

308908
5
2ej

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE CONTADURIA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M



**"BENEFICIOS DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA PARA UNA
EMPRESA COMERCIALIZADORA DE PRODUCTOS
INDUSTRIALES Y MEDICOS"**

**TRABAJO COMO RESULTADO DEL SEMINARIO
DE INVESTIGACION PRESENTA COMO**

T E S I S

ROSA MA. MINGRAMM ANDRADE PRADILLO

PARA OPTAR POR EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

ASESOR: C.P. FRANCISCO GARCIA NARANJO ALVAREZ

MEXICO, D. F.

JULIO 1999

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

272519



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mi mamá por ser mi fuerza, mi apoyo y mi mayor fuente de inspiración.

A ti Ana, por impulsarme a ser mejor día con día.

A mis abuelos, por todo su cariño y comprensión.

A ti Carlos por amarme y apoyarme.

A mis profesores por sus enseñanzas.

A mi familia.

A mis amigos.

ÍNDICE

Introducción	1
Hipótesis	1
Objetivos	2
Objetivo general	2
Objetivos específicos	2
Justificación	2

CAPÍTULO I

1. EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD

1.1	Significado de contabilidad	3
1.2	La contabilidad en la época antigua	5
1.3	Orígenes de la actividad contable	5
1.3.1	Mesopotamia	6
1.3.2	Egipto	8
1.3.3	Grecia	8
1.3.4	Roma	10
1.4	La contabilidad en la edad media	12
1.4.1	El feudalismo	12
1.4.2	Las cruzadas	12
1.4.3	Influencia de Luca Paccioli	13
1.5	La contabilidad en el renacimiento	13
1.6	La contabilidad en el nuevo mundo	14
1.6.1	Antecedentes en España	14
1.6.2	Antecedentes prehispánicos	15
1.6.3	Época colonial	16

CAPÍTULO II

2. AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

2.1	El concepto universal de "auditoría"	21
2.2	El devenir histórico de la auditoría	21
2.2.1	La auditoría fiscal	21

2.2.2	La auditoría de estados financieros	22
2.2.3	La auditoría interna	23
2.2.4	La auditoría operacional	23
2.2.5	La auditoría administrativa	24
2.2.6	La auditoría integral	24
2.2.7	La auditoría gubernamental	24
2.3	Clasificación de la auditoría	25
2.4	Técnicas de auditoría	28
2.4.1	Concepto	28
2.4.2	Objeto	28
2.4.3	Clasificación	28
2.5	Procedimiento de auditoría	30
2.5.1	Concepto	30
2.5.2	Objeto	30
2.5.3	Clasificación	30
2.6	Concepto e importancia de la auditoría administrativa	33
2.7	La auditoría administrativa interna y externa	35
2.7.1	Diferencias de la auditoría administrativa con la auditoría financiera	38
2.8	Lista de control para una auditoría administrativa	39
2.9	Procedimiento de la auditoría administrativa	41
2.9.1	Preparación	41
2.9.2	Recolección de datos	41
2.9.3	Análisis	42
2.9.4	Elaboración de recomendaciones	42
2.9.5	Redacción del informe	42

CAPÍTULO III

3. LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESAS

3.1	Concepto de empresa	44
3.1.1	Orígenes del concepto de empresa	45
3.1.1.1	El desarrollo económico de México después de la guerra de independencia	46
3.1.1.2	Desarrollo económico de México durante el porfiriato	48

3.1.1.3	La industrialización de México	48
3.2	Tipos de empresa	49
3.2.1	De acuerdo a su funcionamiento	49
3.2.2	De acuerdo a su giro	50
3.2.3	De acuerdo con el origen del capital	53
3.2.4	De acuerdo con la magnitud de la empresa	55
3.3	Características de las pequeñas y medianas empresas	56
3.3.1	Características generales	56
3.3.2	Características estructurales	57
3.3.2.1	Los valores culturales en México	59
3.3.2.2	Fuerzas y debilidades del dirigente mexicano	62
3.3.3	Características funcionales	67
3.3.3.1	La empresa familiar	68
3.3.3.2	La empresa mediana	68
3.4	Perfil económico de las pequeñas y medianas empresas	69
3.5	La situación de las pequeñas y medianas empresas	
	A principios de la presente década	73
3.6	El reto para la pequeña y mediana empresa	75

CAPÍTULO IV

4. CASO PRÁCTICO

4.1	Semblanza de la empresa: Medidores Industriales y Médicos, S.A. de C.V.	80
4.1.1	Principales clientes	80
4.1.2	Sus proveedores	81
4.1.3	Principales productos	81
4.1.4	Estructura organizacional	82
4.2	Herramienta de medición	83
4.3	Informe de resultados	90
4.4	Interpretación de gráficas	94
	Conclusiones	97
	Bibliografía	100

Introducción

Es posible afirmar que, tradicionalmente, los puntos fuertes o débiles de un negocio se han medido por la auditoría financiera a través del balance general y el estado de resultados; sin embargo, estos documentos sólo informan la posición financiera de la empresa a una fecha determinada, y como resultado si se ganó o se perdió en el periodo considerado y si los procedimientos contables están en buen orden. Así, una auditoría como ésta no da una imagen adecuada de cuán bien está dirigida una compañía, y más aún, tampoco dice qué correcciones será necesario efectuar en los procedimientos administrativos para lograr una máxima eficiencia en el futuro.

Por lo tanto, estoy convencida que el primer paso para que toda organización mejore y eficiente sus operaciones tanto financieras, administrativa y/o contables, es la realización y análisis de la auditoría administrativa; y que su importancia es mayúscula si nos referimos a las pequeñas y medianas empresas que pretendan planificar su crecimiento y desarrollo.

Como se sabe, los problemas que afrontan este tipo de empresas en nuestro país son muy diversos. Por un lado, las instituciones de promoción y apoyo, la llamada "banca de segundo piso" se dedica a diseñar planes complicados de ingeniería financiera, de difícil comprensión y de difícil aplicación para el pequeño empresario; también, este tipo de empresas son víctimas de las decisiones gubernamentales, pues a través de los años se ha visto cómo dichas decisiones han sido más políticas que económicas. Asimismo, se considera que la apertura comercial las ha perjudicado, pues son escasas las redes de apoyo para la empresa pequeña y mediana, y si existen, sus costos financieros son muy elevados y por consiguiente las inmoviliza.

De acuerdo con el censo de INEGI del año de 1992, en México existían en ese tiempo 1.3 millones de empresas, de las cuales 1,274,000 pertenecían al sector de las micro, pequeñas y medianas empresas, que a su vez utilizaban el 23% de la fuerza total de trabajo y representaban el 9% del producto interno bruto generado por la industria.

Hipótesis

"Si en la empresa Medidores Industriales y Médicos, S.A. de C.V. se lleva a cabo la realización de una auditoría administrativa entonces, es factible que en un futuro el logro de sus objetivos se realice con mayor eficiencia."

Variable independiente: La realización de una auditoría administrativa.

Variable dependiente: El logro de los objetivos con mayor eficiencia.

Objetivos:

Éstos se dividen en general y específicos.

Objetivo general

- Demostrar mediante una investigación en un ambiente real, los beneficios y/o ventajas que otorga la realización de la auditoría administrativa.

Objetivos específicos:

- Analizar la evolución de la actividad contable, a la luz de la influencia de las distintas épocas de desarrollo, desde la edad antigua hasta la época colonial.
- Revisar los conceptos básicos de la auditoría, así como su clasificación y técnicas, haciendo énfasis en el procedimiento y beneficios de la auditoría administrativa.
- Estudiar la problemática que atraviesa en la actualidad la pequeña y mediana empresa, identificando sus principales características generales, estructurales, y funcionales, además de analizar el reto que tiene ante sí para elevar su competitividad.
- Realizar una propuesta que contenga recomendaciones para que el Contador Público de las pequeñas y medianas empresas encuentre en la auditoría administrativa, una herramienta de fácil aplicación para un manejo más eficiente de sus operaciones cotidianas.

Justificación

Como se puede apreciar, la importancia de las pequeñas y medianas empresas es innegable en el desarrollo sustentable que nuestro país pretende, motivo por el cual mediante el presente trabajo, se desea poner una pequeña semilla para que su funcionamiento se realice de manera más ordenada, permitiendo esto el inmediato y correcto logro de sus objetivos.

Considero que el tratar de coadyuvar en este esfuerzo, justifica la realización de esta tesis.

CAPÍTULO I

1. EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD

1.1 Significado de contabilidad

Se puede decir que la contabilidad es una disciplina que tiene por objeto llevar la historia económica y financiera de todas las operaciones que realiza una empresa, con el propósito de brindar una información útil y veraz a todo el personal de la empresa y a todas aquellas personas que estén interesadas en el desarrollo de las actividades que realice la misma.

Desde el punto de vista financiero, la contabilidad es una técnica que produce sistemática y estructuradamente información cuantitativa en unidades monetarias de las transacciones que realiza una empresa, y de ciertos eventos económicos que la afectan con el objeto de facilitar a los diversos interesados en la toma de decisiones de carácter financiero en relación con dicha empresa.

Así, la importancia de la contabilidad es primordial para todas aquellas instituciones, empresas o negocios lucrativos o no lucrativos, de servicios o gubernamentales que estén constituidas como unidades económicas a fin de llevar una historia de todas las actividades que se registren dentro de la unidad, que afecten o modifiquen la situación económica y financiera de la misma. Por lo tanto, la contabilidad es importante para un sinnúmero de personas, entre las que se encuentran:

- Propietarios y socios.
- Gerentes y administradores.
- Terceros, como los proveedores y acreedores.
- El gobierno.
- Sindicatos, trabajadores y representantes de los trabajadores.
- Futuros inversionistas.

De acuerdo con el autor Alberto Suárez Hernández, es muy difícil manejar la contabilidad como disciplina técnica y como materia regida por normas y procedimientos generalmente aceptados, por todas las personas que la practican, ya que existen diferentes puntos de vista y criterios al aplicarla. A continuación, se citan distintas definiciones de contabilidad para demostrar lo anterior. Maximino Anzures define a la contabilidad como:

“El registro metódico de todas las operaciones de una empresa y que sirve al empresario para controlar el movimiento de sus valores; conocer el resultado de sus operaciones; su posición con respecto a los acreedores y servir en todo tiempo de medio de prueba de su actuación comercial”.⁽¹⁾

Por su parte, el C.P. Salvador Mercado afirma que la contabilidad es:

“Registrar todas las operaciones que realicen las empresas y que en alguna u otra forma aumenten, disminuyan o modifiquen el patrimonio de las mismas”.⁽²⁾

Para el C.P. Elías Lara la contabilidad es:

“La ciencia que enseña las normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por unidades económicas individuales o constituidas bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles”.⁽³⁾

Como se puede observar, es una tarea difícil decidir si la contabilidad es un arte, una ciencia, un registro, una técnica o un medio, pero lo que sí se puede definir es que sirve para elaborar la historia de todas las operaciones que realiza la empresa. De manera sencilla, definiré a la contabilidad como:

“La historia analítica de las operaciones que se realizan durante la vida de una empresa”.

Ahora, se dará a conocer la evolución de la contabilidad a través de diversas épocas de la humanidad.

¹ Suárez, Contabilidad general, primer curso, México, Ed. McGraw Hill, 1990, p.5

² Mercado, Administración de pequeñas y medianas empresas, México, Ed. Pac, 1995, p.282

³ Ibidem, p.5

1.2 La contabilidad en la época antigua

Desde la aparición del hombre sobre la tierra, se sabe que la actividad contable dio inicio. Ésta se manifestó cuando el hombre expresaba su presencia del mundo que le rodeaba; de ahí que se sabe que el ser humano ha tenido la capacidad conceptual de cantidad. Además, debido a que el hombre siempre vivió en grupo, la familia se considera como el núcleo social más elemental; primero, bajo un régimen matriarcal, cuando nómada, posteriormente en el patriarcado bajo el cual la actividad económica en un principio fue el autoconsumo, de ahí el hombre aprendió a sobrevivir con la domesticación y la cría de ganado, a cultivar la tierra, tejer la lana y trabajar el barro.

La agricultura fue una actividad posterior a la pastoril y cazadora que tuvo como origen el que los pastores nómadas encontrarán nuevos pastos permanentes dando lugar a una división de trabajo más distintiva: agricultura y pastoreo; se conocieron otras tribus y debido a que se producía más de lo que se podía consumir, comenzó a intercambiar semillas por mantas, cerámica por pieles y animales por plantas. Fue así como nació el trueque y la actividad comercial por la necesidad imperiosa de abastecerse como familia o grupo.

Al paso de los años, las tribus se convirtieron en sociedades organizadas y erigieron sus primeras grandes ciudades y surgen así los mercados permanentes establecidos generalmente al margen de los ríos, tal fue el caso de Mesopotamia y del Valle del Nilo, entre los años 5000 y 10000 a.C.. La historia reconoce que en la edad antigua, las operaciones comerciales no tenían un denominador común del valor de las cosas, utilizándose animales para este fin, lo que era un medio de cambio común para posteriormente dar paso a la moneda.

1.3 Orígenes de la actividad contable

Para la contabilidad, la escritura y los números son determinantes en su constitución y forman parte de ella a través y es en el período paleolítico donde se localiza la escritura a través de los signos pictográficos y simbólicos en las grutas de Altamira, España, que presuponen una rudimentaria actividad contable hacia 13,000 años a.C. Se puede decir, que este tipo de testimonios son el resultado del hombre en manifestar lo que él iba viviendo, es decir, su cultura. Gertz lo explica de la siguiente forma:

"Es de comentar que cuando el hombre comenzó a contar, escribió palabras para indicar números. También se dice que el hombre dibujó símbolos

y se cree que son números, esto anterior a los 10,000 años a.C. Los hebreos, fenicios, griegos y romanos practicaron la escritura fonética de origen semítico. Se sabe que los sirios y los hebreos usaron las veintidós letras de su alfabeto para representar números cuneiformes y curvilíneos hacia el año 6,000 a.C.”⁴

En el Valle del Nilo y en los márgenes del Río Tigris y el Éufrates, los hombres aprendieron a escribir, y pudieron de este modo pasar a la posteridad con sus grabados en roca. Además, los investigadores han coincidido que a partir de la invención de la escritura se han empezado a relatar los tiempos históricos.

Ya para el año 6,000 a.C. se puede considerar la existencia de la actividad contable debido a que la sociedad de esa época alcanza un mayor desarrollo. La escritura, los números y la necesidad de registrar un gran volumen de operaciones dieron como resultado la creación de la contabilidad, que se ha transformado según las necesidades que se han ido presentando.

Así, con la invención de la escritura y los números, el trabajo del contador se ha facilitado pues al expresar cantidades y conceptos se hace uso de los mejores medios de comunicación que se tienen al alcance. A continuación, se hará un breve comentario sobre la influencia de diversas civilizaciones en la contabilidad.

1.3.1 Mesopotamia

Mesopotamia quiere decir "tierra entre dos ríos", el Tigris y el Éufrates, y está rodeada al norte por las montañas de Armenia, al sur por el desierto de Arabia, al oeste por el mar Mediterráneo y al sureste por el Golfo Pérsico, donde se establecieron las ciudades más antiguas.

Como antecedente más remoto de documentos, se conoce una tablilla de barro conservada en el Museo Semítico de Harvard, en Boston, Massachusetts que data del año 6000 a.C., dicha pieza está considerada como el testimonio contable más antiguo, y se sabe que es de origen sumerio con escritura cuneiforme.

⁴ Gertz, Origen y evolución de la contabilidad. México, Ed. Trillas, 1976, p.22

Entre los rasgos de esta escritura, algunos investigadores identifican la práctica de la contabilidad de la partida doble y la existencia del crédito, sin embargo, hasta ahora solamente se puede considerar la práctica contable de la partida simple, ya que se necesitaría una información más veraz, para afirmar lo primero.

Se puede decir, que la escritura cuneiforme fue evolucionando hasta originar un sistema numérico que al principio fue decimal y posteriormente sexadecimal (1,10,60,600); valiosa aportación para la elaboración de registros. Por lo tanto, las personas dedicadas a la contabilidad tuvieron herramientas que se fueron juntando y al mismo tiempo facilitando sus tareas.

Por otra parte, se impulsa todavía más el desarrollo comercial y por lo tanto el quehacer contable con la aparición de la banca. A este respecto, es posible afirmar que los primeros vestigios de organización bancaria pueden situarse alrededor de los años 5400 a 3200 a.C., en el Templo Rojo de Babilonia donde a su amparo se recibían depósitos y ofrendas que a su vez eran prestadas con intereses.

Así, el comienzo de la escritura cuneiforme que crearon los pueblos mesopotámicos coincide con el establecimiento de pesas y monedas esenciales para la tarea contable. Se tiene conocimiento que el escriba mesopotámico utilizó tablillas de barro de diferentes formas, tamaños, colores y pesos, según el texto y la preferencia del escriba, aunque predominó la forma cuadrada. Se perforaban por un lado pasándoles una cuerda, utilizándose como marbetes o como documentos privados en los cuales se ponía un sello que era una impresión o firma correspondiente al tenedor de libros.

También, aparecieron signos crípticos-sintéticos convencionales, lo que obligó a establecer centros de enseñanza, donde los primitivos contadores iniciaban su aprendizaje. La historia identifica a los escribas contadores como verdaderos expertos en su materia.

Por otro lado, se utilizó el principio de posición en el registro de cantidades desde el año 1600 a.C. que lo usaron otros pueblos pero hasta el año 300 d.C. se empleó el sello de carácter personal, que identificaba al escriba responsable; se inventó la multiplicación y la división como sumas y restas abreviadas, que simplificaron la actividad contable.

1.3.2. Egipto

La egipcia, es una de las culturas de la antigüedad que destacó notablemente por su alto grado de desarrollo en diversas áreas del conocimiento. Egipto contaba con el valle y la desembocadura del río Nilo, uno de los más caudalosos del mundo. Debido a sus desbordamientos se fertilizaba la tierra, lo que permitió el auge agrícola y favoreció un gran desarrollo en las relaciones comerciales tanto con pueblos vecinos como lejanos. También, las actividades marítimo-mercantiles practicadas por los egipcios permitieron un gran avance de la contabilidad. Los testimonios más tempranos de Egipto fueron sus primitivos registros contables utilizando lápidas, paredes de distintos edificios y el papiro (material obtenido del tallo de la planta).

Los escribas que pertenecían al grupo de funcionarios reales, llevaban testimonios de todas las actividades financieras registradas en papiros. Los escribas egipcios recibían una gran educación preparándolos para sus quehaceres ya que eran los encargados de llevar el registro de todas las actividades; además llevaban los gastos de los faraones desde la época del faraón Menach que gobernó hacia el año 3623 a.C. Se sabe que el 1 era representado por una línea vertical, el 10 por una especie de herradura, el 10,000 por un dedo que parece señalar, una rama representaba el 100,000 y un millón era representado por un hombre con cara de asombro. Gertz Manero refiere que:

“Durante el gobierno de la reina egipcia Hatshepsut ya se tenía un gran control de cuentas exactas de tributos, rentas, transacciones comerciales y de empresas ingenieriles y arquitectónicas que permitieron desarrollar adecuados sistemas contables”.⁵

El gran desarrollo comercial permitió que los pueblos interesados crearan funcionarios para inspeccionar el registro exacto de las operaciones y la recaudación de tributos, dos actividades que podrían identificarse con la auditoría.

1.3.3. Grecia

Grecia se encuentra en la península balcánica y cuenta con una multitud de islas. En realidad es un país pequeño de costas muy extensas en donde las civilizaciones prehelénicas tuvieron un alto desarrollo cultural.

⁵ Ibidem, p.22

De acuerdo con las referencias egipcias sobre los keftiu (pueblos del mar) o cretenses, se desarrolló una actividad comercial en la que existió un sistema de pesas y medidas, por lo que puede decirse que el nivel que alcanzaron los registros contables se compara al de los mesopotámicos y egipcios. Es de tomarse en cuenta que el florecimiento cultural de Grecia no ha tenido paralelo en la historia de la humanidad.

La evolución de la contabilidad debió afectarse por esta civilización, pues ha pasado a la posteridad como la cuna de la filosofía y génesis del pensamiento científico, que abarca todas las áreas del conocimiento. El sistema jurídico conocido como las Leyes de Solón, manifiesta la preocupación de normar los aspectos relacionados con las funciones administrativas, así como los relativos al fundamento de las bases de sus usos contables.

En Lidia, región jónica, se encuentran las más antiguas evidencias arqueológicas del uso de la moneda. Con la aparición de la moneda se simplificaron los registros contables y las operaciones comerciales.

A lo largo de vida griega se ejercieron actividades que caracterizan al contador actualmente; por ejemplo la fiscalización. Entre las funciones que se realizaban figuran administrar la hacienda del Estado y custodiar el tesoro público. Ya que se menciona a la fiscalización, es sabido que desde el siglo V a.C. existía en Atenas una legislación específica que imponía a los comerciantes la obligación de llevar un riguroso control de las operaciones realizadas; por medio de su consignación en libros que sólo se usaban para ese propósito. Es importante resaltar que las leyes se conjugan con la contabilidad como en la actualidad se realiza. Gertz nos explica que:

“ Los banqueros griegos tuvieron fama en Atenas e influyeron en todo el imperio, nos podemos dar cuenta de su prestigio por lo que se dice de ellos: llevaban una contabilidad a sus clientes; lo cual debían mostrar cuando se les demandara; su habilidad y sus conocimientos técnicos hicieron que con frecuencia se les empleara para examinar las cuentas de la ciudad”.⁶

⁶ Ibidem. p.28

1.3.4 Roma

El pueblo romano se desarrolló en la península itálica, y ha pasado a la historia como una de las civilizaciones más poderosas. El trueque era la base de la actividad comercial y del intercambio económico, según los registros primitivos. Se realizaba el cambio de ganado o "pecas" de donde se deriva el término "pecuniario".

Debido a la introducción de la moneda en Roma, se facilitaron los registros contables. El término "moneda" proviene del nombre del templo de Juno Moneta junto al cual se estableció una casa de acuñación. Roma forjó el imperio más grande de la antigüedad por su política expansionista a base de conquistas territoriales provocando la implantación de un sistema adecuado que normara la recaudación de tributos y sustracciones con los proveedores de todos los productos que les resultaban indispensables, por lo que se necesitó desarrollar un sistema contable, el que debía controlar el pago de las contribuciones, entre otros objetivos.

El encargado de la contabilidad de aquel entonces se enfrentaba a un trabajo inteligente y efectivo para realizar esa tarea. Los pensadores de esta cultura aportaron datos acerca de la práctica contable. Se observan ciertos testimonios aislados en las obras de escritores como Juvenal, Apuleyo, Virgilio, Horacio, Ennio y Ovidio y de historiadores como Tito Livio y Tácito, también los filósofos como Cicerón quien en sus discursos alude a la utilidad y naturaleza del dinero, a los precios, a las inconveniencias de la libertad de comercio, a los beneficios de la división del trabajo, a la ética en los intereses y al derecho de propiedad privada, entre otras cosas.

Se afirma que los juristas fueron quienes legaron mayores aportaciones sobre el pensamiento económico, pues formularon procedimientos normativos dentro de los cuales se desarrolló eficazmente el sistema económico romano. Así, el derecho romano se considera la base de las doctrinas e instituciones del capitalismo.

En sus operaciones el préstamo se realizaba como a continuación se transcribe: la primera transacción formal, denominada "nexus", se remonta a la época de la legendaria fundación de Roma (753 a.C.), consistía en préstamo otorgado y registrado en un "codex" del acreedor ante cinco testigos; préstamo que se utilizaba mediante objetos de valor convencional, a falta de moneda acuñada.

Aparece la ley "paetelia papiria" hacia 327 a.C., citada por Tito Livio, en donde se estipulaba la obligación del acreedor de registrar la cantidad en el "codex", con el asentamiento del deudor; este

convenio hacia la función de documento comprobante además de ser realmente un registro de contabilidad.

El "codex" existía desde el inicio de Roma, época en que era una costumbre generalizada que todo jefe de familia llevase un control de gastos en una especie de borrador llamado "adversaria", información que periódicamente se vertía en un registro más formal, el "codex o tabular", a un lado del cual anotaban los ingresos o "acceptum", mientras que en el extremo opuesto se asentaban los gastos o "expensum".

Los términos "expensa et accepta", característicos del sistema contable familiar de la antigua Roma, quedaron integrados a la idea de contabilidad y se encuentran citados en los textos latinos que hacen referencia a los diversos aspectos de la práctica contable.

Aunado a lo anterior, el pueblo romano efectuó operaciones que en nuestros días se siguen realizando, esto lo podemos apreciar en los escritos de Gayo (117-192 d.C.) que se refieren a los contratos o "litteris", en donde persiste el "nexus". La evolución de estos contratos, adquieren complejas modalidades de carácter específico como el de servirse de uno concretamente para cambiar la persona del deudor. La transcripción de persona en persona, que en última instancia representa lo que en la actualidad puede concretarse en una operación de crédito mediante una letra de cambio.

Dentro del ámbito bancario los banqueros o "argentari", llevaban su contabilidad en tres registros: el de efectivo o caja, el del depósito y el diario. Las actividades contables distinguían al "contador" o "numerador" y el auditor o "spectator" en que los plebeyos realizaban la contabilidad y la auditoría era llevada a cabo por personas de mayor jerarquía social. Se sabe que existieron instituciones de enseñanza superior para ambos casos.

Algo muy importante para la carrera del contador, son los primeros pasos que se dieron para concebir una contabilidad por partida doble, en Roma. Esto es, que además de los registros de ingresos y egresos (partida simple); se llevaba la historia financiera de los deudores y acreedores registrada en forma colateral, y relacionada en los movimientos de caja,

Se puede decir que las culturas que se han mencionado anteriormente, han participado de alguna forma en la formación de la contabilidad, y esto nos hace pensar que las futuras generaciones seguirán el proceso dinámico de esta técnica, aportando cosas útiles.

1.4 La contabilidad en la edad media

A continuación, se revisarán los eventos más sobresalientes relacionados con la contabilidad en la edad media que está representada por el feudalismo y las cruzadas.

1.4.1 El feudalismo

Se conoce con el nombre de Feudalismo a la organización económica, social y política que caracterizó a Europa durante los siglos IX al XV, y por supuesto, estuvo en vigor en la edad media (453 - 476 d.C.)

El señor feudal llevaba prácticamente el control de la contabilidad mercantil. El control de cada feudo lo llevaban los escribanos que se seleccionaban entre la servidumbre y que se les llamó posteriormente mayordomos.

La técnica de revisión en el feudalismo se realizaba por concepto doméstico, llevándose a cabo por un funcionario designado especialmente para este fin. El objeto de estas revisiones era evitar alteraciones, fraudes y ocultamiento, con lo que se obligaba a los funcionarios a ser honrados.

1.4.2 Las cruzadas

Las cruzadas se inician en el año 1086 d.C, dándose con ellas importantes cambios debido a la ampliación de mercados y al rompimiento del monopolio bizantino entre otros eventos importantes. Fue a partir de la segunda cruzada en que el viaje de Europa a Asia ya se hacia por ruta marítima, que Venecia facilitó, por lo tanto, el comercio se favoreció. Los historiadores explican que entre Venecia y Bizancio se estableció la plena libertad del comercio, permitiéndole a la primera extenderse a lo largo de las costas del Adriático. Por otro lado, Atenas y las islas de Chipre, Creta y Rodas, se convirtieron en colonias venecianas. Con esto podemos darnos cuenta del auge comercial de este tiempo. Es decir, las cruzadas produjeron cambios sociales y políticos entre los habitantes y señores de muchos feudos de toda Europa.

Es importante citar que en Italia se dan importantes adelantos significativos en el campo contable, empezando por lo que se considera banca privada, la cual era ejercida principalmente por los judíos, los gentiles, los florentinos y los lombardos, quienes se dedicaban al cambio del dinero, compra de divisas, recepción de depósitos, venta y transferencia de documentos y concesión de créditos, en donde seguramente se practicó la contabilidad.

La historia refiere que entre las familias de banqueros destacaban en Florencia los Bardi y en Venecia los Pisani y los Tiépolo. En esta época, aparecieron los libros auxiliares, y se llevaba un registro cronológico y particularizado de cada cliente. Se hace constar por vez primera las utilidades a que tenían derecho los miembros de una unidad económica, y al mismo tiempo su patrimonio.

Se puede afirmar que en este sentido, la ciudad más importante del Renacimiento fue Venecia, donde se encuentran ejemplos de contabilidad con el sistema (mundialmente conocido) "Alla Veneziana" que consistía en un juego de libros, a saber: el "giornale" que seguía un orden cronológico y otro que llevaba las cuentas de caja, corresponsalia, pérdidas y ganancias (utile e danno) y otro más de cuentas patrimoniales. A este libro se le conocía como "cuaderno" que viene siendo el "libro mayor".

La evolución de la contabilidad hasta fines de la edad media se enmarca por un desarrollo comercial que da pauta a diversos cambios y aportaciones a la práctica contable. A grandes rasgos, se puede mencionar la utilización de los números, las operaciones matemáticas, los libros de contabilidad o de partida doble y los diferentes campos que el profesional contable va ocupando.

1.4.3 Influencia de Luca Paccioli

Luca Paccioli nació en Borgo San Sepolcro, en provincia de Arezzo, Toscana, Italia hacia el año de 1445 d.C. Este monje franciscano se especializó en el estudio de la teología y las matemáticas, y la aportación que realizó a la contabilidad radica en una publicación denominada "Summa de aritmética, geometria proportioni e proportionalita" (todo acerca de la aritmética, geometría y proporción) en el año de 1494.

Así, Luca Paccioli es considerado por su enorme aportación como "el padre de la contabilidad".

1.5 La contabilidad en el renacimiento

Con el renacimiento, surge una nueva era que presenta una serie de inventos trascendentales que originaron la transformación económica, política e intelectual del mundo conocido, entre los que se distinguen el uso de los números arábigos, el papel y la imprenta.

Con la declinación del feudalismo hubo cambios importantes en la jerarquización social europea, la nobleza fue despojada en parte de sus actividades tradicionales y se dio un sitio preferencial a la creciente burguesía que cada vez se volvía económicamente más poderosa, esto gracias a las prácticas comerciales e industriales que la identificaban y enriquecían rápidamente. El crecimiento de la economía monetaria y de la evolución de la contabilidad, comienza con la creación de "solidus", moneda de 4.5 gramos de oro emitida por Constantinopla, y que constituyó la unidad de valor más aceptada en todas las transacciones internacionales de esa época.

Además, también fue la introducción al continente europeo de los números arábigos, en sustitución de los números romanos, lo que verdaderamente revolucionó la disciplina contable. Particularmente fue Italia quien se encargó de esparcirla por toda Europa paralelamente al desarrollo de las rutas mercantiles.

En el siglo XV nace otra época a raíz de la invención de la imprenta, lo cual permite comenzar a imprimir libros de texto y a fundar los primeros colegios contables dirigidos por monjes, entre ellos, el ya citado Luca Paccioli.

Durante el periodo renacentista, la introducción de las técnicas contables como las de otras disciplinas se efectuaba en parte a través de los monjes, quienes representaban a la clase culta de aquellos tiempos. Sus servicios como maestros eran solicitados frecuentemente por los ricos comerciantes que podían darse el lujo de contratar profesores para que impartieran clases a sus hijos, o simplemente para que pudieran dedicarse con mayor libertad al cultivo de una disciplina determinada.

1.6 La contabilidad en el nuevo mundo

Ahora, se revisará la evolución de la contabilidad mediante la influencia española, los antecedentes prehispánicos y la época colonial.

1.6.1 Antecedentes en España

Durante la edad media, España permaneció al margen del auge mercantil de las entidades italianas, las cuales controlaban el comercio mediterráneo lo que propició que España sufriera un estancamiento en el área contable.

Fue hasta el reinado de los reyes católicos, cuando se logró un desarrollo de los sistemas contables en España, iniciando una verdadera campaña moralizante de los agentes del fisco. Debido a los avances en la construcción naval y el mayor conocimiento que se tuvo de la geografía universal. España y Portugal, contando con una excelente ubicación geográfica, emprendieron una serie de expediciones marítimas en el Océano Atlántico, con el objeto de encontrar rutas nuevas y más viables hacia el oriente, ya que el comercio de Europa y Asia se había intensificado y acostumbrado al uso de productos de origen oriental.

Con el apoyo de los reyes católicos, Cristobal Colón en la búsqueda de caminos diferentes para llegar a las Indias, emprendió un viaje acompañado de noventa hombres. Se creía equivocadamente que la ruta Europa y el lejano oriente era mucho mayor adentrándose en el Océano Atlántico, encontrando en lugar de las Indias un continente desconocido: " el Continente Americano".

Este gran descubrimiento contribuyó en gran medida al desarrollo del mercantilismo en España y Europa, cubriendo las necesidades del mundo moderno; lo que permitió la acumulación de capitales y el progreso de la economía monetaria, originando la implementación de una contabilidad específica por España, pues debía llevar un control económico adecuado, sobre las contribuciones de los nuevos territorios por ella conquistados.

1.6.2 Antecedentes prehispánicos

Los grandes desarrollos técnicos y contables de Europa llegaron a España y Portugal, potencias navales que en busca de una ruta más corta a la India, descubren un continente entero cambiando la faz del mundo e inaugurando una nueva época para la humanidad. Así, la planta española pisa suelo mexicano.

Se sabe que las culturas prehispánicas practicaban una forma de contabilidad a través de registros y Europa tardó en darse cuenta de esto con el descubrimiento de América y la consecuente conquista de México. Esta práctica a través de registros se debió principalmente al riguroso sistema tributario que impuso el pueblo mexica a los pueblos sometidos, originando que se requirieran sistemas contables que se adecuaran a sus necesidades.

Se puede decir, que los tianguis o mercados son muestra de la actividad económica que desempeñaban las culturas prehispánicas, como son los Aztecas, que llevaron documentos en los que registraban la riqueza del imperio, y que los encargados de realizar esta tarea eran una especie

de escribanos llamados "tlacuilos". Los tributos recolectados eran registrados en escritura jeroglífica.

Además, la base del intercambio era el trueque, ya que en ocasiones a falta de moneda acuñada, se utilizaban granos de cacao y canutos de pluma rellenos de polvo de oro, cuentas de piedra, conchas rojas y otros, como símbolos convencionales de valor. Los conocimientos contables se concentraron entre un reducido grupo de sabios llamados "tlamatimine", lo que nos da una idea del reconocimiento que se le dio al encargado de la contabilidad. También, existía un estado financiero donde se registraban los tributos que los pueblos vasallos pagaban al imperio mexica, el cual es conocido como código mendocino, conservado en la biblioteca de Bodleyana, en Oxford, Inglaterra. Dicho código está compuesto por la historia del pueblo mexica, desde su fundación en año de 1324, hasta la muerte de Moctezuma en el año de 1520. El código contiene la matrícula de tributos y además narra la vida doméstica y las costumbres del pueblo mexica.

Otro antecedente se encuentra en la cultura inca, donde se habla de famosos "quipos" incas, los cuales eran nudos y amarres hechos con cuerda y cada uno de estos significaban cantidades aplicables al tesoro.

1.6.3 Época colonial

Este periodo se distingue por la intervención española donde se canalizan conocimientos contables que han trascendido en nuestro desarrollo. En el año de 1519, se funda el Ayuntamiento de Veracruz, en donde Don Alfonso de Ávila resulta electo contador; posteriormente el 15 de octubre de 1522, en Valladolid se emite una real cédula por parte de Carlos V sabiendo de antemano del éxito de la conquista de la que más tarde se conocería como Nueva España.

Se tiene noticia de que la inscripción en dicha cédula era la siguiente: "acatando a la suficiencia y habilidad de vos, Rodrigo de Albornoz, nuestro secretario, y los servicios que nos habéis hecho; y por que entendemos que a nuestro servicio cumple y a la buena guarda y recaudo de nuestra hacienda, es nuestra merced que ahora y de aquí en adelante por el tiempo de nuestra voluntad fuere, seáis nuestro contador de dicha tierra". Es claramente perceptible que Don Alfonso de Ávila mostró un gran profesionalismo en su trabajo, y así con el nombramiento del primer Contador Real, la administración hispana tendió a perfeccionar el sistema contable de la real hacienda.

Se sabe de la existencia de documentos que dan testimonio de que existió una desarrollada técnica contable. Entre este tipo de documentos se puede mencionar el primer archivo del primer Marqués

del Valle de Oaxaca, Don Hernando de Cortés; quien observó las órdenes de pago y los diversos comprobantes de egresos relacionados con su expedición hacia los mares del sur, y cuya función era cubrir los intereses de la Corona. Dentro de este archivo figuran documentos de la Marquesa Dona Juana de Zuñiga, esposa de Don Hernando, así como cuentas del tributo del marquesado.

El primero de enero de 1523, el emperador ordena la creación de un comité, integrado por seis personas y que encabezó el Conde Nassau. Este comité tenía por función revisar e inspeccionar el trabajo realizado por los contadores reales, principalmente.

En el año de 1605 aparecen tres tribunales de contadores, los de Perú, los de Granada y los de la Nueva España, que revisaban las cuentas de los tesoreros y contadores según la jurisdicción que les correspondía. Para los problemas que los contadores enfrentaron en el ejercicio de su profesión, se hizo valer el criterio más generalizado entre contadores. Ya para el año de 1609 queda establecido este antecedente el cual se compara con la actual emisión de los boletines normativos de la comisión de principios de contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En el año de 1536 el Virrey Antonio de Mendoza estableció en la Nueva España la contabilidad de la casa de moneda. Un ejemplar de la misma se conserva y es considerado como el libro de contabilidad más antiguo del nuevo continente, el cual fue llevado en números romanos y se refiere al ejercicio comprendido entre el 16 de noviembre de 1531 al 19 de diciembre de 1543. La contabilidad por partida doble es ordenada por Felipe II, y el sistema diográfico se generaliza en México hasta el siglo XIX.

En el año de 1678, Felipe V dispone que los contadores generales de tributos deberían presentar sus cuentas cada dos años ante el real tribunal de cuentas. Las funciones desarrolladas por los contadores de esta época se referían a ser una persona práctica y versada en el manejo de oficinas y cuentas en el libro real con la mayor puntualidad y distinción. El libro debería ser de 200 hojas, firmado en la primera y última hojas, y rubricado en las demás. Con esto, nos damos una idea del grado de responsabilidad con el cual se ejercía la profesión de contador. Así, desde el principio del periodo colonial se generaliza el uso de la contabilidad en la Nueva España.

Otras de las figuras que destacan en la contabilidad es Sor Juana Inés de la Cruz, que se desempeñó como ecónoma del convento de San Jerónimo, y también Don Carlos de Sigüenza y Góngora, el cual fue contador de la Real y Pontificia Universidad de México.

La contabilidad fue muy importante para la sociedad eclesiástica, pues la iglesia detectó grandes riquezas acumuladas por diezmos, donaciones, privilegios, etc. Llegamos así a la consumación de la Independencia en donde se cierra el periodo colonial, y se abre para México una nueva etapa, en que a partir de 1821 se da la consolidación del México Independiente.

Durante esta época, la economía nacional estaba bastante dañada, lo que aunado al abandono de las zonas agrícolas determinó la presencia de un desequilibrio entre las importaciones y las exportaciones, que generó en la emigración de grandes capitales, descapitalizándose lógicamente la economía de nuestro país. Consecuentemente, la industria nacional declinó y, por lo tanto, el comercio interno y externo se fue abajo. Es normal que la economía que caracterizó a esta época, impactara en una reducida actividad contable.

Es hasta 1855 cuando se constituye la comisión de contabilidad, la cual debería elaborar un proyecto para establecer las condiciones específicas que regirían el sistema de contabilidad por partida doble, donde se estipuló oficialmente el uso de este sistema. Esta disposición fue confirmada en 1861 y 1867. A partir de entonces, la contabilidad cambió. Para el año de 1917, surge la Asociación de Contadores Públicos, producto de la inquietud de un grupo de jóvenes profesionales, todos ellos contadores públicos titulados, y tiempo después se transforma en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Se acepta y se reconoce el 25 de mayo de 1907 como la fecha de nacimiento de la profesión contable en nuestro país, ya que en esa fecha, Don Fernando Díez Barroso presentó su examen obteniendo el título de contador de comercio (primero en otorgarse en México). Algunos años después, y por gestiones del mismo Díez Barroso, los planes de estudio fueron modificados y el título otorgado cambió al de contador público.

El 6 de octubre de 1923, se constituye en México el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México (I.M.C.P.) siendo fundado por 23 profesionistas entre los que destacan Roberto Casas Alariste, Fernando Díez Barroso y Agustín Zea. Para el 19 de febrero de 1925, el Instituto toma el carácter de sociedad civil y presenta una estructura organizacional que ocupa a un presidente honorario, un secretario, un tesorero, un primer vocal, un segundo vocal y un auditor.

La membresía de este título fue creciendo, y el desarrollo mismo de la profesión propició el nacimiento de otras agrupaciones de contadores. En el mes de diciembre de 1948 se constituyó el Instituto de Contadores Públicos de Monterrey y en junio de 1949 el Colegio de Contadores

Públicos de México, seguido casi inmediatamente por el Instituto de Contadores Públicos de La Laguna.

El primer paso para la unificación de la profesión contable fue la celebración de la primera convención de contadores, efectuada en 1957 en ocasión de las "bodas de oro" de la contaduría pública. Estas convenciones se establecieron como evento bianual, al que cada vez asistían más colegios e institutos. En 1964, una comisión formada por Don Manuel Fernández Márquez, Don Ramón Cárdenas Coronado y Don Rosendo Millán Torres, sentó las bases para la constitución del Instituto Mexicano de Contadores Públicos como organismo nacional, la cual se consumó con el acuerdo de los organismos asistentes a la quinta convención anual de contadores, celebrada en la ciudad de Chihuahua en el año de 1965; este acuerdo otorgó de hecho, al Instituto Mexicano de Contadores Públicos la representación de la profesión contable nacional, es decir, la autoridad moral de actuar en nombre de todos los contadores.

La representación de derecho, la autoridad legal, llegó el 20 de enero de 1977, fecha en que en asamblea de socios celebrada en Guadalajara, Jalisco; el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se constituyó en federación; el reconocimiento oficial fue extendido por la autoridad el 28 de junio de 1977 al obtenerse ante la Dirección General de Profesiones, el registro de la primera federación de profesionistas de México.

Así, la denominación actual de este organismo es: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas, el cual agrupa voluntariamente a 17,000 contadores públicos asociados en 60 colegios o institutos federados en toda la República Mexicana. La misión del IMCP es actuar a nombre de sus asociados y proporcionarles el apoyo necesario para asegurar que sirvan al público, prestando servicios profesionales de calidad. Se puede decir, que al cumplir con su misión, dicho instituto otorga prioridad a las áreas en que lo más importante es la confianza del público en las habilidades del contador público.

Como es lógico suponer, a medida que las empresas mexicanas han ido desarrollándose, la contabilidad de las mismas se ha vuelto más compleja, motivo por el cual el IMCP se ha preocupado por sentar las bases para que todos los institutos federados contemplen las mismas bases ante las negociaciones que nuestro país ha comenzado a sostener a raíz de la firma del Tratado Trilateral de Libre Comercio. Entre los puntos que el IMCP se ha preocupado por fomentar, se encuentran las siguientes:

Normatividad:

En este sentido, el IMCP ha llevado a cabo varias reuniones con el Financial Accounting Standard Board (FASB) y con la National Association of State Boards of Accountancy (NASBA) para la armonización de las normas de contabilidad.

Reciprocidad:

El IMCP reconoce que a medida que se profundice en los estudios educativos, los exámenes profesionales y la experiencia requeridos para obtener el título el cualesquiera de los países mencionados, se podrá dimensionar que éste es el tema central de las negociaciones, y no como a simple vista podría entenderse que pudiera ser en las normas de auditoría, o en la armonización de los principios de contabilidad generalmente aceptados que prevalecen en el país.

Se estima que en cuanto a la reciprocidad de los títulos de Contador Público, serán pocos los contadores que utilicen este procedimiento para ejercer su actividad de apoyo al empresario de su país que tenga relaciones comerciales con el otro. Por lo tanto, existe un convencimiento generalizado respecto a que la actividad de representación entre los contadores públicos se incrementará, para atender mutuamente a sus clientes.

Barreras a la reciprocidad

En este punto, se puede señalar que la barrera más importante con que cuenta nuestro país, además de que actualmente no otorga títulos profesionales a los extranjeros que no realicen sus estudios profesionales en México, es la de tener un procedimiento de recepción profesional diferente al examen uniforme para titulación que existe en los Estados Unidos. En oposición a esto, la barrera más importante para la reciprocidad que tienen los Estados Unidos es que a diferencia de México que cuenta con una sola autoridad que expide los títulos profesionales, en el vecino país del norte existen 54 jurisdicciones que realizan la misma función.

Como se puede apreciar, los esfuerzos del IMCP están encaminados a fortalecer la actuación del Contador Público, pues se vislumbra que en el corto plazo se intensifique la demanda de servicios hacia este profesionista. Se espera que con la exposición de los eventos que han acompañado a la evolución de la práctica contable en nuestro país, se tenga una clara idea del desarrollo de esta atractiva e interesante profesión.

CAPÍTULO II

2. AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

2.1 El concepto universal de auditoría

La palabra "auditoría" en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta sea confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general.

También es evaluar la forma como se administra y opera tendiendo al máximo aprovechamiento de los recursos. Así, según el C.P. Juan Ramón Santillana, una de las formas más claras para entender y comprender el concepto universal de auditoría es a través del proceso de evolución de esta rama de las ciencias sociales, lo cual, se plasma a continuación.

2.2 El devenir histórico de la auditoría

Para explicar este punto, se recurrirá a citar algunos eventos relevantes explicados por el C.P. Santillana González ¹ mediante una narrativa sinóptica de la auditoría, esto es, la auditoría fiscal, la auditoría de estados financieros, la auditoría interna, la auditoría operacional, la auditoría administrativa, la auditoría integral y la auditoría gubernamental.

2.2.1 La auditoría fiscal

Puede decirse, que la auditoría en su forma más primitiva y simple surge cuando un pueblo domina a otro, bien sea a través de la política, la religión, la economía, las ciencias, o por la fuerza. Así, el pueblo o comunidad social avasallado tiene que pagar un tributo al que lo domina o gobierna; tributo hoy conocido como impuesto. Posteriormente, el pueblo dominante requiere que los tributos que impuso le sean pagados correctamente y en tiempo; y para cerciorarse del debido cumplimiento de ello comienza a crear cuerpos de revisores que se encargan de esa "fiscalización". Entonces, éstos son los albores de la auditoría, que actualmente se identifica como "auditoría fiscal".

¹ Santillana, Auditoría I, México, Ed. Ecafsa, 1998, p.15

Para citar un ejemplo que corresponda a nuestro país, basta con citar al pueblo azteca que siendo belicoso por naturaleza, por la fuerza dominó hasta centroamérica. Así, los aztecas se mantenían de tributos que les eran entregados por sus dominados; y por los registros de la historia señalan los "procedimientos" que aplicaban cuando un pueblo bajo su férula no cumplía con sus tributos; incumplimientos que eran detectados y reportados por un "calpixque" (una especie de recaudador - auditor).

2.2.2. La auditoría de estados financieros

A mediados del siglo XVIII se dio en Inglaterra un fenómeno que vino a transformar a la humanidad, esto es, el nacimiento de la Revolución Industrial, o sea, la sustitución de los procesos manuales de fabricación por la máquina. Además, hacia finales de ese siglo toma posesión formal la Revolución Industrial y aparecen en consecuencia nuevas formas de organización fabril y comercial, naciendo el nuevo concepto de capitalismo y surgiendo también las teorías económicas de libre comercio de Adam Smith y David Ricardo.

Obviamente, tales desarrollos tuvieron que impactar en la contabilidad, pues se perfeccionaron y modernizaron los procesos de contabilidad comercial y nacieron nuevas corrientes de contabilidad de costos.

Años más tarde, comienzan a surgir tibias disposiciones y regulaciones gubernamentales que solicitaban (más no exigían) que los estados financieros que las empresas que tenían acciones colocadas entre el gran público inversionista fueran revisados por contadores públicos independientes. El gran problema es que en ese entonces no habían aparecido lo que hoy se conoce como "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" dando lugar a que cada quien contabilizara como quisiera, como pudiera o como le conviniera. Así, todo lo anterior dio origen a una cadena de fraudes y engaños que, en combinación con pérdidas de mercados y problemas económicos, provocaron la caída de la Bolsa de Valores de Nueva York en octubre de 1929.

La solución a tal problema surgió en el año de 1933 cuando el entonces presidente norteamericano Franklin Delano Roosevelt emitió la Ley de Valores que obligó al uso de los llamados "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y las "Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas". Lo anterior, obligó a las empresas emisoras a registrar sus operaciones sobre bases y criterios contables homogéneos, consistentes, que fueron generalmente aceptados por el núcleo social de los contadores públicos.

2.2.3 La auditoría interna

La auditoría interna nace durante la época de consolidación de la Revolución Industrial cuando los pequeños talleres y empresas comerciales de origen familiar comienzan a crecer y se fusionan con otros, hasta derivar en las grandes concentraciones que adoptaron las formas de "holdings".

Es obvio que los dueños y administradores de esos nuevos tipos de organización hubieron de delegar en estructuras administrativas las tareas que de origen ellos vigilaban y cuidaban en su totalidad. Ahora, ya el manejo de los recursos quedaba en manos de terceros que, aún cuando fueren sus subordinados, no dejaban de causarles inquietud en cuanto a la honradez y eficiencia con que estaban siendo utilizados, en especial los monetarios. Y, una forma que encontraron los dueños y/o administradores para ejercer vigilancia y control sobre dichos recursos fue acudiendo a personal de su confianza que cuidaba y vigilaba por el buen uso y destino de ellos. Así, esas personas de confianza comenzaron a ser identificadas como "auditores internos".

También, otro evento que contribuyó en gran medida al desarrollo de la auditoría interna fue que en el año de 1941 un contador público de nombre Victor Z. Brink concluía su trabajo de tesis doctoral denominado "Internal Auditing" en la Universidad de Columbia en los Estados Unidos de Norteamérica, lo que vino a revolucionar la concepción tradicional que hasta esa fecha se tenía con respecto a esta disciplina o especialidad del contador público: la auditoría interna.

2.2.4 La auditoría operacional

El primer antecedente formal sobre el origen de la auditoría operacional se remonta al año de 1945, cuando en ocasión de la Conferencia Anual de "The Institute of Internal Auditors" se incluye para discusión el tema "Alcance de la auditoría interna en operaciones técnicas". También, otro evento que favoreció su impulso fue la publicación de un artículo denominado "Auditorías de Operaciones" por un auditor interno llamado Arthur Kent en el año de 1948. Sin embargo, el primer pronunciamiento formal sobre la auditoría operacional lo dio el Instituto de Auditoría Interna al incluir en el año de 1956 en su libro "Bibliography of Internal Auditing" un capítulo denominado "Operaciones Auditables".

A partir de entonces, comenzó a generarse una gran inquietud dentro de los profesionales de la auditoría interna en los Estados Unidos de Norteamérica por adentrarse en esta nueva rama de especialización. Por su parte, la auditoría operacional entra a México en la década de los setentas y se divulga y se amplía su aceptación en los ochentas, llegando a su consolidación y madurez en la presente década.

2.2.5 La auditoría administrativa

Los antecedentes de la auditoría administrativa los podemos encontrar en una entrevista que en el año de 1925 le hizo la revista "Cronique Social" (de Francia) a Henri Fayol, el cual mencionó que:

"El mejor método para examinar una organización y determinar las mejoras necesarias, es estudiar el mecanismo administrativo para determinar si la planeación, la organización, el mando, la coordinación y el control están siendo atendidos., o sea, si la empresa está bien administrada".²

En México, el antecedente sobre la auditoría administrativa lo tenemos en el libro "El análisis factorial" publicado en el año de 1959 por el Departamento de Investigaciones del Banco de México, S.A.

2.2.6 La auditoría integral

El fomento a la realización de la auditoría integral, corresponde al C.P. Juan Ramón Santillana González cuando en el año de 1979 integró un material de apoyo, notas y apuntes que había utilizado en la auditoría interna de una gran compañía mexicana, y publicó un libro denominado "Auditoría Interna Integral", mismo que fue muy bien aceptado por sus colegas y estudiantes.

2.2.7 La auditoría gubernamental

Se puede decir que la auditoría gubernamental es tan antigua como lo han sido las civilizaciones y las culturas, donde los soberanos y jefes de estado se hacían de personal de confianza que les informaran cuál era el comportamiento de sus subordinados, en especial, en materia de recaudación de tributos y en el manejo de los caudales. En nuestro país, la formalidad a la auditoría gubernamental se da en el año de 1981 cuando la entonces Secretaría de Programación y Presupuesto del Gobierno Federal Mexicano emite un documento denominado "Manual de Auditoría Gubernamental" que viene a ser un notable avance en la materia, aplicable por esa Secretaría en las auditorías internas gubernamentales que practicaba en las diversas instancias que conformaban la administración del Poder Ejecutivo Federal.

² *Ibidem*, p.23

En la actualidad, la auditoría gubernamental se da en la función de vigilancia y fiscalización que ejercen en forma externa la Contaduría Mayor de Hacienda, la Secretaría de la Contraloría, y las Contralorías Mayores o de Glosa locales en sus ámbitos o jurisdicción.

2.3 Clasificación de la auditoría

La clasificación que se da a continuación es un extracto del análisis que hace Juan Ramón Santillana y que corresponde a una clasificación desde el punto de vista de la contaduría pública:

- 1) **AUDITORÍA FISCAL:** *Son las revisiones que levantan a cabo organismos o autoridades con facultades de imponer gravámenes a los contribuyentes. Tiene además la siguiente subdivisión.*
 - Por programa: *Son aquellas que emanan de un programa normal o especial, diseñado por autoridades específicas.*
 - Derivada de estudios económicos: *Son las que permiten detectar, con el uso de modelos matemáticos manejados a través de computadoras, casos de evasión de pago de impuestos o tributaciones, al no darse con base en los modelos referidos los supuestos que debieran alcanzarse derivados del conocimiento de determinados factores económicos.*
 - Consecuencia de otras auditorías o compulsas: *Por compulsas se puede entender el aplicar con más profundidad la técnica de la confirmación. Dicho en otras palabras, es cuando una empresa no estaba programada para ser revisada fiscalmente, ni tampoco estaba considerada dentro de los contribuyentes a revisar *via estudios econométricos*, pero sin embargo "por rebote" y por virtud de una situación detectada, se hace acreedora a una intervención formal de auditoría fiscal.*
 - Por denuncia: *Ésta se presenta por denuncia específica de evasión fiscal presentada por alguna persona física o moral contra un contribuyente.*
- 2) **AUDITORÍA DE EDOS FIN** *Es el examen que efectúa un contador público independiente a los estados financieros de su cliente.*

- 3) AUDITORÍA INTERNA: Es aquella cuyo ámbito de ejercicio se da por auditores que dependen, o son empleados de la misma organización en que se practica. El resultado de su trabajo es con propósitos internos o de servicio para la misma organización.
- 4) AUDITORÍA ADMINISTRATIVA: Tiene por objeto verificar y promover el cumplimiento y apego al correcto funcionamiento de las fases o elementos del proceso administrativo y lo que incide en ellos. Además, evalúa la calidad de la administración en su conjunto.
- 5) AUDITORÍA OPERACIONAL: Es aquella que tiene como intención principal promover la eficiencia en la operación y también evaluar la calidad de la operación de toda empresa.
- 6) AUDITORÍA FINANCIERA: Es un examen total o parcial de información financiera, y la correspondiente operacional y administrativa, así como los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.
- 7) AUDITORÍA INTEGRAL: Tiene por objeto revisar los aspectos administrativos operacionales y contable – financieros de la entidad sujeta a revisión en una misma asignación de auditoría.
- 8) AUDITORÍA GUBERNAMENTAL: Se encarga de revisar los aspectos financieros, operacionales y administrativos en las dependencias y entidades públicas, así como el resultado de programas bajo su encargo y el cumplimiento de disposiciones legales que enmarcan su responsabilidad, funciones y actividades. La auditoría gubernamental se puede subclasificar por su ámbito, por su tipo, por su contexto y por su aplicación.

Por su ámbito: En este renglón aparece la auditoría interna y externa. La primera es la que realiza el personal adscrito a la propia dependencia o entidad; y la segunda es la practicada por contadores públicos

independientes a la dependencia o entidad, con objeto de emitir una opinión sobre la situación financiera y resultados de operación que guarda el ente auditado.

Por su tipo:

Financiera: es la que comprende el examen de las transacciones, operaciones y registros financieros con objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil.

Operacional: es la que comprende el examen de la eficiencia obtenida en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional y los sistemas de operación y de información.

De resultado por programas: que se encarga de analizar la eficacia y la congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y metas establecidos, en relación con el avance del ejercicio presupuestal.

De obras: responsable de revisar, examinar, cuantificar, calificar y evaluar, entre otros aspectos, si la obra pública efectuada corresponde a la necesidad social que provocó su ejecución, si se hizo de conformidad con planes y proyectos aprobados y si la empresa contratista a quien se adjudicó la obra cuenta con la capacidad técnica y de recursos para cumplir con el compromiso contraído.

De legalidad: que tiene como finalidad revisar si la dependencia o la entidad, en el desarrollo de sus responsabilidades, funciones y actividades, ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que le sean aplicables (leyes, reglamentos, decretos, acuerdos, circulares, normatividad, etc.).

Por su contexto:

Integral: que es cuando en una misma asignación de auditoría concurren los seis tipos de auditoría siguientes: financiera, operacional, administrativa, de resultado por programas, de obra y de legalidad.

Parcial: que es aquella en la que se practica un solo tipo de auditoría.

Por su aplicación: A unidades: cuando la auditoría se realiza a aquella área que tiene asignado un programa o conjunto de programas encaminados al logro de determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad.

A programas: que comprende la revisión del conjunto de funciones y actividades que integran un programa específico asignado a una o varias unidades.

De actividades: el cual está circunscrito a la revisión de aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico a examinar y que sean diferentes a unidad o programa.

Una vez que se ha revisado la clasificación de la auditoría desde el punto de vista de la contaduría pública, pasemos a conocer las técnicas de auditoría de que puede disponer todo interesado.

2.4 Técnicas de auditoría

2.4.1 Concepto

Se conoce como "técnicas de auditoría" los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para poder emitir su opinión profesional.

2.4.2 Objeto

Éste consiste en proporcionar elementos técnicos que puede utilizar el auditor para obtener la información necesaria que fundamente su opinión profesional sobre la entidad sujeta a examen.

2.4.3 Clasificación

Obedece a la siguiente distribución:

1) Estudio general

Es cuando se ejerce una apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

2) Análisis

En este caso, se clasifican y agrupan los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas y significativas.

3) Inspección

Es un examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

4) Confirmación

Es la obtención de una comunicación escrita de una persona, independientemente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

5) Investigación

Se entiende como la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

6) Declaración

Quiere decir, la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

7) Certificación

Corresponde a la obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

8) Observación

Es la presencia de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

9) Cálculo

Significa la verificación de alguna partida.

Pasemos ahora a conocer el concepto, objetivo y clasificación de los procedimientos de auditoría.

2.5 Procedimiento de auditoría

Cabe señalar que las referencias básicas de los procedimientos de auditoría que se harán a continuación, se refieren a la auditoría de estados financieros y su uso es aplicable o adaptable a cualquier tipo de auditoría. Es importante mencionar que dichas referencias están tomadas del Boletín 5010 de Normas y Procedimientos de Auditoría de la Comisión respectiva del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

2.5.1 Concepto

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

2.5.2 Objeto

Se refiere a la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda allegarse de elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionarán bases para rendir su informe o emitir su opinión.

2.5.3 Clasificación

Según el maestro Juan Ramón Santillana los procedimientos de auditoría se pueden clasificar en dos grandes grupos:

- a) Los de aplicación general que son recomendables para cualquier tipo de auditoría y entidad en que se practique, y

- b) Los de aplicación específica que tendrán que ser diseñados ex profeso para cada tipo de auditoría y, a su vez, adaptarlos en función de las características de la entidad sujeta a intervención.

Enseguida, se detallan los números y nombres de boletines emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos para el caso de la auditoría de estados financieros:³

**Procedimientos de auditoría de estados
financieros de aplicación general**

- 5010 Procedimientos de auditoría de aplicación general
- 5020 El muestreo e la auditoría
- 5030 Metodología para el estudio y evaluación de control interno
- 5040 *Procedimientos de auditoría para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna*
- 5050 *Utilización del trabajo de un especialista*
- 5060 Partes relacionadas
- 5070 *Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor*
- 5080 Efectos del procesamiento electrónico de datos (PED) en el examen de control interno

**Procedimientos de auditoría de estados
financieros de aplicación específica**

- 5100 Efectivo e inversiones temporales
- 5110 Ingresos y cuentas por cobrar
- 5120 Inventarios y costo de ventas
- 5130 *Pagos anticipados*
- 5140 *Procedimientos de auditoría relacionados con estados financieros consolidados y combinados y con la valuación de inversiones permanentes en acciones.*
- 5150 Inmuebles, maquinaria y equipo
- 5160 Intangibles
- 5170 Pasivos
- 5180 Estimaciones contables

³ *Ibidem*, p. 113

- 5190 Capital contable
- 5200 Gastos
- 5210 Examen de remuneraciones al personal
- 5220 Contingencias no cuantificables y compromisos
- 5230 Hechos posteriores
- 5240 Procedimientos de auditoría aplicables a una revisión limitada sobre estados financieros intermedios.
- 5250 Procedimientos de auditoría relativos a la opinión sobre el control interno contable.
- 5260 Comprobación del reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros.
- 5270 Utilización del trabajo de otros auditores.

Otras declaraciones de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría

- 6010 Guía para el estudio y evaluación del control interno del ciclo de ingresos.
- 6020 Guía para el estudio y evaluación del control interno del ciclo de compras.
- 6030 Guía para el estudio y evaluación del control del ciclo de producción.
- 6040 Guía para el estudio y evaluación del control interno del ciclo de nóminas.
- 6050 Guía para el estudio y evaluación del control interno del ciclo de tesorería.
- 6060 Muestreo estadístico en auditoría.
- 6070 Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños.
- 6080 Carta para confirmar la prestación de servicios de auditoría.

Por último, es interesante comentar que los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y, en general, los detalles de operaciones de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de estados financieros. Por esta razón, el auditor deberá, aplicando uno u otro criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que fundamenta una opinión objetiva y profesional.

También, dado el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales no es posible, generalmente, realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por esta razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas

individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre el universo total del que fueron extraídas.

Así, la relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría.

2.6 Concepto e importancia de la auditoría administrativa

La auditoría administrativa puede tener diferentes significados para la gerencia de diferentes compañías, lo que se debe en gran parte a que la naturaleza de las operaciones comerciales varía de una compañía a otra. Además, se debe también a que la auditoría administrativa es una extensión de la auditoría interna hacia todos los aspectos de un negocio y no únicamente dedicada a las áreas funcionales y contables.

Así, la auditoría de operaciones o administrativa es un método constructivo de ayudar a la gerencia a mejorar las operaciones de todo negocio, y esto se puede hacer de varias maneras: llamando la atención de la gerencia hasta el rompimiento de los controles operativos, señalando las áreas en las que se pueden reducir los costos, sugiriendo mejoras potenciales de operación y señalando los casos en los que la falta de cumplimiento de las responsabilidades funcionales en diversas áreas ha afectado a éstas de manera significativa.

A continuación, se mencionan algunas definiciones de "auditoría administrativa" con el fin de reafirmar lo anteriormente dicho. Para el autor John Buckley se define de la siguiente manera:

"Es un examen amplio y constructivo de una estructura orgánica de una compañía, una institución o una dependencia gubernamental, o de cualquier componente de ellas, como una división o un departamento, y de sus planes y objetivos, sus métodos de control, sus medios de operar y su utilización de los recursos humanos y físicos".⁴

Por su parte, para Mabel Drovetta y Horacio Guadagnini opinan que la auditoría administrativa es:

⁴ Norbeck, Auditoría administrativa, México, Ed. Técnica, 1972, p.13

“Una evaluación que implica control de los sistemas administrativos. Es el análisis detallado, objetivo y crítico de la planeación, organización, contratación de personal y dirección de la empresa”.⁵

Por lo tanto, la auditoría administrativa es una investigación minuciosa en la organización, centrándose en la armonía y dinámica interna; es decir, evaluación de todas las necesidades reales de una compañía las cuales surgen de varias áreas y de las funciones presentes en la misma.

Para vislumbrar la importancia de la auditoría administrativa, es necesario comentar que los puntos fuertes o débiles de un negocio, en términos de dinero, tradicionalmente se han medido por la auditoría financiera a través del balance general y el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable, el estado de cambios en la posición financiera, etc. Pero estos documentos sólo informan de la posición financiera de la empresa en una fecha determinada, es decir, cuánto dinero se ganó o se perdió en el periodo considerado y si los procedimientos contables están en buen orden.

En realidad, una auditoría como ésta no da una imagen adecuada de lo bien que está dirigida una compañía. Más aún, tampoco dice que correcciones será necesario efectuar en los procedimientos administrativos para lograr una máxima eficiencia en el futuro.

Así, la importancia de la auditoría administrativa radica en que busca investigar debajo de la superficie aparente de una compañía, concentrándose en la armonía y la dinámica internas que yacen bajo ella. El C. P. Juan Ramón Santillana a este respecto, expresa lo siguiente:

La importancia de la auditoría administrativa radica en el hecho de que proporciona a los directivos de una organización, un panorama sobre la forma como está siendo administrada por los diferentes niveles jerárquicos y operativos, señalando aciertos y desviaciones de aquellas áreas cuyos problemas administrativos detectados exijan una mayor o pronta atención”.⁶

⁵ Diavetta & Guadagnini, Diccionario de administración y ciencias afines, México, Ed. Limusa, 1995, p. 19

⁶ Santillana, Auditoría IV, México, Ed. Ecoisa, 1998, p. 432

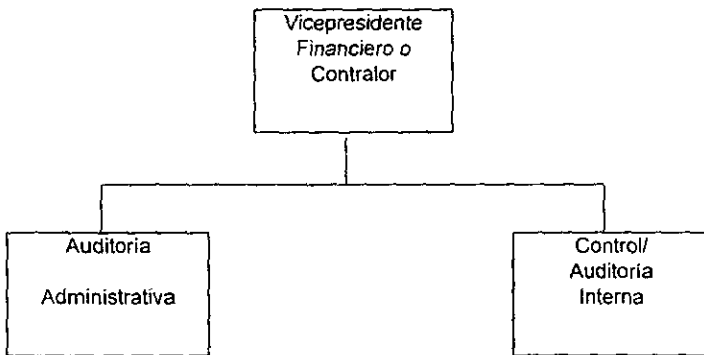
Por último, cabe citar que el objetivo de la auditoría administrativa es apreciar la organización, las técnicas y los resultados administrativos con miras a mejorarlos, y, en este sentido, puede considerarse como una auditoría constructiva.

2.7 La auditoría administrativa interna y externa

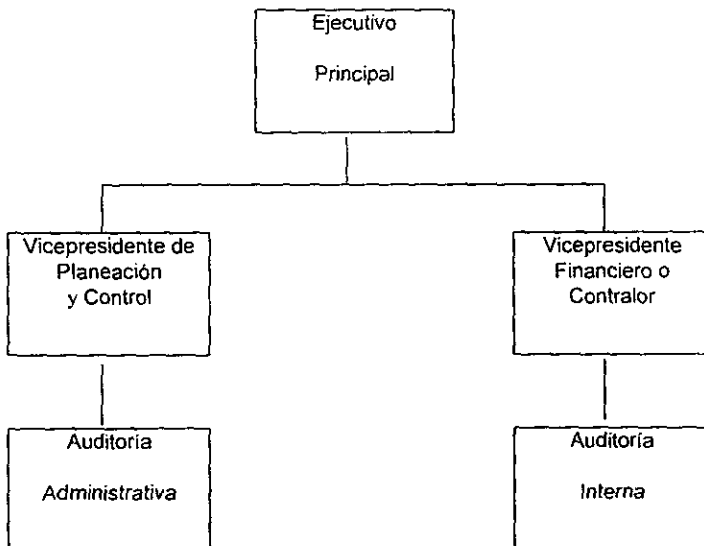
Cabe señalar que la auditoría administrativa puede emplearse como una extensión de la auditoría interna, o puede efectuarse por analistas independientes. La auditoría administrativa externa se usa cuando la gerencia tiene recursos insuficientes para sostener un programa interno, cuando se prefiere una apreciación independiente en lugar de la auditoría interna o cuando la opinión externa es suplementaria a la auditoría interna. Se puede decir, que la auditoría administrativa interna o externa, tiene el mismo interés fundamental, el cual se deriva de las siguientes premisas:

- 1) Existe una interrelación entre todas las funciones de la empresa. Aunque se necesita el especialista que examine un problema en particular, hay una necesidad igual del analista que puede revisar toda la empresa en forma sistemática y examinar la eficiencia de la interacción funcional.
- 2) En términos de reducir costos y aumentar la eficiencia, es preferible la acción preventiva, cuando es posible, a la acción terapéutica. Los problemas agudos pueden hacerse mínimos por medio de una revisión y una apreciación sistemática de las operaciones en conjunto.
- 3) Probablemente es más efectivo hacer que un grupo de analistas efectúe la revisión evaluación de toda la empresa que hacer que varios especialistas independientes intenten aislar y examinar separadamente los problemas.
- 4) La administración de empresas no puede separarse de los hombres de empresa; es decir, de la gente que maneja las empresas. Cualquier programa de auditoría que deja de reconocer la naturaleza de una operación comercial en cuanto a que está interesada en las personas y dirigida por personas no logrará captar la realidad completa de la situación. Por lo tanto, la auditoría administrativa es, por su intención, un programa interesado en las personas y su interés principal está en el "quién" de la administración. Según los especialistas, la auditoría administrativa, como función interna, puede verse desde el punto de vista de la organización ya sea como:

- a) Una extensión de la auditoría interna financiera, en cuyo caso la gráfica de organización tendría el siguiente aspecto:



- b) Una función independiente de la administración financiera, en cuyo caso la gráfica de organización tendría el siguiente aspecto:

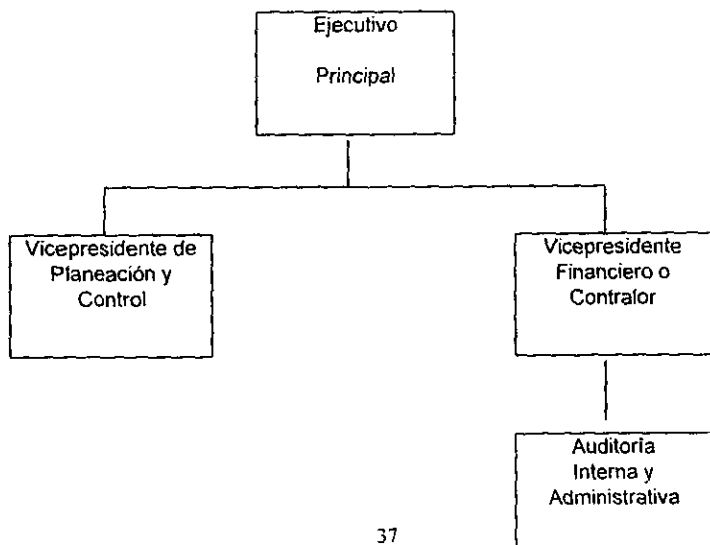


- c) Una función integrada en forma departamental con la auditoría interna. Esta forma de organización enfatiza la unidad de la función global y la estrecha relación entre estas dos formas de auditoría. En este caso se enfatiza el concepto de la auditoría administrativa como una herramienta de análisis tanto financiera como no financiera, así como se enfatiza también la necesidad de una auditoría administrativa de la función financiera de la empresa junto con las otras funciones. El esquema se muestra al final de la hoja:

De manera similar, la auditoría administrativa como una función externa puede considerarse ya sea como:

- 1) Una extensión de la auditoría financiera externa, y
- 2) Una función independiente de la auditoría financiera.

En los dos casos, es posible señalar que existen pros y contras en cualquiera de los dos enfoques. Por ejemplo, el primero conduce a una periodicidad en la auditoría administrativa, lo cual puede no coincidir con la necesidad inmediata, pero puede llevar a una revisión operacional, sistemática y regular. El segundo punto de vista tiende a aislar un problema de su perspectiva financiera, cosa que puede ser recomendable en el sentido de que enfoca la atención sobre un problema específico, pero puede tender a disminuir la importancia de las relaciones interfuncionales dentro de la empresa.



Debido a que en diversas ocasiones hemos relacionado a la auditoría administrativa con la auditoría financiera, a continuación se expondrán algunas diferencias relevantes que existen entre las mismas en opinión, de Edward Norbeck:⁷

2.7.1 Diferencias de la auditoría administrativa con la auditoría financiera

Característica	Auditoría Financiera	Auditoría 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 financiera.	Una operación o función.
3. Orientación	Hacia el estado financiero de los negocios desde un punto de vista retrospectivo.	Hacia el estado operativo de los negocios, pasado, presente y futuro.
4. Medición	Los principios de contabilidad generalmente aceptados.	Los principios de administración de las operaciones.
5. Método	Las normas de auditoría generalmente aceptadas.	Las técnicas de la administración de las operaciones.
6. Precisión	Ostensiblemente absoluta.	Relativa.
7. Interesados	Principalmente externos: accionistas, gobierno y público.	Internos: la gerencia.
8. Realización	Real.	Potencial.

⁷ Norbeck, Ob. cit. p.21

9.	Necesidad	Requerida legalmente.	Opcional, prerrogativa de la gerencia.
10.	Historia	Larga existencia.	Reciente, relacionada con el enfoque de sistemas.
11.	Catalizador	La tradición.	La petición del ejecutivo.
12.	Frecuencia	Regular: cuando menos anualmente.	Periódica: pero su periodicidad es indefinida en la mayor parte de los casos.

A continuación, se da a conocer una lista que puede ser útil como guía para la realización de la auditoría administrativa.

2.8 Lista de control para una auditoría administrativa

Es importante mencionar que no existe una descripción universalmente aceptada o "estándar" de una investigación de este tipo. Con el afán de conocer alguna variedad de listas, se puede decir que la más antigua de todas las listas de control de administración general es la desarrollada por el fundador de Mckinsey & Company, la firma consultora.

Otra famosa lista es la publicada por Small Business Administration la cual es una valoración "hágalo usted mismo" que cubre 15 categorías de las áreas vitales de una empresa. El procedimiento de esta auditoría informa que si un gerente - propietario puede proporcionar las respuestas adecuadas a las preguntas, entonces puede estar seguro de que está administrando eficientemente su negocio. Lo anterior, no está mal para una situación simple, pero no es suficiente para una complicada.

Otro sistema es el de Martindell, el cual asigna puntos por importancia en diez categorías (máximo obtenible 10,000) de la forma siguiente:

- 400 Función económica
- 500 Estructura corporativa
- 600 Salud del crecimiento de las ganancias
- 700 Justicia con los accionistas
- 800 Investigación y desarrollo

- 900 Análisis de la dirección
- 1100 Políticas fiscales
- 1300 Eficiencia en la producción
- 1400 Vigor en las ventas
- 2400 Evaluación de ejecutivos

Otra evaluación interesante del análisis general de una compañía es lo que se llama "El modelo de Drucker", lo cual comprende un líder conferencista externo que dirige talleres gerenciales en los cuales los participantes estudian las ideas claves de Peter Drucker. Por lo general, los participantes deben leer un libro de este autor y, en una serie de aproximadamente diez sesiones, determinar si su compañía cae dentro de los principios de Drucker. Por último, proponen por escrito una serie de mejoras que se presentan ante el jefe ejecutivo. El riesgo de este método es que si al jefe le cae bien Peter Drucker, algo muy bueno se habrá conseguido, pero de no ser así, es casi seguro que se habrá perdido el tiempo.

Una vez revisadas diversas posibilidades, a continuación se plasma una lista que contiene sesenta y nueve factores clave de las dimensiones del estudio de una compañía, producto de las investigaciones de Spencer Hayden.⁸

Factores Administrativos Generales

Objetivos de la compañía
Políticas

Organización
Compensación para ejecutivos
Patentes
Utilidades
Financiamiento
Relaciones públicas
Consejo de directorio

Factores de Ventas	Factores de manufactura	Factores de finanzas y control	Factores de investigación y desarrollo	Factores de personal
Métodos de distribución. Productos y utilidad. Control de	Material. Manejo de materiales. Producción. Control de	Contabilidad y control. Oficinas administrativas. Transporte.	Liderazgo en investigación. Servicio en ingeniería. Calidad.	Administración de personal Moral en el trabajo. Relaciones laborales. Organizaciones de empleados. Salarios.

⁸ Hayden, Técnicas para el cambio organizacional, México, Ed. McGraw Hill, 1983, p.236

ventas.	producción.	Compras.	Personal de	Incentivos.
Precios.	Ingeniería	Costos fijos.	investigación y	Horarios.
Mercados.	industrial.	Estándares.	desarrollo.	Accidentes.
Publicidad.	Plantas.	Presupuestos.	Productos	Vacaciones.
Competencia.	Ubicación.	Impuestos.	planeados.	Entrenamiento.
Clientes.	Distribución.	Seguros.	Presupuestos	Rotación.
Servicio.	Energía.	Cuentas por	para investigación.	Costos laborales.
Entrenamiento	Maquinaria	cobrar.	Diversificación	Talento ejecutivo.
en ventas.	y equipo.	Facturación.	de proyectos.	
	Mantenimiento.	Mantenimiento	Administración	
		de registros.	de proyectos.	
		Servicios	Requerimientos	
		contables.	de capital.	

2.9 Procedimiento de la auditoría administrativa

En opinión de Hayden, es posible sugerir una larga lista de problemas organizacionales que entran en el área de la auditoría administrativa, pero la mayoría de ellos pueden relacionarse con la estructura organizacional, procesos organizacionales y tareas organizacionales. Según Hayden, el procedimiento de la auditoría administrativa consiste en cinco pasos, a saber:⁹

2.9.1 Preparación

Consiste en la revisión de una propuesta escrita y/o carta de autorización, seguida de un análisis completo sobre el trabajo a realizar con la persona que preparó dicha propuesta. De este análisis deben surgir tres cosas: las áreas probables de problemas y los factores que se deben acentuar al llevar a cabo la investigación; la actitud probable del personal respecto a la auditoría administrativa y dónde pueden existir dificultades; cualquier fuente especial de información que se puede usar, tal es el caso de los registros.

2.9.2 Recolección de datos

Esta etapa comprende la recolección de la siguiente información, que generalmente aparece en el informe final:

- Balance general, periodo de 10 años.
- Estado de operaciones, periodo de 10 años.
- Características y concentración de la propiedad.
- Lista y jerarquización de los distribuidores importantes.

⁹ *Ibidem.* p.239

- Lista y jerarquización de competidores importantes.
- Análisis de costos de manufactura.
- Cuadro organizacional actual.

Estos conceptos deben solicitarse y obtenerse al comienzo del estudio, ya que forman la base para determinar el curso del resto del estudio.

2.9.3 Análisis

El análisis comienza con los primeros datos que se obtienen de la compañía. Las preguntas: por qué, dónde, cuándo, qué y quién, deben responderse sobre cada situación. Las respuestas que se obtengan a estas preguntas en las entrevistas más el entrenamiento profesional del consultor y la experiencia que tenga en otras organizaciones le indicarán, por lo general, el curso de acción a seguir para vencer as deficiencias que aparezcan.

2.9.4 Elaboración de recomendaciones

En este momento, el análisis debe sugerir varias formas de solucionar cada uno de los problemas enumerados y que enfrenta la empresa. Una o más de estas formas de solución parecerán mejores que otras. La elección de la "mejor" para una eventual recomendación al patrocinador del estudio depende de un número de factores, tales como el costo de la mejora, la capacidad del personal de la compañía para llevarlos a cabo y el tiempo.

2.9.5 Redacción del informe

Éste es la única evidencia física que el cliente o patrocinador recibe del trabajo del consultor. Es la representación física y el registro de todo su análisis. Es el instrumento en el que figuran todas las recomendaciones hechas al cliente, las cuales se tendrán que sostener aún con la ausencia del consultor. El informe debe estar organizado de manera que presente una imagen clara, concisa y constructiva del estado de la compañía. Las recomendaciones para acciones futuras deben ser prácticas, oportunas y, sobre todo, convincentes. Generalmente, lo que más se recomienda para la presentación final es apearse al orden general de la auditoría administrativa, el cual es:

- Naturaleza e historia de la compañía
- Propiedad y estructura corporativa
- Posición financiera

- Control administrativo
- Productos y mercados
- Manufactura
- Investigación y desarrollo
- Organización
- Recursos humanos y personal

En la presentación del informe anterior, se recomienda describir los puntos fuertes y las debilidades de la compañía en cada área, así como señalar las principales deficiencias de la empresa. Así, la auditoría administrativa puede prestar la valiosa función de determinar las necesidades de mejoras y cambio. Si bien no resulta fácil hacerlas bien, pues tal vez sea necesario hacerse de un experimentado consultor. Los consultores administrativos esencialmente proporcionan servicios por una variedad de razones al realizar una auditoría administrativa, una de ellas es que tal vez, no se requiera ningún conocimiento especial para resolver el problema dentro de la organización.

Se desea señalar que lo que se ha escrito hasta aquí no debe tomarse como conceptos "acabados", sino como una invitación a la reflexión y al análisis de los mismos, lo que seguramente generará mejores ideas que contribuyan a la mejoría de las organizaciones y al desarrollo del licenciado en contaduría pública.

CAPÍTULO III

3. LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESAS

Se considera imprescindible comenzar por entender el concepto de "empresa" y continuar con el desarrollo económico de las mismas en nuestro país, así como analizar los diferentes tipos que existen.

3.1 Concepto de empresa

De acuerdo con el maestro Salvador Mercado, la palabra "empresa" proviene del vocablo "emprende", es decir, iniciar algo; empezar un conjunto de actividades encaminadas a un fin específico y predeterminado. Entenderemos por empresa, como lo hace Salvador Mercado:

"Una organización económica que produce o distribuye bienes o servicios para el mercado, con el propósito de obtener beneficios para sus titulares o dueños".¹

En toda empresa, se debe tomar en consideración lo siguiente:

El titular, que puede ser un individuo (persona física) o una sociedad (persona moral).

Los colaboradores, es decir, el conjunto de quienes prestan sus servicios como funcionarios o trabajadores (empleados y obreros), para la realización de la actividad que constituye su objeto.

Los bienes o derechos destinados a su funcionamiento. Al conjunto de tales bienes se les da el nombre de negociación aunque en otras se emplea la palabra empresa con referencia exclusiva a este elemento objetivo.

Resulta así, que la empresa es una unidad integrada bajo la dirección de un empresario formada por los factores de producción: capital, trabajo y organización.

¹ Mercado, Ob. cit. p.3

3.1.1 Orígenes del concepto de empresa

Podemos decir que lo que legal y fundamentalmente constituye una empresa es el concepto de una persona jurídica colectiva, como un posible sujeto de derechos privados. Se sabe que este concepto fue desarrollado a partir del nacimiento del sistema municipal de gobierno al final de la república romana.

La propiedad del municipio o comunidad ciudadana fue considerada bajo las leyes del derecho privado, y en consecuencia, el municipio reconocido como persona jurídica capaz de obligaciones y derechos privados. La persona jurídica, en la ley romana, representa una especie de persona privada subjetiva, un sujeto independiente capaz de poseer diversas propiedades totalmente distinto de toda otra persona previamente existente incluyendo a los propios miembros individuales que la componen.

Así, la ley Romana alcanzó un alto grado de progreso al originar el concepto de persona colectiva, al distinguir claramente el todo colectivo separándolo jurídicamente de sus componentes individuales, y al asegurar a esa persona colectiva en un lugar de la ley privada como sujeto independiente, capaz de poseer, obligarse y actuar como cualquier otra persona de carácter privado. El investigador Joaquín Rodríguez Valencia explica que en esa remota jurisprudencia se encuentra el origen legal de la empresa moderna, cuya característica es su condición de persona moral o jurídica, creada por medio de adecuadas organizaciones, regida por las leyes mercantiles y por las prácticas industriales, comerciales y de servicios agropecuarios.

Centrándonos en Norteamérica, durante el gobierno colonial inglés se organizaron corporaciones constituyendo empresas pesqueras en Nueva York (1675), empresas comerciales en Pennsylvania (1682), Connecticut (1732), New Haven (1760), de seguros en Filadelfia (1768) y empresas navieras en Boston (1772), por citar algunas.

La primera sociedad que tuvo una facultad del gobierno para constituirse como empresa en América fue el "National Bank", propuesto por Morris R. , para ayudar al crédito de los Estados Unidos en 1795 no obstante, la constitución de esas empresas fue hasta 1871 que el Estado de Carolina del Norte pudo envanecerse de ser el primero desde la caída del imperio romano en decretar una ley permitiendo las sociedades o corporaciones con objeto de efectuar negocios en términos de igualdad para todos aquellos que desearan utilizarla. Rodríguez Valencia agrega que:

“Desde entonces, las leyes llamadas mercantiles o comerciales en que se funda la organización jurídica de todo tipo de empresas en el mundo, y en el concepto de empresa se ha hecho tan internacional que sobre él, puede asegurarse, se apoya todo tipo de empresas (industriales, comerciales y de servicio)”²

3.1.1.1 El desarrollo económico de México después de la Guerra de Independencia

Podemos decir, que la emancipación de México del yugo colonial no estuvo acompañada de una reorganización radical de la estructura socioeconómica del país. Las posiciones de los terratenientes no habían sido debilitadas e incluso se fortalecieron como resultado del reparto de tierras entre generales y oficiales, que se habían destacado en la Guerra de Independencia. Así, tenemos que para 1810 eran cinco mil y en 1854 sobrepasaban las seis mil empresas.

Durante esos años, la economía mexicana se desarrollaba con mucha lentitud. La mayoría de los campesinos, obreros de las minas y de las manufacturas y, sobre todo los indígenas, padecían como antes de las prácticas de peonaje y casas de raya.

La Independencia contribuyó al crecimiento del comercio exterior de México y a incorporarse a la economía mundial. La anulación de una serie de restricciones comerciales, la reducción de aranceles y otras medidas estimularon el rápido desarrollo del comercio exterior; en el año de 1826 el Congreso aprobó un decreto que permitía el establecimiento de relaciones comerciales con base en los principios de reciprocidad. Posteriormente en 1827, fueron firmados algunos convenios comerciales con Inglaterra, Francia, los Países Bajos, Dinamarca y Hannover. Un importante indicador del crecimiento del comercio exterior era la actividad de la navegación. Por ejemplo, en 1826 arribaron a puertos mexicanos 639 barcos extranjeros. Sin embargo, los convenios y acuerdos con Estados Unidos y con potencias europeas tenían resultados funestos para México pues estimulaban la penetración en el país del capital extranjero con el que no podía competir la débil economía mexicana.

Así, se recurrió a las inversiones extranjeras, como lo fueron las inversiones de capital inglés en la industria minera mexicana. Al controlar las minas más ricas, las compañías inglesas trataban de

² Rodríguez. Cómo administrar pequeñas y medianas empresas. México, Ed. Ecafsa, 1996. p.19

acabar con la mayor brevedad posible, con los enormes recursos naturales del país. Así en manos inglesas se encontraba una parte de comercio mexicano. Por otro lado, al país comenzó a penetrar capital norteamericano, francés y alemán. Esta penetración, así como la competencia de mercancías baratas y de mayor calidad provenientes de los países más desarrollados frenaban el desarrollo de México.

Para el año de 1831, se crea el Banco de México para financiar la industria nacional. Dicha institución subsidiaba la creación de una serie de industrias dedicadas a la fabricación de telas de algodón y lana, de papel y la fundición; compraba en el extranjero maquinaria, ganado de raza y contrataba especialistas calificados. Sin embargo, el intento de industrialización no tuvo éxito debido a la añeja estructura económica del país.

El maestro Rodríguez Valencia nos explica:

“El nivel de desarrollo de la industria mexicana en el segundo tercio del siglo XIX continuaba siendo sumamente bajo. Su principal rama era la minería y en primer lugar la explotación de materiales preciosos. La rama principal de la industria de la transformación era la del algodón. En 1846 existían en México 59 fábricas de hilados y tejidos, así como un sinnúmero de manufacturas y pequeños talleres de tipo artesanal. En 1856, sólo en la ciudad de México había 46 fábricas de hilados y tejidos”.³

A pesar de los avances logrados, la industria mexicana se encontraba técnicamente bastante rezagada en comparación con países desarrollados de Europa y Norteamérica. La producción dominante seguía siendo la manufactura.

³ *Ibidem*, p.23

3.1.1.2 Desarrollo económico de México durante el Porfiriato

A fines del siglo XIX y comienzos del XX nuestro territorio era un país agrario típico de América Latina en el que se desarrollaban aquellas ramas de la agricultura cuya producción se destinaba a la exportación como el henequén, caña, plátano, tabaco, caucho y cultivos que se producían en las plantaciones pertenecientes al capital extranjero. Además, se utilizaba la maquinaria agrícola y casi no existía la agrotécnica y la irrigación.

El desarrollo industrial del país se distinguía por el predominio de la producción minera, la cual creció grandemente. Respecto a las fábricas textiles a comienzos de 1910 sumaban 150 fábricas. En este año, adquiere relevancia la construcción de vías férreas y para 1911 alcanza los 24,000 kilómetros. Podemos expresar que el desarrollo económico del país estaba determinado por la penetración del capital extranjero en todas las ramas de la economía nacional.

3.1.1.3 La Industrialización de México

En nuestro país, la industrialización se inició de manera firme y continuada en la década de los '50, época en que surgió la actividad industrial con un sinnúmero de empresas pequeñas y medianas, gracias a la acción abierta y decidida del gobierno mexicano, no solamente a través de la integración de una infraestructura básica, sino también promoviendo inversiones industriales que permitieron disminuir las importaciones de artículos manufacturados y para mantener un nivel de empleo adecuado a las necesidades de una población cada vez más creciente.

En el año de 1955, se promulga en México la ley para el fomento de las industrias nuevas y necesarias, cuyo ordenamiento permitió que se estableciera un importante número de empresas industriales, fundamentalmente pequeñas y medianas, y que un gran número de talleres se transformaran en pequeñas empresas.

Se puede decir que el proceso de industrialización ocurrido en las últimas décadas, se ha traducido en cambios importantes en la estructura del comercio exterior. Pero nos podemos hacer una pregunta: ¿qué importancia colectiva tiene la empresa pequeña y mediana?, la respuesta es que realmente su importancia es muy considerable ya que representa la mayoría de las empresas y su impacto en la economía de nuestro país está fuera de discusión.

Históricamente la empresa pequeña y mediana ha ofrecido una alternativa para el proceso de

industrialización. También es reconocido que la pequeña y mediana empresas ofrecen una oportunidad para una continuada expansión del sistema económico del país. En lo personal, existe pleno convencimiento de que dichas empresas tienen un papel esencial en el entorno económico presente y futuro, por ello es necesario evitar que fracasen este tipo de organizaciones y esto puede ser mediante una adecuada administración, lo cual es imprescindible para su eficiente operación. Revisemos a continuación los tipos de empresas y su clasificación.

3.2 Tipos de empresa

Lamentablemente, en nuestro país no existe un acuerdo generalizado sobre los criterios que determinen el que una empresa pertenezca a un determinado tipo de empresa, lo que provoca serias confusiones al momento de intentar clasificar a cualquier organización. Por lo tanto, se revisarán distintos criterios que responden de acuerdo a su funcionamiento; de acuerdo a su giro, de acuerdo al origen del capital y de acuerdo con la magnitud de la empresa.

3.2.1 De acuerdo a su funcionamiento

Las empresas se dividen por su funcionamiento en empresa individual y la sociedad mercantil. Revisemos en qué consiste cada una.

La empresa individual empresa individual

La empresa individual es aquella creada por una sola persona quien responde de las obligaciones de la empresa con la totalidad de su patrimonio. En tal virtud, es dicha persona quien deberá solicitar las licencias de funcionamiento necesarias, obtener el local en el que se instalará la institución, aportar el capital y tomar a su cargo la dirección de las operaciones de la misma.

Una de las ventajas de la empresa individual es que pueden reunirse los recursos económicos y las habilidades administrativas y técnicas de varias personas, lo cual, con frecuencia ofrece mayores probabilidades de buen éxito.

La sociedad mercantil sociedad mercantil

En la actualidad, las empresas se constituyen en su mayoría como sociedades mercantiles, las cuales están dotadas de personalidad jurídica propia, es decir, la ley las considera personas, distintas de los

individuos que las forman y las llaman personas morales. Por ello, las sociedades tienen domicilio, patrimonio, término de duración (vida), derechos y obligaciones distintos de los de sus componentes. El patrimonio está formado por las aportaciones de los socios, que pueden ser en dinero o en especie (maquinaria, inmuebles, patentes, derechos, etc.).

Asimismo, las sociedades mercantiles tienen un nombre; razón social, si se forma con el nombre de uno o varios socios, denominación, si es un nombre de fantasía. La duración de la sociedad es el término dentro del cual actuará la sociedad. El domicilio, que es independiente del de sus socios, la plaza (población) en la cual la sociedad establece las oficinas principales para su administración y debe hacerse constar en el acto de su constitución.

Debe entenderse que la empresa abarca cualquier actividad humana que satisfaga las necesidades del hombre. Las madererías, las minas, las pesquerías, las fábricas, los transportes, los astilleros, la edificación y muchas otras actividades, son negocios que contribuyen a atender las necesidades materiales, en tanto que la abogacía, la odontología, la medicina, la enseñanza, la asistencia de enfermos, constituyen algunos de los muchos tipos de empresas dedicadas a prestar servicios útiles.

3.2.2 De acuerdo a su giro

En esta clasificación, nos encontramos a las empresas industriales, que a su vez tienen una amplia subdivisión y también a las empresas comerciales.

EMPRESAS INDUSTRIALES

Son aquellas que directamente elaboran artículos de uso o consumo, fabricándolos o sometiendo a determinado tratamiento sus materias primas, o produciendo o suministrando estas materias primas para utilizarse en su forma original para preparar u obtener productos elaborados. Las empresas de este tipo se subdividen en:

Empresas manufactureras o fabriles:

Las empresas manufactureras constituyen la rama de los industriales que efectivamente producen artículos o substancias por fabricación o elaboración.

Empresas extractivas

Son las que producen las materias primas que utiliza el fabricante, por ejemplo: las mineras, petrolíferas, madereras y agrícolas.

EMPRESAS COMERCIALES

Éstas son las que se ocupan de la distribución por varios conductos, desde la fábrica hasta el consumidor definitivo. Debe advertirse que no todas las empresas comerciales manejan artículos de uso o de consumo. Por ejemplo, las compañías de ferrocarriles, navegación, banqueros, médicos, abogados y otros individuos u entidades, suministran servicios y no géneros tangibles, pero se consideran, no obstante, incluidos dentro del campo de actividades comerciales. Naturalmente hay muchas empresas que participan en ambos caracteres: industrial y comercial y que deben clasificarse como combinación de ambos tipos. Estas empresas se dividen en cuatro tipos generales: mercantiles, financieras, de transporte y de servicios.

Empresas mercantiles

Son las que actúan como distribuidores de artículos de uso y consumo. Comprende a los comerciantes de toda índole: almacenistas, detallistas, distribuidores, comisionistas y otros intermediarios. Éstos compran mercancías a los fabricantes y distribuidores, y las revenden hasta llegar al detallista, que a su vez las proporciona al consumidor.

Empresas financieras

Las empresas financieras atienden a las necesidades financieras de otros negocios en diversas formas, y comprenden principalmente instituciones tales como bancos, sociedades de crédito, sociedades de inversión, corredores, compañías de depósito, de seguros y factoraje.

Empresas de transporte

Son aquellas cuyo objeto es trasladar de un lugar a otro mercancías, pasajeros o correo, entre éstas figuran compañías de ferrocarriles, autotransportes de carga, autobuses y mudanzas, carga aérea y marítima.

Empresas de servicios personales

Son aquellas que sólo proporcionan esta clase de servicios, y comprende médicos, abogados, dentistas, contadores, escritores o asesores profesionales de todo tipo. Es importante señalar que el avance tecnológico y económico ha originado la existencia de una gran diversidad de empresas, por lo tanto, como ya se comentó existe una gran variedad de criterios para clasificar a éstas. A continuación, se presenta la clasificación de las empresas, de acuerdo con el criterio de Lourdes Munch:⁴

EMPRESAS INDUSTRIALES

La actividad principal de este tipo de empresas es la producción de bienes mediante la transformación y/o extracción de materias primas, y se subclasifican en:

Extractivas

Son las que se dedican a la explotación de recursos naturales, ya sea renovables o no renovables.

Manufactureras

Éstas son las que transforman las materias primas en productos terminados.

Agropecuarias

Como su nombre lo indica, su función es la explotación de la agricultura y la ganadería.

EMPRESAS COMERCIALES

Las empresas comerciales son intermediarias entre productor y consumidor y su función principal es la compra-venta de productos terminados. Se clasifican en:

⁴ Munch, Fundamentos de administración. México, Ed. Trillas., 1993, p.42

Mayoristas

Son las que efectúan ventas en gran escala a otras empresas (minoristas).

Minoristas

Éstas son las que venden productos al "menudeo", o en pequeñas cantidades al consumidor.

Comisionistas

Éstas se dedican a vender mercancía que los productores les dan a consignación, percibiendo por esta función una ganancia o comisión.

EMPRESAS DE SERVICIO

Éstas empresas son aquellas que brindan un servicio a la comunidad y pueden tener o no fines lucrativos. Se clasifican en:

Transporte

Turismo

Instituciones financieras

Servicios públicos varios:

Comunicaciones

Energía

Agua

Servicios privados varios:

Asesoría

Diversos servicios contables, jurídicos, administrativos

Educación

Salubridad (hospitales)

Seguros y fianzas

3.2.3 De acuerdo con el origen del capital

Esta clasificación arroja a las empresas públicas, estatales y privadas.

EMPRESAS PÚBLICAS

En este tipo de empresas el origen de las aportaciones pertenece al Estado y, generalmente, su finalidad es satisfacer necesidades de carácter social. Se clasifican en:

Centralizadas

Se denomina así cuando los organismos de la empresa se integran en una jerarquía que encabeza directamente el Presidente de la República, con el objeto de unificar las decisiones, el mando y la ejecución. Ejemplo: la oficina de prensa de la presidencia de la república.

Desconcentradas

Son aquellas que tienen determinadas facultades de decisión limitadas, que manejan su autonomía y su presupuesto, pero sin que deje de existir el nexo de jerarquía. Ejemplo: el Programa Nacional de Solidaridad.

Descentralizadas

Son en las que se desarrollan actividades que competen al Estado y que son de interés general, pero que están dotadas de personalidad, patrimonio y régimen jurídicos propios. Ejemplo: Petróleos Mexicanos y Comisión Federal de Electricidad.

EMPRESAS ESTATALES

Pertenecen íntegramente al Estado, no adoptan una forma externa de sociedad privada, tienen personalidad jurídica propia, se dedican a una actividad económica y se someten alternativamente al derecho público y al derecho privado. Se clasifican en:

Mixtas o paraestatales

En estas empresas existe la coparticipación del Estado y los particulares para producir bienes o servicios. Su objetivo es que el Estado tienda a ser el único propietario tanto del capital como de los servicios de la empresa. Ejemplo: CONASUPO.

PRIVADAS

Se denominan así cuando el capital es propiedad de inversionistas privados y la finalidad es eminentemente lucrativa. Ejemplo: Televisa y T.V. Azteca.

3.2.4 De acuerdo con la magnitud de la empresa

Este es uno de los criterios más utilizados, pero también el que se presta a mayores confusiones. Los más usuales son:

Financiero

Es cuando el tamaño de la empresa se determina con base en el monto del capital.

Personal ocupado

Este criterio establece que una empresa pequeña es aquella en la que laboran menos de 250 empleados, una mediana la que tiene entre 250 y 1,000 trabajadores, y grande la que la componen más de 1,000 empleados.

Producción

Este criterio clasifica a la empresa de acuerdo con el grado de maquinización que existe en el proceso de producción; así, una empresa pequeña es aquella en la que el trabajo del hombre es decisivo, o sea, su producción es artesanal aunque puede estar mecanizada. La empresa mediana es la que cuenta con más maquinaria que mano de obra y la gran empresa es aquella que está altamente mecanizada y/o sistematizada.

Ventas

Establece el tamaño de la empresa en relación con el mercado que la empresa abastece y con el monto de sus ventas. Según este criterio, una empresa es pequeña cuando sus ventas son locales, mediana cuando sus ventas son nacionales y grande cuando cubre mercados internacionales.

Criterio de Nacional Financiera

Éste se considera uno de los criterios más razonables para determinar el tamaño de una empresa. Para NAFIN, una empresa grande es la más importante dentro del grupo correspondiente a su mismo giro. La empresa chica es la de menor importancia dentro de su ramo y la mediana es aquella en la que existe una interpolación entre la grande y la pequeña.

3.3 Características de las pequeñas y medianas empresas

De acuerdo con Joaquín Rodríguez Valencia, existen una serie de características que son comunes en la pequeña y la mediana empresas. A continuación, se citan las características generales, estructurales y funcionales de las mismas.

3.3.1 Características generales

- a) Existe poca o ninguna especialización en la administración

Esto se debe, a que esencialmente la dirección en la pequeña y a veces en la mediana empresas se encuentra a cargo de una sola persona que cuenta con muy pocos auxiliares y en la mayoría de los casos esta persona no está capacitada para llevar a cabo esta función.

- b) Falta de acceso al capital

Esta característica se debe principalmente a dos causas: la ignorancia por parte del pequeño empresario de la existencia de fuentes de financiamiento y la forma en que éstas operan; la segunda, la falta de conocimiento acerca de la mejor manera de exponer la situación de su negocio y sus necesidades ante las posibles fuentes financieras.

- c) Contacto personal estrecho del director con quienes intervienen en la empresa

La facilidad con la que el director está en contacto directo con sus subordinados, constituye un aspecto muy positivo ya que facilita la comunicación.

d) Posición poco dominante en el mercado de consumo

Dada su magnitud, la pequeña y mediana empresas consideradas individualmente se limitan a trabajar un mercado muy reducido, por lo que sus operaciones no repercuten en forma importante en el mercado.

e) Íntima relación con la comunidad local

Debido a sus escasos recursos en todos aspectos, sobre todo la pequeña empresa, se liga a la comunidad local, de la que tiene que obtener bienes, personal administrativo, mano de obra calificada y no calificada, materias primas, equipo, etc.

El tamaño de estas empresas corresponde al programa de producción de cada una de ellas y a la capacidad de los empresarios para administrarlas.

Fabrican productos con tendencias a cierta especialización y usan procesos sencillos de fabricación.

Sus equipos de producción y su maquinaria son sencillos.

Cuentan con personal reducido.

Utilizan materias primas locales de fácil acceso.

Los empresarios cooperan personalmente en la producción, la supervisan directamente, o la dirigen mediante un número reducido de supervisores.

Sus sistemas de contabilidad o de control son sencillos.

Por lo tanto, un establecimiento que reúna la mayoría de esta características mencionadas, puede considerarse como de tamaño pequeño.

3.3.2 Características estructurales

Se puede decir, que existen diversos elementos que se deben tomar en cuenta para determinar el tamaño de una empresa. Por lo tanto, existen diversos criterios en el planteamiento de esta cuestión y

cada uno de ellos condiciona un enfoque. Así, los principales criterios para la determinación de la magnitud son:

El valor de la producción

Cuando se comparan empresas de una misma rama o cuando se hace referencia a empresas de organización, producción, formas y métodos de trabajo semejantes en su valor de producción puede ser útil para determinar diferencias de magnitudes. Sin embargo, cuando las empresas u establecimientos en consideración pertenecen a ramas industriales diferentes, el monto del valor de la producción, sólo llega a tener un valor secundario como medio de comparación. Por tanto, no es recomendable tomarlo como factor esencial, el mejor uso que puede dársele, en todo caso, es dentro de un número más o menos considerable de factores.

Un ejemplo de empresas o establecimientos en donde el valor de la producción no debe utilizarse como factor de comparación en forma aislada, cuando se refieren las comparaciones a compañías de ramas distintas, las encontramos en los talleres de joyas, de alta costura y en general artículos de lujo.

Capital invertido

No podemos negar que el monto del capital que se invierte en una empresa es un índice inequívoco de su importancia y, casi siempre nos puede dar una idea de su magnitud.

Cuando la comparación se hace entre empresas de la misma rama industrial, y se utiliza el monto del capital invertido como factor de comparación teniendo en cuenta las empresas con equipos, métodos y técnicas semejantes, la ubicación por magnitudes es bastante sencilla. Sin embargo, cuando se utiliza el mismo indicador, pero las empresas corresponden a diferentes ramas industriales, con diferentes métodos y técnicas de producción, y además, dichas empresas se encuentran situadas en regiones económicas diferentes, el problema de la selección por magnitudes tiene tantas implicaciones que difícilmente puede tener una buena comparación.

No obstante lo que se acaba de mencionar, el monto del capital es uno de los factores de comparación más favorecidos y generalizados para hacer referencias a las magnitudes de las empresas. Otros criterios que en ocasiones son utilizados y que también se presenta el hecho de que la comparación suele ser más coherente cuando las industrias son de la misma rama, y menos exacta

cuando las industrias pertenecen a distinto giro, región o sector económico, son:

Personal ocupado.

El capital fijo.

El consumo de materias primas.

El consumo de energía eléctrica.

3.3.2.1 Los valores culturales en México

De acuerdo con los antropólogos, los valores culturales y las tradiciones influyen en casi todo lo que se hace cotidianamente. Se puede decir, que los valores culturales ejercen efecto sobre la forma en que se realiza el trabajo, en las relaciones interpersonales, en la percepción sobre el mundo, en la espiritualidad y en la manera en que la gente realiza su trabajo. Así, muchos valores y/o creencias nos identifican como mexicanos; lamentablemente, ha sido común que los mismos mexicanos hayamos inventado frases despectivas sobre la manera en que nos comportamos, por citar un ejemplo, tenemos las siguientes frases:

"San lunes".

"Ya ni modo".

"Si está mal hecho, está hecho en México".

"Ahí se va".

"Luego nos vemos".

No es posible afirmar que los enunciados anteriores sean "buenos" o "malos", sin embargo si se puede decir que no son funcionales para los momentos actuales y mucho menos para aspirar a ocupar mejores lugares de desarrollo. A continuación, se revisarán las costumbres los hábitos que necesitan ser modificados. Estando de acuerdo con Eva Kras existen algunas costumbres y hábitos que tienen un efecto negativo en la situación empresarial y que afortunadamente se pueden cambiar. Éstos son:

Tiempo y puntualidad

En nuestro país, la impuntualidad es el primero y uno de los fenómenos más frustrantes que afectan a nuestras empresas. Como cita Kras:

“Aún prevalece la idea del tiempo como un concepto relativo en casi todo el país, pero se está reconociendo que esto tiene que cambiar si México ha de modernizarse y si su industria y comercio han de desarrollarse con eficiencia y productividad”.⁵

Una consecuencia de la falta de precisión en el tiempo es la tendencia a ser excesivamente optimista al calcular lo que se va a tardar en realizar una tarea. Esto normalmente se hace de buena fe, tomando en cuenta sólo las posibilidades favorables, esperando complacer a la otra persona, haciendo caso omiso a si la estimación de tiempo es o no realista. Las consecuencias de esto no son de importancia en ese momento – sólo la habilidad estética de complacer es importante.

Ética

Podemos decir que el concepto de ética se desarrolla durante toda la crianza, la educación religiosa y los años escolares del niño. Desde ese punto de vista el niño mexicano promedio ha estado expuesto al estricto código moral de la iglesia católica. Sin embargo, la actitud hacia el "decir la verdad" en el sentido estricto, se ve afectada por la naturaleza sensible del mexicano, en el área de la interacción personal. Un niño pronto aprende que no debe decir algo que lastime los sentimientos de los demás. Así, a muy temprana edad escuchan a sus padres decir "mentiritas blancas" o medias verdades, con tal de proteger las sensibilidades ajenas. Lo anterior no se ve como una falta de ética pero llega a causar serios problemas en el trabajo cuando no se cumple con los requisitos.

Relación con un superior

Respecto a este punto, tradicionalmente, el lugar de trabajo se ha tratado como una extensión del hogar en donde el dueño (figura paterna) impone sus deseos, se considera la autoridad y por consiguiente el único que sabe, que toma las decisiones, que resuelve todos los problemas y que impone disciplina a sus subordinados. Volvamos a utilizar las palabras de Eva Kras ya que son realmente elocuentes:

⁵ Kras. La administración mexicana en transición, México, Ed. Grupo Editorial Iberoamérica, 1991, p.26

“Se espera que el empleado, a cambio de habersele dado la oportunidad de un trabajo, admire y respete a su jefe casi como una divinidad, muestre una lealtad incuestionable y devoción que nunca cometa el error de intentar tomar decisiones o resolver problemas sin la autorización de éste”.⁶

Podemos decir, que esta costumbre impide que los empleados desarrollen autoconfianza tanto personal como con respecto a su trabajo diario. No se les permite pensar por sí mismos ni desarrollar confianza en sus propias habilidades.

Individuo vs. Equipo

La investigadora Eva Kras nos explica que México es un país que le otorga gran valor al individuo y que el lugar de trabajo está estructurado sobre la realización personal del individuo con su superior, y todo trabajo se organiza y delega con base en una estructura estrictamente jerárquica en donde la delegación consiste en tareas asignadas a los individuos.

Cada persona siente responsabilidad y lealtad personal hacia su jefe pero muy poco interés lateralmente, al menos que se trate de un amigo. Todo concepto de trabajo en equipo con su sentido de responsabilidad mutua y de cooperación entre departamentos o secciones casi no existe y va en contra de los valores individualistas tradicionales de confianza personal y de reconocimiento dentro de la estructura jerárquica.

En conclusión, podemos comentar que no existe duda de que el reconocimiento de los valores culturales profundamente enraizados forma la base para una transición con éxito a la administración moderna de las empresas.

A continuación se revisarán las principales debilidades y los principales atributos del dirigente mexicano. El lector podrá darse cuenta de que los comentarios que se harán a continuación están íntimamente ligados con el esfuerzo que tiene que realizar en su conjunto la sociedad mexicana (y en nuestro caso las pequeñas y medianas empresas) en estos tiempos de cambio y modernización.

⁶ Ibidem, p. 28

3.3.2.2 Fuerzas y debilidades del dirigente mexicano

Diversos estudios acerca del comportamiento humano de la gerencia mexicana señalan que el gerente en nuestro país muestra como principal mecanismo de influencia el ejercicio de la autoridad formal, por lo que requiere de las condiciones estructurales, necesarias, así como de un grupo subordinado disciplinado, y de tareas bien definidas, repetitivas y libres de complejidad.

En el terreno formal del trabajo exhibe una relación impersonal con los individuos o empleados conectados a su campo de responsabilidades y suele esforzarse por destacar las diferencias de status. Se preocupa por conocer las reglas del juego antes de comprometerse a responsabilidad alguna y hace continuos esfuerzos para manejarse conforme a los dictados de las políticas de la organización.

Se muestra orgulloso de su sistema de valores y hace de él la doctrina que inspira sus acciones de liderazgo. Su sentido de justicia es notable sobre todo cuando se trata de evaluar a los demás. Considera que lo esencial de su trabajo consiste en asegurar que las cosas ocurran dentro de los términos previstos, y con frecuencia dice no poder entender cómo la gente a su cargo pasa por alto lo obvio y descuida detalles capitales. Tales desviaciones le irritan y arremete con enojo hacia los "culpables" y con airadas voces de disgusto ordena la corrección con urgencia, amenazando a sus subordinados con algún tipo de sanción.

Todo lo anterior refuerza la autoridad, tanto por su facilidad para obtener lo que la superior, como por el reconocimiento de la jerarquía que le ratifica y enaltece su enfoque de gestión ante sus subordinados, aparece como una persona distante de sus preferencias individuales, pero implacablemente cercano a los asuntos del deber, para los que llega a manifestarse como un ser obstinado y compulsivo. Personifica el poder y da relevancia a sus actos para reforzar el predominio de su jerarquía. Le gratifica saberse considerado como una persona determinada e impulsada por la singularidad de sus propósitos, tanto como por su tenacidad para enfrentar desafíos.

Transmite seguridad a quienes dependen de él y suele dar las guías precisas en el momento oportuno. Es exigente y demandante en el cumplimiento de sus órdenes o las de la superioridad y practica una supervisión encimosa para asegurar la consecución de sus objetivos. Planifica y organiza al detalle el trabajo de su ente, a veces llegando a tal exageración que parecería que todos alrededor de él ignoran muchas cosas, asegurándose de dejar bien claro que los asuntos deben hacerse a su manera.

Motivado por los dividendos que tal comportamiento le proporcionan, actúa de la misma forma ante sus colegas de nivel, quienes no tienen el deber de someterse y por lo mismo actúan sin diferencias ni subordinación, creándole un desafío para el que no está preparado, pues generalmente responde con agresividad, ya sea en forma directa o por medio de ironías.

Llega a mostrarse como una persona arrogante ante sus colegas y accedería a la cooperación y colaboración si hay un mandato superior de por medio. Con aquellos colegas con quienes puede compartir los mismos valores suele desarrollar ligas de identificación y afecto de tal solidez que al traducirse en camaradería juega un papel importante en la consecución de resultados organizacionales o en la obstrucción de planes con los que no comulga.

Por las razones anteriores se le ve como un individuo fuerte y decidido, respetable, popular en los primeros niveles y amenazante para los niveles inferiores. Una característica regular es su regular ambivalencia bajo condiciones de presión, que lo llevan a moverse en la dualidad de decisiones que podrían comprometerlo, que en combinación con su combatividad, le conducen a aceptar responsabilidades más allá de sus fuerzas, con lo que se ve inevitablemente obligado a postergar el cumplimiento de sus compromisos. Urgido por las circunstancias se confesará un hombre de equipo, siendo incapaz en realidad de conseguirlo, ya que reiteradamente equivoca la ocasión de participar o hacer participar a otros, mostrándose blanco cuando debiera ser firme y rudo cuando debiera ser accesible.

Bajo esta modalidad llega a comprometer resultados claves de la organización en aras del desarrollo de la gente, o en el caso inverso, llega a sacrificar a la gente en aras del beneficio de la organización, creando con tal desatino un ambiente de inconformidad y desconfianza, dejando de ser el líder seguro e infalible, para ser el líder confundido, débil, titubeante, empeñoso pero impotente.

Así pues, llega a ser un hombre de equipo cuando al frente de éste está una persona de mayor capacidad de comando o mayor jerarquía que sabe canalizar la competencia frontal que usualmente se desata entre personas de su nivel. Esta dificultad para trabajar en equipo puede tener varios orígenes, como por ejemplo: el hecho irrefutable de que la cultura organizacional que le rodea no favorece tal enfoque; del mismo modo, el contraste tan marcado que produce su nivel de preparación práctica al lado de sus subordinados, le da una ventaja que aunada a su inclinación hacia el individualismo resulta en una autocracia natural.

De este modo su pasión le lleva a buscar objetivos individuales dentro de la organización y por su interés de mantenerse dentro del sistema, se muestra lo suficientemente perceptivo de las exigencias de su organización para finalmente amalgamar las dos corrientes de interés.

Con desusual destreza es capaz de impulsar proyectos en nombre de la organización, cuando en verdad el motivo central de ese logro obedece a una ventaja personal dentro de la estructura organizacional. En general, no emprende ningún esfuerzo formal para preparar a sus subordinados, y acaso será capaz de dosificar partes de su experiencia a quien reconoce como persona de su confianza, pues entre otras cosas en común, comparten puntos clave de su esquema de valores.

Como resultado de lo anterior, no todos los subordinados se desarrollan por igual, ni responden a las exigencias del jefe. Es precisamente aquí en el manejo de la autoridad donde el gerente mexicano tiene una de sus mayores debilidades, pues llega a forzar el sometimiento con quienes no debiera hacerlo y llega a someterse cuando es inapropiado hacerlo.

El gerente mexicano aboga por la libertad de acción, pero para él mismo, y tendrá debido cuidado para mantener continuamente informada a la superioridad sobre sus planes y objetivos reportando con puntualidad lo que procede para evitarse la penosa supervisión del jefe. Para el gerente mexicano su concepción de la autoridad no tiene paralelo y para él, no puede existir organización sin autoridad. Por lo general, no está interesado en el cambio y por lo mismo, hace poco por impulsarlo, si bien es capaz de subordinarse y apoyar los cambios iniciados por la superioridad. Responde mejor en un medio ambiente conocido por él y los cambios súbitos le hacen perder momentáneamente el control.

Responde con tenacidad al nuevo orden de cosas, buscando siempre salvaguardar el predominio de sus principios, defendiendo a veces con tal determinación su postura que cae en la terquedad. Ante la superioridad aparece como una persona dispuesta a colaborar, si se le dan las razones de un cambio, pero ofrecerá resistencia cuando sin antecedente alguno se le lleva a aceptar una nueva condición. Ante los subordinados aparece como una persona inflexible, incapaz de ceder en sus principios, particularmente porque no concede un ápice de razón a los que están debajo de él en lo que concierne a su proceder.

Por último, el gerente mexicano ante los colegas se muestra como una persona cautelosa, dispuesto a cambiar pero sin exponer su integridad. Exhibirá esfuerzos de colaboración si la superioridad lo solicita, o en aquellas iniciativas donde haya existido corresponsabilidad. Para concluir el estudio sobre los principales valores del dirigente mexicano, a continuación se plasma un cuadro comparativo que incluye en forma resumida los puntos más importantes de los rasgos culturales y del estilo gerencial en México y en los Estados Unidos, según Eva Kras:⁷

TABLA COMPARATIVA DE RASGOS CULTURALES

Rasgo	En México	En Estados Unidos
Familia	Considerada máxima prioridad de la vida. Trabajo pasa a segundo término. Padre autocrático.	Familia secundaria comparada con trabajo. Niños reciben poca atención y crecen autosuficientes e independientes.
Religión	Casi 100% católicos. Se considera parte de la tradición del país. Símbolos religiosos con frecuencia en el lugar de trabajo.	Variedad de religiones. Se considera asunto muy personal, nunca relacionado con el trabajo.
Pedagogía	Se recalca memorización de conceptos teóricos. Se da gran importancia a aspectos estéticos. Se busca el conformismo.	Enfoque analítico. Se recalcan aspectos prácticos. Se fomenta la mente cuestionante.
Nacionalismo	Muy nacionalista y patriota. Orgullo en larga historia y tradiciones. Nacionalismo a veces percibido como problema para el desarrollo del país.	Muy patriota. Arrogancia basada en imaginada superioridad de su país.
Sensibilidad	Muy sensible. Siempre preocupado por el prestigio. Toma la crítica al trabajo como personal.	No se involucra emocionalmente en los tratos de negocios. Se considera debilidad el mostrar emoción o sensibilidad.

⁷ Kras, Cultura Gerencial México – Estados Unidos, México, Ed. Grupo Editorial Iberoamérica, 1990, p.50

Etiqueta	Gran importancia a los modales. falta de éstos se considera descortés e irrespetuoso.	La cortesía no tiene mucha importancia y a menudo se descarta. En el trato empresarial el modo es directo.
Arreglo personal	Se considera muy importante para primeras impresiones y esenciales para conservar respeto y status.	Las primeras impresiones se basan en el establecimiento de logros probados. Vestimenta secundaria.
Status	Aunado al poder, el título es muy importante. Llevan mucho reconocimiento en la sociedad.	Se basa en logros probados. El logro se reconoce en la remuneración que a su vez da status y poder.
Estética	Romántico, artístico, musical. En situaciones de trabajo disfruta presentaciones artísticas, discursos y ceremonias.	Poca atención dedicada a adornos. Considerada desperdicio del tiempo que más vale dedicar al trabajo lucrativo.
Ética	Decir verdad en términos absolutos. Se percibe más bien con el afán de evitar pérdida de prestigio o confrontación.	Enorme énfasis en honradez y veracidad; considerada norma social. Caso de deshonestidad severamente castigado.

TABLA COMPARATIVA DEL ESTILO GERENCIAL

Aspecto	En México	En Estados Unidos
Trabajo/Placer	Placer considerado tan importante como el trabajo en la vida equilibrada. Trabajo visto como una necesidad de sobrevivir.	Trabajo percibido como valioso en si mismo. Placer considerado aceptable sólo después de terminar el trabajo.
Enfoque teórico contra práctico	Gran capacidad para teorizar y captar conceptos globales. Poca capacidad crítica.	Capacidades analíticas muy desarrolladas. Disfruta estímulo de situaciones de solución de problemas.
Dirección/ Supervisión	Tradicionalista. Gran respeto de la autoridad. Actitud servil aún en los desacuerdos. Nunca cuestiona una	Desagrado por la autoridad. Trata de trabajar lo más posible sin referirse al superior.

decisión del superior.

Lealtad	En general, la lealtad es al superior inmediato. Tendencia gradual hacia "autolealtad" en sustitución del superior o empresa.	Autolealtad predominante, ya que la obligación a la empresa o a un superior no tiene sentido.
Competencia	No disfruta competencia entre individuos. Prefiere ambiente amistoso, relajado, sin conflicto. Todo esto prioritario sobre dinero.	Extremadamente competitivo. Disfruta estímulo del conflicto. No teme "pisar callos" para avanzar.
Tiempo	Es concepto relativo, visto como guía para actividades diarias. No hay sentido de urgencia. Compromisos a plazos considerados aproximados. No son atadura absoluta.	El tiempo es de máxima importancia y controla todos los aspectos de la vida. Compromisos a plazos exigen apego absoluto. El tiempo es dinero.
Planificación	Básicamente a corto plazo. En empresas pequeñas muy corto plazo. En las grandes, intentos por planificar a mayor plazo.	Básicamente planificación a mayor plazo por relativa estabilidad del ámbito económico.

Una vez que se han examinado las diferencias existentes en cuanto a los rasgos culturales y respecto al estilo gerencial, es importante citar que no es posible considerar a unos "mejores" que a otros. Es necesario expresar que la cultura es un término descriptivo y que no existe una mejor que otra, sino solamente diferente. Se considera que lo benéfico es analizar lo que ha puesto a otros países en el lugar de desarrollo que ocupan y entonces preguntarse: ¿ qué valores y/o creencias se desea mantener ? y ¿ cuáles se está dispuesto a cambiar ?. Es turno ahora de revisar las características funcionales de las pequeñas y medianas empresas.

3.3.3 Características funcionales

El investigador Salvador Mercado afirma que las siguientes son las características funcionales de la

pequeña empresa mexicana.⁸

El ritmo lento con que va creciendo la pequeña empresa suele dilatar algún tiempo antes de que la diversidad y la complejidad de sus funciones provoque la modificación de la organización.

En cuanto a personal, los asuntos técnicos de producción, ventas, finanzas y otros son tan elementales y reducidos que el gerente puede atenderlos personalmente.

En cuanto a la producción, la maquinaria y el equipo son elementales y en ocasiones los sistemas de fabricación son artesanales. Así, la mano de obra es decisiva.

3.3.3.1 La empresa familiar

Es importante mencionar que debido a que en nuestro país la mayoría de las pequeñas empresas corresponden a las empresas familiares, es difícil establecer una diferencia entre las empresas familiares y las empresas pequeñas, dado que las características de ambas son bastante similares. Las palabras de Mercado son ciertamente claras cuando expresa:

“La mayoría de las veces, la empresa familiar se crea por la necesidad de obtener un ingreso para la supervivencia de la familia o para afrontar ciertos riesgos o gastos, de esta razón se desprende que sufran un estancamiento definido ya que no son programadas para que se desarrollen sino para satisfacer las necesidades de sus realizadores”.⁹

3.3.3.2 La empresa mediana

Las principales características de este tipo de empresa son a saber:

El ritmo de crecimiento es superior al de la pequeña empresa y puede ser mayor al de la grande, ya que ésta en un momento dado, para crecer tiene que asociarse o crear nuevas empresas sin cambiar sus líneas de organización.

⁸ Mercado, Ob. cit. p.12

⁹ Mercado, Ob. cit. p.13

Respecto a personal, la complejidad en el desempeño de las funciones, así como la resolución de problemas que se presentan, origina una mayor división del trabajo requiriendo una adecuada distribución del mismo, ya que es sumamente difícil el que una sola persona pueda atender todos los asuntos.

Refiriéndonos a las compras o abastecimientos, el conjunto de necesidades de adquisición de elementos es un poco más complicado de definirse y programarse, sin embargo, esto se subsana con una adecuada estructura organizacional que permita la planeación oportuna. En cuanto a su producción, se cuenta con un alto grado de mecanización y tecnificación, no obstante, suelen utilizar en gran medida la mano de obra directa.

Es necesario recalcar que existe una gran variedad de criterios para clasificar a las empresas según su magnitud, y que los mencionados con anterioridad no pueden ser definitivos ni categóricos, ya que existen muchos otros que pueden ser válidos. A continuación, se revisará el criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3.4 Perfil económico de las pequeñas y medianas empresas

La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial clasifica a las empresas de acuerdo a su volumen de ventas y el número de empleados. La importancia de esta clasificación radica en que en ella se basan los programas de apoyo de las demás entidades gubernamentales; por ejemplo, el Programa Nacional de Solidaridad. Nos encontramos entonces con la primera incongruencia; aunque la SHCP no define explícitamente tamaños de empresas, sí lo hace de manera implícita al reglamentar en el Código Fiscal de la Federación, en el apartado correspondiente a la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 32-A referente a los contribuyentes obligados a ser dictaminados que:

"Las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que se encuentren en algunos de los puestos de las siguientes fracciones están obligadas a dictaminar en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan tenido ingresos acumulables superiores a \$7'554,000.00 pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la ley del impuesto al activo sea superior a \$15'107,000.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo

se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento".¹⁰ En el siguiente cuadro se muestra la clasificación de las empresas según la SHCP.¹¹

Clasificación de las empresas

Tamaño	Ventas anuales (millones de \$)	Numero de empleados
Micro	menos de 1	hasta 15
Pequeña	1 – 10	16 – 100
Mediana	10 – 20	101 – 250

Cabe hacer notar que muchos países no diferencian a las micro de las pequeñas empresas y clasifican su tamaño utilizando exclusivamente el número de empleados. Reproduzcamos las palabras del investigador Antonio Eroles cuando explica:

"De acuerdo con una investigación reciente del Centro de Investigaciones para el Desarrollo, A.C., al utilizar exclusivamente el criterio de número de empleados para clasificar a las empresas criterio de número de empleados para clasificar a las empresas mexicanas, en la lista de las 500 empresas más importantes que publica anualmente la Revista Expansión, siete serían microempresas, 55 pequeñas y 73 medianas, esto es, poco más de la cuarta parte del total serían micro, pequeñas y medianas empresas".¹²

Así, es claro darnos cuenta que esta dificultad de criterios para las clasificaciones dificulta efectuar análisis objetivos, los cuales se dificultan más cuando se consideran las estadísticas del número de empresas. Citemos otro ejemplo:

En el censo económico de 1991, el INEGI reportó la existencia de 1.3 millones de empresas de todos tamaños. Apenas dos años después, este total arroja una cifra de 2.3 millones de empresas. Evidentemente explica Eroles, alguno de estos datos es erróneo pues no es factible ni creible que el

¹⁰ Compilación Tributaria 1999, D.O. Fiscal Editores, p.32/32 A

¹¹ J Icroles, La pequeña empresa exportadora, México, Ed. Panorama, 1995, p. 30

¹² Ibidem, p. 30

número de empresas casi se haya duplicado en dos años. De haber sucedido así, y aún suponiendo que todos los empleos creados por estas nuevas empresas hubieran sido informales, el aumento se habría reflejado en una notable disminución del desempleo abierto y/o en un incremento sustancial del PIB, lo cual no ha sucedido.

El maestro Antonio Éroles explica que el reto para las pequeñas y medianas empresas mexicanas es llegar a formar parte de una cadena productiva piramidal, pues se estima que en el Japón seis de cada diez empresas pequeñas y medianas forman parte de una cadena así, mientras que en México y de acuerdo con datos de Nacional Financiera, el 72% de las pequeñas y medianas empresas tienen como cliente al consumidor final. El maestro Éroles expone:

“Este concepto de las pequeñas y medianas empresas como proveedoras, subcontratistas y aliadas sinérgicas de la gran empresa, es la columna vertebral de todos los países desarrollados y constituye, más allá de la implantación de modelos económicos y teorías macroeconómicas, nuestro principal reto para un desarrollo sostenido”.¹³

Para concluir con el perfil que cubre la pequeña y mediana empresas mexicanas, a continuación se muestra un cuadro, que es producto de las investigaciones de la Dra. Baptista. Veamos:

Factores	Resultados
Datos estructurales	Los criterios para establecer el tamaño de una empresa gozan de poco consenso. La inflación cambia los valores financieros o de ventas con demasiada rapidez. En empresas pequeñas y medianas la estructura orgánica es familiar.
Tecnología	La mayor parte utiliza sistemas de producción tradicionales, y algunos ya están aplicando procesos automatizados.
Tipo de dirigentes	El típico director es un hombre de 44 años, con 14 de escolaridad y es empresario por herencia. La actitud del dueño – administrador en

¹³ *Ibidem*, p.15

50% de los casos indicó que el familismo es negativo para la empresa. Hay empresas que mueren con su fundador.

Medio ambiente

Su medio es complejo y sostienen relaciones con otras organizaciones: proveedores, clientes, competencia, asociaciones, bancos, gobierno y despachos profesionales de consultoría.

Problemática a la que deben enfrentarse

En orden de importancia atribuida son ocho problemas que a juicio de los empresarios son los más difíciles que actualmente encaran sus organizaciones: recursos humanos, deficiencias del gobierno (demasiados controles), falta de seguridad de proveedores, financiamiento, escasez y falta de calidad en la materia prima, mercados, competencia, deficiente organización.

Valores y objetivos

Para la mayoría de directores el objetivo principal es maximizar utilidades. Los procedimientos administrativos son sumamente personalizados, es decir, consisten en la vigilancia estrecha sobre las operaciones. La toma de decisiones es centralizada.

Crecimiento y planeación

La mayoría de las empresas han crecido en los últimos años. Un 40% de los entrevistados señaló no querer crecer más; la razón, que se les escape el control de su empresa.

Administración de personal

Esta área es un gran problema: la realidad es que existe una actitud muy pasiva en el manejo del personal. El estudio indicó que en reclutamiento, selección, contratación y capacitación se aplican soluciones informales (sin técnica). Sobre la Ley de Capacitación hay gran escepticismo.

Procesos informativos

Lo relevante es estar al día en cuanto a productos y tecnología. Los datos los obtienen mediante: visitas al extranjero, revistas especializadas, información de sus clientes, técnicas administrativas que las adquieren por cursos, así como los aspectos financieros los obtienen con otros industriales y banqueros.

Por lo tanto, se puede concluir que la problemática y oportunidad de la micro, pequeña y mediana empresas se obtiene de las características del propietario, ya que se da una relación de mutua dependencia en donde sus cualidades y defectos individuales se reflejan sobre la empresa que dirige.

La falta de conocimientos técnicos sobre administración da lugar a unas consecuencias considerablemente más graves en este tipo de empresas que en otras grandes. Ello supone que las empresas micro, pequeña y mediana, depende esencialmente, de la calidad de su dirigente.

3.5 La situación de las pequeñas y medianas empresas a principios de la presente década

En gran porcentaje, el futuro económico de México dependerá del crecimiento de las medianas y pequeñas empresas, no únicamente por el volumen del empleo que generan y el volumen de establecimientos (representan el 98% y emplean a más del 50% del personal ocupado en el mismo), sino por tener un tamaño que en ocasiones les permite realizar con eficiencia y flexibilidad la fabricación de insumos que, en buen número de casos la empresa grande efectúa con elevados costos.

Durante 1990, la baja calificación de la mano de obra, los costos elevados y la mala calidad de las materias primas fueron el problema central para su producción, que tuvo una calidad ociosa del 33% en promedio, siendo incluso más alta en aquellas empresas con ventas menores a 1,000 millones de pesos y en las que operan como filial de un holding (50% de la muestra). Durante el año de 1990 muchas pequeñas y medianas empresas desaparecieron debido a la apertura de la economía y a los incrementos en los costos. Sin embargo, las que mantuvieron su posición, registraron un desempeño superior y vieron mejorar su situación financiera en términos globales.

Esta situación contrasta con el año anterior (1989), cuando los resultados en promedio fueron negativos para los participantes; esto se muestra en el cuadro que aparece a continuación ⁶

Años	1990	1989	Variación anual (%)
Concepto			
Ventas	427.8	374.4	14.3
Activos	579.7	436.5	32.8
Pasivos	285.0	202.0	41.1
Capital contable	216.1	176.7	22.3
Balanza Comercial			
Exportaciones	31.6	34.2	- 7.5
Importaciones	52.8	51.1	3.3
Cantidad personal ocupado (millones de trabajadores)	6.483	7.601	- 14.7

Como se observa, las ventas totales crecieron en 14.3%, una vez descontada la inflación, y lo que generó que los activos totales se expandieran en un 32.8% mostrando que, aunque no por pequeñas y medianas, son menos rentables. En lo referente al empleo, los participantes decrecieron en su aceptación en un 14.7%.

Aunque la muestra de este reporte es pequeña, 89 empresas, cincuenta y dos menos que en 1990, no deja de ser representativa. Durante 1990, las ventas sumaron \$ 427,801 millones de pesos, 14.3 % más que en 1989. El principal problema que enfrentaron la pequeña y mediana empresas fue el mercado interno deprimido al tratar de comercializar sus productos. También debieron enfrentar el desconocimiento de nuevos mercados y los precios no competitivos.

Activos y pasivos. Durante 1990, los activos totales registraron un crecimiento promedio de 32.8%, apenas dos puntos porcentuales por arriba de la inflación. El uso de pasivos fue la vía utilizada por la pequeña y mediana empresas para incrementar sus activos, ya que el crecimiento de los pasivos (41.1%) fue mayor que el del capital contable (22.3%).

El capital contable. Durante 1990 el capital contable creció en un 22.3% (7 puntos menos que la inflación) y fue el monto de la inversión directa del capital social.

El empleo. Por lo que se refiere al empleo, el saldo para 1990 fue negativo en 14.7%, al pasar de 7,601,000 a 6,483,000 trabajadores entre 1989 y 1990. En el cuadro de abajo, se muestra un análisis

de personal en la pequeña y mediana empresa. La fuente proviene del Departamento de Información del Grupo Editorial Expansión, en septiembre de 1991.

Opinaron los encuestados que, la baja calificación de la fuerza de trabajo y la alta rotación de personal fueron los dos principales problemas que durante 1990 tuvieron que enfrentar la pequeña y mediana empresa en materia de recursos humanos.

3.6 El reto para la pequeña y mediana empresa

Los nuevos retos para las organizaciones mexicanas de hoy en día implican cambios radicales en sus políticas en materia de desarrollo industrial. Haciendo un poco de historia, puedo decir que las fuertes restricciones impuestas por el gobierno mexicano a la entrada de productos provenientes del extranjero, aunadas a la gran variedad de estímulos otorgados a las empresas, propiciaron que éstas se hicieran de un mercado interno prácticamente cautivo, por lo que la necesidad de exportar en ningún momento se llegó a sentir.

Sin embargo, a mediados de la década de los sesentas, empezó a cambiar el panorama radicalmente de un entorno relativamente estable se pasó a un turbulento que exigió, cada vez con mayor insistencia, el replanteamiento de muchos esquemas y de las políticas que habían funcionado bien en épocas de bonanza. En 1983 se inició un proceso de apertura a las importaciones y de fomento a las exportaciones que culminaría poco después con la suscripción al GATT. De esta manera, las empresas mexicanas se encontraron de repente ante la necesidad de competir en el mercado interno, con productos extranjeros que en la mayoría de los casos aventajaban a los suyos en calidad y/o precios, de buscar la manera de penetrar a los mercados externos a través del incremento de sus exportaciones.

Hacer frente a esta situación no es fácil; pues requiere en primer lugar de una capacidad de respuesta rápida de las empresas para incrementar sus niveles de productividad, calidad, rentabilidad y competitividad. Por decirlo en otras palabras, nos encontramos ante la necesidad de un cambio organizacional. Es decir, las nuevas circunstancias exigen nuevas estrategias; la velocidad de lo que está sucediendo requiere de rapidez en la toma de decisiones; la magnitud de los retos demanda creatividad y espíritu innovador. Si todo esto no se da, es muy probable que muchas organizaciones desaparezcan. El gobierno, los empresarios y los administradores mexicanos están conscientes de que las organizaciones en general, especialmente aquellas a las que afecta o afectará la apertura comercial, deben modernizarse. Sin embargo, al hablar de modernización se hace énfasis en los

aspectos tecnológicos implicados en ella. Esto es esencial para alcanzar la calidad que requieren los productos.

Si una empresa tiene que llevar a cabo un fuerte proceso de cambio en algunas de sus variables, deberá contemplar también la introducción de cambios paralelos en otras de ellas. Los subsistemas tecnológico, financiero, de comercialización, administrativo y humano están íntimamente relacionados entre sí y son interdependientes. El reto de hoy es hacer que las organizaciones mexicanas sean más productivas, más eficientes y más competitivas, y que sus productos y servicios alcancen altos estándares de calidad; pero hay que tomar en consideración que todo esto se logrará en la medida en que cuenten con una estructura idónea, con procesos administrativos adecuados para alcanzar las metas fijadas y con personal satisfecho, motivado, capacitado y comprometido con lo que se ha dado en llamar una "cultura de calidad".

La cuestión fundamental es, si la empresa mexicana está dispuesta y preparada para implantar los cambios que le exige el entorno y especialmente aquellos que pueden afectar su sistema básico de valores y creencias, esto es, su cultura organizacional.

Según Horacio Andrade, la teoría de la cultura organizacional concibe a cualquier organización como:

"Un sistema cultural integrado por un conjunto de valores y creencias que comparten las personas que pertenecen a él, y por una infinidad de manifestaciones culturales, es decir, de formas en las que esos valores y creencias se expresan y reflejan".¹⁴

Esto significa que todo lo que una organización es y hace está fundamentado en un sistema de creencias, ideas o proposiciones consideradas como ciertas y de valores (aquello que es importante para ella). Por otra parte, el que la organización sea un sistema cultural implica también que, como cualquier sistema abierto, mantiene constante intercambio de información, energía, materiales y personas con su entorno, y este entorno juega las veces de un suprasistema cultural en el que la organización está inserta.

¹⁴ Andrade, Revista Alto Nivel, México, Abril 1989, p.24

Una organización tendrá entonces su propia cultura, que la distingue de las demás, pero también rasgos culturales que comparte con las otras organizaciones que pertenecen al mismo suprasistema cultural. La parte "personal" del individuo proviene de sus experiencias y de la manera como ha hecho frente a las circunstancias que se le han presentado en su vida, y la parte "cultural" de la tradición en la que fue criado. De la misma manera, la cultura organizacional es producto tanto del sistemas de valores y creencias imperantes en el ambiente, como de las situaciones específicas que las organizaciones han tenido que sortear.

Las principales características de la cultura de las organizaciones mexicanas se resumirán de la siguiente manera:

Las organizaciones mexicanas tienen por lo general una marcada rigidez estructural, caracterizada por una fuerte concentración del poder y la autoridad, por la centralización en la alta dirección de las decisiones y por un excesivo control sobre las actividades del personal.

El liderazgo es predominantemente autocrático, por lo que se concede una gran importancia a la disciplina y a la jerarquía.

El trabajo en equipo y la participación del personal, aún en asuntos que competen directamente a sus funciones y responsabilidades, se dan muy raramente, ya que imperan el individualismo y la búsqueda de méritos personales.

La planeación está reservada a un selecto grupo de personas, no es sistemática y está enfocada en la mayoría de los casos a corto plazo, lo que provoca que los programas establecidos muy pocas veces se cumplan como se había previsto y, por lo tanto, se den altos niveles de improvisación.

La tecnología administrativa es muy primitiva, por lo que en muchas empresas existe un considerable rezago en la aplicación de herramientas "avanzadas" (por ejemplo, intervenciones de desarrollo organizacional, planeación de recursos humanos, planeación de carrera, programas de evaluación sistemática y objetiva del desempeño, liderazgo situacional, calidad de vida en el trabajo, etc.).

Todos estos factores, aunados a un conocimiento insuficiente del mercado, hacen que la respuesta a las demandas y a las oportunidades del medio ambiente sea lenta, excepto cuando es la cúpula de la organización la que está interesada en que esta respuesta se agilice. Los rasgos que acabamos de definir corresponden básicamente al modelo "burocrático" de organización conocido también como

"mecanicista" derivado de las teorías organizacionales de Taylor, Fayol y Weber.

Aparentemente, el esquema funcionó bien mientras las condiciones del entorno eran relativamente estables y la política industrial prevaleciente en nuestro país era la "de invernadero", desde hacía cuatro décadas que las organizaciones mexicanas disfrutaban de ella, es decir de cuidados constantes, riego adecuado, protección contra cambios bruscos de temperatura y una meticulosa aplicación de los elementos necesarios para su sobrevivencia. El problema se presenta a raíz de la apertura comercial a los mercados internacionales, ya que lograr los estándares de calidad y competitividad requeridos implica que las organizaciones sean más flexibles e innovadoras y la burocracia es la gran enemiga de la innovación y la flexibilidad.

Hoy en día es cada vez mayor el número de autores que predicen el probablemente no muy cercano, pero sí inminente, fin de la burocracia. En conclusión se puede decir, que para que las organizaciones mexicanas sean altamente competitivas en el mercado internacional, requieren de los elementos básicos tales como la flexibilidad, la adaptabilidad y la capacidad de innovación organizacionales. De ahí, se desprende que, en general, nuestras empresas deben pensar seriamente en la necesidad de planear e implantar los cambios necesarios que les permitan responder a los retos actuales y futuros derivados de la apertura comercial de nuestro país, comenzando por el cuestionamiento de su mismo sistema de creencias y valores, es decir, de su propia cultura organizacional. Esto quiere decir, que deben cambiar las bases mismas sobre las que han estado funcionando desde su creación.

Pasar de la centralización a la descentralización, de la concentración del poder a esquemas participativos, del control estricto del personal a un mayor autocontrol, del trabajo individual al desarrollo de equipos efectivos y de un enfoque hacia adentro a uno centrado en el mercado, entre otras muchas cosas, supone antes que nada una revalorización del ser humano y una confianza en sus capacidades y, sobre todo, en sus potencialidades. Pero supone también la implantación de técnicas y herramientas que creen las condiciones necesarias para que todo esto suceda, como es el caso de la auditoría administrativa.

Lo que vale la pena destacar es que la necesidad de cambio en la cultura de las organizaciones mexicanas ya se empieza a sentir y que se está actuando en consecuencia. De hecho, un gran número de organizaciones ya iniciaron su modernización administrativa y empezaron a ensayar modelos participativos mucho tiempo antes de que se diera la apertura comercial.

Si cabe agregar que la sociedad mexicana en su conjunto está teniendo cambios en su política gubernamental más abierta y pluralista la cual desembocará en una democratización integral de nuestras instituciones sociales, es posible suponer que la tendencia de las organizaciones mexicanas a flexibilizar su estructura, a delegar autoridad y responsabilidad así como a involucrar al personal en la toma de decisiones, se acentuará considerablemente en los años venideros.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

CAPÍTULO IV

4. CASO PRÁCTICO

El desarrollo de la parte teórica de la tesis, me ha llevado, en términos generales, a conocer la evolución de la contabilidad, separando su estudio en diversas épocas que abarcaron desde las primeras civilizaciones hasta el nuevo mundo. Posteriormente, se procedió a analizar elementos inherentes a la auditoría administrativa, como son su concepto, importancia, clasificación, procedimiento y devenir histórico y, por último se realizó una extensa exposición del desarrollo que han tenido las pequeñas y medianas empresas en nuestro país, analizando los rasgos culturales que prevalecen en las mismas y sus características generales, estructurales y económicas.

Por lo tanto, dado que un trabajo de tesis se compone de una parte teórica y una parte práctica, a continuación se da a conocer las actividades que acompañaron el desarrollo del caso práctico.

4.1 Semblanza de la empresa Medidores Industriales y Médicos, S.A. de C.V.

Esta empresa, fue fundada hace 25 años en la Ciudad de México, producto de las aspiraciones empresariales de cuatro profesionistas, entre ellos un físico, un contador público y dos personas con amplia experiencia en ventas. Su capital social inicial ascendía a \$ 50,000.00 siendo en la actualidad de \$ 2,000,000.00

En primera instancia, dicha empresa solamente tenía como función el comercializar productos relacionados con equipo médico, industrial y sismológico, sin embargo, a diez años de operación, lograron contar con su propio laboratorio. Debido al desarrollo que ha tenido Medidores Industriales y Médicos, S.A. de C.V., y principalmente como consecuencia de la instalación de su laboratorio médico de análisis, las fuentes de trabajo se han incrementado y en la actualidad cuenta con 100 empleados adscritos a dos razones sociales.

4.1.1 Principales clientes

Como es lógico suponer, la empresa Medidores Industriales y Médicos, S.A. de C.V. se ha preocupado permanentemente por desarrollar la base de clientes que le permita mantener un crecimiento y desarrollo constantes, a los cuales les sirva con calidad y eficiencia. Así, en los primeros años de funcionamiento, sus clientes se limitaban a pequeñas y medianas empresas; sin

embargo, gracias a sus esfuerzos, en la actualidad cuenta entre sus clientes a las siguientes organizaciones:

- Instituto Mexicano del Seguro Social
- Aplicación de Isótopos y Metrología, S.A.
- Secretaría de Salud
- Montajes Cail, S.A.
- Laboratorio de Bioquímica Especiales
- Pemex Petroquímica
- EPN Ingeniería, S.A.
- Laboratorio Olarte Akle, S.A.
- Pond's de México, S.A.
- Hospital Terranova, S.A.
- Bombas Internacionales Mexicanas, S.A.
- Universidad Autónoma de San Luis Potosí
- Cervecería Modelo de Guadalajara
- Instituto Nacional de Pediatría
- Hospital General Dr. Gea González
- Instituto Nacional de Perinatología
- Departamento del Distrito Federal
- Hormolab, S.A. de C.V.
- Procter & Gamble
- Gutsa Construcciones
- Ingenieros Civiles Asociados (I.C.A.)

4.1.2 Sus proveedores

En su totalidad, su base de proveedores son extranjeros, siendo éstos de diversos países como: Estados Unidos, Canadá, Inglaterra y Alemania.

4.1.3 Principales productos

La línea de productos de la empresa Medidores Industriales y Médicos, S.A. de C.V. se divide de la siguiente manera:

- a) Equipo industrial pesado
- b) Reactivos médicos

4.2 Herramienta de medición

En primera instancia, se tuvo una entrevista con el Director General de la empresa, al cual se le expuso el interés de llevar a cabo una auditoría administrativa, mencionándole que dicho estudio me serviría para cubrir un requisito académico, además de que le podría ser de gran utilidad. Dicha persona accedió de inmediato, comentando que a pesar de que las ventas han registrado un considerable aumento, los márgenes de utilidad se han reducido y por consiguiente se ha visto afectada la liquidez de la empresa, provocando tal situación, un estancamiento en las áreas de compras y de crédito y cobranzas.

Además, en esta primera entrevista, el Director General de Medidores Industriales expuso que debido a que en la empresa se estaba practicando una auditoría de estados financieros, le sería muy atractivo que procediera a evaluar las áreas que en la actualidad presentan mayor conflicto, esto es, la Gerencia de Compras o Adquisiciones y el Departamento de Crédito y Cobranzas. Como un ejemplo de la problemática de estas áreas, el Director General comentó que respecto al área de compras, su principal problema es la falta de liquidez para realizar las adquisiciones, y por lo que corresponde a crédito y cobranzas se presenta una falta de sistemas para establecer las condiciones de venta, debido a que los vendedores (de acuerdo a sus niveles de venta) otorgan los plazos que consideran convenientes, provocando también una considerable falta de liquidez.

A continuación, se da a conocer la herramienta de medición que se aplicó, la cual se utiliza para dar a conocer los resultados. Los cuestionarios son creación del investigador Jack Fleitman.¹

A) Cuestionario aplicado a la Gerencia de Compras/Adquisiciones

1. ¿ Hay un manual de procedimientos actualizado que administre las adquisiciones ?
Sí _____ NO X
2. ¿ Se difunde entre los que integran el área ?
Sí _____ NO X
3. ¿ Las actividades que realizan las oficinas encargadas del manejo de materiales están claramente especificadas ?
Sí X NO _____

¹ Fleitman, Evaluación integral, México, Ed. McGraw Hill, 1994, p. 125

4. ¿ El personal, equipo y espacio físico asignado al área de adquisiciones es el adecuado y suficiente para el cumplimiento de sus funciones ?

SÍ NO

5. ¿ Existe un programa calendarizado de adquisiciones de materiales de consumo, bienes y servicios ?

SÍ NO

6. ¿ El área de adquisiciones tiene un presupuesto definido ?

SÍ NO

7. ¿ Qué áreas participan en la elaboración del presupuesto ?

R = No se tiene un presupuesto definido, sino que las adquisiciones se realizan conforme a las necesidades del negocio.

8. ¿ Qué aspectos se toman en cuenta cuando se elaboran los presupuestos de compras, programas de producción, mercadotecnia, ventas, nuevos proyectos, etc. ?

No aplica

9. ¿ A qué nivel de detalle se elabora el presupuesto ?

No aplica

10. ¿ Conoce el área de compras las disposiciones vigentes, en lo relativo a adquisiciones, y se han difundido adecuadamente entre los empleados que las deban aplicar ?

SÍ NO

11. ¿ Qué procedimientos regulan la recepción de requisiciones de compra de materiales de consumo y de bienes en cada una de las áreas ?

R = Las requisiciones de compras las realiza el área de ventas médicas o en su caso, el área de cotizaciones. No se tiene un procedimiento preestablecido.

12. ¿ Se cuenta con políticas para la adquisición de ?

Volúmenes de compras	Sí _____	NO <u>X</u>
Maquinaria y equipo	Sí _____	NO <u>X</u>
Materias primas	Sí _____	NO <u>X</u>
Materiales	Sí _____	NO <u>X</u>

13. ¿ Se cuenta con un catálogo actualizado de proveedores ?

Sí X NO _____

14. ¿ El catálogo cuenta con las siguientes especificaciones ?

Del producto	Sí <u>X</u>	NO _____
De control de calidad	Sí <u>X</u>	NO _____
De conservación	Sí <u>X</u>	NO _____
De empaque	Sí <u>X</u>	NO _____
De manejo	Sí <u>X</u>	NO _____
De condiciones de compra	Sí <u>X</u>	NO _____
De transporte	Sí <u>X</u>	NO _____
De pedidos mínimos	Sí <u>X</u>	NO _____

15. ¿ Cómo se controlan los descuentos que otorgan los proveedores ?

R = Los proveedores no otorgan descuentos. Lo que algunos de ellos nos brindan son comisiones, por lo cual compras no tiene intervención alguna.

16. ¿ Se analiza en cada compra las condiciones de mercado y los costos de transportación ?

Sí _____ NO X

17. ¿ Existe coordinación entre compras, almacenes y cuentas por pagar para el pago a proveedores ?

Sí _____ NO X

18. El personal de adquisiciones desempeña funciones de caja o contabilidad, además de llevar los registros auxiliares de compra ?

Sí _____ NO X

19. ¿ La recepción de mercancía está confiada a una oficina o persona independiente de las funciones de compras, almacenes o despacho de materiales ?

Sí X NO

20. Se comprueba que todos los proveedores sean fabricantes o comerciantes establecidos y no sólo intermediarios ?

Sí X NO

21. ¿ Se prevé que todos los documentos originales y sus avisos no se utilicen nuevamente y que su cancelación sea adecuada a través de un sello fechador de "pagado", que acredite las entradas de materiales como:

Facturas	Sí <u> X </u>	NO <u> </u>
Talones	Sí <u> X </u>	NO <u> </u>
Cuentas de gastos	Sí <u> X </u>	NO <u> </u>
Notas de remisión	Sí <u> X </u>	NO <u> </u>
Notas de entrada	Sí <u> X </u>	NO <u> </u>

22. ¿ Quién autoriza las compras ?

R = La gerencia administrativa, una vez que el pedido fue realizado por el área de compras.

23. ¿ Quién autoriza las compras mayores ?

R = La gerencia de ventas.

24. ¿ Se verifica que en las requisiciones tramitadas, exista saldo presupuestario para proceder a la adquisición ?

Sí NO X

25. ¿ Antes de fincar los pedidos de compras, se verifican las existencias en el almacén ?

Sí NO X

26. ¿ Todos los pedidos de compras están foliados ?

Sí X NO

27. ¿ Se lleva un control de pedidos surtidos ?

Sí X NO

28. ¿ Existen programas de compras menores y mayores ?
 Sí _____ NO X
29. ¿ Se solicita cotización de precios a diferentes proveedores ?
 Sí _____ NO X
30. ¿ Se publican las convocatorias en los diarios de mayor circulación ?
 Sí _____ NO X
31. ¿ Existen controles para detectar pedidos vencidos en su fecha de entrega ?
 Sí _____ NO X
32. ¿ Está el área de recursos materiales, como función, debidamente separada del área de recursos financieros ?
 Sí _____ NO X
33. ¿ Se efectúan pagos anticipados a proveedores ?
 Sí X NO _____
34. ¿ Se especifica en el contrato el porcentaje de anticipo ?
 Sí _____ NO X
35. ¿ Se verifican las entregas en el almacén para constatar:
- | | | |
|--|-------------|-------------|
| Cantidades que ampara el pedido de compras ? | Sí <u>X</u> | NO _____ |
| Calidad de los artículos cotizados ? | Sí _____ | NO <u>X</u> |
| Precios ? | Sí _____ | NO <u>X</u> |
36. ¿ Se cuenta con algún procedimiento para controlar las entregas parciales a cuenta de un pedido ?
 Sí X NO _____

b) Cuestionario aplicado al Departamento de Crédito y Cobranzas

1. ¿ Están establecidas políticas de crédito en cuanto a:
 Límite ? Sí _____ NO X

Condiciones de pago ?	Sí _____	NO <u>X</u>
Descuentos por volumen ?	Sí <u>X</u>	NO _____
Pronto pago ?	Sí _____	NO <u>X</u>
Autorizaciones de crédito ?	Sí _____	NO <u>X</u>
Registros ?	Sí <u>X</u>	NO _____

2. ¿Cuál es la rotación de su cartera ?

R = La rotación de la cartera es muy lenta debido a que los organismos del gobierno no pagan oportunamente.

3. ¿Cuál ha sido el porcentaje de cuentas incobrables en función a ventas netas y en función al total de la cartera en los últimos cinco años ?

R = Alrededor del 5% del total de las ventas netas.

4. ¿Es adecuado el sistema de cobranza ?

Sí _____ NO X

5. ¿Quién hace las investigaciones de crédito ?

R = No hay una persona dedicada al análisis del otorgamiento de créditos, sino que éste lo autoriza el director general de la empresa.

6. ¿Cómo dan a conocer los resultados ?

R = No se dan a conocer los resultados.

7. Se lleva un registro detallado de los documentos por cobrar y se confrontan con los saldos de contabilidad ?

Sí X NO _____

8. ¿Se lleva un registro de documentos descontados que muestre el pasivo contingente ?

Sí X NO _____

9. ¿Se producen listas con los estados de cuenta de cada uno de los clientes ?

Sí X NO _____

10. ¿ Existe un encargado de los saldos de documentos pendientes de cobro ?
 Sí _____ NO X
11. ¿ Se verifican con periodicidad los saldos con los clientes ?
 Sí _____ NO X
12. ¿ Se envían estados de cuenta a los clientes ?
 Sí _____ NO X
13. ¿ Se cotejan los estados de cuenta con los clientes ?
 Sí _____ NO X
14. ¿ Se clasifican las cuentas por antigüedad de saldos ?
 Sí _____ NO X
15. ¿ Dónde y cómo se guardan los documentos por cobrar y documentos en garantía ?
 R = No existen documentos en garantía.
16. ¿ Se efectúan cobros parciales de los documentos ?
 Sí X NO _____
17. ¿ Se anotan al dorso de los documentos los cobros ?
 Sí _____ NO X
18. ¿ Existe un responsable de la cancelación de saldos incobrables de clientes o documentos por cobrar ?
 Sí _____ NO X
19. Una vez determinada una cuenta incobrable, ¿ qué proceso se sigue ?
 R = El departamento de Contabilidad, al estar elaborando el cierre del año, la registra en resultados como gasto.

4.3 Informe de resultados

Una vez que se aplicó el cuestionario, se procedió al análisis y se detectó que las principales fuerzas y debilidades de las áreas objeto de estudio, son las siguientes. Cabe señalar que la siguiente información se presentó en una sesión de retroinformación al Director General de Medidores Industriales y Médicos, S.A. de C.V. mediante una carta - informe, como se muestra a continuación:

México, D.F. 10 de Marzo de 1999

MEDIDORES INDUSTRIALES y MÉDICOS, S.A. de C.V.

Al'n. Director General

Presente.

De acuerdo al compromiso adquirido con usted, de que una vez llevado a cabo el estudio de la auditoría administrativa a las áreas de Compras y Crédito y Cobranzas, estaría en posibilidad de retroalimentarle los resultados, sirvase encontrar a continuación las principales fuerzas y debilidades que muestra cada área en cuestión, así como algunas recomendaciones que espero le sean útiles en el intento por eficientar la marcha de la organización que dignamente dirige.

Agradezco las facilidades que me brindó para la realización de este trabajo y por favor haga extensivo mi agradecimiento al personal participante.

Sin más por el momento, reciba las seguridades de mi más atenta y distinguida consideración.

Atentamente,

Rosa Ma. Mingramm Andrade Pradillo

Gerencia de Compras/Adquisiciones

Fuerzas:

- Las funciones se realizan en un espacio físico adecuado.
- La existencia de un catálogo de proveedores en el que se mencionan las especificaciones de los productos, su control de calidad, su conservación, su empaque, su manejo, sus condiciones de compra, su transporte y los pedidos mínimos.
- El hecho de que la recepción de mercancía se realice de manera independiente a otras actividades.
- El colocar un folio a todos los pedidos de compras y llevar un control de los pedidos surtidos.
- El realizar pagos anticipados a proveedores.
- El controlar las entregas parciales a cuenta de un pedido.
- El llevar un registro detallado de los documentos por cobrar.
- El llevar un registro de documentos descontados.
- El producir listas con los estados de cuenta de los clientes.

Se observa que dentro de las "fuerzas", éstas no van más allá de las funciones normales de un departamento de compras, esto es, no se valora la creatividad ni las aportaciones personales para generar procesos que traten de mejorar el funcionamiento del área.

Debilidades:

- Inexistencia de un manual de procedimientos que administre las adquisiciones.
- Inexistencia de un programa calendarizado de adquisiciones.
- El no contar el área con un presupuesto definido, realizando las adquisiciones de manera contingente.
- Desconocimiento de parte de los empleados del área de las disposiciones vigentes en lo relativo a adquisiciones.
- Inexistencia de un procedimiento establecido que regule la recepción de requisiciones de todas las áreas de la empresa.
- Inexistencia de políticas para la adquisición de volúmenes de compras, de maquinaria y equipo, de materias primas y de materiales.
- No se analizan las condiciones de mercado ni los costos de transportación al momento ordenar las adquisiciones.

- Nula coordinación entre las áreas de compras, almacenes y cuentas por pagar para el pago a proveedores.
- Concentración en la de toma de decisiones en la gerencia administrativa, para la autorización de las compras.
- Falta de comprobación de saldo presupuestario para proceder a la adquisición de requisiciones tramitadas.
- Falta de verificación en el almacén de las requisiciones tramitadas, ocasionando exceso de inventario.
- Inexistencia de un programa de compras mayores y menores.
- El no cotizar precios con diferentes proveedores.
- La no publicación de convocatorias en la prensa.
- Inexistencia de controles para detectar pedidos vencidos en su fecha de entrega.
- Falta de especificación en el contrato de los porcentajes de anticipo.
- Falta de verificación a la entrada de productos al almacén, de la calidad de éstos y su respectivo precio.

Causas:

No es posible atribuir una causa para cada problema detectado. Se considera que la causa general obedece a una falta de planeación y organización, principalmente de parte del responsable del área de adquisiciones, acompañada de una falta de interés por mejorar la marcha del departamento de sus integrantes.

Recomendaciones:

Las sugerencias que se pueden realizar contemplan diversas acciones, como son:

- Enviar al titular del área a un curso o seminario en alguna institución de prestigio para que conozca métodos efectivos de administración.
- Contratar los servicios de un consultor externo, experto en organización.
- Comprar bibliografía actualizada sobre el manejo de un departamento como éste, y aplicar los instrumentos de evaluación que ahí se incluyen, periódicamente.
- Realizar permanentemente juntas, tanto internas como con las otras áreas de la empresa, que tengan como objetivo el mejoramiento de la eficiencia del área de compras.
- Actualizar los sistemas de cómputo del área.
- Impartir capacitación a los integrantes del departamento.

Departamento de Crédito y Cobranzas

Fuerzas:

- Contar con un registro detallado de los documentos por cobrar.
- Producir listas de los estados de cuenta de cada uno de los clientes.
- Efectuar cobros parciales de los documentos.

Al igual que en el departamento de compras, las "fuerzas" que aquí aparecen pueden considerarse como lo mínimo necesario que se tiene que hacer en un departamento de crédito y cobranzas. Sin embargo, las debilidades detectadas son graves e innumerables:

Debilidades:

- Inexistencia de políticas de crédito que contemplen el límite, las condiciones de pago, las condiciones para el pronto pago y el procedimiento para las autorizaciones de crédito.
- Un inadecuado sistema de cobranza.
- Falta de personal que realice las investigaciones de crédito.
- Inexistencia de un responsable que esté pendiente de los saldos de documentos pendientes de cobro.
- Falta de verificación periódica de los saldos de los clientes.
- Falta de envío de estados de cuenta a los clientes.
- Falta de comprobación de los estados de cuenta con los clientes.
- Falta de clasificación de las cuentas, debido a la antigüedad de saldos.
- Falta de registro al dorso de los documentos, del cobro de los mismos.
- Inexistencia de un responsable que cancele los saldos incobrables de clientes o documentos por cobrar.

Causas:

Se considera que todas las deficiencias que presenta esta área, parten del hecho de no contar con un Manual de Procedimientos que defina y establezca los lineamientos a seguir. Sin embargo, también se aprecia una falta de interés de todos y cada uno de los integrantes del área por mejorar sus funciones. Un aspecto más que puede ocasionar estas deficiencias es que no se tiene la costumbre de diagnosticarse, motivo por el cual se desconoce el grado de eficiencia del departamento.

Recomendaciones:

Lejos de que también se puedan aplicar las sugerencias hechas al departamento de adquisiciones, en este caso se podrían agregar las siguientes:

- Definir con carácter de urgente las condiciones de venta que deben observar todos y cada uno de los vendedores.
- Asignar personal para que se dedique a realizar la investigación de crédito, situación que permitirá reducir las cuentas incobrables.
- Mantener un contacto más estrecho con los clientes, con el fin de verificar sus saldos y captar las necesidades de los mismos.

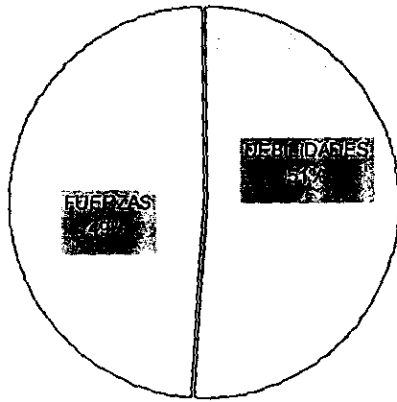
4.4 Interpretación de gráficas

Tomando en cuenta que el hecho de haber contestado "SI" representa una fortaleza y el "NO" representa una debilidad para las áreas en cuestión, la distribución gráfica de los resultados quedaría de la siguiente forma. Considerando que para el área de adquisiciones (Adq.) se plantearon 45 reactivos en los que se pudo contestar "SI" o "No" y para el área de crédito y cobranzas (C. y C.) 18 reactivos, tenemos los siguientes porcentajes:

Área de adquisiciones:

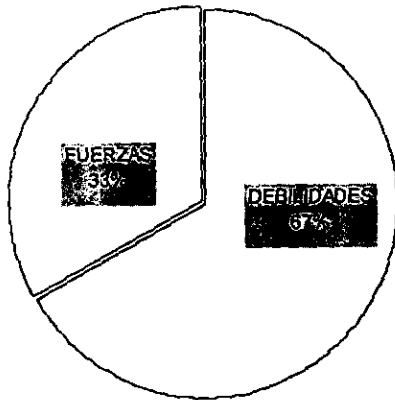
45 = 100%	45 = 100%
SI = 22 = 49 %	NO = 23 = 51%

La representación gráfica quedaría de la siguiente manera:



Por su parte, la relación porcentual y gráfica del Departamento de Crédito y Cobranzas es la siguiente:

	18 = 100%		18 = 100 %
SÍ = 6 = 33 %		NO = 12 = 67 %	



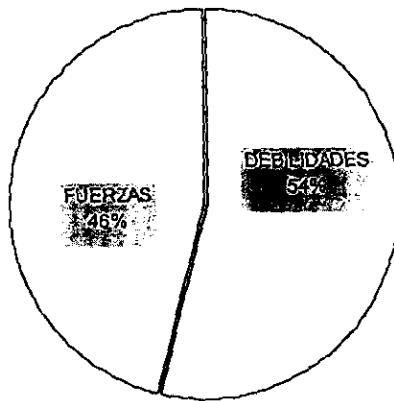
Con el fin de exponer un resultado que contemple la totalidad de las fuerzas y las debilidades de las áreas de estudio, podemos hacer la siguiente sumatoria:

Total de reactivos $45 + 18 = 63 = 100 \%$

Total de "Sí" (fuerzas) $23 + 6 = 29 = 46 \%$

Total de "No" (debilidades) $22 + 12 = 34 = 54 \%$

Cuya distribución gráfica sería la siguiente:



Conclusiones

- La aparición del trabajo organizado durante los inicios de las primeras civilizaciones, provocó que el hombre tuviera la necesidad de contar, dando origen a los primeros esfuerzos por contar con una disciplina que le ayudara para tal fin.
- El auge comercial que se vivió en países como Mesopotamia, Egipto, Grecia y Roma favoreció el florecimiento de la contabilidad, dando paso a que en posteriores épocas se formalizara su uso y se generalizara su manejo, mediante reglas consideradas "universales".
- El nacimiento de la profesión contable en nuestro país se registra hasta el año de 1907, y en fechas posteriores se formaliza el primer Instituto de Contadores Públicos, el cual ha impulsado de manera notable el desarrollo de esta profesión, propiciando la creación de diversos organismos regionales y estatales, hasta nuestros días.
- Es importante conocer las diversas etapas en la evolución de la disciplina contable, ya que ello da una imagen clara de los acontecimientos que propiciaron su desarrollo y permite visualizar el papel que juega la contabilidad en la actualidad.
- Para entender el surgimiento y origen de la auditoría administrativa es conveniente estudiar el devenir histórico de la auditoría en general, situación que permite obtener una visión amplia de su desarrollo y ubicarla en la evolución de la ciencia contable.
- La auditoría administrativa es un instrumento de fácil aplicación que debe ser utilizada con periodicidad en toda empresa, ya que coadyuva en corregir el rumbo de toda organización, sin embargo, no cuenta con una sola clasificación, situación que obliga al auditor a seleccionar la técnica que en su opinión sea la más atractiva de acuerdo a los requerimientos de la empresa a estudiar.

- La importancia de la realización de una auditoría administrativa debe estar a la par que cualquier otra intervención o técnica que toda empresa decida aplicar para eficientar su operación, y no sólo acordarse de ella cuando existen serios síntomas o señales de dolencia organizacional.
- La aplicación de una auditoría administrativa no tiene como fin la identificación de la situación actual de la organización, sino la posterior aplicación de los métodos necesarios para lograr el aprovechamiento de las fuerzas y la corrección de las debilidades.
- Para comprender el desarrollo económico de las empresas mexicanas, es conveniente recurrir a las etapas de la Guerra de Independencia, el Porfiriato y la Industrialización, situación que arroja un panorama completo de su evolución.
- La existencia de numerosos criterios para definir la clasificación de las empresas, provoca confusiones en la relación que deben establecer diversos organismos tanto públicos (gubernamentales) y privados con las mismas, situación que dificulta además el contar con un censo real y fidedigno.
- Las pequeñas y medianas empresas en nuestro país, juegan un importante papel dentro de la economía, sin embargo presentan serias deficiencias estructurales que les impide mantenerse en un proceso constante de crecimiento y desarrollo.
- Es necesario replantear los valores culturales que prevalecen en las pequeñas y medianas empresas mexicanas, y fomentar aquellos que se consideren más funcionales para hacer frente al dinámico proceso de desarrollo organizacional que se presenta.
- Son muchos los factores que deben modificarse en las pequeñas y medianas empresas mexicanas para que éstas alcancen altos niveles de productividad, por lo que es posible resumir en una palabra lo que requieren: "desarrollo" con todo lo que ello implica. Esto es, aumentar la potencialidad de sus recursos.

- La aplicación de una auditoría administrativa en la empresa Medidores Industriales y Médicos, S.A. de C.V. mostró la existencia de serias deficiencias de en la Gerencia de Compras y en el Departamento de Crédito y Cobranza, que afectan notablemente su desempeño.
- De las dos áreas estudiadas, la que presenta mayores debilidades en su operatividad es el Área de Compras, por lo que se sugiere actuar de inmediato para su pronta corrección.
- Los resultados obtenidos demuestran que en los subsistemas analizados, el total de deficiencias (54%) es superior al total de fuerzas (46%) encontradas, diagnóstico sumamente útil para proceder a tomar decisiones que ataquen dicha problemática.
- Es posible informar que la hipótesis planteada al inicio de la investigación que dice: "Si en la empresa Medidores Industriales y Médicos, S.A. de C.V. se lleva a cabo la realización de una auditoría administrativa entonces, es factible que en un futuro el logro de sus objetivos se realice con mayor eficiencia" es **CIERTA** ya que los resultados obtenidos y su posterior análisis así lo demuestran.

Bibliografía:

- Drovetta Susana Mabel & Guadagnini Mario Horacio, Diccionario de administración y ciencias afines, 1ra. Ed., México, Ed. Limusa, 1995, 224 pp.
- Eroles Antonio, La pequeña empresa exportadora, México, Ed. Panorama, 1995, 143 pp.
- Fleitman Jack, Evaluación integral, México, Ed. McGraw Hill, 1993, 211 pp.
- Garza Mercado, Ario, Manual de técnicas de investigación para estudiantes de ciencias sociales, México, Ed. El Colegio de México/Harla, 1992, 351 pp.
- Gertz Manero Federico, Origen y evolución de la contabilidad: ensayo histórico, 3ra. Ed. México, Ed. Trillas, 1976.
- Hayden Spencer, Técnicas para el cambio organizacional, México, Ed. McGraw Hill, 1983, 375 pp.
- Kras Eva, Cultura Gerencial México – Estados Unidos, México, Ed. Grupo Editorial Iberoamérica, 1990, 95 pp.
- Kras Eva, La administración mexicana en transición, México, Ed. Grupo Editorial Iberoamérica, 1991, 128 pp.
- Mercado Salvador, Administración de medianas y pequeñas empresas, México, Ed. Pac, S.A. de C.V. 1995, 344 pp.
- Munch Lourdes, Fundamentos de administración, México, Ed. Trillas, 1993, 240 pp.
- Norbeck Edward, Auditoría administrativa, México, Ed. Técnica, S.A. 1972, 205 pp.
Ed. Trillas, 1976
- Rodriguez Valencia Joaquín, Cómo administrar pequeñas y medianas empresas, México, Ed. Ecafsa, 1996, 368 pp.
- Rojas Soriano, Raúl, Guía para realizar investigaciones sociales, México, Ed. Plaza y Valdés, 1998, 437 pp.

Santillana González Juan Ramón, Auditoría I, México, Ed. Ecafsa, 1998, 331 pp.

Santillana González Juan Ramón, Auditoría IV, México, Ed. Ecafsa, 1998.

Suárez Hernández Alberto, Contabilidad general, primer curso, México, Ed. McGraw Hill, 1990, 217 pp.

Andrade Rodríguez Horacio, Revista Alto Nivel, México, Abril de 1989.