detectadas deben de estar acordes a las necesidades de la organización y al sistema administrativo implantado dentro de la misma, sin descuidar el elemento humano, ya que sin la colaboración y parti

cipación de éste, toda recomendación resultaría totalmente ineficiente.

Considerando el carácter correctivo de la Auditoría Administrativa, éste es llevado a cabo una vez que es terminado el análisis completo y constructivo dentro de la organización; en ese momento se determina con precisión cuáles fueron las deficiencias detectadas y las causas -- que las originaron. Las recomendaciones deben de estar dirigidas a los sistemas de control establecidos por el mandado superior de la organización; en éstas se debe de señalar cual es la deficiencia, la causa que la origina y el posible efecto que puede tener o afectar a los objetivos establecidos por la organización.

El oportunismo constituye parte fundamental dentro de la Auditoría Administrativa, ya que si en algún momento un problema es detectado en plena gravedad y la solución al mismo no es propuesta con suficiente objetividad y oportunidad el problema se puede transformar en crónico y afectar a la eficiencia de la Administración. "El objetivo primordial de la Auditoría Administrativa constituye en descubrir deficiencias o irregularidades en alguna de las partes de la empresa examinadas y apuntar sus probables remedios" (5).

(5) W.P. Leonard, Auditoría Administrativa. Ed. Diana -- 1985. P. 45.

El fin que persigue una Auditoría Administrativa es el de proporcionar los medios suficientes a los integrantes de una organización; para que con su esfuerzo logren una administración más eficiente, para la consecución de los objetivos institucionales.

La Auditoría Administrativa persigue mejorar los sistemas administrativos establecidos por medio de un entendimiento lógico de los fenómenos que afecten a la organización, proponiendo soluciones razonables y de acuerdo a las necesidades y características de la misma.

2.3 MEDIOS DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA.

2.3.1 PROCESO ADMINISTRATIVO

El proceso administrativo es un conjunto de elementos que interrelacionados entre sí persiguen un fin determinado. Este debe ser aplicado en cualquier tipo de administración por ser la base primordial de todo desarrollo organizacional.

Considerando que la Administración es un sistema abierto, debido a que se encuentra interrelacionado con el medio ambiente que la rodea, el proceso administrativo, en conjunto con el ser humano debe de constituir el medio de enlace entre éste y la Administración.

Existen infinidad de modelos de proceso administrativos (ver cuadro No. 1), pero en virtud de que no es finalidad de este trabajo analizar a cada uno de ellos, mencionaremos un modelo de proceso administrativo que consideramos engloba a la gran mayoría de los expuestos en esta investigación.

a) Planeación.- Es la etapa del proceso administrativo que implica proyectar hacia el futuro los resultados que pretendemos alcanzar y la forma de como lograrlos. La planeación es la etapa base del proceso administrativo, -

FACTORES DEL PROCESO ADMINISTRATIVO

17

A U T O R	AÑO	F A C T O R E S			
HENRY FAYOL	1886	Previsión	Organización	Comando coordinación	Control
LYNDALL URWICK	1943	Previsión Planeación	Organización	Comando coordinación	Control
WILLIAM NEWMAN	1951	Planeación	Organización Obtención Recursos	Dirección	Control
R. C. DAVIS	1951	Planeación	Organización		Control
KOONTZ Y O'DONNELL	1955	Planeación	Organización Integración	Dirección	Control
JOHN F. MEE	1956	Planeación	Organización	Motivación	Control
GEORGE R. TERRY	1956	Planeación	Organización	Ejecución	Control
LOUIS A. ALLEN	1958	Planeación	Organización	Motivación Coordinación	Control
DALTON Mc. FARLAND	1958	Planeación	Organización		Control
AGUSTIN REYES P.	1960	Previsión Planeación	Organización Integración	Dirección	Control
ISSAC GUZMAN V.	1961	Planeación	Organización Integración	Dirección y Ejecución	Control
J. ANTONIO FERNANDEZ A.	1967	Planeación	Implementación		Control

CUADRO No. 1

Fuente: El Proceso Administrativo
José Antonio Fernández Arena.

es por esto que debe de estar adecuada a los cambios y condiciones presentes; ya que de ella dependerán las siguientes etapas del mismo.

Algunos autores consideran como una etapa previa a la planeación a la etapa de previsión, en ella señalan que se deben de establecer los objetivos, cursos alternativos y una investigación sobre los recursos necesarios que nos determinen los medios más recomendables para el logro de los objetivos (6). Los fines que se persiguen en esta etapa se encuentran muy ligados a la etapa de planeación, por ejemplo, ambas etapas señalan como un punto clave el alcance de objetivos, que sin duda alguna son la parte medular de toda organización. Los cursos alternativos de acción, en la etapa de previsión; pueden considerarse dentro de los procedimientos incluidos en la etapa de planeación.

Podemos señalar entonces, como elementos de la planeación los siguientes:

- Objetivos.
- Recursos.
- Políticas.
- Reglas.
- Procedimientos

(6) A. Reyes Ponce, Administración de Empresas, Teoría y Práctica 1a. Parte. Ed. Limusa, 1975.

- Programas.
- Presupuestos.

Así mismo, los principios señalados por algunos autores:

- Principios de objetividad.
- Principio de flexibilidad.
- Principio de unidad.
- Principio de precisión.
- Principio de compromiso.

b) Organización.- Etapa del proceso administrativo -- que coordina e integra los recursos necesarios para el desarrollo de un organismo social, para obtener en forma adecuada el máximo de eficiencia del mismo.

Es conveniente establecer dentro de esta etapa una estructura administrativa (7) que indique la autoridad y responsabilidad de cada uno de los niveles jerárquicos establecidos, procurando que éstos deban ser esencialmente:

- | | |
|---------------------|------------------------|
| - Nivel rector | - Nivel administrativo |
| - Nivel coordinador | - Nivel ejecutor. |

(7) "Conjunto de subsistemas relacionados que determinan las actividades requeridas para alcanzar las metas de una empresa (funciones) mediante el establecimiento de una coordinación vertical y horizontal de las relaciones de información y autoridad (niveles jerárquicos) del sistema total (empresa)".
Enrique Franco C.AE.CB° Sem. Apuntes.

Algunos principios dentro de esta etapa son:

- Principio de unidad de mando.
- Principio de especialización.
- Principio de autoridad-responsabilidad.
- Principio de dirección-control.
- Principio de adecuación de hombres y funciones.
- Principio de la delegación y control.

c) Dirección.- Etapa en donde se debe de guiar el elemento humano para que realice en forma adecuada los planes fijados por la organización, con el fin de lograr los objetivos organizacionales.

Se debe hacer un uso adecuado de la motivación, supervisión, comunicación y delegación de autoridad. Tomando en cuenta los siguientes principios:

- Principios de coordinación de intereses.
- Principio de resolución de conflictos.
- Principio de impersonalidad del mando.
- Principio de la vfa jerárquica.

La dirección constituye una etapa en donde se deja a un lado ¿Qué es lo que debería hacerse? y se lleva a cabo como se presentan las situaciones reales.

Los tipos de autoridad aplicados, pueden ser la clave

del éxito en la consecución de los objetivos organizacionales, Reyes Ponce nos menciona que los tipos de autoridad pueden ser de cuatro tipos:

- a) "Autoridad formal.- Es aquella que se recibe de un jefe superior para ser ejercida sobre otras personas o subordinados."
- b) Autoridad operativa.- Aquella que no se ejerce directamente sobre las personas, sino más bien da facultad para decidir sobre determinadas acciones.
- c) Autoridad técnica.- Aquella que se tiene en razón del prestigio y la capacidad que dan ciertos conocimientos teóricos o prácticos, que una persona posee en determinada materia...
- d) Autoridad personal.- Es aquella que poseen ciertos hombres en razón de sus cualidades morales, sociales, psicológicas, que los hacen adquirir un ascendente indiscutible sobre los demás, aún sin haber recibido autoridad formal ninguna..." (8).

Este tipo de autoridades permiten guiar adecuadamente al ser humano, para la consecución de los objetivos organizacionales.

(8) A. Reyes Ponce, Administración de Empresas Teoría y - Práctica, 2da. Parte. Ed. Limusa, 1975, P. 317 y 318.

organizacionales y evitar que en la siguiente etapa se apliquen ajustes sobresalientes.

d) Control.- Consiste en verificar que los objetivos planeados se hayan cumplido adecuadamente, llevando a cabo una comparación con los objetivos alcanzados. La etapa de control constituye una fuente de retroalimentación en el proceso administrativo, ya que en ella se señalarán -- las medidas correctivas para el logro adecuado de los objetivos organizacionales. Los principios básicos dentro de esta etapa son:

- Principio de parámetros cuantitativos y cualitativos.
- Principio de carácter medial del control.
- Principio de la excepción.
- Principio de la individualidad del control.

El proceso administrativo en la Auditoría Administrativa, constituye la base de revisión por ser éste quien - fija los pasos o etapas a seguir para la conformación de un sistema administrativo.

En Auditoría Administrativa, el proceso administrativo debe de considerarse como una necesidad, ya que de no existir en un departamento, área funcional o en la organización en su totalidad el logro de los objetivos será com

pletamente ineficiente. La Auditorfa Administrativa debe hacer hincapié en la formalidad de cada una de las etapas del mismo, así como señalar los pasos adecuados para llevar a cabo cada una de ellas, sin perder de vista las necesidades de la organización. Además, se debe de llevar a cabo en forma interrelacionada y no cada etapa por separado; y, la retroalimentación entre cada una de ellas mejorará (si se dá ésta) el sistema administrativo implantado en la organización y como resultado el logro adecuado de los objetivos organizacionales.

2.3.2 METODO CIENTIFICO

Sin duda alguna el mencionar el método científico en la administración, trae consigo un sin fin de polémicas en cuanto a su aplicación en las áreas administrativas.

Al establecer una relación entre algunas ciencias y la Administración, observamos que existe tal, principalmente con las ciencias sociales; tomando como base al ser humano, en virtud de que la Administración debe crear y conservar ambientes adecuados para el logro de los objetivos planeados.

Sabiendo que la administración puede considerarse como una ciencia social y entendiendo por ciencia "un conjunto de conocimientos ordenados y sistematizados; que con validez universal expresan la verdad acerca de un determinado número de fenómenos" (9).

Nos damos cuenta entonces, de la relación que tiene tanto la administración y por consiguiente la Auditoría Administrativa con el método científico, y, que éste puede considerarse como un medio de la Auditoría. Tomando en cuenta que el método científico es el proceso o procedimiento -

(9) H. Sánchez Rued, Introducción a la Administración Ier. Sem. FCA. 1986 Apuntes.

que nos ayuda a construir conceptos verdaderos, pero a la vez mantener vivos esos conocimientos y que básicamente se apoya en la observación, experimentación, planteamiento de hipótesis; formulación de teorías y leyes, dando conclusiones de los resultados.

Fernández Arena, nos menciona en su libro "El Proceso Administrativo" en la pág. 163.

"El método científico requiere de una adecuada investigación que le permita al hombre de ciencia satisfacer los requisitos formales de:

- a) Objetividad del investigador.
- b) Certeza en la medición.
- c) Estudio continuo y exhaustivo.

Cualquier problema interesándonos en particular los de carácter administrativo, requiere de una investigación que resulte en el mejor plan o programa. La investigación es una de las necesidades más evidentes para poder conseguir un uso exacto del método científico; en algunos casos la intensidad de la investigación será reducida en alcance, debido al problema en estudio; pero en otras circunstancias, la investigación debe ser más intensa y detallada".

Además, uno de los objetivos de la Auditoría Administrativa es la verificación de fenómenos e información, detectados y proporcionada, respectivamente por la organiza

ción. Claro está que la auditoría no lleva a cabo cada uno de los pasos mencionados, con la debida precisión; pero se basa en ellos para verificar causa por causa sin dejar en el aire situaciones que impliquen un juicio o comprobación errónea del fenómeno analizado.

"El enfoque científico es un método sistemático de -- análisis que ayuda a la interpretación y síntesis de aspectos que necesiten ser investigados. Toda investigación se basa en la obtención de un conocimiento preciso. Además, -- tanto la investigación como el análisis, abarcan un exámen escudriñador, por decirlo así de la lógica involucrada"--- (10).

Es necesario en la Auditoría Administrativa comprobar exactamente los fenómenos detectados que afecten a la organización, debido a que la comprobación suficiente y competente, es requisito indispensable para justificar la deficiencia de algún fenómeno.

A través del método científico, la información percibida, en caso de duda o mala interpretación, nos permite -- examinar (por medio de las etapas mencionadas) cada punto del fenómeno sin dejar huecos y llevarlo hasta sus últimas consecuencias.

(10) W.P. Leonard, Auditoría Administrativa, Ed. Diana -- 1985. P. 52.

Sabemos que la administración abarca toda la empresa y cubre los actos que buscan la solución a problemas derivados del objeto de la organización.

Pero a través de la técnica de Auditoría Administrativa, se necesita hacer una revisión basada en el método --- científico:

- De carácter objetivo, ausente de impresiones personales que contengan desviaciones de apreciación o inclinación extremada hacia ciertas áreas. El alcance de la revisión debe ser universal, con la posibilidad de validación por quien quiera que desee investigar.
- Medición precisa de los fenómenos, utilizando los sistemas y procedimientos que resulten más apropiados, para tener una certeza completa de lo que se ha registrado.
- Estudio exhaustivo, que cubra todos los ángulos del problema para evitar una falla por omisión, la cual dificultaría el desarrollo del trabajo o incluso haría nulas -- las conclusiones y recomendaciones determinadas.

Para la aplicación de buenos resultados, el auditor debe poner una atención especial a la información sujeta a revisión. No se debe de dejar llevar por comentarios o -- pláticas provenientes de los integrantes de la organiza---ción; sino que debe cerciorarse por sí mismo de la informa---ción que ha obtenido y de la validez que representa ésta.

.Es muy común que la información proporcionada al auditor sea falseada, algunas veces por temor de que la misma sea utilizada en contra de la persona que la proporcionó, ante los niveles superiores, o bien, por hacer quedar --- "bien" a la organización ante terceras personas, en este caso el auditor. Es entonces cuando, el método científico debe ser aplicado por el auditor para corroborar la información que le ha sido proporcionada y llegar a las conclusiones que nos permitan fundamentar las recomendaciones -- que se harán saber a los directivos de la organización, ob teniendo así una mejor comprobación de los fenómenos detectados a través de algunas etapas del método científico.

El Auditor Administrativo debe de tener en el método científico, un medio de comprobación que auxilie los análisis a los fenómenos estudiados. No debe haber imprecisiones, ni supuestos en los resultados de una Auditoría Administrativa, el método científico nos ayudará a evitarlos y a rendir mejores resultados.

2.3.3 NORMAS DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA.

La Asociación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración, en un intento por unificar criterios nos - menciona:

"...La Comisión de Auditoría Administrativa de la Asociación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración, A.C., promulga las siguientes normas de Auditoría Administrativa" (11).

"PRIMERA: El Licenciado en Administración es el profesional idóneo para realizar, participar o dirigir al servicio independiente de Auditoría Administrativa de entidades, -- tanto privadas como públicas, siempre que cuente con la -- preparación académica, y sin ser especialista, la experien -- cia práctica que requiera el servicio a prestar.

SEGUNDA: El Licenciado en Administración está obligado a -- practicar la Auditoría Administrativa dentro de las normas de ética que le impone la Asociación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración, A.C.

TERCERA: La Auditoría Administrativa puede ser parcial o -- integral, por lo que debe contratarse por escrito, y el au

(11) Comisión de Auditoría Administrativa de la Asociación Nacional de Licenciados en Administración, A.C., Audi -- toría Administrativa. (folleto), Págs. 10 y 11. Méxi -- co. 1978.

ditor administrativo debe de cuidar de que se defina el alcance de su trabajo y la responsabilidad que asume con toda precisión.

CUARTA: Cuando el auditor administrativo detecte inseguridad en su cliente respecto de lo que cree necesitar, o de la naturaleza de la auditoría administrativa en general, el Licenciado en Administración debe proponerle que, en primer lugar, se contrate un diagnóstico administrativo cuyo alcance y responsabilidad deben quedar claramente definidos por escrito.

QUINTA: Es responsabilidad profesional del auditor administrativo planear adecuadamente su trabajo, mediante uno o más programas que analicen la metodología a aplicar.

SEXTA: Es responsabilidad profesional del auditor administrativo realizar su trabajo con el máximo esmero, tanto en lo personal, como en la supervisión de ayudantes, aún en el caso de que dificultades no previstas obliguen a incurrir en costos que sobrepasen los honorarios.

SEPTIMA: La Auditoría Administrativa es un examen de evaluación de naturaleza crítico-constructiva. Su propósito es localizar las oportunidades para mejoría administrativa de la entidad auditada y, en su caso, proponer las recomendacio--

nes que considere adecuadas el auditor administrativo.

La Auditoría Administrativa puede realizarse con base en técnicas subjetivas, numéricas y hasta científicas, pero el proceso evaluatorio es siempre subjetivo, por lo que el Licenciado en Administración no emitirá dictámenes sobre la efectividad o eficiencia generales de la administración de sus clientes".

2.4.1 ACTIVIDADES PREVIAS

Constituye la primera etapa de la Auditoría Administrativa, en donde el auditor realiza una visita física a las instalaciones de la organización, con el propósito de ofrecer sus servicios profesionales a la misma. Estos se pueden llevar a cabo a través de una "carta de presentación", que puede contener, entre otros, los siguientes puntos:

- Breve historia del Despacho (cuando fue constituido, para qué y por qué).
- Qué servicios ofrece al cliente y los objetivos que persigue al ofrecerlos.
- Como se encuentra estructurado el despacho.
- Principales clientes a los que ha ofrecido sus servicios.
- Curriculum vitae de los socios.

Una vez, que el representante del despacho de auditores ofrece los servicios al posible cliente; éste analizará y tomará en cuenta la reputación y servicios ofrecidos, tanto de un despacho como de otro.

Cuando se toma la decisión de aceptar los servicios -- ofrecidos por algún despacho, es entonces, cuando se realiza la contratación definitiva, a través de un contrato de servicios profesionales que legalmente deben de contener: -

- Encabezado: nombre de las partes que toman participación

- en el contrato.
- Generalidades: identificación de orden general de ambas partes.
 - Clausulado: condiciones a las que están obligados tanto el que ofrece sus servicios, como el que los presta.
 - Firmas: representan la conformidad de ambas partes ante el contrato establecido.
 - Lugar y fecha.

Es costumbre profesional que en el clausulado de este contrato se señale que los servicios a los que se está obligando el despacho de auditores y los honorarios que reciba por éstos, se abarcarán en dos partes: la primera que se considerará en el trabajo desarrollado antes de la ejecución de la Auditoría y la otra por lo que es la ejecución e información de la misma.

Al terminar la investigación preliminar se debe de presentar al cliente la cotización exacta del monto total de los honorarios por llevar a cabo la Auditoría, para -- que el cliente estime cuáles son sus posibilidades al respecto.

La imagen que se dé al cliente, en relación con la firma del despacho de auditores es determinante, tanto para beneficio del mismo como para las facilidades que se prestan para seguir realizando el trabajo correspondiente.

2.4.2 INVESTIGACION PRELIMINAR.

"Se define como el primer acercamiento formal, que -- tiene un auditor con la organización, por medio de una visita en donde opera directamente la observación directa, - así mismo se solicita información de orden general con el propósito de conocer a groso modo las características generales de la organización.

Esta etapa nos permite iniciar el contacto preelimi-- nar que nos ayude a formar una idea global y percibir rápi-- damente las estructuras fundamentales de la empresa a auditar" (12).

A través de la observación directa podemos asimilar - en lo posible las características de la empresa y para completar esta primera impresión es aconsejable, solicitar - información de orden general que nos ayude a visualizar dichas características de la empresa a auditar. La informa-- ción que es recomendable solicitar es:

I. Historia de la Compañía.

- 1.- Escritura constitutiva y sus modificaciones.
- 2.- Actas de asamblea.
- 3.- Actas de Consejo de Administración.

(12) Alvarez Anguiano, Auditoría Administrativa, Apuntes - F.C.A.

4. Actas de Comité Ejecutivo.
5. Otorgamiento de Poderes.

Estos documentos constituyen la principal fuente de información de cualquier organización ya que en ellos podemos obtener datos como:

- a) Razón social de la empresa a auditar.
- b) Fecha de constitución.
- c) Régimen de sociedad de acuerdo a la Ley de Sociedades Mercantiles.
- d) Duración legal de la misma.
- e) Duración del ejercicio fiscal desde la fecha de constitución.
- f) Autorizaciones expresas del Balance General y utilidades obtenidas por la sociedad en un ejercicio fiscal.
- g) Incrementos de capital social y,
- h) Nombramiento de funcionarios, así como las autoridades que tienen éstos para ejercer diversas funciones de representación de la organización, entre otros.

II. Organización Administrativa y Contable.

1. Esquema de la organización administrativa y contable (organigrama)
2. Objetivos.
3. Políticas.
4. Reglas.

5. Procedimientos
6. Reglamentos
7. Programas.
8. Presupuestos.
9. Manuales de bienvenida y organización.
10. Personal de la compañía, sus funciones y modelo de -
sus firmas o iniciales.
11. Distribución física.
12. Listado de principales clientes y proveedores.

Sin duda la parte medular de la solicitud de información dentro de la Auditoría Administrativa dada la importancia de ésta, nos va a permitir conocer cómo es la organización; hacia donde va ésta y cuáles son los resultados que espera obtener.

El análisis y comprensión de la documentación mencionada representan un importante paso dentro de la Auditoría Administrativa, ya que de ello depende en su mayoría el resultado final de la misma.

III. Contratos y Escrituras.

1.- Públicos.

- a) Propiedades.
- b) Emisión de obligaciones
- c) Otros.

2. Privados.

a) Contratos de trabajo.

A través de estos tipos de contratos conocemos los de rechos y obligaciones a los que está sometida la organiza- ción.

IV. Historia Financiera.

1. Resumen por años del balance general.
2. Resumen por años del estado de resultados.
3. Resumen de movimiento anual de activo fijo.
4. Resumen de estados de flujo de efectivo y/o cambios.

Conocemos de una manera muy somera cual ha sido la si- tuación financiera de la organización, nos permite evaluar cual es el riesgo financiero al que pueda estar sometido és ta.

V. Situación Fiscal.

1. Impuestos que paga la compañía y exenciones de que goza.
2. Conciliaciones entre la utilidad contable y fiscal por años.
3. Copias de aprobación de dictámenes fiscales (si los hay).
4. Estímulos fiscales.

5. Listado de inventarios.

6. Análisis del costo y gastos.

Información que debido a las constantes reformas fiscales, que son cada vez más apremiantes, constituye un tratamiento especial para juzgar si la organización está cumpliendo adecuadamente con sus obligaciones fiscales y si éstas están de acuerdo a las leyes federales y locales.

VI. Varios.

Sabemos que la principal base para realizar una Auditoría Administrativa la constituye el proceso administrativo, por esta razón dentro de la investigación preliminar es conveniente que la información requerida tenga un orden o secuencia de acuerdo a éste, así tenemos que la esencia de la información dentro del proceso administrativo puede ser la siguiente:

Previsión	Asignación de recursos.
Planeación	Planes y objetivos. Organigrama.
Organización	Funciones (obligaciones, autoridad, responsabilidad).
Dirección	Niveles jerárquicos (canales de comunicación).
Control	Análisis de congruencia.

2.4.2.1. ENTREVISTAS PREVIAS.

El objeto de esta sub-etapa es tratar de encontrar -- una situación sintomática a priori en complemento a lo captado dentro de la investigación preliminar. Para lo anterior se recomienda practicar las entrevistas en los niveles jerárquicos de dirección intermedios y de operación, -- adicionalmente a los principales clientes y proveedores, a fin de determinar la imagen organizacional que se tiene en el exterior.

El auditor debe de realizar preguntas concretas con el fin de obtener la información deseada, para conseguir -- lo anterior es necesario que se le exponga al entrevistado cual es el objetivo de la entrevista y para qué va a ser -- utilizada la información captada en ella.

El auditor debe de mostrar seguridad en lo que se pregunta y al mismo tiempo dar la mayor confianza posible al entrevistado para que la información recopilada, sea en lo posible veraz y oportuna.

Existen personas que al ser entrevistadas muestran un poco de escepticismo al entrevistador, y, en ocasiones la información recopilada resulta completamente falsa; sucede también que las respuestas sean en su mayoría de carácter

afirmativo, en este tipo de situaciones la habilidad, conocimientos y experiencia del auditor, deben de resaltar para llevar la entrevista en un ambiente lleno de confianza y veracidad.

La información recopilada durante esta etapa es de gran importancia, ya que en el momento en que el auditor se encuentre realizando la etapa de ejecución, debe de comparar si las respuestas obtenidas durante las entrevistas previas son verídicas y en su momento realizar el llamado "cruce" de información, además las entrevistas previas ayudan al auditor para tener una visualización más completa de la organización a auditar.

La realización de un cuestionario general, facilitará la labor del auditor durante la aplicación de las entrevistas, en él se debe de considerar:

- ¿Cuáles son los elementos más importantes de la organización?
- ¿En qué forma son aplicados éstos?
- ¿Principales funcionarios, autoridad y responsabilidad de los mismos?
- ¿Cuáles son los objetivos, políticas, reglas en el área funcional?, entre otros.

El cuestionario debe de seguir una secuencia lógica, basado en las etapas del proceso administrativo, con el --

fin de no confundir al entrevistado y tener una idea más clara de los pasos que se siguen en el sistema administrativo establecido.

2.4.2.2. ALCANCE.

Puede quedar definido como la orientación que seguirá una investigación emprendida por un auditor una vez acontecido un problema, dicho en otras palabras es la forma que suele adoptar un auditor, para abordar un determinado problema que necesariamente debe ser examinado y evaluado dentro de todo el contexto organizacional, es decir, es la forma de poder aplicar la Auditoría Administrativa hacia las diversas áreas funcionales que conforman o integran a la organización.

Basta recordar que la Auditoría Administrativa es una técnica que mide y evalúa la eficiencia administrativa que además está vinculada y sincronizada con los objetivos, planes, áreas y controles de una organización.

Estos elementos forman parte del proceso administrativo; los objetivos y los planes los encontramos en la planeación, las áreas funcionales son consecuencia de la división del trabajo, es decir, la organización, y el control está en la forma de regular las operaciones.

La Auditoría Administrativa debe ser aplicada en su totalidad a:

- La Gerencia General.
- Los respectivos Gerentes de cada área.
- Los Sub-gerentes de cada una de las áreas.
- Y una muestra selectiva de los -jefes de departamentos, así como de los trabajadores operativos. Tenemos por -- ejemplo, que en el alcance del área de Mercadotecnia: - se habrán de revisar su estructura orgánica, sus objetivos, planes, programas de ejecución, entre otros, con ellos se podrá obtener una indicación anticipada del -- área dentro de la organización.

Otra manera de abordar esta área comenzando con identificar sus funciones dentro de la estructura organizacional, incluyendo un análisis de los objetivos y las normas de actuación.

2.4.2.3 ENFOQUE.

Es el nivel de profundidad del análisis y la investigación, que se hace con el propósito de determinar una infraestructura que se establece con base en un método de - evaluación, una serie de cuestionarios que se aplicarán, así como el establecimiento de sus respectivas normas de control para los mismos.

El enfoque en Auditoría Administrativa, como se ha ve
nido mencionando debe de realizarse a través de:

TRIDIMENSIONAL NIVELES JERARQUICOS
 AREAS FUNCIONALES
 PROCESO ADMINISTRATIVO

En este caso habremos de escoger como fines de estudio aquellos aspectos que creemos sirven para alcanzar los obje
tivos, sus métodos y las limitaciones a las que se enfren-
ta. Se debe de tratar de abarcar a la organización en los
niveles jerárquicos más importantes.

Los métodos o herramientas a utilizar, para realizar -
el enfoque son los siguientes:

- a) El cuestionario.
- b) La entrevista.
- c) La observación directa.
- d) Método descriptivo.

Cuestionario.- Nos sirve como una guía para contestar
ciertas interrogantes de las áreas funcionales, se utiliza
de tal forma que ayuda a conocer la situación global de la
organización, con respecto a los sistemas de control inter-
no establecidos.

Se pueden realizar cuestionarios en forma general (que

abarque toda la organización) o bien un cuestionario específico por área funcional.

La formulación para cada uno de los cuestionarios, aparte de guardar ciertas condiciones en lo referente a sus preguntas (redacción, claridad, objetividad, etc.), también llevarán implícitas el proceso administrativo en sus diferentes etapas, con el fin de que las preguntas -- lleven un orden lógico.

Entrevistas.- Sirven como un medio que proporcionan información más efectiva y amplia acerca de la información obtenida a través de documentos y formas. Permitirá conocer de una manera más palpable las inquietudes, deseos e inconformidades del ser humano en una forma directa.

Observación directa.- Se supone deberá ir implícita en el desarrollo y aplicación de las entrevistas y cuestionarios, sirven como una medida de enriquecimiento para los criterios y conocimientos del auditor.

Método descriptivo.- Consiste en la explicación escrita por parte del auditor de la situación de los sistemas de control internos aplicados en la organización. La ventaja de este método es que en él podemos describir si-

tuaciones que no vengan contenidos en los cuestionarios.

La aplicación del enfoque tridimensional, nos permitirá realizar un examen completo y con resultados satisfactorios.

2.4.3 PLANEACION.

La planeación tiene como fin determinar cuales van a ser los tiempos, costos y recursos a utilizar en la aplicación de la auditoría.

El objetivo que se persigue al realizar una Auditoría Administrativa es el de esclarecer una situación problemática dentro de una organización. Esto debe de ir de acuerdo a los objetivos y necesidades organizacionales; el auditor debe de llevar a cabo la auditoría en un ambiente de confianza para que la relación Auditor-Organización, sea la más estrecha posible y así el objetivo que se persiga al realizar la misma, cumpla con los objetivos organizacionales y sea para beneficio mutuo.

En esta etapa se señalan las políticas y procedimientos a seguir para la aplicación de la Auditoría Administrativa, para tal efecto se establece un programa de auditoría el cual nos servirá de guía de trabajo, éste se debe de adoptar de acuerdo a las circunstancias en cada caso particular.

"El programa de auditoría sirve de guía al auditor administrativo y a sus ayudantes, en el que se detallan los diferentes pasos a fin de asegurar que se cubran todos los aspectos, señalan sólo orientaciones sobre la forma que ha

brá de plantearse la revisión y una serie de procedimientos de los cuales se seleccionarán los que se estime convenientes para la obtención de datos, en base a las circunstancias, constituyéndose en la elaboración de un método -- sistemático del procedimiento de auditoría administrativa".(13).

Según Rodríguez Valencia los programas se clasifican en:

1. Generales
2. Analíticos.
3. Tipo.
4. Por áreas.

Los programas generales son aquellos que se limitan a un enunciado genérico de los procedimientos de auditoría - que se deben de aplicar, con mención de los objetivos particulares.

Los analíticos, describen detalladamente la forma de aplicar los procedimientos de auditoría.

Los programas tipo son aquellos que enumeran los procedimientos de auditoría a seguirse en situaciones afines a dos o más empresas.

(13) Rodríguez Valencia, Auditoría Administrativa, p. 141.

Los programas por áreas, se preparan' para el desarrollo de la revisión de cada una de las funciones de la empresa.

El programa es de gran ayuda en la Auditoría Administrativa, ya que en él podemos proyectar:

I. Plan de qué es lo que se va a hacer.

- Define objetivos
- Establece el enfoque
- Cursos de acción y caminos alternos.
- Políticas y procedimientos a usar en la recopilación de información.
- Fija la cronología de la revisión.
- Establece la fecha tentativa para entregar el informe.

II. Organiza el trabajo en forma estructural.

Fija funciones y actividades de cada uno de los recursos humanos que van a intervenir en la auditoría y se delega autoridad.

III. Plantea la integración de sus propios elementos -- con los elementos de la organización.

- Selecciona personal
- Motiva al personal (propio y de la organización)
- Comunica al personal la importancia de su intervención y cooperación.

- IV. Marca las políticas de dirección y coordinación para:
- Guiar la auditoría a través del funcionamiento de la empresa.
 - Captar los problemas realmente trascendentes.
 - Tomar los caminos adecuados para el desarrollo de la auditoría.

V. Establece el control por medio:

- La calidad y experiencia de los auditores.
- La adecuación de los procedimientos.
- La precisión de los programas.

Antes de implantar un programa general de Auditoría Administrativa es necesario contar con la aprobación y pleno respaldo de la dirección de la organización a auditar.

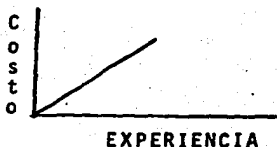
Ventajas del programa de auditoría:

1. Proporciona un plan a seguir.
2. Sirve de guía práctica al hacer las planeaciones de las próximas auditorías.
3. Si el programa es usado por áreas de responsabilidad - fijará la que le corresponda a cada auditor en la revisión.
4. El auditor estará en aptitud de modificar o adaptar el programa a fin de obtener la información necesaria.
5. El programa le sirve al auditor para determinar el en-

- face y actividad de los procedimientos de la revisión.
6. El supervisor de la auditoría puede planear las tareas que habrán de realizar sus ayudantes utilizando su capacidad y experiencia al mismo.
 7. Si el auditor es asignado a otro trabajo su sucesor -- puede observar lo realizado rápidamente.
 8. Cuando termina la auditoría el programa sirve para verificar que no hubo omisión en su desarrollo" (14).

El programa de auditoría se plasma en una cédula en donde se detallan: a) nombres de los auditores, b) actividades a realizar, c) tiempo estimado y real (por horas), y d) fecha límite para realizar los trabajos.

El costo de la Auditoría Administrativa tiende a ir en función de la experiencia y tipo de servicio ofrecido. Por un lado la experiencia facilitará más el trabajo y -- por otra representa cierto prestigio que implicaría que puede cobrarse más por el servicio.



Para determinar el costo de una auditoría existen al

gunos despachos que cobran por hora-hombre, es decir, fijan el costo por hora del auditor o grupo de auditores, más un % de utilidad y gastos indirectos, y el resultado es el que aplican para determinar el costo de una auditoría. Otros aplican la llamada hora-técnica, esto es, de acuerdo a las horas físicas que vaya a dedicar cada una de las personas que intervengan en la auditoría; equivale a una hora-técnica el costo de ésta incluye los elementos señalados, por ejemplo:

	HORA FISICA	HORA TECNICA
Socio	1 horas	1 hora
Gerente	1.5 horas	1 "
Encargado	2.5 "	1 "
Auxiliar	3.0 "	1 "

Ya determinado el tiempo, costo y recursos de la auditoría se debe tener una entrevista con los directivos de la organización a auditar, para presentarles la cotización de la auditoría; en caso de ser aceptada ésta se realiza una "Carta Convenio", en donde se modifican algunas cláusulas (forma de pago y total de remuneraciones), que se habían establecido en el contrato de Servicios Profesionales y se estipula ahora como va a ser la iguala y sobre qué condiciones. En caso de ser rechazada la cotización, entonces se cobrará lo estipulado en el contrato de Servicios -

Profesionales, en lo referente a la etapa de planeación.

Al ser aceptada se procede a la siguiente etapa de -
la Auditoría Administrativa: Ejecución.

2.4.4 EJECUCION

En esta etapa de la Auditoría Administrativa se van a aplicar los cuestionarios estructurados en la sub-etapa de enfoque, las entrevistas, observación directa; con el fin de evaluar la situación que vive la organización.

Para evaluar esta situación se pueden practicar varios métodos establecidos por autores ya reconocidos. Como no es fin de este trabajo proponer un nuevo método, mencionaremos los puntos importantes de algunos de ellos.

a) Análisis Factorial y Diagnóstico por Funciones.

"La empresa no es sólo un negocio basado en el principio de obtener una garantía, sino también un establecimiento que sirve para la producción de bienes y, por consiguiente, una institución subordinada a los intereses económicos y sociales de la comunidad. El funcionamiento de una empresa puede juzgarse atendiendo a distintos criterios.

En consecuencia, la tarea de la dirección de una empresa reviste dos aspectos:

- a) Establecer la política y actuar de acuerdo a ella, y
- b) Dirigir las actividades económicas de la empresa de tal

forma que se alcance la meta señalada.

El grado en que la dirección sea capaz de satisfacer estos requisitos determinará en gran medida la productividad y el lugar de la empresa en la comunidad.

El mejor empleo de la fuerza de trabajo, medios de producción y abastecimientos (que son elementos del insumo), se traducirá en un incremento de la productividad. Los elementos del insumo antes mencionados, así como la actividad productora, el financiamiento, el contrato financiero o contable, la política y dirección, los productos y procesos, el mercado de esos productos y el medio ambiente constituyen aspectos vitales del funcionamiento de la empresa, a los que se llama factores de operación y en los cuales se basa el análisis. En la siguiente relación se enumeran y definen estos factores:

1. Medio ambiente.

Conjunto de influencias externas que actúan sobre la operación de la empresa, al respecto debe de mantenerse la información oportuna que permita conocer los cambios que ocurren en su entorno, así como la emisión de información exterior.

2. Política y dirección (administración general)

Consiste en fijar a la empresa de objetivos razonables y proveerlas de los medios necesarios para alcanzarlos

de una manera económica.

3. Productos y Procesos.

Es la relación de los artículos o servicios a producir - en términos de beneficio para el mercado de la empresa.

4. Financiamiento.

Consiste en proveer de los recursos monetarios adecuados tanto para su cuantía como para su origen, para efectuar las inversiones necesarias tendientes al desarrollo de - las operaciones de la empresa, esto es, el manejo de los aspectos monetarios y crediticios.

5. Medios de Producción.

Consiste en la infraestructura con que cuenta la empresa para realizar sus operaciones en forma eficiente.

6. Fuerza de trabajo.

Es la selección, adiestramiento y capacitación del personal para alcanzar niveles productivos óptimos.

7. Suministros.

Es la capacidad que tiene la empresa para allegarse de - una manera continua y oportuna de los insumos necesarios para el funcionamiento de la misma.

8. Actividad Productora.

Es la organización y desarrollo de la operación de pro-- ducción en forma eficiente y económica, esto es la trans

formación de los insumos en productos que satisfagan las necesidades del mercado.

9. Mercadeo.

Es la orientación y manejo de las ventas y distribución de productos con el propósito de adoptar las medidas que garanticen el flujo continuo de los bienes y servicios - producidos al mercado, en términos de mayor beneficio -- tanto para el consumidor como para la propia empresa.

10. Contabilidad y estadística.

Es el establecimiento y funcionamiento de un área dedicada a la recopilación de datos particularmente financieros con el fin de mantener informada a la empresa en su conjunto de los aspectos económicos de sus operaciones.

El objetivo principal del método presentado, consiste en escribir las causas de una baja productividad y, conociéndolas, establecer las bases para aumentarla. Por lo -- tanto la expresión correcta para caracterizar la metodología aplicada puede ser "Auditoría de la productividad" (15)

(15) Cenapro.

J. Antonio Fernández Arena, La Auditoría Administrativa, Ed. Diana, 1986, Ps. 47 a 50.

El método que se aplica en la ejecución del diagnóstico por funciones es el siguiente:

I. Localización de funciones.

Consiste en determinar en que áreas de la organización se ejecutan las diez funciones básicas a través de un organigrama estructural. Es conveniente utilizar un número clave para cada función e irlo marcando en cada una de las áreas según corresponda dentro del propio organigrama. En una área se pueden desarrollar más de una función.

II. Recopilación de datos.

Consiste en el análisis funcional de las áreas funcionales de acuerdo a las características de la empresa sujeta a estudio y la recopilación de toda la información necesaria para el conocimiento integral de todas las actividades que se ejecutan en la empresa.

Es esencial en el diagnóstico por funciones, descomponer cada función en elementos y componentes, teniendo su equivalente administrativo, dicha descomposición es lo que se denomina: funciones, actividades y operaciones.

III. Análisis factorial.

Consiste en determinar la eficiencia ponderada de cada función a través de sus elementos y componentes, con base -

en un análisis crítico sobre el desempeño de cada componente y así llegar a la evaluación del elemento.

Para tal efecto el valor teórico es como se señala en la siguiente tabla:

Valor nominal	Valor escalar
Bueno	76 a 100
Regular	26 a 75
Malo	1 a 25
Inexistente	0

IV. Análisis causal.

Consiste en determinar las causas que originan las deficiencias de los elementos y componentes. Con base en el análisis crítico de la información obtenida en la segunda etapa, estaremos en posibilidades de interrelacionar los diversos aspectos o variables entre los elementos y componentes de las funciones, situación que nos permite reconocer las causas que motivan las deficiencias detectadas.

V. Matriz de limitaciones y causas.

Consiste en representar cuantitativa e integralmente la eficiencia, deficiencia y causas de todas las funciones respecto a su desempeño.

VI. Red de limitaciones.

Consiste en representar en forma gráfica e íntegra las limitaciones que se dan entre funciones.

Uno de los problemas más difíciles de allanar en un diagnóstico no es tan solo el ordenar y clasificar las causas de limitación que se dan entre las funciones, sino adicionalmente el de visualizar objetivamente las posibles limitaciones en serie y círculos viciosos o limitaciones mutuas que se generan por las deficiencias detectadas entre las diversas funciones.

VII. Fijación de metas.

Esta etapa consiste en determinar el grado de eficiencia hasta el cual se pueden llevar las funciones, tomando en consideración las limitaciones que le impone el medio ambiente a la empresa.

VIII. Planeación de acciones.

Consiste en programar y controlar las actividades tendientes a eliminar las deficiencias, tomando en consideración las limitaciones internas y externas.

En tal sentido, las acciones fijadas deberán ser consistentes con los principios administrativos desde su conceptualización hasta su propia evaluación.

b) José Antonio Fernández Arena.

Trata de ligar los elementos cualitativos con los cuan

titativos a través de la consecución de los objetivos insti
tucionales que para el son:

a) Servicios.- Proporcionar al mercado productos y/o servi-
cios de buena calidad a precios razonables.

b) Sociales.- Lograr que la gente que labora en la organiza-
ción se encuentre satisfecha con su trabajo desde el punto
de vista económico y de desarrollo, así mismo toma en cuen-
ta el cumplimiento de la organización en cuanto a las obli-
gaciones gubernamentales.

c) Económicos.- Toda empresa tiene la obligación de ser ren-
table, es decir, brindarle a los propietarios o accionistas
utilidades razonables de conformidad con el riesgo que im-
plica una inversión. La organización debe de cumplir con --
sus obligaciones que contrae con sus proveedores y clien---
tes.

También habla de los niveles jerárquicos, de la parti-
cipación individual derivado de la integración de los indi-
viduos. (Medida en que el personal se encuentra identifica-
do con la organización, habrá mayor desarrollo personal, --
que conduce a la productividad). Considera que una organiza-
ción idónea, debe de alcanzar 5 000 puntos en base a su mé-
todo que consiste en:

1. Areas funcionales.

Consiste en ponderar entre las áreas funcionales de la organización a examinar el 100%, el cual es tomado como óptimo. La ponderación se realiza de acuerdo a la importancia de cada una de las áreas funcionales.

II. Determinación de los factores a evaluar.

Cada una de las etapas del proceso administrativo se descompone en funciones, considerándose a la etapa del proceso administrativo como un factor. Por ejemplo:

Factor: Planeación.

Funciones: - Fijación de objetivos.

- Establecimiento de principios.

- Formulación de programas.

- Selección de cursos de acción.

III. Conversión del valor porcentual dado a cada área funcional en valor absoluto.

Al valor porcentual que se le aplique a las funciones de cada una de las etapas del proceso administrativo, se le multiplica por diez para determinar el valor en puntos de cada uno de ellos.

IV. Tabla de distribución entre factores a evaluar.

A cada uno de los factores, se le van aplicando los puntos obtenidos para sus respectivas funciones, el total de esta tabla debe de coincidir con el valor en puntos de--

terminado en el paso anterior.

V. Tabla de puntos por función.

Se aplica el total de puntos de la tabla anterior por la table de apreciación propuesta por el autor:

	Puntos	Cumplimiento
Excelente	5	90 a 100%
Muy bien	4	80 a 89%
Bien	3	60 a 79%
Regular	2	40 a 59%
Mal	1	20 a 39%
Muy mal	0	0 a 19%

VI. Tabla de ponderación de factores.

Se ponderan los resultados obtenidos entre los factores determinados en la primera etapa.

c) William P. Leonard.

Su método, que no es muy descriptivo, persigue ciertos objetivos y fines:

Examen

Evaluación

Medios

Organización.

Objetivo	Desperdicios y Deficiencias	Mejores Métodos Finalidades	Control	Operación Eficiente Aprovechamien to de recur-- sos.
----------	--------------------------------	-----------------------------------	---------	--

Su método que consiste en un análisis, interpretación y síntesis nos señala los siguientes pasos:

1. Planes y objetivos.

Examinar y discutir con la dirección el estado actual de los planes y objetivos.

2. Organización.

a) Estudiar la estructura de la organización en el área que se valora.

b) Comparar la estructura presente con la que aparece en la gráfica de organización de la empresa (si es que la hay).

c) Asegurarse de sí se concede o no una plena estimación a los principios de una buena organización, funcionamiento y departamentación.

3. Políticas y prácticas.

Hacer un estudio para ver que acción, en el caso de requerirse debe dar emprendida para mejorar la eficacia de políticas y prácticas.

4. Ordenamientos legales.

Determinar si la compañía se preocupa de cumplir con los ordenamientos legales locales, estatales y federales.

5. Sistemas y procedimientos.

Estudiar los sistemas y procedimientos, para ver si se presentan deficiencias o irregularidades en sus elementos - sujetos a examen e idear métodos para lograr mejoras.

6.- Controles.

Determinar si los métodos de control son adecuados y eficaces.

7. Operaciones.

Evaluar las operaciones con objeto de precisar que aspectos necesitan de un mejor control, comunicación, coordinación, a efecto de lograr mejores resultados.

8. Personal.

Estudiar las necesidades generales de personal y su aplicación al trabajo en el área sujeta a revisión.

9. Equipo físico y su disposición.

Determinar si podrán llevarse a cabo mejoras a la -- disposición del equipo para una óptima o más amplia utilidad del mismo.

10. Informe.

Preparar un informe de las deficiencias encontradas y - consignar en él los remedios convenientes" (16).

El método elegido para realizar la ejecución de la Auditoría Administrativa, dependerá de las características de la organización a auditar, o bien de la identificación Profesional que tenga el auditor con cualquiera de los métodos existentes. No hay que perder de vista que la aplicación de cualquiera de ellos debe de ser lo más objetiva posible y debe cumplir con los objetivos que se plantearon en la etapa de Planeación de la Auditoría.

El proceso de ejecución incluye:

- 1.- Investigación.
- 2.- Evaluación.
- 3.- Diagnóstico.
- 4.- Recomendación.

Al término de ésta etapa se tiene perfectamente identificado cuales son las deficiencias dentro de la organización y es cuando la habilidad e imaginación del auditor empiezan a funcionar, en conjunto con sus conocimientos y experiencias; para así poder realizar el informe y las recomendaciones correspondientes.

(16) William P. Leonard, Auditoría Administrativa. Ed. Diana 1985.

2.4.5 INFORME Y RECOMENDACIONES:

El informe es el resultado del trabajo realizado por el auditor, por lo que su elaboración debe hacerse con gran cuidado y esmero para no echar a perder toda una investigación de un grupo de auditores; ya que en él quedarán plasmados las evaluaciones, observaciones, conclusiones y recomendaciones relativas.

Santillana González, en su libro Auditoría Interna Integral; nos dice que el informe debe de tener una buena Redacción, considerando los siguientes elementos:

- Claridad.- El auditor debe de ser claro en sus aseveraciones, evitará que éstas sean mal comprendidas o mal interpretadas. El lenguaje debe de ser sencillo y entendible, hay que eliminar hasta donde sea posible el uso de tecnicismos.

- Corrección.- Cada parte del informe deberá ser correctamente tratada. Las descripciones y/o observaciones que se presenten deben coincidir exactamente con los hechos observados, las sugerencias y recomendaciones deberán ser objetivas, lógicas y en su caso es conveniente indicar los beneficios que se esperan de ellas.

- Concisión.- Cada idea que se exprese debe de ser con el -

menor número de palabras posibles, siempre y cuando ésta que de completa.

- Cortesía.- Se refiere al tacto que debe de emplear el auditor para dar en un informe sus aseveraciones.

Nos sigue diciendo Santillana González que todo informe debe de contener los siguientes elementos:

- Introducción.
- Alcance de la revisión.
- Limitaciones.
- Deficiencias.
- Recomendaciones.

Se debe de procurar mencionar los hechos tal y como son, o como se haya informado al respecto. Los comentarios que -- sean necesarios hacer, se deben de redactar con el mayor tac to posible a fin de evitar malas interpretaciones o herir la susceptibilidad de los funcionarios de la organización o de sus empleados a su cargo, sin dejar de mencionar todo aque-- llo que sea responsabilidad del auditor o que sirva para --- aclarar el resultado del trabajo realizado.

No es recomendable hacer una descripción detallada de - los procedimientos de auditoría, los cuales sólo se menciona

rán cuando sea necesario y en su parte estrictamente esencial. Estos procedimientos de auditoría se encuentran detallados en los papeles de trabajo de la misma.

El informe constituye la comunicación final que se tiene con la organización, este refleja el trabajo desarrollado por el auditor; por ello debe de realizarse un borrador, que constituye el informe previo de la auditoría realizada y discutirlo con los principales funcionarios de la organización, para dejar completamente claro cuales han sido los resultados de la investigación y si ellos están de acuerdo en la presentación del mismo.

En un informe debe de mencionarse esencialmente lo siguiente:

- Las deficiencias que se hayan encontrado en el sistema administrativo y control interno de la organización.
- Las causas que originaron dichas deficiencias y la forma en que pueden afectar éstas al sistema total.
- Las soluciones o recomendaciones para dar solución a dichas causas.
- Cuáles son las áreas más perjudicadas, ya sea sustantivas

o de apoyo, y como afecta su desarrollo al sistema en conjunto.

El informe se acostumbra dirigirlo a la persona (as) - con mayor jerarquía dentro de la organización, haciendo llegar copia a los principales funcionarios o aquellas personas que resultaron más afectadas en las deficiencias y sugerencias detalladas en el mismo.

El auditor administrativo debe de guardar una copia -- del informe junto con los papeles de trabajo que sirvieron de base para realizar éste, la importancia de esto radica - en que si se llega a practicar una auditoría posterior el - informe sirve como base para verificar cuales sugerencias - han sido aplicadas y cuales no han sido consideradas en el sistema de la organización.

El informe debe de guardar especial interés por parte de los funcionarios de las organizaciones, estos contienen sugerencias constructivas para el mejoramiento del control interno de sus operaciones.

Los asuntos que pueden incluirse en un informe solo -- pueden estar limitados por la imaginación del auditor, por su preparación profesional, por el alcance de su revisión y por su juicio personal, los aspectos que pueden ser susceptibles de algún comentario pueden ser los siguientes:

- Duplicación de esfuerzos.
- Aprovecho inadecuado de los recursos.
- Procedimientos de organización inadecuados.
- Autoridad y comunicación ineficientes.
- Inefectividad en el sistema administrativo y de control interno.
- Información que sería útil y que no es preparada.

El auditor generalmente tiene muchas sugerencias que hacer a la organización auditada, pero debe de seleccionar cuidadosamente sus conclusiones y ejercer un buen juicio de las recomendaciones que finalmente debe hacer, es importante considerar que en un informe se debe tomar en cuenta:

- Los comentarios, hasta donde sea posible deben de estar respaldados por hechos observados.
- Deben evitarse las críticas sobre asuntos de poca importancia.
- Las recomendaciones deben de ser prácticas para conseguir el mejoramiento de la eficiencia y de los controles internos establecidos.
- Deben darse, considerando el tamaño de la organización, el número de su personal, la importancia de sus operaciones y el costo de los controles que se propongan, en relación a

las ventajas que se espera de ellos.

La mayor parte de las sugerencias están basadas en la observación de hechos o en las respuestas obtenidas a través de los cuestionarios, entrevistas y observación directa; --- practicados por el auditor, pero puede darse el caso en el --- que el auditor desee hacer una recomendación en áreas que no haya practicado su análisis en forma completa. Este deseo se ve limitado por falta de algunos requisitos en la observa--- ción de los hechos.

El auditor debe reconocer que, cuando sea necesario, -- puede y debe de ser hecho con ciertas limitaciones o restric--- ciones; generalmente cuando se trata de situaciones especia--- les y los funcionarios de la organización prefieren que se --- omita todo tipo de recomendación. Pero hay otras situaciones en que puede haberse observado síntomas de desorden que amer--- iten un comentario especial.

Es de esperarse que las sugerencias propuestas por el --- auditor administrativo tengan un buen resultado y con ellas se logre mayor eficiencia en el sistema administrativo y de control interno establecidos. Como el auditor no puede garan--- tizar el éxito de sus recomendaciones, debe tomar las precau--- ciones posibles para asegurar el mismo.

La organización no está obligada a implementar letra -- por letra de cada una de las recomendaciones, están bajo su criterio cada una de ellas y de ella dependerá si las lleva a cabo o no.

2.4.5 PROSECUCION O VIGILANCIA.

Ultima etapa de la Auditoría Administrativa y consiste esencialmente en vigilar que las recomendaciones sugeridas en el informe se estén llevando a cabo.

Las recomendaciones no deben de ser aplicadas o puestas en marcha por el auditor, ya que éste no puede ser juez y parte de su propio trabajo. El auditor tomará parte, pero únicamente proponiendo los posibles pasos a seguir; en comunicación directa con las personas que se encuentran a cargo del establecimiento de dichas recomendaciones.

El auditor debe de estar pendiente de como se van estableciendo las recomendaciones presentadas en el informe, debido a que éstas pueden cambiar el sistema administrativo - en su totalidad y confundir a los principales funcionarios; en este momento el auditor debe de establecer una comunicación con la organización para aclarar aquellas situaciones en donde exista alguna duda, o bien, para recalcar cuales - deben de ser los pasos adecuados para el establecimiento de una recomendación.

Las recomendaciones que ya se encuentren en proceso de implantación pueden verse afectadas por situaciones externas a la organización, o en su caso por la separación voluntaria de algunos de sus funcionarios. En este tipo de casos

el auditor debe de evaluar en que medida se ven afectadas -- las recomendaciones y de ser necesario citar a una junta con los funcionarios principales para comentar, o en su caso -- aprobar los ajustes que se tengan que aplicar a las recomendaciones sugeridas al final de la auditoría practicada.

Como lo señalamos en el punto anterior la organización no está obligada a implementar el total de las recomendaciones sugeridas y depende directamente de ella el éxito de -- las mismas. El auditor tiene que hacer una labor especial -- para que este tipo de situaciones no sucedan y debe de insistir y recalcar que el establecimiento de las recomendaciones es para beneficio del sistema administrativo; así como de cada uno de los integrantes de la organización, todo con el fin de obtener una Administración más eficiente.

Si llegan a suscitarse casos en los que no se hayan -- aplicado las recomendaciones respectivas en un tiempo determinado, el auditor tiene todo el derecho de pedir alguna explicación al nivel rector de la organización o hacercelo saber para que resuelva lo antes posible; no debe existir presión alguna por parte del auditor hacia la organización para que se cumplan de inmediato las recomendaciones, ya que existen situaciones de mayor importancia en proceso de revisión para su implantación.

Si el auditor practica una auditoría en fechas posteriores puede darse cuenta si las recomendaciones sugeridas en una auditoría anterior, fueron aplicadas en su totalidad, de no ser así y de prevalecer la misma deficiencia, el auditor deberá insistir en la aplicación de la recomendación correspondiente; siempre y cuando las situaciones prevalecientes sean las mismas.

La etapa de prosecución o vigilancia es de suma importancia tanto para la organización como para el auditor, ya que de ella dependerá, tanto el éxito en la organización de la Administración o el aprovechamiento del trabajo realizado por parte del auditor.

La implantación de las recomendaciones deben de llevarse a cabo considerando las etapas del proceso administrativo, así como las necesidades de la organización; éstas deben de ser lo más objetivas posible, y, se verán afectadas por los siguientes obstáculos.

2.5 DIFICULTADES.

Es común que en el desarrollo de una auditoría administrativa se presenten una serie de obstáculos que dificultan el trabajo del auditor, éste debe de tener el carácter y habilidad para hacer frente a diferentes personas y situaciones, todos ellos con distintos modos de ser y formas de presentarse, respectivamente.

En el momento en que el auditor llega por primera vez a las instalaciones de una organización, éste es visto por los integrantes de la misma, como un capataz que sólo llega a -- dar órdenes y a presumir de su posición y conocimientos. Desde ese momento existen gestos de desagrado por la mayoría de los integrantes de la organización. Muchos piensan también que el auditor sólo llega a "criticar" y a hechar de menos el esfuerzo realizado por los propios integrantes. Situación que es mal entendida ya que el auditor, tiene la finalidad de lograr la eficiencia en la Administración, a través de la corrección de las anomalías presentadas.

El trato que logre establecer el auditor con las personas, debe ser como si éste formara parte de la estructura de la organización, con el fin de establecer un ambiente lleno de confianza y respeto.

Uno de los problemas tradicionales, es el de encontrarse con personas opuestas a todo cambio; principalmente porque ellos sienten que lo que están realizando es en forma correcta para el funcionamiento de la organización.

"Pero no toda conducta que se opone al cambio, puede clasificarse de resistencia. Puede estar motivada por otras causas, tal vez por que la persona en cuestión no simpatice con quienes se han pronunciado por el cambio, más no porque ella sistemáticamente se oponga" (17).

Al principio de un trabajo de auditoría, la negación de información y documentación es ya prácticamente una costumbre, debido al temor que presentan algunas personas a ser "regañadas" o "acusadas", ante un nivel superior, o tal vez por que sus actividades se están llevando erróneamente.

Los problemas de fricción con alguna persona son también muy comunes, en parte por la forma de ser de cada uno de ellos, o bien por el sólo hecho de hacerle pesada la investigación al auditor.

Se puede encontrar con diferentes modos de ser de las personas, algunas que en vez de dificultar la investigación la faciliten; por la importancia que tiene ésta; otras que -

(17) William P. Leonard, Auditoría Administrativa. Ed. Diana. P. 197. 1985.

hacen tardío el proceso de cambio o el allegamiento de información; y los que completamente se oponen a todo cambio.

En fin, pueden enunciarse interminables situaciones -- que se suelen presentar al realizar una Auditoría Administrativa, para resumir algunas de ellas, tenemos las siguientes:

- 1.- Hacer que la alta dirección admita la necesidad de re-planificar sus diferentes funciones, por ejemplo en -- áreas como el control de inventarios, contabilidad de -- costos, presupuestos y pronósticos de mercados.
- 2.- Conseguir que la dirección valore en forma continua las fuerzas económicas y sociales, la influencia del gobierno e interpretar su efecto sobre la empresa.
- 3.- Asegurar una acción constante a todos los niveles de la supervisión administrativa para medir constantemente el desempeño contra las normas de planeación, organización y dirección.
- 4.- Estimular varios niveles de supervisión administrativa, para actuar y trabajar en forma más estrecha cooperando unos con otros, para obtener una mayor armonía y conseguir mejores resultados generales.

- 5.- Lograr que exista una supervisión administrativa en todos los niveles para examinar y analizar cuidadosamente los problemas que existan en los mismos y ver la forma de que alcancen sus objetivos particulares.
- 6.- Probar la innecesaria duplicación del esfuerzo en el caso de supervisores que sostienen procedimientos y llevan registros privados para mantener el secreto o porque no tienen fácil acceso a los registros de otros departamentos a secciones." (18).

Los problemas pueden ser demasiados y todos ellos con diferentes características, lo importante es que el auditor debe hacer frente a cada uno de ellos, demostrando carácter y la suficiente habilidad para resolverlos.

(18) William P. Leonard, Auditoría Administrativa. Ed. Diana 1985. P. 201 y 202.

2.6 QUIENES DEBEN REALIZARLA.

Se piensa que un Lic. en Administración, es quien debe de llevar a cabo una Auditoría Administrativa; ya que él -- cuenta con los conocimientos necesarios para entender y analizar la situación de una organización.

Lo cierto es, que no sólo el Lic. en Administración -- puede practicar una auditoría, ¿Por qué?. Pues bien, un Administrador no conoce profundamente cuestiones técnicas como producción, contabilidad, por mencionar algunas; es por esto que se debe auxiliar de algunos profesionistas que dominan el giro o actividad de la organización a auditar. Es decir, una auditoría debe de ser practicada por un grupo de -- profesionistas que conozcan una operación en particular, el Lic. en Administración es quien debe de llevar la batuta de una Auditoría y coordinar a los demás profesionistas para -- que sus conocimientos y habilidades sean aprovechados en el trabajo a desarrollar, sin perder de vista que el administrador debe de cumplir con los siguientes requisitos:

En primer lugar cumplir con las normas para su ejercicio profesional, como lo señala el Código de Etica del Lic. en Administración:

a) De su ejercicio profesional como servidor público. El --

Lic. en Administración tendrá siempre en mente que los intereses de la sociedad a la cual sirve están por encima de -- cualquier interés particular y no actuará en perjuicio de -- ella, desempeñará aquellos cargos para los cuales cuente con los conocimientos adecuados, dará a la administración pública de los recursos públicos una orientación de servicio a la comunidad.

b) De su ejercicio profesional en el sector privado. El Lic. en Administración antepondrá los intereses de la empresa a -- sus intereses particulares, ocupará aquellos puestos para -- los cuales posee la preparación adecuada obteniendo mayor -- provecho para la empresa.

c) De su ejercicio como profesional independiente, el Lic. - en Administración guardará el secreto profesional y no revelará los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión a menos de que sea autorizado.

d) De su ejercicio en la docencia.

Ahora bien, contar con los siguientes elementos; pro---
pios de un Auditor Administrativo:

a) Conocimientos (a saber).

- Administración.

- Conocimiento de Etica.
- Disciplinas Sociales, Económicas, Financieras.
- Inteligencia.
- Experiencia

b) Habilidades (saber hacer)

- Liderazgo.
- Rapidez.
- Expresión oral y escrita.
- Experiencia.

c) Actitudes (saber ser)

- Motivación.
- Responsabilidad.
- Integridad.
- Independencia mental.
- Flexibilidad.
- Iniciativa.
- Objetividad.
- Disciplina
- Experiencia. (19).

Cumpliendo con la mayoría de estos elementos, el grupo de profesionistas, bajo el mando del Lic. en Administración realizarán una Auditoría de los más completa y objetiva po-

(19) Rafael Cuenca, Auditoría Administrativa FCA, 8o. Semestre, Apuntes.

sible y sobre todo se llevará a cabo un trabajo Profesio---
nal.

CAPITULO III
AUDITORIA FINANCIERA

3.1. DEFINICION.

La auditoría financiera ha sido motivo de infinidad de estudios, por diferentes concedores de la materia. Por esto mismo se han dado gran variedad de definiciones, como las siguientes; entre otras:

"La Auditoría de estados financieros, es lo que practica un Contador Público independiente sobre los estados financieros de su cliente".(1).

"Para llenar sus fines de comprobación y fiscalización de las operaciones registradas y para en su caso, emitir la opinión imparcial que de él se espera, el Contador Público - ha desarrollado una técnica especial basada en un sólido conocimiento de la Contabilidad, en una serie de procedimientos sujetos a ciertas reglas y en la realización de ciertas pruebas" (2).

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de su Boletín No. 2, nos define a la Auditoría Financiera de

- (1) J. Ramón Santillana González, Conoce las Auditorías, -- IMCP, 1983, P. 91.
- (2) L. Ruiz de Velasco y Alejandro Prieto, Auditoría Práctica. Ed. Banca y Comercio, 1973, P.5.

la siguiente manera:

"Cuando el Contador Público es llamado a examinar los estados financieros preparados por una empresa, el objetivo final de su actuación profesional será el dar un dictámen - en el que haga constar que dichos estados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las -- operaciones de la empresa de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior".

Como podemos observar, estas definiciones incluyen un elemento esencial; el examen de estados financieros, aplicados sobre principios de contabilidad y normas de auditoría, generalmente aceptados.

Considerando las anteriores definiciones y elementos, tenemos como la definimos en el capítulo I la siguiente definición:

La Auditoría Financiera consiste en la revisión de las operaciones de una organización reflejadas en los estados - financieros de la misma, a través de los principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de auditoría, establecidos (as) por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos; con el objeto de poder dictaminar acerca de los mis mos.

3.2 PROPOSITOS Y FINES.

La Auditoría Financiera está enfocada a un propósito - en particular; la comprobación a una fecha determinada de - las cuentas del activo, pasivo, capital contable y los resultados de una organización; para emitir un dictamen que - puede tener dos modalidades: Financiera y Fiscal; que haga constar que la situación financiera de la misma, está de -- acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y normas de auditoría, aplicados sobre bases consistentes.

"Para estar en condiciones de dar ese dictámen de una manera objetiva y con características profesionales, el Contador Público independiente necesita obtener una serie de - conocimientos e informaciones sobre los propios estados financieros y sobre la empresa a que se refieren; dicho dictámen no puede emitirse sin que el Contador Público independiente haya obtenido, con certeza razonable, la convicción de: 1) La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejen; 2) los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos; 3) que los métodos usados sean conformes con principios de contabilidad generalmente aceptados sobre bases consistentes" (3).

(3) J. Ramón Santillana González, Conoce las Auditorías, - IMCP, 1983, P. 91.

La Auditoría Financiera debe de proporcionar al auditor los suficientes elementos de juicio, estos elementos deben de ser de carácter suficiente y competente; para que él emita un dictámen profesional y lo más objetivo posible.

La Auditoría Financiera permite que la organización tenga una veracidad en sus operaciones financieras, permitiendo a los principales ejecutivos poder tomar las decisiones adecuadas basándose en los estados financieros dictaminados. -- Así mismo, la Auditoría Financiera nos permite constatar si las bases para el pago de impuestos son las correctas.

La Auditoría Financiera tiene un propósito muy especial: permite que la organización pueda "ampararse" ante visitas efectuadas por autoridades gubernamentales; estas con el firme propósito de llevar a cabo una revisión de las operaciones de la organización. A través de una auditoría Financiera con carácter fiscal, se pueden evitar este tipo de revisiones, ya que un Contador Público independiente, emitirá su opinión acerca de los mismos y esta dictaminación se hace llegar a las autoridades correspondientes para su verificación.

"La Auditoría de Balance constituye una comprobación a una fecha dada de las cuentas del activo, pasivo y capital contable de una empresa. Las cuentas de resultados, como va-

lor de importancia en los valores representados en el balance, también están comprendidos en la revisión, pero esta fase del exámen no necesita llevarse al detalle. Se hace indispensable como parte integrante del exámen, un estudio -- del control interno y de los métodos de contabilidad de la empresa cuyas cuentas se auditen, para asegurarse de los -- principios de contabilidad generalmente aceptados"(4).

La Auditoría Financiera también tiene un fin de emitir una opinión de los sistemas de control interno y métodos de contabilidad establecidos en la organización. Esta evaluación no es tan profunda como en la Auditoría Administrativa pero para los fines de la misma reúne las características -- necesarias, establecidas por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

(4) L. Ruiz de Velasco, Alejandro Prieto; Auditoría Práctica, 1973, P. 37.

3.3 MEDIOS DE LA AUDITORIA FINANCIERA

3.3.1 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

A través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se han emitido una serie de principios, tanto para Contabilidad como para Auditoría, que sirven de base para realizar las operaciones de una organización. Estos definen claramente una teoría básica de la Contabilidad, en la que se establecen tres conceptos fundamentales:

- a) Los principios propiamente dichos.
- b) Las reglas particulares, de valuación y presentación.
- c) El criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares. A continuación mencionaremos, los principios de contabilidad según el boletín A 1: emitido por el IMCP.

"Entidad. La actividad económica es realizada por entidades indetificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad."

"Realización. La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos even

tos económicos que le afectan. .

"Período Contable. La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, -- que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales".

"Valor Histórico Original. Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en -- que se consideren realizados contablemente".

"Negocio en Marcha. La entidad se presume en existencia permanente, salvo en especificación en contrario, por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos".

"Dualidad Económica. Esta dualidad se constituye en: - 1) los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y 2) las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de derechos que sobre los -- mismos existen considerados en su conjunto".

"Revelación suficiente. La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara

y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad".

"Importancia Relativa. La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios".

"Consistencia. Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo".

Estos principios de contabilidad, están enmarcados por reglas particulares; reglas de valuación y reglas de presentación. Que nos señalan como utilizar cada uno de ellos y de como se deben de incluir en los estados financieros, además, éstas reglas particulares están sujetas a un criterio prudencial de aplicación de las mismas.

La realización de la Auditoría Financiera debe estar fundamentada en los principios mencionados, por el hecho -- que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos está reconocido por la mayoría de los Contadores Públicos independientes y éstos actúan bajo los lineamientos que señala el mismo.

3.3.2 NORMAS DE AUDITORIA

J. Ramón Santillana, nos señala en su libro: Conoce a las Auditorías que: "Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo."

Las normas de auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales.
- b) Normas de ejecución del trabajo, y
- c) Normas de información.

Las normas personales se refieren a las cualidades, conocimientos y habilidades que debe de tener un auditor para poder realizar una auditoría financiera, cumpliendo con los requisitos mínimos de un trabajo profesional, se clasifican a su vez en:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- Cuidado y diligencias profesionales.
- Independencia.

Las normas de ejecución del trabajo se enfocan al cuidado y diligencia personal que debe de tener un auditor en la realización de su trabajo, el auditor debe de tener la res

ponsabilidad de desarrollar su trabajo lo mejor posible y - por lo menos al mínimo indispensable para una mejor ejecución del mismo.

Se clasifican en:

- Planeación y supervisión.
- Estudio y evaluación del control interno.
- Obtención de evidencia, suficiente y competente.

Las normas de información se refieren al resultado final del trabajo del auditor, el cual es expuesto en un informe con características especiales, sobre las que también existen normas para su presentación:

- Aclaración de la Relación con estados o información Financiera y expresión de opinión.
- Bases de opinión sobre estados financieros.

Todos los principios y normas de Contabilidad y Auditoría son o fueron realizados por una comisión de normas y procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Ahora bien, los medios de los cuales se vale el auditor para realizar una Auditoría Financiera, no son solamente los mencionados, también debe de utilizar al METODO ---

CIENTIFICO del cual se habló en el Capítulo II, como base para la realización de sus pruebas selectivas.

La aplicación correcta de cada uno de estos medios, - facilitarán el trabajo del auditor y los resultados serán de gran utilidad para la organización.

3.3 METODOLOGIA DE LA AUDITORIA FINANCIERA.

La metodología de la auditoría Administrativa, durante sus primeras etapas es aplicable a la metodología utilizada en la auditoría Financiera.

3.3.1 ACTIVIDADES PREVIAS.

Esta etapa presenta las mismas características que se señalaron en el capítulo II, solamente con las diferencias que se analizan a continuación:

El despacho de Contadores Públicos que ofrece sus servicios a una organización, está en la posibilidad de ofrecer diferentes tipos de servicios, aparte del de Auditoría, pueden ser los servicios de Contabilidad, Asesoría Fiscal - por mencionar algunos. Esto es, la gama de servicios que -- puede ofrecer una firma de contadores públicos es a primera vista mayor que la que puede ofrecer una firma de Lic. en - Administración, si tomamos como base todo lo relacionado -- con la Auditoría en general.

Otro aspecto importante es el del monto de pago, ya -- que éste es fijado desde un principio y rara vez suele sufrir modificaciones, es decir, el monto de los honorarios - que se fija desde un principio es el que cobrará la firma -

3.3.2.1 ENTREVISTAS PREVIAS

El objetivo, características y métodos a utilizar dentro de esta etapa, guarda la misma secuencia que las señaladas dentro del Capítulo dedicado a la Auditoría Administrativa. El análisis de los sistemas de control interno re presentan mayor interés durante esta etapa en la Auditoría Financiera, pues nos permite verificar los controles establecidos en los rubros que se vayan a analizar.

La aplicación de cuestionarios "tipo" tratan de seguir la secuencia lógica del flujo de información que generalmente se tiene implantado en la organización a auditar. Este tipo de cuestionarios son aplicados de igual forma, independientemente que el giro de la organización varía de una a otra.

3.3.2.2 ALCANCE

A diferencia de la Auditoría Administrativa, la Financiera es aplicada únicamente a las operaciones contables-- fiscales que se hayan presentado en un tiempo determinado en la organización y a los sistemas de control interno que se tengan establecidos en los rubros a investigar. La auditoría Financiera sólo se aplica a una parte de alguna de las gerencias, que generalmente suele ser la de Finanzas.

de Contadores Públicos por el trabajo desarrollado, dadas las características de la Auditoría Financiera.

3.3.2 INVESTIGACION PREELIMINAR.

Hemos mencionado, que esta etapa nos permite iniciar el contacto preeliminar que nos ayude a formar una idea global y percibir rápidamente las estructuras fundamentales de la organización a auditar. En la Auditoría Financiera no se pone tanta importancia a la estructura organizacional, sino más bien a las condiciones que a primera vista se logran detectar a través de los estados financieros.

La información requerida en esta etapa es prácticamente la misma que se señaló en el capítulo II, a diferencia que en el punto en donde se solicita la información relativa a la Organización Administrativa y Contable; generalmente solo se solicita en la Auditoría Financiera la información relativa al organigrama de la organización. Por otro lado se pone mayor atención al análisis de la Situación Financiera y Fiscal que ha presentado la organización, la Auditoría Financiera analiza hechos pasados a diferencia de la Auditoría Administrativa que a la vez toma hechos presentes y futuros. Esta cuestión se discutirá en el capítulo siguiente.

Por ejemplo si se decide analizar el rubro de compras, se - habrá de revisar la documentación que soporte la erogación realizada, la aplicación contable que tuvo esta y los movi- mientos que se originaron en los inventarios, por mencionar algunos.

A través de un estudio minucioso a primera vista, el - socio o supervisor a cargo de la Auditoría determinarán cua les son los rubros de los estados financieros a analizar, - tomando en cuenta el giro de la organización e importancia de los mismos.

3.3.2.3 ENFOQUE.

El nivel de profundidad del análisis y la investigación en la Auditoría Financiera es aplicado de manera selectiva - de acuerdo al alcance que se haya determinado. No se realiza a un 100% ya que entonces se estaría prácticamente contabili zando de nuevo las operaciones de la organización o en su ca so depurando cada una de ellas.

Los métodos a utilizar son:

- a) El cuestionario.
- b) La entrevista.
- c) La observación directa.
- d) Método descriptivo.

3.3.3 PLANEACION.

El objetivo que persigue la Auditoría Financiera es el de emitir una opinión acerca de los estados financieros de la organización, con el propósito de verificar si éstos fueron realizados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes. - Para llegar a tal objetivo es necesario establecer una programación que señale las actividades a seguir, así como las personas responsables de cada una de ellas; señalando las fechas límite de terminación de las mismas.

De acuerdo a lo planteado por el C.P. Héctor Sánchez - Sánchez, en su libro Planeación de la Auditoría Externa e Interna.

"Para planear una Auditoría en particular, debemos considerar:

a) Objetivos particulares del examen de cada una de las áreas de los estados financieros.

b) Efectuar el estudio y evaluación del control interno para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

c) Qué procedimientos de Auditoría deberán aplicarse en cada área del examen así como la oportunidad y alcance de los

mismos.

d) Bajo que forma se registrará nuestro exámen en los papeles de trabajo.

Una vez que se han llevado a cabo estas etapas, procede de realizar una programación, como se mencionó en la parte superior; clasificándolos de la siguiente manera:

a) Programas estándar. Ahorran trabajo al auditor, pero tiene la desventaja que cada compañía tiene sus características propias y especiales, de manera que deben de enfocarse al tipo de compañía que se trate.

b) Programas especiales. Los elabora el C.P. de acuerdo a las características especiales que vayan a presentarse en el desarrollo de su exámen, o bien por las características especiales y propias de la empresa a examinar.

c) Programas generales. Son elaborados por el C.P., para llevar a cabo su trabajo, solamente que el desarrollo de los mismos los encarga a personas con experiencia y tiene que hacer algunas pequeñas indicaciones sobre los mismos.

d) Programas detallados. Son elaborados para la revisión o exámen de una área determinada o bien para personas con poca experiencia, a las cuales existe la necesidad de aplicar

les paso a paso el trabajo a desarrollar." (5).

La elección de los programas de trabajo dependerá tan to de los recursos que intervengan en el desarrollo del -- mismo, como de las características propias de la organiza-- ción.

El programa de auditoría se debe de hacer sobre una - cédula que forma parte de los papeles de trabajo, y éste - nos permite realizar la división del trabajo entre los in tegrantes de la firma de contadores que vayan a intervenir el seguimiento lógico de las actividades planeadas, así co mo su avance, y lo más importante; como base para realizar la programación de auditorías posteriores.

(5) H. Sánchez Sánchez, Planeación de la Auditoría Exter-
na e Interna, 1975, p. 39,40.

3.3.4 EJECUCION

Para la Auditoría Financiera no existen métodos que -- nos vayan señalando los procedimientos a seguir paso por pa-- so para poder emitir el dictámen correspondiente.

Pero: de acuerdo al Boletín No. 2 de la Comisión de -- Procedimientos de Auditoría: Los métodos prácticos de inves-- tigación y prueba que el Contador Público utiliza para lo-- gurar la información y comprobación necesaria para su opi--- nión, se denominan Técnicas de Auditoría.:

"1.- Técnica del estudio General. Exámen de carácter panorá-- mico sobre un área o cuenta de los estados financieros, con juicio crítico del auditor, para determinar el trabajo a de-- sarrollar, puede ser: formal e informal.

"2.- Técnica del análisis. Clasificar una cifra o un total dividido en partes homogéneas. El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros genéricos de los Estados Financie-- ros, dada la naturaleza de éstas cuentas y rubros, se clasi-- fican en: Análisis de saldo y Análisis de movimientos.

"3.- Técnicas de la inspección. Es el exámen físico de bie-- nes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registra--

da en la contabilidad y presentada en los estados financieros.

"4.- Técnica de la confirmación. Es la obtención de evidencia suficiente y competente por el dicho de terceros, independiente de la empresa examinada y que se encuentra en con condiciones de conocer la naturaleza de la operación, por lo que puede informar de una manera válida sobre la empresa.

"5.- Técnica de la investigación. Es la evidencia comprobatoria y competente a través del dicho de funcionarios y empleados de la empresa, puede ser: formal e informal.

"6.- Técnica de las declaraciones o certificaciones. La obtención de evidencia o suficiencia competente que obtiene el Contador Público de las pláticas con funcionarios y empleados de una empresa, debe hacerse por escrito dirigida al auditor, firmada por la persona que proporciona los datos y en papel membretado de la compañía.

"7.- Técnica de la observación. Mediante la cual se obtiene evidencia de la forma como se realizan las operaciones de la empresa, dándose cuenta personalmente, de modo abierto o discreto, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones.

"8.- Técnica del cálculo. O sea la comprobación de las ope-

raciones aritméticas en las cuales están basados los hechos de los estados financieros. El auditor puede cerciorarse de la corrección numérica de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

La ejecución del trabajo es plasmada en cédulas sumatorias o analíticas, las primeras clasifican a las cuentas de los estados financieros por rubros homogéneos, es decir: activo, pasivo, capital contable y resultados. Las segundas -- contienen el análisis llevado a cabo en los rubros donde se determinó se iba a llevar a cabo el alcance de Auditoría. La información contenida en estas cédulas es la base para la elaboración del dictámen correspondiente.

3.4 DICTAMEN

El dictámen de estados financieros constituye la parte final del trabajo desarrollado por un auditor, por lo mismo debe ser realizado con la mayor atención posible, ya que es información útil para terceras personas.

El dictámen en la Auditoría Financiera tiene características especiales, puesto que existen normas de presentación; dictadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, - para ser elaborado. El boletín H-01 Pronunciamiento relativo a la obligación de emitir un dictámen en todo trabajo profesional, nos dice lo siguiente:

"Por la obligación moral y profesional que tiene el auditor de informar veraz e imparcialmente al público que leerá sus informes, cuando sea contratado para llevar a cabo un informe de estados financieros estará obligado a rendir su dictámen sin importar las circunstancias, pues si llevó a cabo su trabajo de auditoría y existieron problemas que no fueron solucionados a su satisfacción, los deberá indicar claramente, así como el efecto que tuvieron en su opinión, independientemente del destino final que su cliente pueda darle a su dictámen".

Ahora bien, existen diferentes clases de dictámen según lo detectado durante el trabajo desarrollado, como:

Boletín H-02 Pronunciamiento relativo al dictámen.

"El resultado de un exámen de estados financieros es una opinión que se conoce normalmente como dictámen. Cuando esta opinión o dictámen no tiene limitaciones o salvedades se le conoce como dictámen limpio".

Boletín H-03 Pronunciamiento relativo al dictámen con salvedades.

"En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por existir alguna o algunas partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y reglas particulares, o bien, por haber existido limitaciones en el alcance del exámen o que existan incertidumbres sobre la solución de algún problema importante. De aquí cualquier excepción de importancia a alguna de las mencionadas situaciones, el auditor deberá emitir, lo que generalmente se denomina, un dictámen con salvedades o con excepciones a su opinión".

Boletín H-04 Pronunciamiento relativo al dictámen negativo.

"Cuando las salvedades por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad sean de tal magnitud -- que hagan que los estados financieros en conjunto no muestren la situación financiera y/o los resultados de las operaciones, se expresará una opinión negativa, listando todas las razones que la justifican y su efecto neto cuantificado de manera semejante a como se muestra en los ejempllos siguientes....".

Boletín H-05. Pronunciamiento relativo a la abstención de opinión.

"En el caso de que haya habido limitaciones al examen practicado, impuestas ya sea por el propio cliente o por las circunstancias, de tal manera importantes que el Contador Público no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando todas las causas que originan dicha abstención, de manera semejante a como se muestra en los ejemplos siguientes....."

Además, existen normas de presentación sobre las notas a los estados financieros para tal respecto, "el auditor deberá comprobar que las notas incluyen toda aquella información básica que por motivos prácticos no se pueden expresar en el cuerpo de los estados financieros y que se

consideran indispensables para que exista una revelación - suficiente (6).

Por otro lado existe el dictámen para efectos fiscales, que no es más que una extensión al dictámen para efectos financieros, pero éste es regulado en su presentación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en particular por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

Un dictámen para efectos financieros y fiscales, generalmente suele presentarse con los siguientes anexos y estados financieros; de acuerdo al artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que nos dice lo siguiente:

"DOCUMENTOS QUE SE DEBEN PRESENTAR".

El contribuyente que hubiera dado el aviso para dictaminar los estados financieros deberá presentar el original y copia de los siguientes documentos:

- I. Dictámen relativo a los estados financieros.
- II. Los siguientes estados financieros básicos examinados por el contador público respecto de los cuales emite su dictámen.
 - a) Estado de posición financiera.

(6) J. Santillana González. Conoce las Auditorías, IMCP, - 1983, P. 102 y 103.

- b) Estado de resultados;
- c) Estado de modificaciones del capital contable; y
- d) Estado de cambios en la situación financiera.

También se acompañarán las notas a estos estados.

III. Informe sobre la situación fiscal del contribuyente, emitido por el contador público.

IV. Los siguientes anexos a los estados financieros:

- a) Estado comparativo de resultados;
- b) Estado comparativo de los costos de producción y de ventas.
- c) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, de venta, financieros y otros gastos.
- d) Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo;
- e) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas, con actividad empresarial deberán mencionarse tanto las contribuciones derivadas de dicha actividad como las provenientes de ingresos distintos o la mención expresa de que no hubo, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta;
- f) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
- g) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causan en el ejercicio.
- h) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.
- i) Relación de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamine, que modifique las de ejercicios anteriores, indicando

la contribución de que se trate, la base que se modifica y el renglón que afecta, manifestada bajo protesta de decir verdad por el contribuyente;

- j) Relación de estímulos fiscales indicando concepto, determinación, aplicación en su caso, monto y cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y disfrute.
 - k) Fotocopias legibles de las declaraciones complementarias por las diferencias de impuestos dictaminadas en el ejercicio, que hayan sido presentadas.
 - l) Fotocopias legibles de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio.
 - m) Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero, respecto de las cuales el contribuyente sea -- responsable solidario como retenedor y
 - n) Aviso firmado por el contador público señalando los registros especiales que lleve el contribuyente, en su caso.
- v. Forma oficial de información estadística.

Todo este tipo de documentación, deberá reunir una serie de requisitos, establecidos por el mismo reglamento. Observamos que los dictámenes correspondientes a la situación fiscal son de lo más completo y a su vez de lo más restringido por las autoridades gubernamentales.

3.5 DIFICULTADES.

El auditor financiero comprueba en base a pruebas selectivas que los estados financieros de una organización es tén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes. Para llevar a cabo esta comprobación, debe cerciorarse de una manera su ficiente y competente acerca de los mismos; a través de las diversas técnicas de auditoría, aplicada a las operaciones efectuadas durante un tiempo determinado.

El auditor financiero actúa sobre bases legales establecidas por las autoridades gubernamentales correspondientes, así como por las que dicta el Instituto Mexicano de -- Contadores Públicos queremos decir con esto que no existe - otro tipo de alternativas en cuanto a la aplicación de las operaciones, sino las que marcan las autoridades gubernamen- tales u otro tipo de instituciones. Es decir, por ejemplo: La depreciación de un activo fijo debe llevarse a cabo como lo marca la Ley del Impuesto sobre la Renta, no existen --- otros mecanismos de depreciación, sino únicamente los que - se encuentran contemplados en la misma. Al actuar sobre estos lineamientos, su comprobación tiene que ser lo más exag ta posible.

Es cuando empiezan a suscitarse una serie de dificulta des generalmente con el Contador Público de la organización

a auditar, tenemos por mencionar algunos, los siguientes:

En primer lugar, puede señalarse que durante el trabajo del auditor financiero el análisis de la información su ficiente y competente, es necesaria, por tal motivo los es tados financieros deben reflejar la situación "real" (financieramente hablando) de la organización, el auditor al tratar de verificar este tipo de situaciones, le es negada en principio, información básica, como pueden ser: relacio nes analíticas de alguna cuenta en específico, documenta ción comprobatoria, contratos o escrituras; por mencionar algunas. Que frenan el desarrollo de su trabajo. Por otro lado, el auditor financiero debe tener acceso a todo tipo de información que en algunas ocasiones puede ser demasiado confidencial para los fines de la organización, para -- llegar a ésta necesita de una serie de autorizaciones por parte de los principales funcionarios para poder cerciorar se de la misma.

Se le puede presentar también situaciones "ocultas" de movimientos importantes en las operaciones, que general mente suelen suceder para fines de evadir impuestos. El au ditor por el profesionalismo en su trabajo debe demostrar su carácter y habilidad para descubrir y evaluar las llama das situaciones "ocultas".

El ciclo de documentación o informaciones establecida

en una organización puede traer consigo atrasos en el desarrollo del trabajo por parte del auditor; si éste se encuentra mal establecido o no va de acuerdo con las necesidades documentales o informativas de la organización, los problemas para el auditor se pueden presentar básicamente en que la documentación o información sea inoperante y no permita dar al auditor un seguimiento lógico de las operaciones y - por consiguiente mermar el trabajo de la auditoría correspondiente.

Lo más importante es que el auditor en base a los - lineamientos establecidos, exija y presione constantemente la aclaración de las diferentes situaciones que se le puedan - presentar, así mismo, debe de aprovechar sus habilidades financieras para hacer frente a las problemáticas que se pudieran presentar.

Las dificultades pueden ser diversas, los ejemplos que se han mencionado en este punto, son de carácter representativo, para darnos una idea de los enfrentamientos que tiene que afrontar un Auditor durante el desarrollo de su trabajo.

3.6 QUIENES DEBEN REALIZARLA.

Es hasta cierto punto lógico, el preguntarse quien debe practicar una auditoría financiera, tenemos todos en mente, a un Contador Público, que debe de contar con los conocimientos suficientes y necesarios para poder realizarla -- ¿pero realmente el Contador Público es el único que puede llevarla a cabo?

La respuesta a esta pregunta sería que no es el único, un Lic. en Administración está en posibilidades reales de efectuarla siempre y cuando cuente con los conocimientos relativos a la Contabilidad, principios de contabilidad generalmente aceptados y normas y técnicas de auditoría; con una gran desventaja, si lo comparamos con el Lic. en Contaduría; que sería el hecho de no poder firmar los dictámenes correspondientes, ya que esta capacidad se encuentra reconocida legalmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (ver artículo 52 del Código Fiscal de la Federación).

En estas circunstancias el auditor financiero se ve beneficiado por parte de las autoridades gubernamentales. Situación que es razonable debido a que el profesionista en Contaduría cuenta con conocimientos que ayuden a valorar y evaluar la información captada y analizada de los estados financieros de una organización.

No estamos dudando de la capacidad de un Contador Público ni queremos imponer otro tipo de actividades a un - Licenciado en Administración, solo señalamos hechos que - se presentan en la actualidad.

Queremos dejar bien claro que una cosa es quien pueda realizar una auditoría financiera (Licenciado en Contaduría y Licenciado en Administración) y otra quien debe - de firmar los dictámenes correspondientes, nos referimos en este caso a un Licenciado en Contaduría.

CAPITULO. IV

LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA VS. LA AUDITORIA FINANCIERA.

Este capítulo representa una serie de contravercias, ya que en él se señalan las diferencias básicas entre una auditoría y otra. Estas controversias son originadas, en parte, por un celo profesional entre un Lic. en Administración y un Lic. en Contaduría, originado por la pésima comunicación referentes a los alcances profesionales que debemos abarcar cada uno de nosotros, o bien, por el afán de demostrar quien puede tener más conocimientos, aptitudes y habilidades profesionales que el otro. La situación es difícil pero no crítica; será difícil mientras siga existiendo esa falta de comunicación entre unos y otros, mientras ambos no reconozcamos que un Licenciado en Administración necesita tener conocimientos de contabilidad más completos y por consiguiente tener como un hombre de confianza a un Licenciado en Contaduría y viceversa. Y dejará de ser difícil cuando la Asociación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración A.C. y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos lleguen a un acuerdo profesional para respetar los campos de acción de cada uno de ellos.

4.1 NECESIDADES.

La Administración siempre ha estado sujeta a ser consi

derada como "artículo de segunda mano", esto es, y lo podemos observar en la actualidad, que en épocas difíciles ésta es desplazada humillantemente por los principales funcionarios de una organización; con la base de que todo trabajo relacionado con la administración es en muchas ocasiones un trabajo de relleno, o bien no afecta considerablemente a las actividades propias de una organización. O por otro lado creemos que éstos desplazamientos no pueden afectar a las áreas sustantivas con las que puede contar un organismo social.

No hemos entendido que la base fundamental de la eficiencia en una organización se encuentra en la administración, ya que ésta constituye una técnica que nos permite contar con elementos cualitativos y cuantitativos relacionados entre sí, para la consecución de los objetivos establecidos. Ninguna otra ciencia o técnica cuenta con estos elementos fundamentales que nos permitan guiar nuestras actividades de una manera razonable con el fin de poder tomar decisiones adecuadas.

La auditoría administrativa, como se ha venido mencionando en este trabajo, es parte fundamental de la administración. Es la principal técnica con la que cuenta la misma, en ella suelen encontrarse elementos de juicio cualitativos y cuantitativos que permitan al administrador tomar las decisiones adecuadas y corregir los caminos de acción

en base a los resultados obtenidos. Por otro lado, la auditoría financiera cuenta con elementos cuantitativos que no son suficientes para la toma de decisiones.

La auditoría administrativa va enfocada a la organización en su conjunto de ninguna manera a una parte o a ciertas situaciones de la misma. La auditoría administrativa -- puede ser considerada como la "madre" de las auditorías por analizar a la organización en su totalidad y no a una parte de ella como lo sería, en este caso; la auditoría financiera. Esta va dirigida a sólo una parte de las que conforman a una organización. Es cierto que cualquier movimiento en las actividades, se ven reflejadas en la contabilidad, pero los movimientos financieros no son todo en una organización detrás de ellos existen elementos fundamentales basados en el proceso administrativo. Por estas razones la auditoría financiera es y será parte de la auditoría administrativa.

Es costumbre que en el desarrollo profesional se practique primeramente una auditoría financiera y en base a su estudio cuantitativo a ciertos rubros de los estados financieros se evalúen los sistemas de control interno establecidos. Los auditores no hemos comprendido que no es posible estudiar, analizar o investigar a la estructura de un organismo social partiendo de elementos cuantitativos, estos no representan el todo, detrás de ellos existen muchos otros como: el proceso administrativo y sus elementos, toma

de decisiones e inclusive hasta la forma de ser de cada uno de los integrantes de la organización; que en conjunto con ellos se podrá llevar a cabo una auditoría completa, beneficiando a la misma.

Nos preguntaríamos en este momento si la auditoría financiera cuenta con los elementos suficientes y necesarios para planear a una auditoría administrativa. Inmediatamente contestaríamos que no es así, tan es así que si recordamos los propósitos y fines de cada una de ellas nos damos cuenta del alcance que pretenden las mismas.

Una auditoría financiera no toma como base elementos cualitativos sino únicamente cuantitativos y a raíz de ellos pretende mejorar la eficiencia administrativa en una organización o en parte de ella.

Las áreas sustantivas y de apoyo constituyen un todo en un organismo social y por lo mismo la coordinación y comunicación entre ellos es parte fundamental para obtener una mayor eficiencia en el sistema administrativo. Algunas de estas áreas no puede funcionar correctamente sin alguna (s) de la otra (s). Lo que queremos decir es que el todo en alguna organización es la base fundamental de alguna parte de la misma.

No es posible empezar a evaluar a una parte de un todo

si no se conoce el funcionamiento y principios básicos de ese todo, la auditoría financiera pretende conocer a la totalidad de un organismo social a través de la aplicación - de cuestionarios "tipo" que van enfocados sólo a actividades comunes en cualquier giro de una sociedad, pero ni aún con esto logra obtener una visión completa y suficiente de la misma.

La planeación constituye en la administración la parte medular ya que de ella dependerán las demás etapas del proceso administrativo; además nos señala los lineamientos a seguir en una forma eficiente.

Entonces, si la auditoría administrativa basa su revisión en el proceso administrativo, método científico y normas de auditoría y si la auditoría financiera no utiliza - por lo menos al proceso administrativo para fundamentar su revisión y si ésta es parte de la anterior, es necesario - entonces, que se lleve a cabo primeramente una auditoría - administrativa que una financiera.

Además, esto permitirá al auditor obtener mejores resultados en su evaluación, porque está analizando a un todo y no sólo a una parte, y, el beneficio se extenderá al funcionamiento de un organismo social. La organización que dará agradecida y satisfecha si su examen es completo y -- constructivo y no solamente correctivo en base a elementos

cuantitativos que en algunas ocasiones suelen ser "falsos".

Los profesionistas en Administración debemos de promover el desarrollo de una Auditoría Administrativa a nivel -directivo, ya que en él está la decisión de llevarla a cabo o no, ésta promoción debe ser de carácter profesional, es -decir, no involucrar un lucro a primera vista, sino más ---bien hacer entender y comprender a un empresario de las necesidades y beneficios que obtendría al desarrollar una Auditoría Administrativa.

Un Lic. en Administración debe poner en primer plano a su profesión, por el beneficio de una sociedad y de la propia Administración.

4.2 ENFOQUES Y LIMITACIONES:

La Auditoría Administrativa investiga al sistema administrativo en su totalidad, implantado en una organización; teniendo como base al proceso administrativo. En cambio, la Auditoría Financiera a una parte de ese sistema, - además ésta realiza pruebas selectivas sobre algunos rubros de los estados financieros y que salvo raras ocasiones estos análisis llegan a ser a un cien por ciento.

A través de la Auditoría Administrativa estamos en posibilidades de analizar y comprender: las áreas funcionales, niveles jerárquicos y proceso administrativo, implantados en un organismo social. En la Auditoría Financiera sólo conocemos los procedimientos implantados en el registro de operaciones contables, es decir, a través de la Auditoría Administrativa realizamos un enfoque tridimensional y en Auditoría Financiera nos enfocamos sólo a las operaciones y controles internos establecidos en las operaciones contables.

Ahora bien, existen ciertas limitaciones para realizar cada una de ellas. En la Auditoría Financiera éstas limitaciones son menores ya que es ampliamente reconocida en el medio y existe un gran apoyo legal para su realización. En cambio la Auditoría Administrativa presenta mayor número

ro de limitaciones, originadas por las siguientes causas:

- a) Existe desconocimiento de la misma.
- b) Falta de personal capacitado.
- c) Mentalidad del empresario.
- d) Resistencia al cambio.
- e) Existen pocas firmas de despachos dedicadas a ésta, y
- f) Costo.

El nacimiento de la Auditoría Administrativa es prácticamente reciente, la aceptación que tiene en el medio es relativamente baja para los fines que ésta persigue. Las causas que pudiéramos señalar como motivos de esta situación; es que en parte, los profesionistas en Administración no hemos hecho los esfuerzos correspondientes para señalar los lineamientos básicos, a seguir, en el desarrollo de la misma y por otra parte no le hemos dado una promoción adecuada que indique la manera de como se beneficiaría una organización al aplicarla.

Derivado de lo anterior, existen pocas firmas de despachos que ofrecen en sus servicios el desarrollo de una Auditoría Administrativa. Pocos son los que se dedican a ella y generalmente son despachos de origen Transnacional aplicando la muy superficialmente, sobre trabajos especiales o derivada de la Auditoría Financiera.

La falta de personal capacitado es otra de las limitaciones para el desarrollo de una Auditoría Financiera. ya mencionamos que un Lic. en Administración cuenta con los su suficientes conocimientos generales, pero en cuestiones técnicas es conveniente que se auxilie de los profesionistas conocedores de la materia en cuestión. La falta de personal capacitado se debe en gran parte a la inexistencia de agrupamientos de profesionistas para llevarla a cabo y por otro lado, a la deficiente preparación académica que tiene un Lic. en Administración, situación que no es cuestionable en estos momentos. Es importante señalar que en el ramo no habemos personas con la suficiente experiencia para responsabilizarse por este tipo de trabajos; este punto se debe un tanto al desplazamiento en el campo de trabajo, y a la falta de aplicación de la Auditoría Administrativa.

El empresario mexicano, muy difícilmente acepta sugerencias para cambiar total o parcialmente un sistema administrativo implantado en su organización. Si éste sistema le está brindando resultados positivos, a pesar de que puede estar presentando ciertas fallas, raras ocasiones hará alguna modalidad al mismo. Para que un empresario acepte un cambio en un sistema, las sugerencias propuestas deben de estar bien fundamentadas y los resultados que se esperan de ellas, tiene que rendir resultados a corto plazo para que él verifique y contemple las posibles mejoras en el desarrollo de sus labores.

Por último, el costo de una Auditoría, tiende a ser muy elevado, por el trabajo profesional que se desarrolla, además el personal que interviene en ella es de suficientes conocimientos y experiencia suficiente para garantizar el éxito en un trabajo desarrollado, Hay que considerar de igual manera, que el cobro de las firmas de Despachos, dedicadas a la misma; es cuantificado por las horas que dedi que cada una de estas personas.

La Auditoría Administrativa se ve más limitada para el desarrollo de su trabajo, si la comparamos con las "facilidades" que presenta la Auditoría Financiera, todo esto comprensible por la trascendencia que ha tenido cada una de ellas, en el proceso profesional implantado en nuestro país.

La Auditoría Administrativa tiene a ser mucho más profunda que la Auditoría Financiera, por lo que los resultados esperados, al aplicar cada una de ellas se deben de inclinarse hacia el desarrollo de la primera, por los beneficios ya explicados.

4.3 BASES.

Una gran desventaja de la Auditoría Administrativa es que no se encuentra reconocida por autoridades gubernamentales y ni la Asociación de Colegios de Licenciados en Administración ha hecho el esfuerzo de emitir documentación básica que sirva como gufa al Licenciado en Administración para realizar la misma.

No es motivo de este trabajo criticar o enlistar del porque la ANCLA, no ha realizado los esfuerzos correspondientes para que la Auditoría Administrativa sea ampliamente reconocida en el medio y se tome a ésta como al principal medio de ayuda para la toma de decisiones.

En cambio, la Auditoría Financiera tiene como base legal el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación que nos dice lo siguiente:

"Los hechos afirmados en los dictámenes formulados -- por Contadores Públicos sobre los estados financieros de -- los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de -- las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones -- que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO.

I. Que el Contador Público que dictamine esté registrado - ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.

DICTAMEN DE ACUERDO CON DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DEL -- CFF Y NORMAS DE AUDITORIA.

II. Que el dictámen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de éste código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

EMISION DE INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL DICTAMINADO.

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictámen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señala el reglamento de éste código.

ALCANCE DE LAS OPINIONES.

Las opiniones e interpretaciones obtenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

SANCIONES PARA EL CONTADOR PUBLICO.

Quando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones requeridas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de colegios profesionales, a que pertenezca el contador público - en cuestión."

Como fundamento al anterior artículo, tenemos que el artículo 52 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación nos menciona lo siguiente:

CUMPLIMIENTO DE NORMAS DE AUDITORIA.

Para los efectos de la fracción II del artículo 52 del código, las normas de auditoría se considerarán cumplidas - en la forma siguiente:

I. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

II. Las relativas al trabajo profesional, cuando:

a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictámen.

b) El estudio y evaluación del sistema de control interno - del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y

c) Los elementos probatorios e información presentada en -- los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el contador pú--

blico debe mencionar claramente en que consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictámen con salvedades o un dictámen negativo, según sea el caso.

ABSTENCION DE OPINION.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Como podemos observar los fundamentos legales para la Auditoría Financiera son amplísimos, lo que constituye una gran base para que la misma sea reconocida en el medio y actúa sobre las mismas que sin duda alguna forman el "esqueleto" para el desarrollo de este tipo de auditoría. Teniendo así una gran ventaja sobre la Auditoría Administrativa.

4.4 DIFERENCIAS.

Existen grandes diferencias entre la Auditoría Administrativa y la Auditoría Financiera, que nos recalcan los propósitos y fines de cada una de ellas.

Una de las principales diferencias, como ya hemos venido mencionando es que la Auditoría Administrativa no cuenta con una disposición legal, ni con normas y principios generalmente aceptados, en cambio la Auditoría Financiera está ampliamente reconocida por autoridades gubernamentales y -- cuenta con Principios de Auditoría Generalmente Aceptados -- y normas de Auditoría que regulan y fundamentan su desarrollo profesional.

Por otro lado la Auditoría Financiera analiza o investiga hechos pasados en base a las operaciones reflejadas en los estados financieros de un organismo social, al mismo -- tiempo evalúa los sistemas de control interno establecidos, teniendo todos ellos una traducción en dinero, es decir en base al análisis cuantitativo trata de evaluar los procedimientos establecidos en toda la organización. En cambio, la Auditoría Administrativa, lleva a cabo su análisis no única mente sobre hechos pasados sino también sobre los presentes y futuros y bajo resultados cualitativos y cuantitativos, -- emite un informe sobre la situación problemática de la organización y cuales pueden ser sus posibles soluciones.

La Auditoría Administrativa tiene un carácter preventivo y correctivo, sobre los sistemas administrativos implantados en un organismo social, es decir, trata de detectar probables situaciones de trascendencia administrativa para los fines establecidos y proponer los caminos de acción adecuados para dar solución a los problemas detectados durante el desarrollo de su trabajo.

La Auditoría Financiera tiene un carácter correctivo, solamente propone soluciones sobre hechos que se presentaron en el pasado, no tiene una proyección hacia el futuro, salvo en situaciones fiscales de gran relevancia para los fines financieros de una organización.

Resumiendo estas diferencias básicas entre una Auditoría y otra, tenemos el siguiente cuadro comparativo:

COMPARACION DE LA AUDITORIA FINANCIERA CONTRA LA ADMINISTRATIVA.

Característica	Financiera	Administrativa
1. Propósito	Expresar una opinión sobre los estados financieros y determinar el manejo financiero.	Apreciar y mejorar la habilidad administrativa funcional.

2. Alcance	La situación finan-- ciera.	Una operación o fun ción.
3. Orientación	Hacia el estado fi-- nanciero de los nego cios desde un punto de vista retrospecti vo.	Hacia el estado ope rativo de los nego cios, pasados, pre sentes y futuros.
4. Medición	Los principios de -- contabilidad genera mente aceptados.	Los principios de - administración de - las operaciones.
5. Método	Las normas de audito ría generalmente -- aceptadas.	Las técnicas de la administración de - las operaciones.
6. Precisión	Ostensiblemente abso luta.	Relativa.
7. Interesados	Principalmente exter nos: los accionistas el gobierno, el pú-- blico.	Internos: la geren cia.
8. Realización	Real	Potencial
9. Necesidad	Requerida legalmente	Opcional: prerroga tiva de la gerencia
10. Historia	Larga existencia.	Reciente, relaciona da con el enfoque - de los sistemas.
11. Catalizador	La tradición	La petición del eje

		cutivo.
12. Frecuencia	Regular; cuando me-	Periódica, pero su pe--
	nos anualmente.	riodicidad es indefini--
		da en la mayor parte de
		los casos" (1).

Este cuadro comparativo, que tiene su origen en la Auditoría Norteamericana, nos señala en forma concisa las diferencias entre una Auditoría y otra; pero aún teniendo un origen exterior se apega a la situación de nuestro país.

Los interesados en la Auditoría Financiera, aparte de los accionistas; suelen ser terceras personas, como autoridades gubernamentales o el público en general y el objetivo de su interés es el de verificar si las operaciones se han llevado a cabo como lo marcan las leyes respectivas. Por otro lado la Auditoría Administrativa, le interesa únicamente a la gerencia; basándose en ella para prevenir hechos futuros o bien para corregir los ya detectados y lograr los objetivos establecidos por la propia organización.

Las ventajas y desventajas que podemos señalar en cada una de las auditorías, las señalaremos y estudiaremos en el capítulo siguiente, con el fin de no ser repetitivos y cumplir con los objetivos de este trabajo.

(1) E. F. Norbeck, Auditoría Administrativa, Editora Técnica S.A., 1982, P. 21.

CAPITULO V

LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA BASE PARA LA PLANEACION DE LA AUDITORIA FINANCIERA.

5.1 PORQUE DEBE SER LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA LA BASE PARA LA PLANEACION DE LA AUDITORIA FINANCIERA.

Tenemos en estos momentos una visualización de la importancia de estas dos técnicas, comprendiendo tanto sus fines, como la manera de llevarla a cabo, es entonces, cuando debemos de explicar el por que la Auditoría Administrativa debe ser la base para la planeación de la Auditoría Financiera, a pesar que en el desarrollo de este trabajo ya se anticipó algo al respecto.

La Auditoría Administrativa es una Auditoría completa, analiza las funciones interrelacionadas de una entidad económica, basándose en los principios y elementos del proceso administrativo, con el fin de incrementar la eficiencia de la Administración; su enfoque se realiza en forma tridimensional, lo que permite analizar a los niveles jerárquicos, áreas funcionales y proceso administrativo al mismo tiempo, evaluando a la organización considerando elementos cuantitativos y cualitativos.

La Auditoría Financiera es una Auditoría enfocada sólo

a una parte de la organización, basándose en los principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de Auditoría; su fin es emitir un dictámen sobre la situación financiera que presenta una entidad económica, analiza los rubros más importantes de los mismos y en forma simultánea evalúa los sistemas de control interno aplicados a ellos.

Considerando que ambas Auditorías son técnicas que ayudan a la toma de decisiones de cualquier empresario, que el éxito de las mismas es para beneficio de la organización y que éste depende de la base con que pueda contar cada una de ellas. La Planeación tiene vital importancia en ambas, ya que ésta señalará el rumbo que seguirán las mismas.

Una planeación adecuada y bien fundamentada, conduce hacia un futuro deseado a través de los recursos afectivos para su realización. Así mismo, nos permitirá obtener mayores beneficios a largo plazo, minimizando costos y arriesgando utilidades.

La Planeación en una Auditoría, independientemente de cumplir con las subetapas que mencionamos en el punto de proceso administrativo, se adecúa a las condiciones prevalentes en un organismo social y aplica en base a ésta las herramientas convenientes para su desarrollo. El objetivo fundamental de la Planeación en una Auditoría es el de in--

formar de los resultados "sintomáticos" prevalecientes, para corregirlos y lograr mejores resultados.

La Planeación de la Auditoría Administrativa se realiza en base a una investigación preeliminar, considerando todos los elementos de una organización, dicha investigación contempla los factores internos y externos con los cuales está relacionada la misma. En base al estudio previo; los objetivos de la Auditoría serán mejor enfocados, ya que se tiene una idea general de la situación prevaleciente en una organización.

La Auditoría Financiera fundamenta su Planeación, en una investigación preeliminar que no tiene por ningún motivo, las mismas características que la de una Auditoría Administrativa, ya que busca en primera instancia la situación financiera presentada a una fecha determinada y tomando como base a ella, lleva a cabo su Planeación; considerando casi siempre los rubros de mayor importancia para las operaciones que realiza la compañía o toma en cuenta las que presentan un saldo más elevado, para efectos de hacer su análisis.

Ahora bien, considerando cada cuando deben de realizarse estos dos tipos de Auditorías, tenemos que la Auditoría Financiera se practica comunmente anualmente y la Audi

toría Administrativa no tiene un período de tiempo determinado para llevarla a cabo, lo adecuado es que se realice en el mismo lapso de tiempo que la Financiera, tomando en cuenta que los factores internos y del medio ambiente están en constante cambio y más aún en situaciones económicas tan variadas y drásticas.

Si la Auditoría Administrativa se toma como base para realizar una Auditoría Financiera, los objetivos y resultados del trabajo realizado serán más reales y su proceso de análisis se hará con mayor objetividad. Los problemas detectados en ellas no deben de ser vistos, desde un punto de vista financiero, si se hace así, se disminuiría la importancia de las interrelaciones en una organización.

Además, el objetivo al cual va enfocada la Auditoría tendrá mayor precisión, puesto que se conoce el funcionamiento general de un organismo social.

Los elementos de la Planeación estarán basados en el proceso administrativo y no exclusivamente en los estados financieros básicos vistos de una manera superficial.

La programación de las actividades seguirá un orden lógico y secuencial, lo que nos permitirá desarrollar nuestro trabajo sistemáticamente y obtener mejores resul-

tados.

Los procedimientos implantados para atacar la situación problemática de una organización, estarán basados en el proceso administrativo y nos permitirán conocer a través de su análisis:

- Las causas que originan un problema determinado.
- Los efectos que éstas pueden ocasionar.
- La forma de como solucionar éstos.
- Implantación de las recomendaciones más favorables, para beneficio de un organismo social.

Los recursos humanos a utilizar en estos trabajos estarán coordinados por un Lic. en Administración, y los conocimientos del Lic. en Contaduría en una parte (Auditoría Financiera) de la Auditoría Administrativa; con el fin de poder detectar situaciones más reales y proponer recomendaciones más viables.

Una Auditoría Administrativa debe de ser base para la Planeación de una Auditoría Financiera, ya que no es posible investigar los fenómenos que presenta la estructura de una organización, partiendo de elementos cuantitativos, detrás de ellos existen elementos de características cualitativas, que nos ayudarán a comprender y evaluar, correctamente la situación de una organización.

La eficiencia de una entidad debe ser evaluada considerando factores administrativos, que permitan contar con elementos de juicio para una apreciación más correcta.

El hecho de planear una Auditoría Administrativa antes que una Auditoría Financiera, implica mayor responsabilidad y seriedad por parte del auditor, así como mayor volumen de trabajo, pero que a la larga se convertirá en un beneficio, tanto para el auditor, como para la propia organización.

Una característica de la Planeación en la Auditoría Administrativa, es que ésta puede ser flexible, es decir, tomar otros cursos de acción para la consecución de un fin determinado. Esta característica se presenta también en la Auditoría Financiera, pero con mayor rigidez, por los lineamientos en que se basa la misma.

Resumiendo, decimos que la Auditoría Administrativa debe ser base para la Planeación de la Auditoría Financiera - por:

- Toma como base hechos pasados y presentes para visualizar hechos futuros deseados.
- Tiene una visión más completa de la organización.
- Cuenta con los elementos (proceso administrativo) adecuados para llevarla a cabo.

- Considera situaciones reales para los objetivos del trabajo.
- Cuenta con recursos efectivos para la consecución de objetivos.
- Considera elementos internos y externos para su realización, es decir la influencia del medio ambiente en la Planeación de su trabajo.
- Toma en cuenta elementos cualitativos y cuantitativos para el desarrollo de su trabajo.

Si aplicamos este procedimiento obtendríamos los siguientes beneficios:

- a) Mejores mecanismos de Planeación
- b) Mejores métodos de desempeño.
- c) Proceso más objetivo para la toma de decisiones.
- d) Obtención de resultados y objetivos.
- e) Mejores sistemas de control.

La explicación de cada una de estos beneficios, la señalaremos por separado por la importancia que tienen los mismos y para hacer incapié en los resultados esperados al aplicar una Auditoría Administrativa como base para la Planeación de una Auditoría Financiera.

5.2 MECANISMOS DE PLANEACION.

La base del éxito de una Auditoría y de la propia organización se encuentra en la Planeación.

Ahora bien, por que señalamos que al realizar una Auditoría Administrativa como base para la Planeación de una Auditoría Financiera, obtenemos mejores mecanismos de Planeación. Pues bien, los medios que utilizan cada una de ellas; nos van guiando hacia la respuesta correcta. Esto es, si -- consideramos a la organización a auditar como un todo y no sólo como a una parte de este todo; visualizamos las funciones interrelacionadas de una organización, no sólo las funciones de una operación en específico.

El objetivo de una Auditoría estará enfocado de acuerdo a las condiciones propias de cada organización y de la situación en que se realiza.

Algunos autores mencionan que la Planeación es una toma de decisiones anticipada (comparto esa idea); veamos lo que dice uno de ellos para justificar lo anterior:

- 1.- "Es un proceso de decidir lo que va a hacerse y como se va a realizar antes de que se necesite actuar..."
- 2.- La Planeación es necesaria cuando el hecho futuro que -

deseamos implicar un conjunto de decisiones interdependientes, esto es, un sistema de decisiones"

- 3.- La Planeación es un proceso que se dirige hacia la producción de uno o más estados futuros deseados y que no es probable que ocurran a menos que se haga algo al respecto. Así pues, la Planeación se interesa tanto por evitar las acciones incorrectas como por reducir los fracasos en aprovechar las oportunidades ..."(1).

La programación de una Auditoría Administrativa, es una secuencia tendiente a satisfacer las metas; tomando en cuenta estados futuros. Ventaja indiscutible sobre la Auditoría Financiera. Al mismo tiempo, la programación sobre papeles de trabajo de las actividades a realizar serán en forma secuencial y lógica.

Los resultados obtenidos tendrán mayor validez para la toma de decisiones, en virtud de que éstos están basados en el análisis de elementos cualitativos y cuantitativos.

La Planeación en cierta forma nos indica de que forma se puede mejorar el futuro, por medio de una intervención activa por parte del encargado de la Administración en una organización; para lo cual se tienen que fijar ciertos objetivos y metas a lograr bajo determinadas circunstancias, es

(1) Russell L. Ackoff, Un Concepto de Planeación de Empresas Ed. Limusa, 1982, ps. 14 y 15.

importante recalcar que una organización debe de actualizar-se constantemente en cuanto a las condiciones que se presentan en el medio ambiente como en las de su estructura administrativa, considerando estos factores y manteniendo una -- mentalidad activa, los objetivos y metas pueden alcanzarse -- satisfactoriamente.

Analizando el párrafo anterior, descubrimos la importancia que tiene la Planeación tanto para la Organización como para la Auditoría, la técnica más viable para lograr una --- constante actualización y estados futuros en la estructura - administrativa de un organismo social es la Auditoría Admi-- nistrativa. Porque nos permite:

- Definir claramente los objetivos de la revisión.
- Cuáles serán los medios a elegir para llevar a cabo la revisión (técnicas de Auditoría a aplicar para alcanzar los objetivos de la revisión).
- Establecer cuales serán los recursos a utilizar y la forma como se desarrollarán en cada actividad.
- Establecer cuales serán los procedimientos a desarrollar - en el transcurso de la revisión.
- Aplicar los controles necesarios para corregir los caminos de acción señalados y lograr la mejor evaluación de los fe
nómenos estudiados.

Los elementos que intervengan en la realización de una

Auditoría Administrativa, estarán conscientes de la labor - que tienen que desarrollar, ésta deberá ser netamente profesional y bajo los principios fundamentales que nos señala - la Administración, teniendo como principal medio al proceso administrativo; medio fundamental en la organización de una estructura administrativa.

Los resultados obtenidos aplicando las bases de una Auditoría Administrativa serán completamente satisfactorios y permitirán obtener mejores mecanismos de Planeación y por - consiguiente mejores métodos de desempeño.

Los resultados que puede obtener cualquier organiza---ción al desarrollar la técnica de la Auditoría Administrativa como base para la Planeación de la Auditoría Financiera, como ejemplo pueden ser los siguientes:

Sabemos que toda organización debe hacer uso de tres - recursos fundamentales: humanos, materiales y técnicos, cabe señalar que estamos considerando dentro de los recursos materiales a lo que comunmente llamamos dinero.

El primer resultado satisfactorio sería la Planeación Financiera, algunos empresarios identifican a la Planeación Financiera como la Planeación de la empresa, debiendo ser - que la Planeación Financiera es una parte de la Planeación

de la misma. La Planeación Financiera nos permite proyectar cual va a ser la posición financiera de una organización en un periodo determinado de tiempo, para lo cual se requiere considerar indicadores políticos, económicos y sociales que se presentan en el medio ambiente en conjunto con la habilidad de la persona responsable. En estos momentos nos preguntamos, ¿si anteponemos a la Auditoría Financiera, es posible obtener una Planeación Financiera con los mismos resultados, tomando en cuenta los indicadores señalados?; Recordemos que la Auditoría Financiera se basa en hechos pasados, por lo que no está a su alcance este tipo de proyecciones. Dentro de esta Auditoría existe un tipo de Auditoría - llamada Especial, que es la que nos permite desarrollar este tipo de situaciones.

De acuerdo a situaciones actuales, la Planeación Financiera debe ser lo más verídica posible, que permita al empresario poder tomar decisiones, considerando aspectos cuantitativos, la mejor planeación financiera no emana de una Auditoría Administrativa, sino que es ésta la que nos señala los caminos adecuados para su realización y cuales deben ser los factores e indicadores a tomar en cuenta para llevarla a cabo.

Estamos enfocando a la Planeación Financiera dentro de los recursos materiales, que puede utilizar una organización, pero no sólo se encuentran los recursos financieros,

existen también los insumos necesarios para la operación de la organización; este tipo de recursos han sido hasta cierto punto olvidados y pocos somos los que nos hemos percatado de la importancia que tienen en la Planeación de una Organización. Existen infinidad de casos en donde la Organización ha tenido grandes fugas, tanto de capital como de material; pero cual es la razón fundamental de estas anomalías: ¿erróneo sistema de inventarios?, ¿controles inadecuados?, ¿poca experiencia? o ¿decidia del empresario? Las explicaciones pueden ser bastantes, pero los resultados hasta ahora han sido en un noventa por ciento negativos. La Auditoría Administrativa nos permite enfatizar y describir adecuadamente la anomalía detectada, para decidir acerca de su solución; a la vez nos puede ayudar a desarrollar un sistema de inventarios y de costeo, aplicando los controles adecuados para evitar las fugas ya mencionadas. El auditor financiero no profundiza sobre este punto, sólo lo critica y no lo adecúa a las necesidades de la organización, acaso prevee las deficiencias en los suministros de materias primas, servicios públicos y otros; el control de los suministros no nada más es costear de acuerdo al precio de compra de las materias primas, toma en cuenta otros factores que incluyen desde la recepción de la mercancía en el almacén hasta que ésta es procesada y convertida en un producto terminado.

El segundo resultado satisfactorio se encuentra en la Planeación Técnica que incluye: "Las exigencias de instalaciones adicionales que requieren los volúmenes futuros de producción conforme a un plan, se pueden aplicar con suma rapidez las técnicas de las ciencias de la Administración ..." (2).

En la planeación técnica se desarrollan ciertos factores que nos indican de que tamaño debe ser una planta, en donde se debe localizar ésta, incertidumbre de la demanda, minimización de costos y aprovechamiento de recursos y -- cuando la maquinaria se convierte en obsoleta y debe ser reemplazada. Si una organización presenta alguna falla en sus mecanismos de producción, distribución y venta; la Auditoría Administrativa puede detectar en donde se encuentra esta y cual puede ser la forma más adecuada para resolverla; la Auditoría Financiera nos dice cuales son los males y sus soluciones no contemplan exigencias futuras en los volúmenes de producción.

El último resultado satisfactorio, contemplado dentro de los Mecanismos de Planeación es la Planeación Humana. Es evidente que el ser humano es la pieza fundamental de toda organización, en él recae toda la responsabilidad del éxito de la misma. Los problemas de un organismo social --

(2) Russell L. Ackoff, Un Concepto de Planeación de Empresas, Ed. Limusa, 1982, P. 71.

pueden ser por la falta de preparación de sus recursos humanos; ¿el ser humano está lo suficientemente bien preparado para dirigir y tomar decisiones adecuadas a las características de una organización? ¿está desarrollando todas sus facultades para obtener resultados favorables? ¿su sistema de contratación y capacitación es el adecuado? ¿cuenta con el suficiente personal para realizar las operaciones de la organización?, su equipo de trabajo puede desarrollarse tanto físicamente, económicamente y socialmente?. Todas estas interrogantes puede darles respuesta la Auditoría Administrativa a través de soluciones viables y contenidas dentro de un contexto social pasado, presente y futuro.

Es importante visualizar las posibles respuestas contenidas en los resultados satisfactorios explicados en párrafos anteriores. Si el auditor aplica una Auditoría Administrativa en primer plano que una Auditoría Financiera; los mecanismos de Planeación nos llevarán a mejores métodos de desempeño y por consiguiente con resultados satisfactorios para cualquier organización.

5.3 MEJORES METODOS DE DESEMPEÑO.

Los métodos de desempeño, emanan de una adecuada planeación a la estructura administrativa de una organización. Se persigue que las actividades desarrolladas sean cada vez más eficientes y a un costo menor; todo con el fin de obtener -- una Administración más objetiva.

Para establecer mejores métodos de desempeño debemos de identificar correctamente, las necesidades de los posibles - clientes, es decir los artículos o servicios que desean es-- tos y cuales son los que la organización puede ofrecer.

Una vez identificado este primer paso, podemos estable-- cer los pasos lógicos y secuenciales de cada una de las ope-- raciones que debe de realizar la organización.

La administración cuenta con una serie de técnicas idó-- neas para establecer esta serie de pasos, las cuales nos --- irán guiando actividad por actividad para llegar a la ope-- ración final; es importante manifestar que la serie de pasos - que se establezcan, deben de ir acordes a las necesidades -- presentes y futuras de la organización, así como la de los - integrantes que conforman a la misma; persiguiendo eficien-- cia y costos menores.

Aún para el propio desarrollo de la Auditoría Adminis--

trativa, las técnicas de la Administración son utilizadas por las personas que la llevan a cabo, se guían en ellas - para establecer, de acuerdo a las características de la organización; los pasos adecuados para atacar a la problemática organizacional.

Establecidas las actividades a seguir, es necesario - adecuar un sistema de información, con el fin de que cada uno de los miembros de la organización, reciba la información necesaria para la adecuada toma de decisiones. El sistema de información, debe cubrir la estructura administrativa de la organización. La información debe "circular" de arriba hacia abajo y de izquierda a derecha; así la información recorrerá todos los puntos de la organización y permitirá establecer una comunicación clara y objetiva entre los miembros de la misma.

Una organización busca que las actividades que desarrollan, tanto sus elementos de confianza, como los operativos, sean llevadas en forma eficaz y al menor costo posible, buscando siempre que los procedimientos operativos -- sean lo más sistemáticos para conseguir la información necesaria y básica de ayuda para el funcionario. "Respetuoso de las necesidades específicas de la dirección en cuanto a la planeación y realización de los objetivos de la organización, la responsabilidad del auditor radica en ayudar y

y respaldar a la dirección en la determinación de las áreas en que pueden llevarse a cabo valiosas economías e implantarse mejores técnicas administrativas" (3).

En la Auditoría Administrativa podemos encontrar las técnicas necesarias que permitan al funcionario esclarecer y puntualizar cada una de las situaciones que se le pueden presentar, bajo diferentes circunstancias.

Aplicando la Auditoría Administrativa como base para la Planeación de la Auditoría Financiera, podemos obtener, entonces:

- Identificación correcta de las necesidades de los posibles clientes y de la propia organización.
- Establecimiento lógico y secuencial de cada una de las operaciones que debe de realizar la organización.
- Creación de un sistema de información que cubra las necesidades presentes y futuras de la organización.
- Eficiencia en el sistema administrativo.

Todo con el fin de obtener mejores métodos de desempeño que ayuden a alcanzar los objetivos planeados por la organización.

(3) William P. Leonard, Auditoría Administrativa, 1985. Ed. Diana, P. 45.

5.4 TOMA DE DECISIONES.

El proceso de toma de decisiones, se caracteriza por ser uno de los puntos medulares en toda Administración, en virtud de que de ella dependerá el éxito que pueda obtener la organización en el logro de los objetivos establecidos.

En Auditoría este proceso tiene aún más importancia, de ello se desprenderán los trabajos a realizar y ya que estos deben de ser lo más prácticos y eficientes posibles, se debe de tener mucho cuidado en la forma como se decide atacar un fenómeno determinado. Por otro lado, de esta toma de decisiones se señalarán cuales pueden ser los caminos de acción a seguir en cuanto a las recomendaciones que se propongan para solucionar un fenómeno determinado. Por tales motivos se considera necesario que toda decisión reúna las características siguientes:

1. Debe identificarse ante todo con la mayor claridad el problema sobre el que debemos decidir.
2. Debemos garantizarnos de que tenemos la información necesaria para poder decidir.
3. Debemos plantear con claridad las diversas posibilidades de acción y ponderarlas.
4. Deben irse eliminando las diversas alternativas, de acuerdo con su valor práctico decreciente.

5. Deben tomarse todas las decisiones complementarias.
6. Hay que establecer un sistema de control de resultados de muestras principales decisiones" (4).

La toma de decisiones no es nada fácil, requiere de una serie de conocimientos, experiencias y reconocimiento completo de la organización donde se va a implantar el camino a seguir, para que ésta sea dirigida con el mayor éxito posible.

Es importante que en Auditoría una decisión tenga la posibilidad de ser elegida entre dos o más alternativas, para esto se necesita que el problema quede completamente identificado para no correr el peligro de que ésta sea desplazada y salga de las características propias de la organización; si el problema queda completamente identificado la decisión tomada será más oportuna y eficaz.

El respaldo que puede tener toda decisión es punto clave en una auditoría, no puede decidirse si no se tienen los elementos necesarios para poder juzgar y evaluar un fenómeno determinado; si la decisión es tomada a simple vista, el peligro que corre la organización es de un alto riesgo y puede afectarse considerablemente al sistema administrativo establecido.

Se deben de ir eliminando las diversas alternativas plan

(4) A. Reyes Ponce, Administración de Empresas, 2a. parte Ed. Limusa, 1975, p. 323 y 324.

teadas y establecer con la mayor claridad posible la que ha ya sido elegida, tomando en cuenta las necesidades y características del sistema administrativo en donde se vayan a implantar.

La Auditoría Administrativa permite que la toma de decisiones sea de lo más completa y eficaz, nos proporciona los suficientes elementos para plantearnos un fenómeno determinado y poder evaluar acerca del mismo. La gerencia debe hacer uso de los resultados que le proporcione esta técnica para que la toma de decisiones sea llevada a cabo de una manera objetiva y de acuerdo a las características reales de la organización. Así mismo para que éstas decisiones sean evaluadas periódicamente y se determine su validez dentro del sistema administrativo se debe de establecer un mecanismo de control, con el objeto de lograr los mejores resultados posibles.

La toma de decisiones, considerando los resultados de una Auditoría Administrativa, nos permitirá:

- Establecer un sistema adecuado de delegación y responsabilidad, con el fin de lograr una eficiente supervisión.
- Mantener una disciplina, de acuerdo a las necesidades de la organización.
- Establecer un sistema de recompensas, en base a calificación de méritos, así mismo:

"Analizar el flujo de decisiones: la identificación de las decisiones que deben tomar los ejecutivos.

Hacer un modelo de cada decisión administrativa donde sea posible, aunque sea burdamente.

Determinar la información que requiere cada decisión y el diseño de un sistema de información para los ejecutivos que llene estas necesidades.

Diseñar los puestos: agrupar las decisiones en la descripción de los puestos, señalando la responsabilidad de los mismos; identificar las decisiones que se tomarán colectivamente, y especificar la organización de los grupos que deben tomar las decisiones.

El desarrollo de a) medidas de rendimiento; b) procedimientos para utilizarlas, y la difusión y utilización de resultados; y c) los sistemas de incentivos para motivar al personal a realizar sus labores lo mejor que les sea posible" (5).

Es de especial interés contemplar, como los cuatro puntos hasta este momento expuestos se van ligando uno del

(5) Russell L. Ackoff, Un Concepto de Planeación de Empresas, Ed. Limusa, 1982, P. 90.

otro, si se cae en el error de llevar a cabo uno de ellos antes que el otro, el trabajo de la auditorfa puede verse afectada en su resultado final.

Ahora bien, el proceso de toma de decisiones siempre estar4 dirigido a la obtenci3n de resultados y objetivos, pero a la vez est4 expuesto a caer en errores, el cual nos llevarfa a corregirlos objetivamente.

5.5 OBTENCION DE RESULTADOS Y OBJETIVOS

Lo que busca cualquier empresario es obtener resultados y objetivos netamente positivos. Los resultados y objetivos deben comprender el sistema administrativo en su totalidad, con esto queremos decir que si lo que obtuvimos en una área o sección de la organización, no fue lo que esperábamos; entonces no podemos hablar de un resultado u objetivo satisfactorio en su totalidad.

La Auditoría Administrativa permite visualizar las fallas que originaron la no consecución de los resultados y objetivos deseados. Es la técnica idónea para proponer soluciones a un fenómeno detectado.

Teóricamente, los organismos sociales obtienen resultados, basándose en sus estados financieros, es muy común escuchar el comentario de: "obtuviste utilidades o pérdidas"; si alguno obtiene utilidades su resultado es satisfactorio, sino, no rinde o brinda los resultados esperados; ¿hasta qué punto es cierta esta pequeña frase?. No vamos a discutir sobre en que porcentaje lo sería, pero lo cierto es que no sólo en estados financieros se puede medir el resultado de cualquier organismo social, detrás de ellos se encuentran una serie de situaciones no contempladas en su "fondo" por la Auditoría Financiera..

El procedimiento de ¿cómo llegar? a la obtención de resultados y objetivos establecidos, ha quedado descrito en gran parte de esta investigación, por lo que sería inútil repetir de que forma la Auditoría Administrativa marca los pasos necesarios para su consecución en una forma lógica y secuencial.

En el último punto, nos referiremos a uno de los puntos claves de la Auditoría Administrativa: Mejores Sistemas de Control.

5.6 MEJORES SISTEMAS DE CONTROL.

Henry Fayol precisaba "que en una empresa el control - consiste en comprobar que todo suceda de conformidad con el plan adoptado, con las instrucciones formuladas y con los - planes establecidos. Actúan sobre todo en personas, cosas y acciones". (6).

El proceso de control incluye las siguientes etapas:

1. "Pronosticar los resultados de las decisiones en la forma de medida de rendimiento.
2. Reunir la información sobre el rendimiento real.
3. Comprobar el rendimiento real con el pronosticado.
4. Cuando se detecta una decisión deficiente, corregir el - procedimiento que la produjo y corregir sus consecuen---cias hasta donde sea posible." (7).

La responsabilidad máxima que puede existir, como audi-tor administrativo, en la revisión a la estructura admi--nistrativa de una organización, es la de recabar informa---ción sobre los procedimientos de control interno y polfti--cas de operación implantados en la misma.

- (6) Henry Fayol, Administración Industrial y General, Ed. - Herrero, 1964.
 (7) Russell L. Ackoff, Un Concepto de Planeación de Empresas Ed. Limusa, 1982, P. 90.

Esta información puede obtenerse a través de: 1) una revisión general a los aspectos administrativos, contables fiscales y resultados de las operaciones, 2) La información administrativa usada por el funcionario para tomar de cisiones; y 3) Pláticas con el personal de la organización. Con base en lo anterior, durante el desarrollo del trabajo encaminado a la revisión que consiste en escuchar e investigar los fenómenos que se presentan en una organización, con el firme propósito de evaluar e informar las causas y efectos de los mismos. Se pueden hacer recomendaciones a través del informe final, para mejorar los aspectos: administrativos, contables, fiscales y de control interno.

La Auditoría Administrativa nos permite:

1. "Establecimiento de las medidas de control.
2. Escoger los controles estratégicos.
3. Reflejar los objetivos.
4. Toma en cuenta su naturaleza y la de la función controlada al implantarlos.
5. Flexibilidad en los mismos.
6. Reporta rápidamente las desviaciones.
7. Claridad.
8. Conducir a la acción correctiva" (8).

(8) C. Enrique Anaya Sánchez, Auditoría Administrativa, Ediciones Contables y Administrativas, 1976, P. 114 y 115.

Las medidas de control pueden aplicarse a cada una de las áreas o departamentos de las (os) está formada la organización, éstas deben de ser ante todo objetivas y de --- acuerdo a las características de la misma; sin perder de - vista los aspectos presentes y futuros del medio ambiente que rodea al sistema administrativo.

La Auditoría Administrativa permite aplicar un con--- trol en base al proceso administrativo, por lo que este beneficio nos sirve para:

- "Seguridad en la acción seguida.
- Corrección de los defectos.
- Mejoramiento de lo obtenido.
- Nueva planeación general".(9).

Tanto la Auditoría Administrativa como la Financiera tienen como firme propósito detectar las fallas que afectan a las operaciones de una organización y, proponer las recomendaciones viables para su mejoramiento. Si se toma - como base a la Auditoría Administrativa para llevar a cabo la Planeación de la Auditoría Financiera, los mejoramien-- tos obtenidos abarcarán a la organización en su totalidad y no sólo a una parte de ella, como lo sería en la Auditoría Financiera.

Pero no por esto cada una de ellas debe de realizarse por separado, todo lo contrario, son dos técnicas que nos permiten visualizar errores y proponer soluciones para corregirlos.

La Auditoría Administrativa es el todo, la Auditoría Financiera es parte esencial de ese todo; por lo que la -- primera debe realizarse en primer término que la segunda, ya que en ella encontramos los elementos suficientes y competentes que nos guiarán a la eficiencia administrativa.

- CONCLUSION.

- La Auditoría tiene como finalidad, la revisión de los fe nó m e n o s que se presentan en una organización; con el fi r m e propósito de evaluarlos y emitir una opinión acerca - de los mismos.

- La Auditoría Administrativa, es una Auditoría completa, analiza las funciones interrelacionadas de una entidad - económica, basándose en los principios y elementos del - proceso administrativo; con el fin de incrementar la efi ci e n ci a en la Administración, su enfoque se realiza en - forma tridimensional, lo que permite analizar a los nive les jerárquicos, áreas funcionales y proceso administra- tivo; al mismo tiempo, evaluando a la organización consi de ra nd o elementos cualitativos y cuantitativos.

- La Auditoría Financiera es una Auditoría enfocada a sólo una parte de la organización, basándose en los princi pi os de contabilidad generalmente aceptados y normas de Auditoría; su fin es emitir un dictámen sobre la situa ci o n financiera que presenta una entidad económica, ana l i z a los rubros más importantes de los estados financie ros y en forma simultánea evalúa los sistemas de control interno aplicados a los mismos.

- Ambas son consideradas como técnicas de gran ayuda para la toma de decisiones de carácter administrativo y financiero, respectivamente.

- La aceptación en el medio de cada una de ellas, es factor importante; para el desarrollo de las mismas. La Auditoría Financiera cuenta con reconocimientos por autoridades gubernamentales, mientras que la Auditoría Administrativa no tiene este tipo de ventajas.

- La Auditoría Administrativa cuenta con los elementos suficientes, para planear adecuadamente a la Auditoría Financiera ya que en base al proceso administrativo, se pueden establecer los procedimientos a seguir, para el desarrollo del trabajo correspondiente y señalar a través de la programación, la secuencia de actividades en una forma sistemática.

- El objetivo fundamental de la Planeación en Auditoría Administrativa es el de informar de los resultados sintomáticos prevaletentes, para corregirlos y lograr mejores resultados.

- La Auditoría Administrativa debe ser base para la realización de la Auditoría Financiera, porque toma como base hechos pasados y presentes, para visualizar hechos -

futuros deseados, además considera elementos reales para los objetivos del trabajo.

- El trabajo de Auditoría, se verá beneficiado al obtener: mejores mecanismos de planeación, mejores métodos de desempeño, un proceso más objetivo para la toma de decisiones, obtención de resultados y objetivos y mejores sistemas de control; siempre y cuando se considere a la Auditoría Administrativa como base para la realización de la planeación de la Auditoría Financiera.

- La Auditoría Administrativa como base para la realiza---ción de la planeación de la Auditoría Financiera, permitirá obtener una Administración más eficiente.

BIBLIOGRAFIA.

- Ackoff R. Rusell, Un Concepto de Planeación de Empresas, Ed. Limusa, 1982.
- Alvarez Anguiano Jorge, Auditoría Administrativa, Apuntes FCA.
- Anaya Sánchez Enrique,, Auditoría Administrativa, Ediciones Contables y Administrativas, 1976.
- Comisión de Auditoría Administrativa de la Asociación Nacional de Licenciados en Administración, A.C. (Folleto) - 1978.
- Cuenca Rafael, Apuntes 8o. Semestre, FCA, 1986.
- Del Valle, Iturbe y Asociados, Despacho de Contadores Públicos (folletos), 1984.
- Fayol Henry, Administración Industrial y General, Ed. Herrero, 1964.
- Fernández Arena José A., El Proceso Administrativo, Herre ro Hermanos Sucesores, 1975.

- Fernández Arena José A., La Auditoría Administrativa, Ed. Diana, 1986.
- Franco Ciurana Enrique, Apuntes 8o. Semestre FCA, 1986.
- Godoy, Arellano y Cía., S.C., Despacho de Contadores Públicos, (folletos), 1986.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletines, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.
- Leonard William P., Auditoría Administrativa, Ed. Diana, 1985.
- Norbeck F.E. Auditoría Administrativa. Editora Técnica, S.A. 1982.
- Reyes Ponce Agustín, Administración de Empresas, Teoría y Práctica, 1a. y 2a. Parte, Ed. Limusa, 1975.
- Rodríguez Valencia, Auditoría Administrativa.
- Ruiz de Velasco Luis y Prieto Alejandro, Auditoría Práctica, Ed. Banca y Comercio, 1973.
- Sánchez Sánchez H. Planeación de la Auditoría Externa e

Interna, 1975.

- Sánchez Rued H., Apuntes de 1er. Semestre, FCA, 1983.
- Santillana González J. Ramón, Conoce las Auditorías, --
IMCP, 1983.