

25

20



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Estudios Superiores
"CUAUTITLAN"

LA AUDITORIA OPERACIONAL EN EL CONTROL DE LOS ACTIVOS FIJOS.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N :

SAMUEL MORALES LOZANO

MARIA TERESA GARCIA BARRERA

DIRECTOR DE TESIS:

C. P. FELIPE DE JESUS HERNANDEZ ROBLES



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE GENERAL

LA AUDITORIA OPERACIONAL EN EL CONTROL DE LOS ACTIVOS FIJOS

INTRODUCCION Y PARTE GENERAL

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES Y GENERALIDADES DE LA CONTADURIA PUBLICA

1.- La Profesión Contable	02
2.- Campos de Actuación del Lic. en Contaduría	08
3.- Concepto de Auditoría	28
4.- Objetivo de la Auditoría	32
5.- Clasificación de la Auditoría	35

CAPITULO SEGUNDO

EL CONTROL INTERNO

1.- Generalidades	48
2.- Importancia	55
3.- Definición	58
4.- Objetivos	61
5.- Elementos	68
6.- El Control Interno y los Activos Fijos	77
7.- Valuación Cuantitativa	81
8.- Valuación Cualitativa	83

CAPITULO TERCERO

ELEMENTOS Y GENERALIDADES DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

1.- Orígenes y Antecedentes	90
2.- Concepto	96
3.- Objetivos	101
4.- Fundamentación	104
5.- Técnicas	109
6.- Metodología	115

CAPITULO CUARTO

LOS ACTIVOS FIJOS

1.- Concepto y Objetivos de los Activos Fijos	128
2.- Principios Generales de Valuación	131
3.- Costo como Base de Valuación	133
4.- Clasificación de los Activos Fijos	140
5.- Políticas de Capitalización	147
6.- Decisiones Administrativas sobre Activos Fijos	150
7.- Significado de la Depreciación	154
8.- Naturaleza de la Depreciación	160
9.- Finalidad de la Depreciación	161
10.- Reglas Aplicables a la Depreciación	164
11.- Criterios equivocados de la Depreciación	166
12.- Métodos para el Cálculo de la Depreciación	168
13.- Ventajas y Desventajas de los Métodos de Depreciación....	178
14.- Impacto Financiero de la Depreciación como Fuente de Lí- quidez y como Fuente de Financiamiento	181

CAPITULO QUINTO

METODOLOGIA APLICABLE AL CONTROL DE LOS ACTIVOS FIJOS

1.- Elementos de una Buena Planeación	186
2.- Familiarización	191
3.- Visita a las Instalaciones	194
4.- Análisis Financiero	196
5.- Análisis de Información Operativa (No Financiera)	210
6.- Entrevistas	214
7.- Examen de la Documentación	236
8.- Diagnóstico Preliminar	237
9.- Selección de las Operaciones a Examinar	238
10.- Discusión Previa de los Problemas Detectados	239
11.- Informe	241
12.- Recomendaciones Prácticas para Elaborar el Informe	247

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

Desde sus inicios la humanidad ha progresado constantemente y en los últimos años este crecimiento ha sido aun mayor, incluso se antoja inusitado.

Por su parte los negocios no se han sustraído de este fenómeno ya que podemos apreciar un vertiginoso crecimiento y desarrollo de las empresas, que se ha reflejado en una explosión económica que ha hecho que las empresas y otros organismos sociales sean más complejos y sofisticados y por lo mismo más difíciles de administrar o controlar.

Lo anterior aunado a la competencia cada vez más acentuada, nos ha obligado a analizar con más profundidad los eventos económico - financieros que ocurren en el interior de las entidades y en base a ello tomar las medidas correctivas para hacer un uso más eficiente de los recursos humanos y financieros.

Por otro lado el Lic. en Contaduría dentro de sus áreas de actuación profesional, desarrolla una técnica que se denomina Auditoría Operacional, la cual nos permite diagnosticar si la empresa cuenta con los sistemas adecuados y si éstos operan con la eficiencia requerida.

Es de mencionarse también la importancia que tienen los Activos Fijos dentro de la empresa, ya que sin éstos no se llevaría al cabo ninguno de los objetivos de la misma.

El trabajo que a continuación exponemos lleva como fin el resaltar la utilidad de la Auditoría Operacional y del Lic. en Contaduría dentro de las empresas.

Pretendemos hacer reconocer sus beneficios ante las tenden-

cias financieras difíciles; además de que consideramos que un trabajo de auditoría es incompleto si sólo se emite una opinión profesional sobre la situación financiera de las empresas, pues creemos conveniente que en forma simultánea se emita una Carta de Servicios Constructivos sugiriendo pasos a seguir para optimizar la eficiencia de las operaciones.

Esperamos, que el presente estudio sea de utilidad a quien necesite de una orientación sobre el tema.

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES Y GENERALIDADES DE LA CONTADURIA PUBLICA

SUMARIO

La Profesión Contable

Campos de Actualización del Licenciado en Contaduría

Concepto de Auditoría

Objetivo de la Auditoría

Clasificación de la Auditoría

PROFESION CONTABLE

El hombre por naturaleza es eminentemente social, vive y se desarrolla en una sociedad, la cual, es cada vez más heterógena, es decir, que para poder sostenerse necesita que el trabajo se divida entre sus miembros de acuerdo a sus aptitudes y preferencias.

A una sociedad óptima le corresponden elementos óptimos y a falta de éstos ella misma los prepara con la educación. Cada profesión, constituye un medio específico que reclama aptitudes particulares y conocimientos especiales, en la cual predominan ideas, costumbres, y cierta manera de ver las cosas.

Para hablar de profesión, requerimos de entender y conceptuar a esta, por lo que, recurrimos a lo mencionado por el C.P. Arturo Elizondo López ⁽¹⁾ quien establece que la profesión es:

" El conjunto de conocimientos adquiridos y ejercidos de una manera metódica, racional y objetiva sobre un área del conocimiento universal, con el propósito de satisfacer las necesidades del hombre".

Por analogía la Contaduría es una profesión.

El origen de la profesión del Lic. en Contaduría radica en aspectos de carácter práctico tendientes a satisfacer una necesidad social, pero su desarrollo recientemente acelerado ha evolucionado su naturaleza, de manera que la convierte en una profesión social que utiliza herramientas técnicas.

La profesión contable no implica sólo unas cuantas técnicas y principios sino el conocimiento del hombre y sus problemas, dada la ingerencia del Lic. en Contaduría en aspectos tan delicados y fundamentales como el económico y social, ya que en el mundo de

(1) Elizondo López Arturo. La Profesión Contable. Ed. ECASA, México 1982 Pág. 31

los negocios cada vez más complejo exige más profesionalismo en la administración de las empresas, y para lograrlo se requiere en gran parte contar con personas capacitadas para crear sistemas de información relevante que satisfagan las necesidades de los diversos usuarios.

Pero la satisfacción de las necesidades implica la obtención de conocimientos generales y accesorios que son requeridos por todo profesional.

Es indudable que el concepto de Contaduría como disciplina profesional elimine la falsa creencia de verla únicamente como registro de hechos históricos, sino como una disciplina que persigue entre otros fines: registros contables, evaluación (auditoría), análisis financiero, informática.

En relación al punto anterior la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos la define como:

" La técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresa en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con objeto de facilitar a los interesados a tomar decisiones en relación con dicha entidad económica ".⁽²⁾

Tomando como base esta definición creemos necesario hacer un análisis de cada uno de los elementos que la componen para su mayor comprensión:

- (2) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín Al.
Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera.
México 1985 Pág. 3.

- Como técnica:

Proporciona al usuario información fundamentada en el proceso de cuantificación contable en donde la operación de este sistema es estable, objetivo y verificable.

- En Unidades Monetarias:

Porque cuantifica los registros que se afectan quedando debidamente soportada la información que se produce.

- Como Entidad Económica:

Realiza actividades económicas identificables que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital coordinado por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

De acuerdo a lo anterior hemos llegado a colocar a la contabilidad en el sitio que le corresponde: herramienta de información por excelencia que facilita el proceso administrativo, así como la toma de decisiones internas y externas de los diferentes usuarios.

También cumple con ciertos propósitos tales como:

- 1.- Establecer un control absoluto sobre cada uno de los recursos y obligaciones de la organización.
- 2.- Registrar en forma clara y precisa todas y cada una de las operaciones efectuadas por la organización.
- 3.- Proporcionar en cualquier momento una imagen clara de la situación financiera del negocio.
- 4.- Proveer con bastante anticipación las probabilidades futuras de la entidad económica.
- 5.- Servir como comprobante y fuente de información ante terceras personas, de todos aquellos actos de carácter jurídico en

que la contabilidad puede tener fuerza aprobatoria conforme a la ley. (3)

Por lo anteriormente expuesto, podemos decir que el Lic. en Contaduría es :

" Un profesional de activa y directa intervención en el desarrollo de los entes económicos públicos y privados del País ".

La información que proporciona va dirigida a terceras personas que confían plenamente en su opinión respecto a las operaciones y situaciones, por lo tanto, la tomarán como base para sus decisiones.

La función primordial del Lic. en Contaduría es proporcionar información adecuada, oportuna y veraz, para lo cual se vale del dominio de la disciplina contable, aplicada de acuerdo con normas y principios establecidos por organizaciones de prestigio reconocido como lo es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos; de experiencias y culturas personales, conservando independencia de juicio absoluto en cada uno de sus actos.

Si la información que proporciona el Lic. en Contaduría sirve de base para la toma de decisiones financieras, administrativas y fiscales, su conducta profesional y personal debe ser intachable y apegada al código de ética que rige su profesión, misma que realiza en las áreas de auditoría, costos de producción, aspectos fiscales, consultorías, presupuestos, etc.

Por lo metódica y laboriosa que es esta profesión requiere de ciertas características que sólo aquella persona profesional que las posea, podrá ser acreedora a la fe pública que protege a la sociedad.

(3) Lara Flores Elías. 1er. Curso de Contabilidad. Ed. Trillas México 1980. Pág. 9

Según el escritor Abraham Flexner citado en la obra Profesión Contable y su Futuro del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, son las siguientes:

- 1.- Poseer un conjunto de conocimientos especializados en donde exista el sentido de orden, exactitud y sistematización.
- 2.- Sujetarse a un proceso aceptado de educación formal, para tener la facilidad del manejo de símbolos, así como la buena memoria especialmente respecto a las cifras.
- 3.- Satisfacer las cualidades profesionales que rige la administración.
- 4.- Mantener ciertas normas de conducta; debe tener presente que la integridad moral es una característica básica para la realización de sus funciones.
- 5.- Posser categoría reconocida.
- 6.- Que el trabajo que desempeñe sea de interés público.
- 7.- Pertenecer a una agrupación dedicada al acrecentamiento de las obligaciones sociales de la profesión.

En general debe poseer también intereses eminentemente prácticos y preocupaciones por la aplicación utilitaria de los conocimientos teórico-prácticos adquiridos y una actitud mental dispuesta a la exactitud de los resultados y la sistematización de los datos manejados.

Es así como se forja una figura creada por la sociedad que paralelamente al progreso técnico y cultural y a la evolución mental y demográfica, demanda satisfacción de nuevas necesidades que sólo sus propios miembros guiados por una vocación podrán satisfacer: el Lic. en Contaduría y su inseparable profesión contable.

¿ Contador Público o Licenciado en Contaduría ?

En los últimos años se han externado críticas a la falta de uniformidad en la denominación de este profesional, al cual se le ha conocido por diversos nombres: Contador Público Titulado, Contador Público Auditor, Contador Público, Licenciado en Contaduría, etc.,

ésto provoca que no se forme una idea clara de quién es quién.

La adecuación de la denominación de la profesión no debe ser considerada como un problema carente de importancia, pues ello ha provocado que la imagen de este profesionista se vea mutilada y, aún dentro de la profesión se preste a confusiones y enfoques erróneos.

El término o título más reciente utilizado por la Universidad Nacional Autónoma de México, para denominar a este profesional es el de Licenciado en Contaduría, término que usaremos a lo largo de este trabajo de investigación, el cual define con precisión al grado académico del profesionista.

CAMPOS DE ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO

Si afirmamos que la función contable nació como consecuencia de una necesidad social y también que la profesión contable ha contribuido al desarrollo de la sociedad y la solución de sus consecuentes problemas, forzosamente hay que afirmar que el progreso de la profesión contable y el progreso de la sociedad deben ser paralelos.

Es común afirmar que no existe núcleo socio-económico ni aún el más recóndito, cualesquiera que sean sus fines, en que el Lic. en Contaduría no tenga o pueda intervenir utilizando su profesionalismo y preparación, ya que sus servicios son útiles tanto en las empresas comerciales, industriales, de servicios, de beneficencia, culturales, deportivas y hasta religiosas, sin olvidar la labor que este profesional efectúa en el sector gobierno.

No es la intención agotar los campos de acción del Lic. en Contaduría, sino avocarse al estudio de aquellas áreas más comunes en el ejercicio de su profesión y de las cuales sólo se hará una descripción general de las más peculiares y constantes.

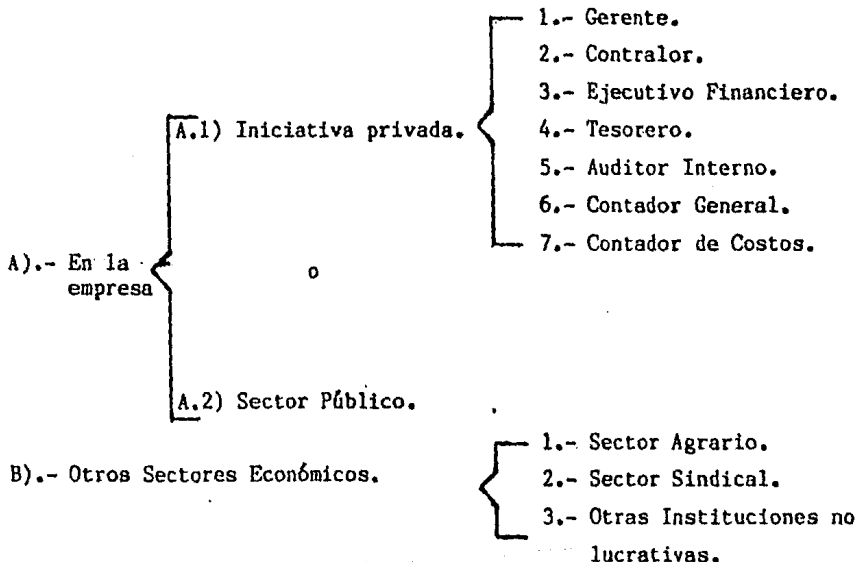
A continuación se hace un breve análisis de las áreas de actuación del Lic. en Contaduría, comentando al mismo tiempo su desarrollo.

Considerando los trabajos que el Lic. en Contaduría realiza, analizaremos los campos de actuación de la siguiente forma:

- 1.- Como Profesionista Dependiente: Cuando lo hace para una entidad particular, ya sea de la iniciativa privada o del sector público.
- 2.- Como Profesionista Independiente: Cuando ofrece sus servicios al público en general.
- 3.- En el campo Académico: Cuando se dedica a la investigación de conocimientos para resolver problemas.

Es preciso mencionar que algunas actividades son similares en ambos grupos: la única diferencia en esos casos estriba en la relación que existe entre el usuario del servicio y el profesional.

1).- COMO PROFESIONISTA DEPENDIENTE:



A).- EN LA EMPRESA:

Es una de las actividades más elementales pero que no deja de evolucionar. La labor que realiza este profesional puede ir desde la implantación de sistemas, la conservación y supervisión de los mismos, si ya se encuentran implantados, hasta la corrección de aquel sistema que ya se encuentra obsoleto.

Desde luego, en la actualidad con el inusitado crecimiento de las operaciones, puede ser auxiliado por sistemas electrónicos donde puede coordinar desde el propio sistema, hasta administrar las energías humanas y electrónicas.

A.1).- En la Iniciativa Privada: El Lic. en Contaduría tiene su desarrollo en diferentes áreas de la empresa, interviniendo en diversas actividades y funciones empresariales como son:

1).- Gerente General.

Científicamente es uno de los profesionales mejor preparados para asumir puestos de dirección. El proceso será: una preparación científica, un entrenamiento en empresas similares, un conocimiento concreto de la empresa para la ocupación definitiva de una dirección o gerencia. El Lic. en Contaduría, por su preparación en control e información financiera, tendrá un conocimiento completo de las actividades de la entidad, lo cual le da cierta ventaja sobre los especialistas en ventas y producción para ejercer con éxito la función administrativa de máxima jerarquía. (4)

(4) Padierna Trujillo Alberto. Presente y Futuro del Contador Público Independiente. Escuela de Contaduría y Administración de la Universidad La Salle, A.C. México, D.F. 1982. Pág. 10.

Sus principales funciones son:

- Aprobar programas y presupuestos generales y particulares.
- Interpretar Estados Financieros.
- Estudio de Contratos y Documentaciones.
- Girar instrucciones a sus subordinados y aclarar dudas.
- Participar en juntas del Consejo de Administración.
- Redacción de informes, programas, acuerdos, etc.
- Guía los objetivos y políticas de la empresa.
- Fija los estándares de operación.

2).- Contralor:

Es el encargado de establecer, coordinar y administrar como parte integral de la administración, un plan adecuado para el control de las operaciones. Este plan debe proporcionar, de acuerdo a las necesidades de la empresa, la planeación de utilidades, los programas para inversión de recursos propios y ajenos, pronósticos de ventas, presupuestos de gastos y estándares de costos, así como los procedimientos necesarios para llevar a cabo el plan. (5)

Entre las actividades principales que desarrolla citaremos las siguientes:

(5) Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas A.C. El Ejecutivo de Finanzas. Pág. s/n.

- Contabilidad Financiera.
- Presupuesto y Planeación.
- Administración Fiscal.
- Auditoría Interna.
- Control Administrativo.
- Diseño, reportes y evaluación de la Actuación.
- Salvaguarda de activos.
- Estudios Especiales.
- Procesamiento de Datos.
- Costos. (6)

El contralor ayuda al Gerente en sus tareas de planeación y control y proporciona la información necesaria para poder dirigir acertadamente a la empresa.

3).- Ejecutivo Financiero:

Miembro de la alta gerencia, en ocasiones miembro del Consejo de Administración de una empresa. Este ejecutivo tiene como objetivo el empleo eficiente de los recursos financieros de la entidad. Informa e interpreta los resultados de operación de la situación financiera.

Sus funciones son:

(6) Ramírez Padilla, David Noel. Contabilidad Administrativa. Ed. Mc Graw Hill, México, 1985. Pag. 10

- Buscar fuentes de financiamiento internas y externas.
- Inversión de remanentes de acuerdo a lo decretado por la asamblea de accionistas.
- Coordinación de la Auditoría externa.
- Análisis de proyectos propuestos para aceptarlos o rechazarlos.
- Poner en ejecución los proyectos aprobados.
- Coordinación de la producción y el financiamiento con el fin de obtener las máximas utilidades.
- Etc. (7)

Este es el campo más natural para el Lic. en Contaduría. En la empresa, este campo es vasto y los propios empresarios reconocen al Lic. en Contaduría como el ejecutivo más idóneo.

La banca, la industria, el comercio, instituciones de crédito, mercado de valores; todos ellos requieren de un auténtico profesional en las finanzas: El Lic. en Contaduría.

Se espera que en el futuro, las empresas cuenten con varios departamentos relacionados con el aspecto financiero, y tan importante como la contraloría.

4).- Tesorero:

Es el responsable de establecer y ejecutar los programas

(7) Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A. C. El Ejecutivo de Finanzas. Pág. s/n.

para obtención del capital requerido por el negocio, incluyendo las negociaciones para la obtención de ese capital y el mantenimiento de los convenios financieros necesarios. (8)

Sus funciones principales son:

- Estudiar el movimiento de efectivo dentro de la empresa.
- Presentar el aspecto financiero de los planes o proyectos que esté considerando la empresa.
- Recomendar los límites adecuados de pasivo.
- Recomendar políticas financieras en relación con los accionistas.
- Establecer y mantener relaciones con las fuentes de Crédito.
- Invertir en la forma más redituable posible los recursos excedentes.
- Obtener los Fondos necesarios.

5).- Auditor Interno:

Como Auditor Interno el Lic. en Contaduría realiza actividades para ayudar a la administración, analizando el control detallado de cada operación, es decir, revisa y valora la estabilidad, la eficiencia y el correcto empleo de los controles, financieros y de operación, califica el grado de cumplimiento de las políticas, planes y procedimientos establecidos, determina el grado en que los activos de la compañía estén registrados en la contabilidad y la clase de resguardo que hay contra cualquier tipo de riesgo, valora la precisión y veracidad de la contabilidad y de cualquier otra clase de registros

(8) Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C. El Ejecutivo de Finanzas. Pág. s/n.

que tenga en uso la organización, valora la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas. Esta área siempre ha sido un campo propicio para el Lic. en Contaduría; la auditoría interna que en el futuro deberá ser la herramienta más propicia, incluso en las empresas pequeñas, será la función que cubra principalmente el aspecto control, en todas sus dimensiones.

De nuevo es conveniente mencionar los sistemas electrónicos de control, ya que el Lic. en Contaduría será un experto en el procesamiento, interpretación y presentación de datos, a base del control mediante sistemas electrónicos.

6).- Contador General:

Dentro de esta fase de la administración, podemos ubicar los sistemas de información, entre los cuales está la contabilidad que es la más importante.

Es un campo de actuación enorme en el cual se contará, cada vez más con la influencia de los sistemas de computación electrónica, donde la contabilidad proporcionará información de todo tipo la cual será la base para la toma de decisiones. Siendo así el responsable del correcto registro de las operaciones de la entidad, así como la elaboración de Estados Financieros y todo tipo de información útil para la toma de decisiones.

Dentro de esta área el Lic. en Contaduría puede prestar sus servicios en actividades tales como la elaboración e implantación de sistemas Técnico-Contables o de cualquier otro renglón de operaciones susceptibles de cuantificar y evaluar.

7).- Contador de Costos:

Elabora información para la determinación y control de los

costos tanto comerciales como industriales, actividad básica en la planeación de utilidades y toma de decisiones.

Este es un campo muy amplio en la exploración y estudio del Lic. en Contaduría, ya que en él también presta sus servicios en el desarrollo de funciones tales como el uso de sistemas modernos de costos, como el del costo directo.

Esta área de operación es muy importante ya que de la clasificación, integración, registro e interpretación de los costos depende la toma de decisiones y políticas que habrán de contribuir al logro de mejores resultados por la relación tan estrecha que existe entre las utilidades y los costos, de ahí que su análisis, interpretación y control para fines de eliminar los costos de ineficiencia sean básicos para la administración de las empresas.

A.2).- En el Sector Público: Considerando que el Sector Gubernamental es una macroempresa que está formada por innumerables dependencias, secciones, etc., en las cuales acontecen los mismos fenómenos sociales, económicos y financieros que en la empresa privada; todo lo dicho anteriormente es válido para las empresas gubernamentales ya sean dependencias u organismos descentralizados, o de participación estatal.

No obstante lo anterior, el Sector Gubernamental reviste algunas características especiales, las cuales han de tomar en cuenta las personas que actúan dentro del mismo.

Lo anterior hace emitir algunos comentarios que denotan la importancia que tiene el Sector Gubernamental como campo de actuación del Lic. en Contaduría.

Tanto la expansión gubernamental a nivel nacional, como la creciente complejidad en sus operaciones, requiere de los servicios

de este profesional experto en administración, finanzas, fiscalía, etc.

Por otra parte, la ingerencia del gobierno para controlar, para motivar o para fomentar la actividad privada, será más intensa en el futuro.

B).- EN OTROS SECTORES SOCIO-ECONOMICOS:

Donde quiera que se encuentre un grupo de individuos unidos con algún fin, ahí habrá necesidades de administración y de finanzas.

Por lo tanto, ahí se necesitarán los servicios de un Lic. en Contaduría. En otras situaciones bastará un solo individuo que maneje un capital considerable, para que se requieran los conocimientos y consejos de este profesional.

En los párrafos anteriores se ha hecho referencia principalmente a las empresas privadas y públicas y a una serie de actividades que afectará con eficiencia el Lic. en Contaduría; sin embargo cabe hacer un breve comentario de algunos sectores socio-económicos en los que se desenvolverá con eficiencia y significación el Lic. en Contaduría del futuro.

A manera de ejemplos se enlistan los siguientes:

- 1).- Sector Agrario.
- 2).- Sector Sindical.
- 3).- Otras instituciones no lucrativas.

1).- Sector Agrario.

El Lic. en Contaduría tiene las puertas abiertas, además de la responsabilidad de colaborar en los centros productivos del campo, para proporcionar información de toda índole, para establecer sistemas de control adecuados, para aconsejar sobre las rutas administrativas que deben seguirse y para sugerir algunos procedimientos, mediante los cuales, se aprovechen mejor los recursos naturales.

2).- Sector Sindical.

Antes que cualquier conjetura no queremos decir que a la fecha este profesional no colabora o presta servicios a los sindicatos; lo que se desea destacar es, que todavía falta fomentar en las agrupaciones sindicales los servicios de este profesionista, que pueden utilizar dichos sindicatos para cumplir mejor con sus funciones sociales.

3).- Otras Instituciones no Lucrativas.

Bajo este rubro, podemos agrupar todas aquellas instituciones cuyos fines son no precisamente lucrativos, sino culturales, religiosos, deportivos, fomentar o regular alguna actividad en forma organizada y programada, etc.

Señalamos como ejemplo, a la Comisión Nacional de Valores; en efecto éste es un sector en el cual los servicios del Contador Público serán valiosos, sobre todo tratándose de participar en la formulación de leyes que regulen el mercado de valores, en lo concerniente al establecimiento de reglas contables, de información y de presentación de Estados Financieros.

2).- COMO PROFESIONISTA INDEPENDIENTE:

- | | | |
|--|---|--|
| 1).- Despacho profesional
(solo o asociado) | { | - Asesoría Administrativa.
- Asesoría Financiera.
- Asesoría Fiscal.
- Sistemas de Información. |
| 2).- Auditoría
(actividad privativa) | { | - Financiera.
- Operacional.
- Administrativa. |
| 3).- Perito. | | |
| 4).- Consultor. | | |
| 5).- Comisario. | | |

1).- Despacho Profesional:

Ofreciendo la prestación de servicios profesionales especializados ya sea en forma individual o conjunta.

Sus servicios son de la más alta calidad por parte de los especialistas en cada una de las distintas áreas que abarca la profesión.

Se considera que la actividad de consultoría en administración, constituye no solo un campo promisorio para la actuación del Lic. en Contaduría, sino una obligación derivada de su compromiso con el logro de la productividad y eficiencia en las empresas.

La asesoría que este profesional otorgue puede ser de todo tipo, dentro del marco de su profesión, preparación y naturaleza, las más sobresalientes son:

- Asesoría Administrativa.
- Asesoría Financiera.
- Asesoría Fiscal
- Sistema de información

- Asesoría Administrativa:

La conciencia administrativa por parte de los negociantes e inversionistas en pequeñas o medianas escalas, proporcionan un campo vasto y amplio para ejercer la asesoría administrativa por parte del Lic. en Contaduría.

La asesoría administrativa incluye todos los aspectos que puedan referirse a las fases del proceso administrativo.

- Asesoría Financiera:

La asesoría financiera es, sin duda alguna, el campo natural e insustituible del profesional en contaduría pública; este servicio será prestado con intensidad en el futuro.

Teniendo en cuenta que las finanzas son de vital importancia en las empresas.

- Asesoría Fiscal:

El aspecto impositivo es muy importante para el desarrollo del país. Por otra parte, las repercusiones fiscales deben ser equilibradas en la empresa, tanto en su cumplimiento como sus consecuencias administrativas y financieras.

Se considera que en un futuro próximo, el asesor fiscal tendrá que ejercer una actitud de medición y equilibrio entre asesorado y fisco.

- Sistema de Información:

La administración se sirve de diversas herramientas para llevar a cabo sus objetivos. Una de esas herramientas son los sistemas de información que son planeados y desarrollados por el Lic. en Contaduría, los cuales permiten manejar datos, cifras y el seguimiento de operaciones que nos sirven para elaborar reportes e informes que puedan facilitar el análisis de la situación de la empresa, comparándola con sus objetivos establecidos y tomando las decisiones, en su caso, para alcanzar sus metas finales. (9)

Este tipo de servicio es solicitado por empresas que no cuentan con un sistema de información, el cual trasciende en la propia administración de la organización.

2).- En la Auditoría (Actividad Privativa):

Es la actividad que siempre ha sido exclusiva de este profesionista en forma independiente y es el campo más antiguo con el cual ha alcanzado mayor prestigio.

Ofrece los siguientes servicios:

- Auditoría Financiera:

La Auditoría Financiera fué y es la actividad privativa por la confianza pública que se ha ganado a diferencia de la fé pública de los notarios, que ha hecho del Lic. en Contaduría un verdadero profesional.

(9) Vázquez Caceres J. Humberto. Implementación de un Sistema de Información Financiera y el Control Presupuestal para una empresa Industrial. Escuela de Contaduría y Administración de la Universidad La Salle, A.C. México D.F. 1984, Pág. 01.

Ha sido desempeñada por la mayoría de Contadores Públicos con bastante éxito, y muchas empresas la utilizan para efectos fiscales y para la toma de decisiones.

Su función es de importancia primordial para la sociedad pues es el único extraño a la empresa que periódicamente hace apreciaciones e informa sobre los resultados de la operación de los negocios.

Además en el caso de muchas empresas grandes y aún pequeñas se requiere por costumbre, por ley o por algunas reglamentaciones, que se haga público el resultado de su trabajo en informes cuya redacción y extensión son de su exclusiva competencia.

Es una de las actividades más sobresalientes del Lic. en Contaduría ya que no solamente es responsable para con la empresa a la cual presta sus servicios, sino también y en un grado cada día mayor, para con inversionistas, gobierno y público en general.

Sin embargo, en el futuro el ejercicio de la Auditoría Financiera sufrirá una serie de cambios, tanto en sus técnicas y procedimientos, como en la presentación de sus resultados.

Por lo que se refiere a sus procedimientos y técnicas, los sistemas electrónicos de información y control, representan un reto a dichas técnicas y procedimientos tradicionales.

- Auditoría Operacional:

También se advierte el ejercicio de la Auditoría Operacional o Administrativa, ya que el Lic. en Contaduría podrá efectuar esta práctica, puesto que sus conocimientos en administración serán buenos y satisfactorios para cumplir profesionalmente con esta actividad.

Es un campo de actuación relativamente de nueva creación y que se encuentra en proceso de innovación para determinar las técnicas

y las normas en que se basa dicha auditoría.

En su desarrollo el Lic. en Contaduría tiene mucho por hacer ya que para las empresas es necesario contar con una opinión y evaluación objetiva e independiente acerca de la fortaleza y propiedad de sus controles administrativos y de operación , así como de las recomendaciones respectivas necesarias para garantizar el fiel cumplimiento de los planes, políticas y procedimientos preestablecidos por la alta gerencia e incrementar de esta forma la productividad o rentabilidad total de las empresas.

Hacemos énfasis a este punto ya que por este motivo nació la idea del desarrollo de nuestra tesis profesional.

- Auditoría Administrativa:

Examina y evalúa la estructura de la organización, sistemas, funciones y actividades de una entidad económica para detectar áreas en las cuales las políticas administrativas deban ser corregidas o mejoradas.

El Lic. en Contaduría opina sobre la eficiencia de la administración con el fin de promover el cumplimiento y apego a las fases del proceso administrativo.

3).- Perito:

Los servicios de testificación y peritaje tendrán mayor difusión y aplicación en el futuro. Constituyen un área que presenta grandes posibilidades de crecimiento, posibilidades que serán incrementadas a medida que los clientes potenciales conozcan y puedan valorar esta clase de servicios. (10)

(10) OB. CIT., Pág 72.

4).- Consultor:

Es un área de actuación que presenta mayores expectativas en la diversificación de servicios de este profesionista en forma independiente.

Servicio que proporciona para identificar e investigar problemas relacionados con la administración y manejo de empresas, recomendar acciones de solución y ayudar a implantar las mejoras recomendadas. (11)

Este profesionista se dedicará concretamente a solucionar problemas en los que la gerencia por sí misma no podría solucionar.

5).- Comisarios:

Es el órgano de vigilancia de la marcha regular de las sociedades y las funciones de quién lo desempeña son temporales y revocables.

A medida que la profesión ha tomado importancia y especialmente en empresas de cierta significación, el Lic. en Contaduría es llamado para ocupar el cargo de comisario.

Su preparación en materia de cuentas, además del contacto con los negocios asume la responsabilidad de emitir su opinión como Lic. en Contaduría en funciones de Auditor Independiente.

Las funciones del comisario y del Auditor Independiente se complementan mutuamente y cuando se ejercen simultáneamente, dan dignidad y formalidad al comisario, mayor información y medios más oportunos de expresión del Auditor Independiente.

(11) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. La Consultoría de Administración. Pág. 5

3).- EN EL CAMPO ACADEMICO.

Consideramos que a medida que se incrementa la población y con ella la educación, la cultura y la ciencia, el Lic. en Contaduría tiene su desarrollo en este campo en la:

A).- Docencia

- 1).- Catedrático en Instituciones Docentes.
- 2).- Funcionario en Instituciones Docentes.
- 3).- Actividades en los Colegios de Contadores Públicos y en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 4).- Otras Agrupaciones o Asociaciones.

B).- Investigación.

A).- DOCENCIA.

1).- Catedrático en Instituciones Docentes:

Las Instituciones Docentes precisan de requerir catedráticos bien preparados no sólo en términos generales de su profesión, sino con una preparación especial tendiente a la especialización en la materia y aunada a conocimientos de pedagogía y materias que proporcionan los medios necesarios para cumplir como un buen catedrático.

2).- Funcionario en Instituciones Docentes:

Como los profesionales ya existentes engendran a otros nuevos profesionales se hacen más y mejores instituciones docentes.

Por lo que toca a instituciones docentes de la profesión que nos ocupa, el Lic. en Contaduría debe ser el funcionario preferentemente, de las mismas, ya que conoce los problemas y las exigencias

de la profesión.

3).- Actividades en los Colegios de Contadores Públicos y en Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

Los Colegios e Instituciones de Contadores Públicos, son instituciones que agrupan profesionales, con el objeto de fomentar el progreso, prestigio y categoría de la profesión mediante una serie de actividades que los propios miembros realizan, y buscando solución a problemas ya existentes o enriqueciendo a la profesión con la escritura de libros, artículos, etc.

4).- Otras Agrupaciones Docentes:

Existen otras agrupaciones o asociaciones de profesionales en esta materia que contribuyen al progreso de la profesión, efectuando investigaciones y tareas similares, en las que participa con eficiencia el propio Lic. en Contaduría.

En fin, en cualquier otro ámbito que actúe este profesional, necesariamente su finalidad será la de cumplir con un compromiso social, proporcionando alguna satisfacción, solucionando algún problema o satisfaciendo alguna necesidad a quien preste sus servicios.

El objetivo de habernos referido en este capítulo a la auditoría en sus relaciones con la contabilidad, aún cuando son en términos generales, es porque ésta actualmente es un elemento necesario en todas las actividades humanas y se está convirtiendo más y más en un medio esencial de control de operaciones, cualquiera que sea la forma de organización.

B).- INVESTIGACION:

Dedicación a la búsqueda de soluciones lógicas a problemas existentes.

Persigue el descubrimiento de principios y leyes y el desarrollo de procedimientos aplicables a un campo de la actividad humana.

Esta investigación puede ser documental y/o de campo sobre temas de la Contaduría Pública, así como la adecuación y rediseño de programas y planes de estudio relativos a la profesión con base en los resultados obtenidos en las investigaciones.

CONCEPTO DE AUDITORIA

Antes de analizar a la Auditoría presentamos un bosquejo histórico de la misma.

Si partimos del criterio de que ninguna obra humana es perfecta será necesario convenir entonces que toda forma de organización que el hombre pueda adoptar para la obtención de un fin cualquiera, ha de ser susceptible a sufrir imperfecciones en su funcionamiento; una buena administración debe de prevenir tales efectos.

Ayudar a la administración para el logro de este fin, poniendo en evidencia todo error o acto de infidelidad que pudiera producirse como resultado de errores administrativos, es posiblemente el aspecto más importante de la Auditoría.

Podríamos decir que la Auditoría ha sido siempre una herramienta de trabajo para toda organización; lo anterior lo podemos observar a lo largo de la historia en donde las grandes civilizaciones antiguas la utilizaban como un principio de revisión y verificación tendientes a efectuar un mejor control de todas sus operaciones.

En la edad media y con la revolución industrial se desarrollo aun más la auditoría que ya fueron practicadas con el objeto de determinar si las personas que ocupaban puestos de cierta responsabilidad estaban actuando y proporcionando informes honestamente.

A medida que las industrias crecían, y se diversificaban se notaba también un gran avance en los sistemas de contabilidad, ya que fueron mejorados y estandarizados; lo anterior hizo posible el establecer un programa de auditoría sistemático, razonable y completo como medida para la prevención de fraudes y la obtención de información financiera digna de confianza, ésto a su vez originó que los Contadores Públicos se fueran preparando cada día más y mejor ya que la conducción eficiente de la Auditoría de una empresa estaba

claramente fuera del alcance de un aprendiz.

Como el profesional en auditoría desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de sus actividades, no solamente adquiere responsabilidades con las personas que contratan sus servicios, sino con un vasto número de personas que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para la toma de decisiones.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social que la profesión desde su principio, se ha preocupado por asegurarse que el desempeño de sus servicios profesionales se efectúen a un alto nivel de calidad, y que consecuentemente con el carácter profesional de la auditoría, ésta satisfaga las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor profesional y de las que utilizan el resultado de su trabajo.

Como consecuencia de lo anterior estamos en condiciones de analizar el concepto de auditoría.

La palabra auditoría se deriva del latín "audiera" y del verbo audio que significa escuchar, pero el auditor no solamente escucha las explicaciones que le dan sino que examina los documentos contables de toda especie.

Como lo dijimos hace un momento, los propósitos principales de una auditoría era el descubrimiento de fraudes, errores contables y matemáticos cometidos por los empleados, consecuentemente el trabajo del auditor se limitaba únicamente a estos aspectos.

En la actualidad la auditoría ya no se enfoca únicamente al aspecto financiero, como en el examen a los libros, registros y cuentas, sino que se ha proyectado al aspecto operacional y administrativo de tal manera que la auditoría proporciona al hombre de

empresa un trabajo más amplio y de mayor alcance para la toma de decisiones.

Con el objeto de tener más clara la idea del concepto de auditoría, a continuación mencionaremos algunas de las consideraciones de diferentes autores con el fin de conocer el punto de vista de cada uno de ellos.

Eric L. Kohler en su libro Auditoría nos dice que la auditoría es:

" Una revisión analítica hecha por un Contador Público sobre el control interno y registros de contabilidad, de una empresa mercantil u otra unidad económica en la cual proceden a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros"(12)

El C.P. Alejandro Prieto define a la Auditoría como:

" La comprobación de las transacciones registradas en los libros de contabilidad las cuales son recopiladas periódicamente por las respectivas empresas para su propia información en estados financieros que muestran el resultado de las transacciones que se han llevado a cabo y la situación del negocio. " (13)

Por su parte Artur W Holmes, nos menciona que Auditoría:

" Es un examen crítico y sistemático de la dirección interna de los estados financieros, expedientes y operaciones contables preparados anticipadamente por la gerencia y los demás documentos, expedientes

(12) L. Kohler Eric. Auditoría. Ed. Diana. México 1982 Pág.15.

(13) Aragón Villagómez Ernesto. Apuntes tomados en clase. Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán. México 1984.

financieros y jurídicos de una empresa comercial o de transformación." (14)

Por último analizaremos también la definición emitida por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos que nos dice al respecto:

" La auditoría es el examen de los libros, comprobantes y otros registros contables de un individuo o corporación mediante el empleo y consideración sistematizada de normas que le son afines a la naturaleza del examen, con el propósito de informar sobre la integridad y exactitud de la contabilidad y de una manera preponderante emitir una opinión de que los estados financieros que se formulan presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa auditada. " (15)

En cuanto a las apreciaciones de cada uno de los autores antes descritos llegamos a la conclusión de que tienen algo en común y convergen en un mismo punto la emisión de una opinión sobre la exactitud e integridad de las cuentas, registros y documentos.

Por lo cual podemos inferir que la auditoría es una actividad de carácter profesional en virtud de que es desempeñada por un profesionista (Lic. en Contaduría) que se vale de diversas técnicas y procedimientos con la finalidad de reunir los elementos de juicio suficientes para emitir de una manera objetiva y profesional la opinión que va a proporcionar sobre los estados financieros examinados.

(14) W. Holmes Arthur. Principios Básicos de Auditoría. Ed. Diana México 1983. Pág. 15

(15) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas y Procedimientos de Auditoría. UNAM 1a. Edición. México 1985. Pág. 27.

OBJETIVO DE LA AUDITORIA

El complejo mundo de los negocios en que vivimos actualmente, es consecuencia de las técnicas modernas, de las nuevas ideologías, del incremento de la población, etc., por lo que el hombre de negocios tiene muchos y variados problemas, que los obligan a tener un mejor conocimiento de la empresa, así como de la información que de ella emana.

Pués bien para dirigir su empresa el hombre de negocios requiere de información financiera oportuna y adecuada que le ayude a tomar una mejor decisión sobre alguna operación.

Para obtener tal información es necesario contar con un sistema de contabilidad que resuma con claridad las transacciones y asuntos de carácter financiero, que le permita:

- Coordinar actividades.
- Captar y controlar las operaciones diarias.
- Estudiar proyectos.
- Etc..

Toda la información emanada de las operaciones de la empresa se resume en los estados financieros por tal motivo éstos interesan tanto desde el punto de vista interno como el externo. Desde el punto de vista interno los estados financieros interesan a la administración como fuente de información para forjar políticas, así como la situación que guardan los intereses de los propietarios. Desde el punto de vista externo, los estados financieros interesan a:

- Acreedores.- Para que se percaten de la capacidad de pago de la compañía.

- Futuros Inversionistas.- Para que estudien y evalúen la conveniencia de su inversión.
- Autoridades Fiscales.- Para cerciorarse del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Ahora bien, los estados financieros no son exactos ya que las cifras que muestran no son definitivas, porque las operaciones se registran bajo diversos criterios y principios de contabilidad que permiten optar por diferentes alternativas para el tratamiento y registro de las operaciones.

Cantidades en moneda que por otro lado no conservan su poder adquisitivo con el paso del tiempo, y en países como el nuestro éste hecho es muy importante ya que las operaciones pierden su significado a muy corto plazo.

Esto orilla a los empresarios a dictar el establecimiento de amplias políticas para que por medio de diferentes niveles de supervisión se mantenga una continua revisión de dicha información.

En vista de lo anterior y considerando las definiciones antes mencionadas estamos en condiciones de decir que la Auditoría tiene los siguientes objetivos:

1.- Revisar y evaluar la validéz y lo adecuado de la información contable, para que ésta pueda ser confiable.

Revisar la información a través de los registros que le dieron origen, aplicando procedimientos de Auditoría con la finalidad de obtener evidencia; evidencia de que las operaciones fueron debidamente analizadas y registradas, evidencia de precisión aritmética en los registros y evidencia de que el trabajo de resúmen de cuentas y preparación de estados ha sido efectuado con precisión mecánica y con

atención a los principios de contabilidad. (16)

2.- Certificar dicha información mediante la emisión de una opinión; ya que aún cuando la empresa que prepara los estados financieros es la principal responsable de la información presentada, el Lic. en Contaduría que examina los informes y la evidencia comprobatoria puede certificar acerca del grado de confianza que se puede depositar en ellos, anexando a los estados financieros el texto de su opinión. La certificación de los estados financieros implica la afirmación de la veracidad de los mismos. (17)

Una de las razones que existe para invitar a un Contador Público independiente a certificar estados financieros, radica en el conflicto de intereses que puede existir entre la compañía que prepara los estados financieros y las personas que los utilizan.

Porque ésta opinión proporciona a personas ajenas a la empresa, la confianza de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa, así como los resultados de la operación.

(16) B. Meigs Walter. Principios de Auditoría. Ed. Diana. México 1977. Pág. 180.

(17) IDEM PAG. 21

CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

El desarrollo y complejidad de las empresas ha traído como consecuencia que los Lic. en Contaduría y otros profesionistas se empeñen en buscar nuevas técnicas para aplicarlas en beneficio de las empresas a fin de proporcionar una información más eficiente y oportuna con respecto a:

- a) Cualquier duda surgida acerca del estado en que se encuentra la empresa.
- b) Su situación financiera e información de cómo está funcionando el control interno.
- c) Si los objetivos se están llevando a cabo conforme a lo planeado.

Atendiendo a los fines mencionados podríamos decir que auditoría es una sola y su nombre varía de acuerdo al área que se revise y a la actitud mental que se observe, ya que las técnicas por aplicar son las mismas, pero con pequeñas variantes; lo importante entonces es el área a revisar y el enfoque constructivo orientado a las utilidades.

Por lo anterior podemos formular la siguiente clasificación, no sin antes hacer la aclaración de que existen tantas Auditorías como divisiones tenga una organización, dependiendo éstas de las circunstancias y de la magnitud de las empresas.

La clasificación a la que antes nos referimos es la siguiente:

- Auditoría Financiera
- Auditoría Administrativa

- Auditoría Operacional. (18)

AUDITORIA FINANCIERA

DEFINICION:

Es una investigación hecha por un Contador Público independiente, en los libros, registros, bienes y transacciones de una organización, prestando a la misma un servicio de asistencia constructiva a la contabilidad y a su sistema de información.

OBJETIVO:

- A) Emitir una opinión respecto a la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes, ésta opinión es imparcial y deberá ser merecedora de la confianza de terceros.
- B) Mejorar la conducción de la actividad contable y obtener mayor beneficio para la empresa; ya que se cumple más eficientemente con los objetivos de la misma.

ALCANCE:

Revisa las cifras y operaciones contables por un período dado y a una fecha determinada, aplicando procedimientos de Auditoría, dándoles a los mismos una intensidad y una profundidad de acuerdo con las circunstancias específicas del trabajo, así como un estudio y evaluación del control interno existente en la organización.

(18) Despacho Castillo Miranda y Asociados, S.C. Seminario sobre Auditoría, Apuntes tomados en clase. México 1986.

ELEMENTOS DE ANALISIS

- Estados Financieros
- Volumen de las operaciones
- Registros Contables
- Sistema Contable
- Libros
- Aspectos Fiscales
- Evaluación de algunos controles

METODOLOGIA

- Contratación
- Entrevistas preliminares
- Planear los requerimientos para la Auditoría
- Desarrollo de los programas
 - a) Recopilación
 - b) Análisis
 - c) Interpretación de información
 - d) Determinación de puntos claves
 - e) Revisión con el cliente
 - f) Elaboración del informe final

HERRAMIENTAS

- Recopilación
 - a) Entrevistas
 - b) Cuestionarios
 - c) Estados Financieros
 - d) Volumen de operaciones
 - e) Registros contables
 - f) Sistema de pólizas
 - g) Archivo de información

- Análisis

Técnicas de Auditoría que permitirán emitir una opinión respecto a la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de una empresa, tales como:

- a) Estudio general
- b) Análisis
- c) Inspección
- d) Confirmación
- e) Investigación
- f) Certificación
- g) Observación
- h) Cálculo

VENTAJAS

- Emitir un juicio externo de la situación financiera de la empresa.
- Dar confianza a terceros sobre la información presentada en los estados financieros.
- Mejorar la toma de decisiones
- Obtener mejoras en el control interno
- Incrementar la eficiencia de la organización
- Conocer el valor de un negocio
- Tener seguridad en los resultados reflejados
- Facilidad para obtener información

DESVENTAJAS

- No revisa toda la organización
- Revisa aspectos financieros únicamente
- Existe limitación en cuanto al tiempo
- Depende mucho de la información del cliente

CARACTERISTICAS DEL AUDITOR

- Entrenamiento técnico
 - a) Conocimiento de Contabilidad y Auditoría
 - b) Dominio pleno de sistemas contables y de control
 - c) Nociones de administración de negocios
 - d) Otros conocimientos técnicos auxiliares
- Cuidado y diligencia profesionales
 - a) Criterio y tacto
 - b) Cultura general
 - c) Corrección al expresarse
 - d) Habilidad para analizar problemas
- Independencia Mental
 - a) Integridad
 - b) Disciplina
 - c) Independencia de criterio

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

DEFINICION:

Examina críticamente la estructura administrativa de una entidad particularmente en lo que concierne a sus vinculaciones con el medio, a su desarrollo interno y al de sus integrantes hacia la consecución de los objetivos organizacionales.

OBJETIVO

- Determinar la efectividad con que se están administrando los recursos y áreas funcionales de una entidad.
- Lograr una administración más eficiente
Examinar y valorar los métodos y desempeño de todas las áreas.

- Mantener la exactitud y confiabilidad de los controles, métodos, etc.
- Mantener en buen funcionamiento la administración de las empresas.

ALCANCE

Se puede realizar integral o parcialmente en:

- Una empresa como un todo
- Un grupo de áreas
- Un área específica
- Un departamento

Siempre se analiza en función de la relación que tiene con el medio tanto interno como externo.

ELEMENTOS DE ANALISIS

- Objetivos
- Estrategias
- Estructura organizacional
- Políticas y normas
- Sistemas
- Método de control y comunicación
- Recursos humanos y materiales
- Programas
- Presupuestos
- Procedimientos

METODOLOGIA

- Planear los requerimientos para la Auditoría (programa)
- Desarrollar el programa a través de:
 - a) Recopilar
 - b) Analizar
 - c) Interpretar la información

- d) Definir los problemas
- e) Establecer cursos, alternativas de acción
- f) Validación interna
- g) Elaboración interna preliminar
- h) Validación externa
- i) Elaboración informe final

HERRAMIENTAS

- Recopilación

- a) Entrevistas
- b) Cuestionarios
- c) Datos estadísticos
- d) Análisis funcional
- e) Encuesta de actividades
- f) Diagrama de flujo
- g) Evaluación de la ejecución
- h) Análisis de valores
- i) Obtención de documentos formales (manuales)

- Análisis

Existen diversas técnicas que permiten determinar:

- a) La situación general de la entidad analizada y su interrelación con el medio interno y externo
- b) Las deficiencias y necesidades
- c) Las oportunidades y amenazas
- d) Las fuerzas y debilidades

VENTAJAS

- Analizar una área integralmente y no un procedimiento específico.
- Conocer la problemática general de una entidad.
- Determinar las repercusiones que las deficiencias, anomalías o amenazas pueden tener en otras áreas y en toda la empresa.

- Servir de base para el desarrollo corporativo, ya que se evalúa el desarrollo integral de la empresa.
- Conocer las oportunidades y necesidades que una empresa o unidad específica tiene, y los requerimientos para otras áreas y la interrelación que debe existir entre éstas.
- Conocer no solo las fuerzas y debilidades internas de la empresa, sino las oportunidades y amenazas del medio ambiente, y cómo se están comprometiendo los recursos.
- Detectar cargos de trabajo operativo en los ejecutivos de alto nivel lo cual denota desaprovechamiento del recurso más costoso de la empresa.
- Evaluar al personal en cuanto a su productividad y coordinación.
- Evaluar la habilidad gerencial para administrar efectivamente los recursos asignados.

DESVENTAJAS

Las observaciones respecto al elemento humano con excepción de la productividad son subjetivos y se requiere de la intervención de especialistas que apliquen técnicas específicas.

CARACTERISTICAS DEL AUDITOR

Requiere profesionalismo, ética, conocimiento, experiencia, creatividad y tender hacia la actualización para recomendar diferentes cursos a seguir.

- Debe tener iniciativa y un espíritu crítico, ya que una recomendación descuidada puede comprometer al bienestar de la empresa.

AUDITORIA OPERACIONAL

DEFINICION

Es un examen amplio y constructivo de la organización de una compañía o dependencia gubernamental, que proporciona a la gerencia un método para evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y de los controles internos.

OBJETIVOS

- Incrementar la eficiencia y eficacia operativa de un sistema, departamento o área específica de una empresa.
- Asistir a todos los miembros de la organización, en la efectiva descarga de sus responsabilidades suministrándoles análisis objetivos, evaluaciones, recomendaciones y comentarios pertinentes acerca de las actividades revisadas con el fin de aumentar la eficiencia.
- Identificar y eliminar deficiencias o irregularidades existentes en determinada área de la empresa.

ALCANCE

- Se realiza de manera parcial en:
 - a) Una área específica
 - b) Un departamento
 - c) Un sistema
 - d) Una operación
- Indica los problemas detectados, las sugerencias y posibles alternativas, sin llegar a la implantación de las medidas correctivas.

ELEMENTOS DE ANALISIS

- Sistemas
- Programas y procedimientos
- Métodos de control y comunicación
- Recursos humanos y materiales
- Controles operativos
- Procedimientos
- Objetivos
- Planos
- Políticas de operación

METODOLOGIA

- Familiarización con la organización
- Planeación de los requerimientos para la Auditoría
- Elaboración del programa a través de:
 - a) Recopilar
 - b) Analizar
 - c) Interpretar
 - d) Definir el problema
 - e) Establecer alternativas
 - f) Elaboración del informe preliminar
 - g) Comentarios
 - h) Elaboración informe final

HERRAMIENTAS

- Recopilación
 - a) Entrevistas
 - b) Cuestionarios
 - c) Diagramas de flujo
 - d) Obtención de documentos operativos

- e) Evaluación de la ejecución
- f) Obtención de documentos formales (manuales)

VENTAJAS

- Conocer la problemática de ese procedimiento, departamento o área específica
- Conocer las oportunidades y necesidades que una unidad específica tiene
- Mejorar los procedimientos
- Evaluar al personal en cuanto a su productividad y coordinación

DESVENTAJAS

- Las observaciones respecto al elemento humano con excepción de la productividad, son subjetivas, se requiere la intervención de especialistas que apliquen técnicas específicas.

CARACTERISTICAS DEL AUDITOR

- Mantener una actitud mental positiva; es decir pensar como si el fuera el empresario
- Tener un alto grado de imaginación
- Actuar con ingenio y perspicacia
- Tener un amplio sentido empresarial
- Tener capacidad constructiva
- Tener cultura general
- Mantener sentido de cooperación

COMO CONCLUSION PRESENTAMOS UN BREVE RESUMEN

	AUDITORIA FINANCIERA	AUDITORIA ADMINISTRATIVA	AUDITORIA OPERACIONAL
DEFINICION	Es la revisión sistemática de los Libros y Registros de una Entidad con el fin de verificar las transacciones de ellos registradas.	Es un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa y de sus métodos de Control, medios de operación y empleo que de a sus recursos Humanos y Materiales	Es una técnica de Control que proporciona a la Gerencia un método para evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y controles internos.
OBJETIVO	Aseverar la contabilidad de los Estados Financieros y rendir una opinión sobre lo adecuado de la presentación de tales Estados.	Describir deficiencias en algunas partes de la empresa examinada y apuntar sus probables remedios mediante la elaboración de manuales.	Asistir a todos los miembros de la Administración en la efectiva descarga de sus responsabilidades suministrando sugerencias con el fin de aumentar la eficiencia.
EJECUCION	Estudio Preparatorio Programas Papeles de Trabajo Análisis Dictámen	Análisis Preliminar Entrevistas Procedimientos Administrativos Recopilación Análisis e Interpretación Síntesis	Familiarización Visita a las Instalaciones Análisis Información Operativa Entrevistas Ejecución Resumen Discusión Previa Diagnóstico Informe

CAPITULO SEGUNDO

EL CONTROL INTERNO

SUMARIO

Generalidades

Importancia

Definición

Objetivos

Elementos

El Control Interno y los Activos Fijos

Valuación Cuantitativa

Valuación Cualitativa

GENERALIDADES

A medida en que las necesidades de obtención de satisfactores se han incrementado como resultado del proceso de cambio que ha ido sufriendo poco a poco la humanidad, el aprovechamiento óptimo de los recursos con que se cuenta ha sido factor determinante para el estudio de la administración, ya que ésta imparte efectividad a los esfuerzos humanos, ayuda a obtener mejor equipo, plantas, oficinas, productos, servicios y relaciones humanas.

Por medio de la administración, los eventos aparentemente aislados, la información objetiva y/o las creencias se unen y así se obtienen relaciones significativas, tales relaciones nos indican los obstáculos que deben vencerse en el futuro y ayudan a determinar la solución del problema.

Por lo anterior inferimos que en toda organización se requiere de una administración y de una eficacia en sus operaciones para el logro de sus objetivos, en consecuencia, para efectos de este estudio diremos que ...

"La Administración es un proceso distintivo que consiste en la planeación, organización, ejecución y control, ejecutados para determinar y lograr los objetivos, mediante el uso de gente y recursos."(1).

En la práctica a estas funciones se les conoce con el nombre de Elementos de la Administración, los cuales a continuación comentamos.

(1) R. Terry, George. Principios de la Administración. Ed. Compañía Editora Continental, S.A. México, D.F. 1975. Pág. 21.

Planeación.

La planeación implica la idea de anticipación en cuanto a los acontecimientos y situaciones; para hacer la planeación necesitamos fijar los objetivos, investigar los factores y coordinar los distintos medios en diversos cursos alternativos de acción, la planeación es en sí, el elemento de la administración en el que con base a las condiciones futuras en las que una empresa ha de encontrarse, se determinan los principales cursos de acción que nos permitieron realizar los objetivos de esa misma empresa. Esta fase incluye cinco principios que son:

a).- La Previsibilidad, en situaciones de certeza o incertidumbre.

b).- Objetividad.- Las previsiones deben descansar más en hechos que en opiniones subjetivas.

c).- Medición.- Las previsiones serán tanto más seguras, cuanto más puedan ser apreciadas no solo cualitativamente, sino también, en forma cuantitativa o susceptibles de medirse.

d).- Flexibilidad.- Todo plan debe dejar margen para los cambios que surjan.

e).- Unidad.- Los planes deben ser de tal naturaleza, que pueda decirse que existe en solo plan general.

Como fases importantes, dentro del procedimiento de planeación se encuentra el establecimiento de objetivos, la investigación, la fijación de cursos alternativos de acción, así como el establecimiento de presupuestos, de políticas, de programas y procedimientos, mediante manuales, diagramas, gráficas y técnicas de control presupuestal. (2)

(2) Citado por Ríos Salay, Adalberto y Paniagua, Aduana Andres.

Orígenes y Perspectivas de la Administración. Ed. Trillas, México 1980. Pag. 172

Organización

La organización es la estructuración técnica de las relaciones que deben existir entre las funciones, niveles y actividades de los elementos materiales y humanos de un organismo social, con el fin de lograr su máxima eficiencia dentro de los planes y objetivos señalados.

Los principios en que se sustenta la organización son los siguientes:

a).- Cuanto más se divida el trabajo dedicado por cada empleado a una actividad limitada y concreta, se obtiene mayor eficiencia, precisión y destreza.

b).- Unidad de Mando.- Para cada función debe existir un sólo jefe.

c).- El de Autoridad-Responsabilidad.- Debe precisarse el grado de responsabilidad que corresponde al jefe de cada nivel jerárquico, estableciéndose al mismo tiempo la autoridad correspondiente a aquella.

d).- El de Dirección de Control.- A cada grado de delegación debe corresponder el establecimiento de los controles adecuados para asegurar la unidad de mando.

Ejecución

La ejecución es el elemento de la administración, en el que se logra la realización efectiva de todo lo planeado por medio de la autoridad, ejercida con base en decisiones.

Este principio administrativo tiene las siguientes etapas:

1).- Delegación de autoridad, ya que administrar es hacer a través de otros.

2).- Que se ejerza la autoridad para lo cual deben preci ...

... sarse sus tipos, elementos, clases.

3).- Que se establezcan canales de comunicación a través de los cuales se ejerza y se controlen sus resultados.

4).- Que se supervise el ejercicio de la autoridad en forma simultánea a la ejecución de las ordenes.

En cuanto a los principios de la dirección, tenemos los siguientes:

a).- Principio de la coordinación de intereses: El logro del bien común se hará más fácil cuanto mejor se logren coordinar los intereses del grupo y aún los individuales, de quienes participan en la búsqueda de este fin último.

b).- Principio de la impersonalidad de mando: La autoridad es una empresa que debe ejercerse más como producto de una necesidad de todo el organismo social, que como resultado exclusivo de la voluntad del que manda.

c).- El principio de la vía jerárquica: Al transmitirse una orden deben seguirse los conductos previamente establecidos y jamás saltarlos sin razón y nunca en forma constante.

d).- Principio de la resolución de conflictos: Debe procurarse que los conflictos que aparezcan se resuelvan lo más pronto posible y del modo que sin lesionar la disciplina pueda producir el menor disgusto a las partes.

e).- Principio del aprovechamiento del conflicto: Debe procurarse aprovechar el conflicto para forzar el encuentro de soluciones.

Control

El control es la medición de los resultados actuales y pasados en relación con los esperados, ya sea total o parcialmente con el fin de corregir, formular y mejorar nuevos planes; las subfases de este principio del proceso administrativo son las siguientes:

a).- El establecimiento de los medios de control.

b).- La operación de recolección y concentración de datos.

c).- La interpretación y valorización de los resultados.

d).- La utilización de los resultados, para efectuar las correcciones necesarias.

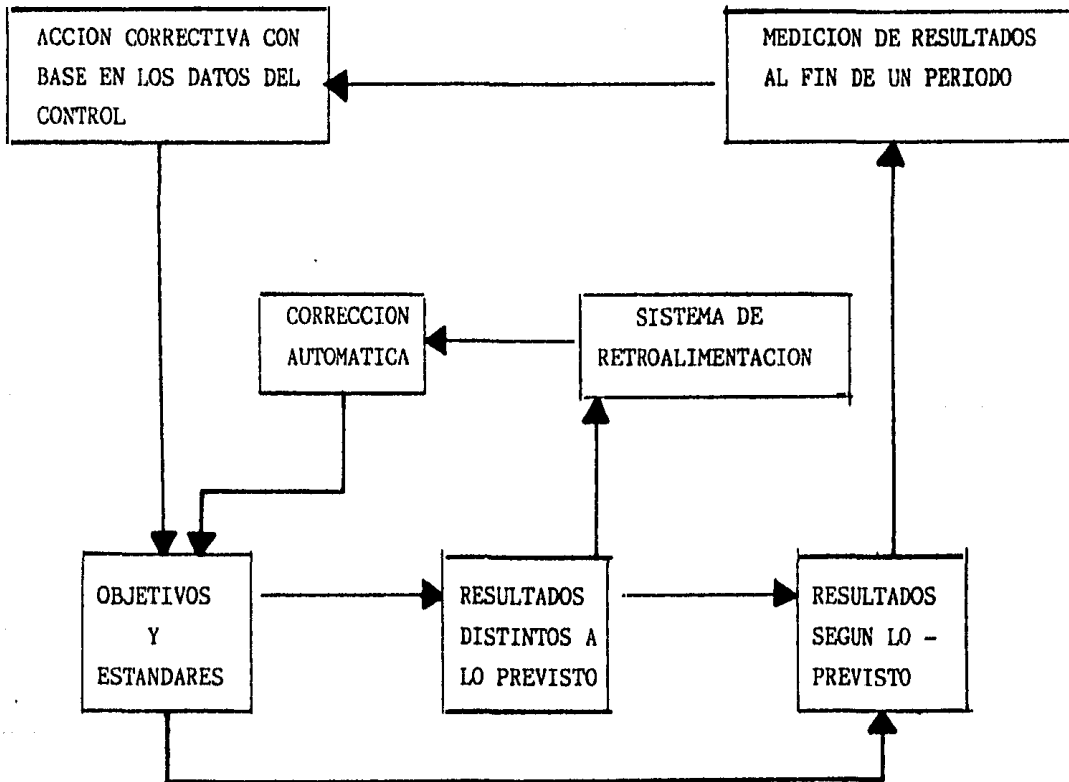
Por su forma de operar, el control puede ser de dos tipos: (3)

1).- Control automático.

2).- Control sobre resultados.

El procedimiento de los dos sistemas de control se presenta objetivamente en la siguiente gráfica.

(3) Reyes Ponce Agustín. Administración de Empresas Teoría y Práctica. Segunda Parte. Ed. Limusa, México 1980. Pag. 356



La importancia del control radica en que cierra el ciclo de la Administración, además de que de hecho los controles son a la vez medios de previsión.

En cuanto a los principios que sustentan el control tenemos los siguientes:

1).- En control tiene un carácter administrativo, es decir, las funciones son de carácter administrativo y son la respuesta al principio de la delegación, en cambio las operaciones de control son de carácter técnico.

2).- Principio de los estándares: El control es imposible, si no existen estándares de alguna manera precisados.

3).- Principio de carácter medial de control: Un control solo deberá usarse si el trabajo que impone se justifica ante los beneficios que de él se esperan.

4).- Principio de excepción: En control administrativo es mucho más eficaz y rápido cuando se concentran los casos en que no se logró lo previsto, más que en los resultados que se obtuvieron como se había planeado.

Una vez que hemos estudiado los elementos de la administración, diremos que dentro de la fase del control encontramos lo que a continuación comentamos, que es el control interno.

IMPORTANCIA

Un elemento que forma parte importante dentro de la administración es el hombre encargado de administrar el negocio sea cual fuese su título (Director, Gerente, etc.).

Pero es imposible que un sólo hombre pudiera llevar a cabo todas las funciones de dirección en una empresa y ala vez ejecutar todas las operaciones. Hoy en día en las modernas empresas en que la complejidad de las operaciones que se realizan requieren de un grado mayor de especialización, la administración de un negocio no sería posible con una sola persona, por lo que existe la necesidad de encargar en manos de otra gran parte de las funciones de la empresa, y de ahí surge la necesidad de asignar funciones, controlar la responsabilidad de los subordinados y ver cuáles son los medios de que dispone para obtener la información respecto a la situación financiera de la empresa y los resultados de sus operaciones.

Es necesario que en la administración de una organización exista un control interno para evitar que alguna o algunas tareas no cumplan con su responsabilidad, o bien comparar y evaluar los resultados y estar seguros de que todo se encuentra en orden.

Ya que el control interno es, en una forma u otra, un factor básico de operación para la dirección de cualquier empresa, éste comienza con la adopción y cumplimiento de la política aprobada por la dirección, y continúa hacia abajo en la escala de estructura administrativa, tomando forma en la elaboración y operación de normas de dirección y regulaciones administrativas tales como, manuales, reglamentos, informes, etc. En pocas palabras podríamos decir que un control interno bien planeado y ejecutado existe en la empresa que es operada de manera efectiva y económica y de acuerdo con sus objetivos.

Las políticas administrativas de la empresa son originadas y mantenidas por los controles internos; éstas son de tres clases.

a).- De tipo formal, representadas por resoluciones de la dirección, es decir, son procedimientos escritos sobre determinadas actividades.

b).- De tipo informal, son políticas mediante disposiciones verbales, tales como instrucciones de procedimientos.

c).- De tipo implícito, que no son otra cosa, sino métodos de operación y normas usuales no escritos ni expresados oralmente, es decir, son políticas que se aceptan y son observadas por todos con naturalidad.

El control interno no termina con las pruebas del cumplimiento de las políticas y procedimientos usuales, sino que se extiende a las operaciones prácticas relativas a las decisiones o acciones tomadas por los individuos tales como los programas de entrenamiento de personal, la auditoría interna, el control de calidad, la programación de la producción, etc.

El estudio y evaluación del control interno deberá ser efectuado por el auditor a fin de cumplir con lo establecido en la segunda de las normas relativas a la ejecución del trabajo, en la que señala que el auditor debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; así mismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Como resultado de lo anterior el auditor está obligado a formular sugerencias constructivas para mejorar los sistemas examinados y en consecuencia, aumentar la eficiencia en la operación de la empresa.

Este enfoque había sido utilizado siempre en nuestra profesión, pero en la práctica se ha enfrentado a la dificultad de establecer una relación clara entre la calidad del control interno y el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría, ante

esta situación, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría ha considerado oportuno hacer una revisión de los pronunciamientos relativos al control interno con el objeto de que exista mayor claridad en la documentación del trabajo del auditor relativo al control interno, así como el efecto que el mismo tiene en el diseño de sus pruebas de auditoría por lo que dicha comisión preparó un nuevo boletín del control interno en atención al cumplimiento de sus - objetivos, como primer eslabón de una serie de boletines que enfoquen la auditoría en función al flujo de las transacciones de cada uno de los ciclos de operación de una empresa, aspecto que explicamos en párrafos posteriores.

DEFINICION

EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. que nos define a el control interno como:

"El plan de organización, todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración...". (4)

De esta definición desprendemos una visión muy importante que es necesario hacerla resaltar.

Al control interno se le reconoce como un "sistema" que alcanza diferentes perspectivas que van más allá de las operaciones que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y financieros.

En un análisis más profundo y un sentido más amplio el control interno incluye por consiguiente:

- a).- Controles Contables.
- b).- Controles Administrativos.

a).- Controles Contables.- Comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que tienen que ver principalmente con la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros.

Generalmente incluye controles tales como los sistemas de registros e informes contables de aquellos concernientes a las operaciones de custodia de los activos y de control físico sobre los mismos. Consecuentemente están diseñados en función de los objetivos que a continuación enumeramos.

a).- Objetivos de Autorización:

Las operaciones se realizan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración.

(4) Cita I.M.C.P. Normas y Procedimientos de Auditoría. México, D.F. 1984. Ed. UNAM, Primera Edición. Pag. 36

b).- Las operaciones se registran;

1).- Para permitir la preparación de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

2).- Para mantener datos relativos a la custodia de los activos.

c).- El acceso a los activos:

Sólo se permite de acuerdo con autorizaciones de la administración.

d).- Los datos registrados relativos:

A la custodia de los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia.

Estos objetivos son conocidos como: Objetivos generales de control interno.

b).- Controles Administrativos:

Comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que están relacionados principalmente con la eficiencia de las operaciones, la adhesión a las políticas administrativas y que por lo común solo tienen que ver indirectamente con los registros financieros.

Generalmente incluyen controles como informes de actuación, programas de adiestramiento del personal y controles de calidad.

Un comentario que podemos emitir es la diferencia que existe entre un control y otro. Mientras que los controles contables mantienen una relación directa e importante sobre la confianza que puede tenerse sobre los registros financieros, los administrativos lo hacen en forma indirecta; pero si estimamos que los controles administrativos pueden influir sobre la confianza que pueda depositarse en los registros financieros, debe pensarse en la necesidad de evaluación de los mismos en la misma forma que se hace con los controles contables.

Independientemente de la diferencia que existe entre un control y otro, es importante el efecto que puedan tener en la confiabilidad de los estados financieros.

Es importante recalcar que es indispensable que exista una coordinación del sistema de contabilidad en cuanto a que los registros contables deban seguir una secuencia lógica y natural; que las actividades se realicen en forma independiente, o sea que un mismo empleado no sea el encargado de registrar las operaciones desde su inicio hasta su presentación en los estados financieros; que el sistema adoptado por una empresa sea el adecuado y no se aplique por similitud con alguna otra, que los registros sean sencillos, pero que proporcionen los datos necesarios y que permitan el conocimiento y la distribución adecuada para evitar que otras personas efectúen igual trabajo.

Por último hacemos una mención especial en referencia al control interno.

Todo control interno debe encaminar su función a vigilar que las políticas prescritas por la dirección se observen en la forma más conveniente para llegar a los objetivos establecidos por la organización.

OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

Tomando en consideración el boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos tenemos que existen dos tipos de objetivos:

- 1).- Objetivos básicos del control interno.
- 2).- Objetivos generales del control interno.

1).- Objetivos básicos del control interno:

- a).- La protección de los activos de la empresa.
- b).- La obtención de información financiera, veraz y confiable.
- c).- La promoción de eficiencia en las operaciones del negocio.
- d).- Que la ejecución de las operaciones se adhieran a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

El cumplimiento de los dos primeros pertenecen al control contable y los dos segundos al control administrativo, que al conjuntarse representan en forma general los objetivos que persigue el control interno.

- a).- La protección de los activos de la empresa.

Salvaguardar los activos es una medida de protección contra algo indeseable por parte de la gerencia y una de las funciones primarias de la misma.

En un sentido más amplio este objetivo se puede interpretar como la protección a los activos existentes, a la adquisición de nuevos activos y a pérdidas que se deriven de errores intencionales o no intencionales en el procesamiento de las transacciones y manejo de los activos.

Esto solo se logra determinando la responsabilidad de los empleados en los manejos de los bienes de la empresa, mediante la división del trabajo en los cuales se supervisan unos a otros, -

evitando con ésto posibles malos manejos de los activos de la empresa.

b).-La obtención de información financiera veraz y confiable.

Este objetivo es expresado en términos de permitir, más bien que de asegurar la preparación de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, de acuerdo con cualquier otro criterio aplicado, como es el uso interno de la gerencia e informes externos, así como extender el alcance del control contable para abarcar la confiabilidad de los registros financieros.

La obtención de esta información servirá para aplicar medidas correctivas necesarias en el caso de variaciones a los programas establecidos por la empresa.

La misión del control interno constituye en este sentido la garantía de que los informes, estados financieros y datos generales provenientes de la contabilidad sean correctos y estén formulados de acuerdo con las necesidades de cada empresa en particular.

c).- La promoción de eficiencia en las operaciones del negocio.

Persigue el desarrollo de las actividades de la empresa en la mayor eficiencia posible y al menor costo de operación, sirven para mejorar la productividad descubriendo desperdicios de tiempo y materiales.

La eficiencia de operación es uno de los objetivos que atraen la mayor atención de los hombres de negocios preocupados en mejorar la productividad de sus empresas, deberá cuidarse de asignar a cada persona a su función específica y evitando a cada momento la duplicidad de labores la cual entorpece el control, siendo indispensables los elementos de organización, adecuada planeación y cumplimiento con los procedimientos internos, los registros propios de la contratación de personal y la supervisión continua hacen del Control Interno el instrumento por el cual la administración de los negocios obtienen información adecuada, protege su patrimonio y mejora su eficiencia.

En una sociedad como la nuestra, donde los recursos son escasos y las necesidades múltiples, no se puede concebir a una empresa desinteresada en la eficiencia en el manejo de sus recursos.

d).- Que la ejecución de las operaciones se adhieran a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

La importancia de las políticas en la administración es decisiva porque son indispensables para la adecuada delegación; a su vez es esencial en la misma porque es un lineamiento a seguir para alcanzar los objetivos marcados por la empresa.

Es necesario mostrar en la ejecución de las tareas la gran ayuda que se persigue con este objetivo, es sin duda, una administración más eficiente para el mejor cumplimiento de las mismas y que éstas a su vez se encuentren dentro del lineamiento correcto.

La importancia de este objetivo de Control Interno, es el de observar en la empresa, si se está llevando a cabo el cumplimiento de los lineamientos marcados por la administración de la misma, en cuanto a la fijación, difusión, revisión y coordinación periódica de las políticas que deban cumplir con la misión en absoluto.

2).- Objetivos Generales del Control Interno:

Estos objetivos sirven de base para diseñar los controles internos contables de los que hablamos anteriormente.

Dentro de este punto aparece el nuevo concepto de control interno por objetivos, estableciéndose con base en los objetivos básicos de control interno que fueron enumerados en párrafos anteriores; son los objetivos generales de control interno los que son aplicables a todos los sistemas y que sirven de base a su vez para identificar los objetivos específicos de control interno por ciclos de transacciones .

Dentro de los controles internos contables podemos identificar dos niveles:

a).- Objetivos generales de control interno aplicables a todos

los sistemas.

b).- Objetivos de control interno aplicables a ciclos de transacciones.

Los objetivos generales de control aplicables a todos los sistemas se desarrollan a partir de los objetivos básicos de control interno; los objetivos de control de ciclos se desarrollan a partir de los objetivos generales de control de sistemas, para que se apliquen a las diferentes clases de transacciones agrupadas en un ciclo.

La agrupación de transacciones en ciclos de actividades tiene por objeto facilitar el estudio y evaluación del control interno, pero no deja de ser convencional; de hecho podemos identificar tantos ciclos como sea necesario, lo importante es que cuando existan enlaces entre los diferentes ciclos éstos se identifiquen claramente para verificar que se han hecho cortes de operaciones adecuadas.

El objetivo del estudio de los ciclos de transacciones es el de proporcionar una mayor claridad en la determinación del trabajo de auditoría, relativo al estudio y evaluación del control interno, así como el efecto que el mismo tiene en el diseño de sus pruebas de auditoría.

Para lo anterior debemos reconocer que las transacciones que se efectúan en una empresa pueden agruparse en ciclos y que pueden definirse objetivos específicos de control interno para cada ciclo, ya que un estudio por cuentas pierde de vista la dinámica de las empresas.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., nos indica cuales son los ciclos de transacciones que en términos generales podemos identificar en una empresa, tales ciclos son: (5)

- Ciclo de Tesorería.
- Ciclo de Egresos.
- Ciclo de Producción.
- Ciclo de Ingresos.

(5) Ob Cit Página 61.

Cada ciclo de transacciones está compuesto de una o más funciones, una función es una tarea importante que se ejecuta dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar las transacciones dentro de un sistema que procesa operaciones relacionadas lógicamente. Dado que cada empresa y cada ciclo de transacciones son singulares, las funciones aplicables pueden variar en cada caso.

Existe además una función de preparación de informes financieros que por su importancia podría también separarse con el objeto de establecer sus objetivos específicos de control interno.

Para adaptar los objetivos generales de control interno al uso práctico es necesario efectuar evaluaciones separadas de los controles internos contables, para distintas clases de transacciones, con el objeto de identificar los siguientes elementos:

- a).- Los ciclos de la actividad de cada empresa y sus interrelaciones.
- b).- Las transacciones importantes que forman parte de cada ciclo.
- c).- Las funciones que se ejecutan dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar e informar las transacciones.
- d).- Los objetivos específicos de control interno para cada ciclo.
- e).- Las técnicas de control interno usadas para alcanzar cada objetivo expresado.

A manera de recapitulación diremos, que el propósito de agrupar las transacciones en ciclos es el de facilitarnos la identificación de transacciones similares, sujetas a una serie de técnicas de control interno específicas para cada ciclo, que a su vez nos permite evaluar el control interno en función del cumplimiento de sus objetivos.

En un sentido muy amplio el ciclo de operación de una empresa

comprende el lapso en que la misma convierte el efectivo obtenido de sus accionistas en más efectivo a disposición del negocio y de sus accionistas.

El ciclo de tesorería agruparía normalmente transacciones que se registran en los siguientes rubros de los estados financieros.

Cuentas de efectivo en caja y bancos, cuentas de inversiones temporales, pasivos pro-impuestos, otras reservas, préstamos bancarios y cuentas de inversión de los accionistas.

Por lo normal se agrupan también en este ciclo, transacciones relativas a las cuentas de ingresos y gastos provenientes de inversiones temporales y préstamos bancarios (intereses ganados e intereses pagados).

El ciclo de egresos comprende las transacciones en las cuentas utilizadas para controlar y registrar los egresos normales de la entidad, como pago a proveedores por compra de bienes, a los empleados por los servicios recibidos y al gobierno por los impuestos de toda clase.

El tercer ciclo denominado de producción agruparía las transacciones que efectúan las cuentas involucradas en el proceso de producción tales como, inventarios, activos fijos, pasivos acumulados y costos de producción.

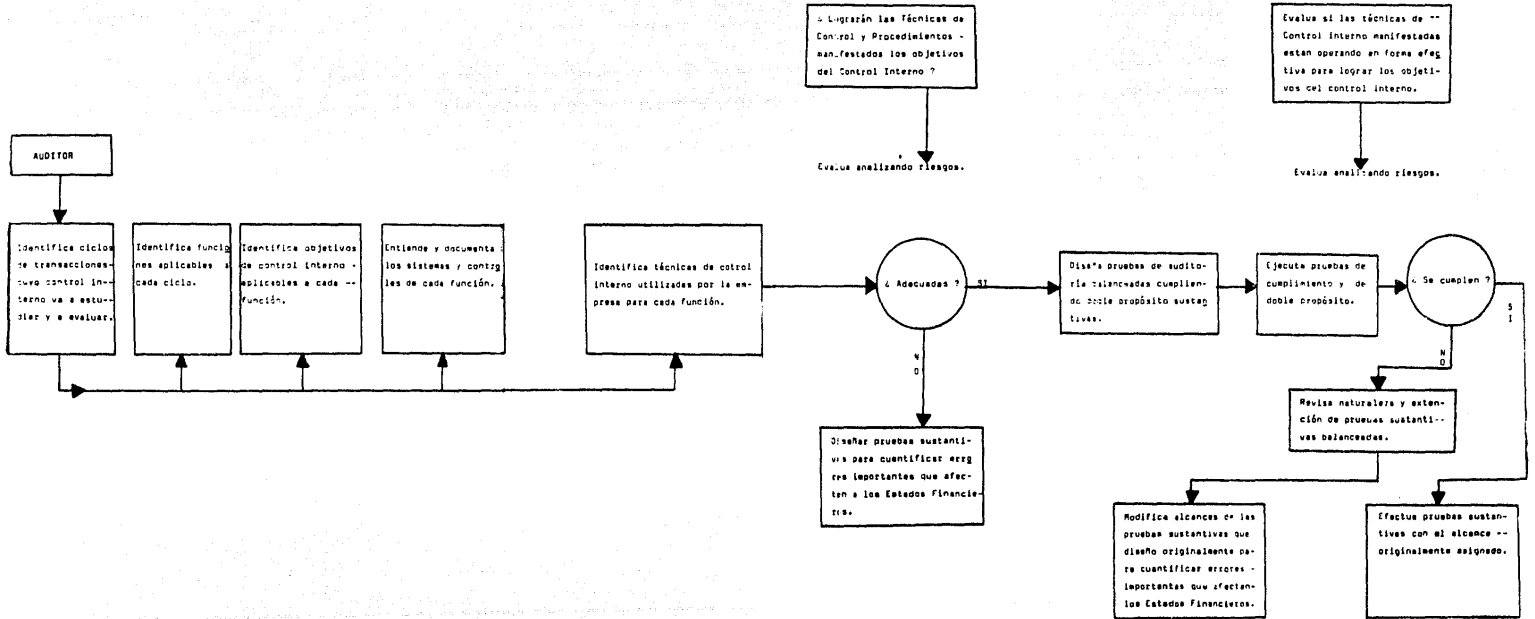
Finalmente el ciclo de ingresos agruparía transacciones que se registran en las cuentas de efectivo tales como: caja y bancos, clientes, ventas y sus correlativas como devoluciones y rebajas sobre ventas, estimación para cuentas de cobro dudoso, etc.

Como ya lo mencionamos, la razón principal para realizar estas agrupaciones es facilitar el estudio de técnicas de control interno similares, aplicables a tipos de transacciones similares.

Para una mayor comprensión sobre este tema a continuación presentamos una gráfica que muestra la metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones.

TESIS CON FALLAS DE ORIGEN

- 67 -



¿ Lograrán las técnicas de Control y Procedimientos - manifestados los objetivos del Control Interno ?

Evalua analizando riesgos.

Evalua si las técnicas de Control Interno manifestadas estan operando en forma efectiva para lograr los objetivos del control interno.

Evalua analizando riesgos.

AUDITOR

Identifica ciclos de transacciones - control interno va a estudiar y a evaluar.

Identifica funciones aplicables a cada ciclo.

Identifica objetivos de control interno aplicables a cada función.

Entiende y documenta los sistemas y controles de cada función.

Identifica técnicas de control interno utilizadas por la empresa para cada función.

¿ Adecuadas ?

Disena pruebas de auditoria balanceadas cumpliendo con el propósito sustantivas.

Ejecuta pruebas de cumplimiento y de doble propósito.

¿ Se cumplen ?

Disena pruebas sustantivas para cuantificar errores importantes que afectan a los Estados Financieros.

Revisa naturaleza y extensión de pruebas sustantivas balanceadas.

Modifica alcance de las pruebas sustantivas que diseño originalmente para cuantificar errores importantes que afectan los Estados Financieros.

Efectua pruebas sustantivas con el alcance originalmente asignado.

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Dentro del marco de las importantes organizaciones así como del más modesto negocio y desde el punto de vista administrativo, el Control Interno y sus elementos que lo integran tienen una gran importancia; se considera que es punto clave en donde se reúnen las distintas unidades de operación y se refleja la política administrativa del negocio a través de la información financiera resultante de los procedimientos establecidos.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría establece que los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones:

- 1.- Organización.
 - a).- Dirección.
 - b).- Coordinación.
 - c).- División de labores.
 - d).- Asignación de responsabilidades.
- 2.- Procedimientos.
 - a).- Planeación y sistematización.
 - b).- Registros y formas.
 - c).- Informes.
- 3.- Personal.
 - a).- Entrenamiento.
 - b).- Eficiencia.
 - c).- Moralidad
 - d).- Retribución.
- 4.- Supervisión.

1.- Organización:

Elemento administrativo que define las líneas de autoridad y responsabilidad de los individuos, y coordina sus esfuerzos personales para la armoniosa consecución de los objetivos previstos

por la empresa.

La organización requiere de una disciplina absoluta, incluyendo desde el principal funcionario hasta el más modesto empleado de la empresa, con el fin de que puedan ejercerse las funciones jerárquicas: Dirección central, asesoramiento y operación en forma adecuada facilitando la posibilidad de que un ejecutivo no realice infinidad de funciones que entorpecen la especialización de labores y que por el contrario, pueda lograr mejores resultados si distribuye la carga de trabajo y asigna responsabilidades entre un mayor número de personas, a fin de que todo el grupo administrativo realice un trabajo mejor.

Para que la administración llegue a cumplir su cometido es necesario tener una base firme y sólida que le sirva de apoyo a fin de que pueda progresar, debe servirse de los principios de organización y de una contabilidad que refleje fiel y oportunamente los resultados; puesto que no se puede concebir en la actualidad que los funcionarios y empleados hagan de todo un poco, ya que en un principio, aunque sea de una manera elemental, debe establecerse un orden y una especialización para cada actividad.

Es importante hacer notar que la organización de una empresa requiere habilidad excepcional, un amplio conocimiento y una vasta experiencia del negocio por parte de los directores.

a).- Dirección:

Elemento de la administración que impulsa en forma inteligente la voluntad de cada miembro de la empresa, logrando adecuadamente la realización correcta de acciones y planes apropiados en el logro de los objetivos fijados mediante la autoridad, coordinación y supervisión constante de los diversos aspectos en el desarrollo de las operaciones de la empresa.

La dirección debe asumir la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones en su desarrollo.

El objetivo principal de la acción directa es lograr la eficiencia y la seguridad de todas las partes componentes de la empresa.

b).- Coordinación:

Es la actividad armónica que proyecta la estructura mediante las unidades diversas, pueden laborar en conjunto y en beneficio de los mejores intereses de la empresa.

Es muy importante que la administración coordine, para que la totalidad de las funciones empresariales se lleven a efecto de un modo armónico, para que exista un control administrativo y para evitar que alguna o algunas de esas funciones no cumpla con su propósito.

c).- División de Labores:

Elemento que define claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.

El principio básico del control interno es, en este aspecto, que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación.

El principio de división de funciones impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación puedan influir en la forma que ha de adoptar su registro o en la posesión de los bienes en la operación.

Bajo este principio, una misma transacción debe pasar por diversas manos independientes entre sí.

d).- Asignación de Responsabilidades:

Establecer con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegación de facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas, es función principal de este elemento de Control Interno.

El principio fundamental es que ninguna transacción se lleve a cabo sin la aprobación de la persona autorizada para ello.

Debe existir la constancia de autorización y aprobación con la excepción de las actividades de menor importancia como son las rutinarias en que la aprobación puede entenderse como tácita.

El Control Interno observa una segregación de las responsabi-

lidades y una división de las labores, la cual no sólo incrementará la eficiencia en las operaciones sino que, además, en forma rápida y automática, producirá una señal de advertencia cuando se incurre en un error, ya sea accidental o intencional, en las operaciones o procesos contables.

2.- Procedimientos:

Toda empresa, grande o pequeña, tiene un manual de métodos establecidos para iniciar, registrar y resumir las operaciones; ésto es en su forma más general la realización de una labor que se enmarca dentro de un plan de trabajo de una empresa para lograr un fin determinado.

Estos procedimientos deberán estar por escrito y enumerados, y deberán ser registrados a medida que las rutinas de operación se vayan combinando. El manejo uniforme de operaciones similares es esencial para la producción de registros contables e informes dignos de confianza, y la uniformidad en el manejo de las operaciones es sólo posible cuando los procedimientos establecidos para el manejo de las operaciones se hacen del conocimiento de todos los empleados.

a).- Planeación y Sistematización:

Es bueno encontrarse con instructivos sobre las funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Estos instructivos establecen la forma de efectuar cada una de las operaciones que al integrarse, constituyen los " Manuales de Procedimientos " de la empresa.

La finalidad de éstos manuales es ayudar a la dirección a planear y obtener las metas de la organización; asegurar el cumplimiento de lo que en ellos se indica por parte del personal, uniformar procedimientos, reducir errores, abreviar el período de entrenamiento del personal y eliminar o reducir al mínimo las órdenes verbales y las decisiones apresuradas.

b).- Registros y Formas:

Para poder ejercer un Control Interno adecuado, es necesario la implantación de sistemas de registro de todas y cada una de las operaciones de la empresa, no únicamente de las operaciones contables, sino que es conveniente hacer todas las anotaciones a las labores de producción, publicidad, venta, etc., puesto que será la única manera de obtener datos precisos que nos permitirán conocer el estado real de la misma.

c).- Informes:

Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna.

Estos informes internos deben tener un estudio cuidadoso por parte de personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones o bien llevar la productividad del negocio, de acuerdo con la magnitud del mismo; los informes serán tan detallados o extensos como lo requieran las condiciones de la empresa.

Tanto los informes contables, de producción y distribución son parte importante del Control Interno.

Los informes contables van desde la preparación de balances mensuales hasta las hojas de distribución de antigüedad o de obligaciones por vencimientos.

Los informes de producción y distribución van desde informes periódicos, analíticos y comparativos; informes de venta, costos, análisis de variaciones de eficiencias, tiempo ocioso, etc.

3).- Personal:

Si consideramos que el hombre es el elemento más importante que existe en la empresa, y que todo sistema establecido al máximo de su capacidad, con la maquinaria, inversión e instalación adecuada, no surtirá ningún efecto positivo, si no existen personas capacitadas para poder llevar a cabo determinadas labores.

Así por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno no

puede cumplir con su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo.

Los elementos correspondientes a esta área son:

a).- Entrenamiento:

Como se ha mencionado, el factor humano es el recurso más valioso de la organización, sin embargo, por las diferencias que existen entre los individuos que la integran así como por el cambio característico de toda organización en desarrollo, es imprescindible adecuar las habilidades y características del elemento humano con los requisitos de las tareas que está realizando o que en un futuro realizará, surgiendo de esta manera la necesidad de entrenamiento como una de las áreas de responsabilidad del encargado de lograr la optimización del elemento humano.

Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio.

b).- Eficiencia:

Es la cualidad que se tiene para realizar una determinada labor en la forma más perfecta posible de acuerdo con las normas y reglas establecidas en el procedimiento de trabajo.

La eficiencia dependerá del juicio personal aplicado a cada actividad.

El interés del negocio por medir y alentar eficiencia constituye también un interés de Control Interno.

Los negocios adoptan algún método para el estudio de tiempo y esfuerzos empleados por el personal que ofrecen al auditor la posibilidad de medir comparativamente las cifras representativas de los costos.

c).- Moralidad:

La ética del personal de la empresa es un factor importante

en la estructura del Control Interno, ya que no se podrá implantar nunca un buen sistema, si no se cuenta con un personal de buenos principios y costumbres.

Se considera que una persona que falta constantemente a sus labores o que llega crónicamente tarde a ellas, entorpece toda la fluidez de las operaciones.

Es importante que los ejecutivos o directivos tengan un constante interés por el comportamiento del personal, además constituye una ayuda importante al control.

El complemento indispensable de la moralidad del personal como elemento de Control Interno se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.

d).- **Retribución:**

Es el pago que se otorga a una persona a cambio de su trabajo.

Un personal que está justamente remunerado, consecuentemente se prestará para realizar los propósitos de la empresa.

Por otro lado debe recordarse que esa remuneración debe ser equitativa, es decir, como manifiesta la Ley Federal del Trabajo en México, debe siempre establecerse salario igual al trabajo igual, lo que significa que una administración correcta, necesariamente evita rá privilegios que despierten el descontento entre el personal.

Los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y premios, pensiones por vejez y oportunidad que se le brinda para plantear sus sugerencias y problemas personales constituyen elementos importantes del Control Interno.

4).- **Supervisión:**

La supervisión implica inspección, vigilancia, asesoría y comprobación para que funcione cualquier grupo de trabajo y así se lleguen a lograr los propósitos determinados de antemano.

La vigilancia constante que se ejerce sobre el personal es con el objeto de que éste desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se ejerce

en diferentes niveles, por diferentes funcionarios , empleados y en formas directa e indirecta.

La buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del Control Interno.

Las labores de supervisión y lo que representan para el control interno, es encontrar siempre procedimientos más adecuados que permitan la supervisión de las condiciones de trabajo del personal, el ahorro de tiempo y el aumento de utilidades siempre y cuando las medidas que se recomienden a través de los encargados de realizarlos se apliquen oportunamente.

Si se cuenta con un departamento de auditoría interna, éste sería el adecuado como vigilante constante en el cumplimiento de los propósitos de la empresa en forma conjunta con los otros elementos del control: organización, procedimientos y personal.

En sustitución del departamento de auditoría interna, un buen plan de organización asignará a algunos funcionarios las atribuciones más importantes de la auditoría interna, para que efectúen reconocimientos periódicos del sistema de control del negocio.

En vista de que cada empresa opera en condiciones peculiares de acuerdo con su ramo, magnitud y localización, no es posible prefabricar sistemas modelos de control interno que llenen las necesidades de todas ellas, sin embargo, existen ciertos factores que pueden ser considerados como esenciales para lograr un control interno satisfactorio en la mayoría de las organizaciones de gran tamaño. Según Walter B. Meigs en su libro Principios de Auditoría, expone los factores que a su criterio son los que pueden considerarse como esenciales y que son los siguientes: (6)

1.- Un plan lógico de organización que establezca claramente las líneas de autoridad y responsabilidad y separe las funciones de operación, registro y custodia.

(6) B. Meigs Walter. Principios de Auditoría, Ed. Diana, México 1977, Pag. 101.

2.- Una adecuada estructura contable, incluyendo técnicos presupuestales y de costos, un catálogo e instructivo de cuentas, manuales de procedimiento y gráficas descriptivas del flujo de las transacciones.

3.- Un departamento de auditoría interna supeditando a un ejecutivo de alto nivel, que sea responsable de una continua revisión, evaluación y mejora de los Controles Internos.

EL CONTROL INTERNO Y LOS ACTIVOS FIJOS

En numerosas compañías la inversión en planta y equipo importa el 50% o más del total de sus activos, razón importante para llevar un control interno adecuado de los mismos.

El control interno del activo fijo es deficiente en la mayoría de las empresas; sin embargo, la administración hasta muy recientemente ha mostrado conciencia de las pérdidas potenciales inherentes a la falta de control sobre planta y equipo; los gastos de mantenimiento, readaptación y depreciación de estos activos constituyen un factor de importancia primordial en el estado de resultados.

La importancia de las cantidades que significan hace que se requieran controles internos cuidadosamente diseñados y esenciales para la producción de Estados Financieros confiables.

Las pérdidas que inevitablemente surgirán a consecuencia de métodos no controlados para la adquisición, mantenimiento y retiro de activos fijos, son frecuentemente mayores que los riesgos de fraude en el manejo de efectivo a los cuales los auditores han dedicado tanta atención.

La principal finalidad de los controles internos respecto a planta y equipo no es la de prevenir sino la de obtener máxima eficiencia de los pesos inactivos de la planta.

Por lo general, se reconoce que los diversos elementos básicos del control interno, del activo fijo según el autor Eric L. Kohler en su libro "Auditoría" son los siguientes: (7)

a).- Control de Adquisiciones:

En organismos cuyas operaciones financieras se controlan por medio de presupuestos, las adiciones de activo fijo se planean mucho antes de su compra. Independientemente del desglose o aún la existencia de un presupuesto es práctica común que las compras de

(7) L. Kohler Eric. Auditoría, Ed. Diana, México 1983. Pag. 90.

importancia de activos fijos específicas (por ejemplo, mayores de \$150,000.- dependiendo de la política de la empresa) sean autorizados por algún Comité Administrativo, ya sea el Consejo de Administración o algún funcionario principal. Cualquiera que sea la autoridad básica, los elementos de control son:

- Un examen independiente a la necesidad del nuevo equipo;
- La elección del proveedor adecuado;
- Decisión sobre el precio, costo de instalación y otros costos y métodos de financiamiento;
- La aprobación para disponer, tanto básicamente como en las cuentas respectivas, del equipo reemplazado, así como de los costos relativos, pasados y en perspectivas;
- Y una revisión después de que se haya terminado el costo y otros detalles de la construcción o compra.

Siempre que cualquiera de estos elementos falte o se haya aplicado imperfectamente el auditor deberá recomendar en términos específicos las mejoras de procedimiento necesarias para apegarse a normas tales como las descritas anteriormente.

b).- Conservación y reparaciones:

El mismo cuidado que se tiene en relación con las compras del equipo deberá ejercerse sobre las operaciones de conservación y reparación.

Siempre deberá existir una delegación de autoridad acordada para la conservación y reparación, dada a alguna unidad individual o administrativa; ordenes de trabajo o su equivalente; estimación de costos seguida de estudios de variaciones respecto de los costos actuales; y un interés activo por parte de la gerencia para mantener niveles de bajo costo ya establecidas o para buscar niveles de costo inferiores a los actuales.

c).- Mayor auxiliar de equipo:

Un mayor auxiliar de equipo resulta de valor para cualquier empresa, sin importar su tamaño.

Podrá ser difícil implantarlo después de varios años de no tenerlo, pero las dificultades que se presenten al iniciar su implantación y el pequeño gasto para mantenerlo al día, son recompensados ampliamente al contar con costos más exactos, planeación más inteligente y Control Interno más seguro.

d).- Delimitación de unidades:

Cuando las unidades han sido cuidadosamente delimitadas es posible un tratamiento más exacto y constante de los cargos al activo fijo. A continuación se citan tres delimitaciones:

1.- Unidad capitalizable:

Una descripción oficial de la política de la empresa en cuanto a Gastos Capitalizables y Cargos a Resultados; ordinariamente se establecerá una cantidad x para su capitalización; cualquier erogación de un importe inferior será automáticamente clasificado como gasto.

2.- Unidad contable de retiro o de reposición:

Un sistema de procedimiento de retiro, incluyendo ordenes de retiro prenumeradas que contengan las causas del retiro, así como las adecuadas autorizaciones, para asegurar su registro oportuno.

3.- Unidad de depreciación:

A cada unidad de depreciación como son: los edificios, maquinaria, herramientas, mobiliario y equipo de oficina, equipo de cómputo, etc., se les aplica un % de depreciación que es estipulado en base a estudios, siendo el más común el basado en la vida útil del bien.

En muchos casos convendrá adaptar las delimitaciones a cada clase de activo, particularmente en lo que toca a la comprobación de las capitalizaciones.

e).- Información interna:

Cuando los activos fijos de un organismo se hayan distribuido en varias plantas o locales, puede implantarse un método de información interna con cierta facilidad y mediante el cual los empleados encargados de los registros de los activos fijos en cada sitio formularán informes mensuales o trimestrales de su existencia y condición.

f).- Personal encargado del registro del activo fijo:

Un empleado idóneo para el caso, es una persona dependiente de la contraloría que puede desempeñar muchas y muy útiles funciones, haciéndose responsable de la veracidad y corrección de las cuentas de control del mayor, relativas al activo fijo y a las reservas de depreciación relativas; registrando los detalles respectivos en los auxiliares de equipo o supervisando la función de tales registros en las divisiones de operación; obteniendo la política general sobre delimitación de las unidades; estableciendo el registro contable de los activos fijos en aquellos lugares donde están en uso, y recibiendo y diciendo en relación con informes periódicos acerca de su existencia y condición.

VALUACION CUANTITATIVA

La evaluación del control interno es la estimación que hace el auditor sobre el grado de efectividad que éste suministra a la empresa.

Existen técnicamente tres métodos para efectuar el estudio del control interno y son los siguientes: (8)

1).- Descriptivo:

Consiste en la explicación por escrito de las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno; es decir, es la formulación de memorándum donde se transcribe en forma fluida los distintos pasos de un aspecto operativo.

2).- Cuestionarios:

En este procedimiento se elabora previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a investigar y se procede a obtener las respuestas a tales preguntas; generalmente estas preguntas se elaboran de tal suerte que una respuesta negativa advierte debilidades en el control interno.

3).- Gráfico:

Este método tiene como base la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos (flechas, cuadros, figuras geométricas, etc.), en dichos dibujos se representan departamentos, formas, archivos, etc., y por medio de ellos se indican y explican los flujos de las operaciones.

En la práctica resulta más conveniente el empleo mixto de los tres métodos ya que de este modo se logran resultados más completos

(8) Mendivil Escalante Víctor Manuel. Elementos de Auditoría. México 1984. Ed. Ecasa. Pág. 48-49.

y se soportan mejor las conclusiones; en cualquier caso el examen del Control Interno consta de dos fases:

La investigación con los funcionarios y empleados para describirlo, graficarlo y el estudio real de la operación para ver si efectivamente responde a lo asentado en la investigación anterior.

La evaluación cuantitativa es una técnica que evalúa los resultados en términos monetarios, basándose en investigaciones de fuentes internas y externas; tales fuentes son por lo general informes de ejercicios pasados, presentes y estudios proyectados a futuro que permitan establecer comparaciones con los modelos para ubicar la efectividad con que se trabaja en la misma; debido a que la evaluación cualitativa va de lo general a lo particular, nos permite tener una visión más amplia de cada función y detectar así las desviaciones y las causas que dieron origen a la misma, para seguir las correcciones procedentes.

VALUACION CUALITATIVA

Esta técnica evalúa también los resultados obtenidos pero a través de elementos que no son fáciles de cuantificar, ya que no existe un criterio universal que permita precisar numéricamente los efectos de la administración.

Para que la evaluación cualitativa tenga validez será necesario llegar a conclusiones cuantitativas.

Es por ésto que resulta conveniente que el auditor conozca y aplique métodos de medición cualitativos además de un amplio criterio y experiencia profesional, que le permitan emitir un diagnóstico de cada uno de los elementos de la administración que se encuentran en estudio.

Gráficas de apreciación.- Permiten analizar el aspecto "personal directivo" de la empresa, el que incluye tanto la personalidad de los funcionarios como la efectividad de la administración implantada por ellos.

Cuestionarios y entrevistas.- Estas técnicas nos permitirán evaluar la actuación de todos los elementos integrantes de la empresa; se aplican a jefes de departamento, empleados administrativos, vendedores, obreros, etc.

Las encuestas se aplicarán para especificar si existen deficiencias en los servicios que se prestan a los clientes.

A continuación se dará una breve explicación de cada una de estas técnicas, así como de la importancia de las fuentes de información.

Fuentes de análisis.- Están presentadas por toda la información interna y externa que sea importante para el tipo de evaluación que nos ocupa; deberá ser actual, fidedigna y concreta.

La información interna con el personal de la entidad, desde

el Consejo de Administración, Dirección y Gerencias hasta niveles inferiores como Jefes de Departamento, empleados y obreros; deberá ser empleada con conocimiento, experiencia y oportunidad, a fin de que se puedan determinar las habilidades o debilidades del personal y comprobar la eficiencia de la administración ejecutada por ellos.

Se deberá tener un preciso conocimiento de la forma de conducir la investigación, así como aplomo y don de gente que permita recopilar todos aquellos datos significativos y fundamentales que se relacionen con:

- 1.- Estructura orgánica.
- 2.- Cumplimiento de políticas y procedimientos.
- 3.- Exactitud y confiabilidad de los controles.

Cabe insistir en que para lograr un alto nivel de aprovechamiento de la información y por consecuencia en el éxito de la evaluación cualitativa, será responsabilidad del auditor el no permitir que haya lagunas o conceptos dudosos y organizar la información recopilada de una manera eficaz y cuidadosa para su estudio y análisis.

La información externa nos permitirá conocer todos aquellos factores que determinan el éxito o fracaso del producto o servicio que se pretende vender, será proporcionada por clientes formales y potenciales.

Gráficas de apreciación.- Esta técnica es aplicable a los altos puestos ya que a mayor jerarquía corresponde una mayor responsabilidad, por la importancia de sus decisiones.

Es una técnica que nos permite conocer y evaluar la capacidad para cumplir con las funciones encomendadas, el desempeño de las tareas y resultados, así como habilidades, integridad, iniciativa y dinamismo de los ejecutivos.

Como se menciona al inicio del tema de la " Evaluación Cualitativa" para que ésta tenga aceptación deberá llegar a un alto grado

de validez que sólo se ha podido lograr a través de ordenar, clasificar, analizar la información y llegar a conclusiones acertadas que con el desarrollo de una serie de escalas numéricas le dan un carácter unificado y universal.

El Instituto Americano de Administración establece para evaluar una organización, una escala máxima de 10,000 puntos y mínima 7,500 aplicable a cualquier tipo de empresa con fines de lucro o sin ellos.

La ponderación de los elementos de evaluación variarán de acuerdo con el tipo de organismo de que se trate. Ejemplo:

Organización con Fines de Lucro:	Puntuación	
	Máxima	Mínima
1.- Función académica	1,000	750
2.- Estructura formal	800	600
3.- Crecimiento	500	375
4.- Programa de desarrollo	800	600
5.- Políticas financieras	800	600
6.- Eficiencia en la operación	700	525
7.- Análisis del consejo de directores	800	600
8.- Evaluación administrativa	1,200	900
9.- Efectividad de la actividad que se realiza.	2,100	1,575
10.- Análisis de logros o productos obtenidos.	<u>1,300</u>	<u>975</u>
	10,000	7,500

Organización con Fines de Lucro:	Puntuación	
	Máxima	Mínima
1.- Función económica	400	300
2.- Estructura formal	500	375
3.- Utilidades	600	450
4.- Atención a los accionistas	700	525
5.- Investigación y desarrollo	700	525
6.- Consejo de Administración	900	675
7.- Políticas fiscales	1,100	825
8.- Eficiencia en la producción	1,300	975
9.- Distribución	1,400	1,050
10.- Evaluación de los ejercicios	<u>2,400</u>	<u>1,800</u>
	10,000	7,500

Cuestionarios y entrevistas.- Básicamente proporciona la información subjetiva necesaria para poder evaluar la administración. Son técnicas complementarias, ya que la información requerida que no haya sido captada en los cuestionarios se buscará a través de las entrevistas.

Los cuestionarios pueden ser de dos formas:

1.- De respuesta razonada; y 2.- De respuesta breve (sí o no).

Las entrevistas se dividen en:

1.- Colectivas (Grupos); y 2.- Individuales.

Cabe hacer resaltar la responsabilidad del auditor en la preparación de estos cuestionarios ya que depende de la experiencia, conocimiento y madurez que tenga para saber la clase, cantidad y calidad de la información que requiere.

Deberá auxiliarse de especialistas en funciones que desconozca, para lograr recolectar todos los datos significativos y no dar importancia a grandes volúmenes de otros que nada aportan.

La finalidad de realizar entrevistas, es la de obtener información suficiente y confiable que permita analizar la efectividad de las operaciones que realizan los integrantes de la empresa, así como determinar sus conocimientos, deficiencias e inquietudes.

Las entrevistas cuentan con limitaciones ya que el personal puede no suministrar la información requerida por diversos temores; es por ésto que se requiere que el auditor prepare con anticipación a la entrevista, la clase de información que desea obtener para formular preguntas concretas y determinar el personal idóneo a entrevistar, que por conocimiento de las funciones permita profundizar en ellas cuando se requiera.

Es de suma importancia el contar con un lugar adecuado para llevar a cabo las entrevistas, ya que deberá tener características que permitan la tranquilidad y concentración del entrevistado.

Encuesta.- Como ya se mencionó es información externa que nos servirá para evaluar la efectividad o deficiencia de los servicios prestados.

La metodología a seguir para realizar encuestas es la siguiente:

- 1.- Determinación de su universo.
- 2.- Muestreo.
- 3.- Formulación del cuestionario.
- 4.- Obtención de datos.
- 5.- Tabulación de los mismos.
- 6.- Interpretación de los resultados.
- 7.- Presentación de resultados.

Los tipos base para realizar una encuesta son:

- a).- Por teléfono.
- b).- Por correo.
- c).- Mediante entrevista personal.

La elección de la forma mediante la cual se realizará la encuesta se determinará de acuerdo con el tipo de cuestionario, si es extenso o no; aunque el más recomendable es la entrevista personal, por permitir explorar profundamente ciertos temas, ejercer mayor control sobre la muestra, etc.

CAPITULO TERCERO

ELEMENTOS Y GENERALIDADES DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

SUMARIO

Orígenes y Antecedentes

Concepto

Objetivos

Fundamentación

Técnicas

Metodología

ORIGENES Y ANTECEDENTES

ORIGENES

Por sus características se considera que la Auditoría Operacional surgió inicialmente como una extensión que se hizo de las responsabilidades del auditor interno hacia la revisión de las operaciones tendientes a promover su eficiencia, ampliando así su función de vigilar la protección de los activos de la empresa que tradicionalmente había caracterizado su labor.

Por lo tanto, si queremos conocer los orígenes de la Auditoría Operacional, será necesario remontarnos primeramente a los orígenes de la Auditoría Interna.

Como lo mencionamos en el capítulo I, las grandes civilizaciones antiguas utilizaron la auditoría como un principio de revisión y verificación, para determinar si el ingreso proveniente de los impuestos había sido adecuadamente manejado por aquellos a quienes se les encomendaba su protección.

" Desde los albores de la actividad comercial, el deseo de los propietarios de empresas ha sido el de asegurarse del adecuado cumplimiento de sus subordinados, lo cual conduce a la deliberada revisión de los registros y al control de los activos encomendados al cuidado de los asistentes "(1)

Estas funciones fueron y son Auditoría Operacional aunque este término es de origen reciente.

(1) B. Meigs Walter, Principios de Auditoría. Ed. Diana, México 1977

En los Estados Unidos el desarrollo de las grandes empresas - particularmente ferroviarias - condujo al reconocimiento de la necesidad de una función de auditoría regularmente efectuada por empleados entrenados para asegurar la precisión de las cuentas y prevenir fraudes.

El voluminoso detalle en los registros contables y la enorme posibilidad del error humano, llevó a que muchos ejecutivos reconocieran la necesidad de la verificación independiente de los registros detallados de las operaciones; consecuentemente, durante muchos años los auditores internos se preocupaban principalmente de la verificación detallada de los registros contables, la protección de los activos y el descubrimiento y prevención del fraude.

Una segunda etapa en la evaluación de la Auditoría Interna surgió de la creciente responsabilidad asignada a los gerentes financieros por la Comisión de Valores y Bolsa, por lo que respecta a la confiabilidad de sus Estados Financieros Publicados.

Muchas de estas compañías reconocieron la necesidad de efectuar exámenes más detallados. Consecuentemente, se hizo mayor énfasis en la necesidad de la existencia de controles contables que asegurasen la confiabilidad en la información producida.

La mayor parte de los auditores internos se preocupaban por el mantenimiento de una estrecha relación con los auditores externos, y en variadas ocasiones, el trabajo de Auditoría Interna se coordinó con la Auditoría Externa de tal manera que las sucursales eran revisadas por auditores internos y la casa matriz por auditores externos.

Este nuevo concepto de la Auditoría Interna fué causa del rápido crecimiento y aceptación de la misma como función necesaria de control contable y financiero.

Posteriormente unos cuantos auditores internos empezaron a exten-

der sus actividades a campos de mayor alcance como es la evaluación de los controles administrativos; este concepto relativo al alcance del campo del auditor principió a difundirse aun más durante la segunda guerra mundial, en donde las principales industrias se dedicaban a la milicia; los auditores internos empezaron a proponer deliberadamente la revisión de las funciones no financieras.

Estos nuevos proyectos estaban relacionados con la exactitud y confiabilidad de los informes de operación; esta tendencia se basaba en el crecimiento del hecho de que los informes de operación antes mencionados son en ocasiones, más importantes para la administración que las declaraciones financieras.

A medida que los auditores internos de las diversas compañías intercambiaban experiencias, surgió un nuevo concepto que podríamos decir es la base de la actual Auditoría Operacional.

Tal concepto es el siguiente:

" La responsabilidad del auditor debe extenderse a todas las áreas de la Administración, tanto de operación como financieras, para proporcionar servicios constructivos y de operación ".⁽²⁾

" Como consecuencia de tal postulado a partir de 1940 la utilización de estos servicios en las instituciones tanto públicas como privadas comenzó a difundirse hasta tal grado que se tuvo que reglamentar, pero no fue hasta el año de 1941, cuando fué fundado el Instituto de Auditores Internos de Nueva York cuando por medio de la emisión de boletines de investigación se explican como efectuar auditorías de diferentes operaciones ".⁽³⁾

(2) IDEM Pag. 147.

(3) A. Bacon Charles. Manual de Auditoría Interna. Ed. Unión Tipográfica. México 1982. Pag. 1

En México fué hasta el año de 1969 cuando se constituyó el Instituto de Auditores Internos de México, A.C., y a partir de ese mismo año algunos socios de dicho instituto comenzaron a impartir seminarios y cursos intensivos, tocando principalmente los temas de:

- a).- Auditoría Operacional.
- b).- Organización y Administración del Departamento.
- c).- Auditoría Operacional en el Procedimiento Electrónico de información.

También en México, según nos indica el Boletín No. 1 de la Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos fué hasta 1972 cuando dicha comisión emitió su primer boletín aun cuando como lo acabamos de señalar, a fines de los años sesentas algunos Contadores Públicos ya realizaban trabajos de examen administrativo.

ANTECEDENTES

En la actualidad las empresas crecen y se multiplican con gran rapidez debido principalmente al aumento constante en el número y calidad de los productos que se requieren en la vida moderna.

Este inusitado desarrollo ha traído como consecuencia una diversificación de actividades, lo que ha provocado que las empresas de hoy alcancen un alto grado de especialización, ya que el volumen de sus operaciones frecuentemente se desarrollan en grandes áreas geográficas, por ello cada vez más, el contacto personal entre la gerencia y los empleados practicamente desaparece, lo cual, unido a la necesidad de una operación más eficiente para poder hacer frente a la competencia hace que la dirección de las empresas se vuelva cada vez más compleja.

Lo anterior ha ocasionado que la Administración actual se preocupe porque la alta gerencia tenga un conocimiento adecuado de lo que está sucediendo.

Precisamente de ahí surge la necesidad de establecer una red de controles y de comunicaciones que informen a la gerencia de los resultados obtenidos y por consiguiente, de que las políticas, procedimientos, sistemas y métodos establecidos sean adecuados a cada situación, con el objeto de obtener mejor información de sus áreas contando con elementos de juicio que les faciliten una adecuada toma de decisiones.

Estos controles deben ejercerse sobre el total de operaciones que realice la empresa, pero a su vez, debe buscarse sean más eficientes en todos sus departamentos y en todos los niveles.

Para que los controles sean eficientes será necesario que exista independencia entre las funciones y las actividades de ejecución y custodia, pues estos deben recaer en las personas y en los distintos departamentos.

Ante estas circunstancias surge la imposibilidad de la gerencia de conocer y vigilar todas las operaciones y controles que se realizan dentro de la empresa, es decir, el administrador se aleja cada vez más de las operaciones, ya que su creciente complejidad le impide revisar por sí mismo si las actividades se han realizado adecuadamente.

Esta situación trae aparejado una necesidad que se traduce en la aplicación de una técnica que permita diagnosticar si la empresa cuenta con los sistemas adecuados y si éstos operan con la eficiencia requerida, es decir, contar con una técnica que permita una autoevaluación de la empresa y que juzgue de manera imparcial. los controles establecidos, que brinde elementos necesarios para detectar las deficiencias existentes en la misma, y así poder hacer las recomendaciones que permitan el desarrollo de las operaciones en su totalidad.

Para hacer frente a este tipo de necesidades modernas de la administración ha surgido la Auditoría Operacional.

CONCEPTO

Como se acaba de explicar en párrafos anteriores la complejidad en los negocios ha hecho que el control de las operaciones que realizan las empresas sea complicado y si consideramos que éstas están en constante evolución y que los cambios se producen con mucha rapidez, nos percatamos de que es necesario actualizar con frecuencia los sistemas administrativos con el objeto de no perder el control ya establecido.

Para ésto es necesario llevar acabo una evaluación adecuada de dichos sistemas para apreciar si se cumplen los objetivos, las políticas y los requerimientos de la empresa.

Ahora bien, como lo citamos en el capítulo I dentro de las áreas de actuación profesional del Lic. en Contaduría se encuentra la Auditoría Operacional, que le permite diagnosticar si la empresa cuenta con los sistemas adecuados y si éstos operan con la eficiencia requerida.

Por lo anterior y con el objeto de conocer ampliamente el significado de la Auditoría Operacional, a continuación mencionamos algunas de las definiciones de la misma.

Como preámbulo diremos que la Auditoría Operacional representa por un lado la respuesta a un vacío que existe entre lo que la gerencia cree que ocurre y lo que realmente esta aconteciendo. Por otro lado desde el punto de vista del Lic. en Contaduría representa una oportunidad para aplicar eficazmente su capacidad y experiencia en asesorar a la gerencia en el cumplimiento cabal de cada una de las fases del proceso administrativo.

Pues bien ahora si creemos conveniente citar algunas de las definiciones de Auditoría Operacional con el objeto de que el amable lector tenga una visión más amplia al respecto de dicha auditoría.

Para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., de acuerdo con el Boletín No. 1 de la Comisión de Auditoría Operacional, se entiende como Auditoría Operativa:

" El servicio adicional que presta el Contador Público en carácter de auditor externo cuando coordinadamente con el examen de los Estados Financieros examina ciertos aspectos administrativos con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia operativa de su cliente, a través de proponer las recomendaciones que considere adecuadas ". (Párrafo No.5)

El mismo boletín nos indica también que el Lic. en Contaduría por su conocimiento de la empresa puede ser contratado para realizar una Auditoría Operacional separadamente, es decir, sin que medie un examen de Estados Financieros.

Como se puede apreciar de lo anterior tenemos que el término de Auditoría Operativa se usa fundamentalmente con un propósito de identificación.

Tanto en el caso de ésta como en la Auditoría Operacional, el objetivo es determinar áreas o aspectos concretos en que puedan lograrse mejoras en la eficiencia de operación de una entidad.

Lo que distingue a la "Operativa", es que ésta se efectúa en forma coordinada con el examen de Estados Financieros cuyo propósito es la de expresar una opinión sobre los mismos.

Analizando profundamente la definición y los comentarios anteriores podemos inferir que la Auditoría Operativa y la Operacional son fundamentalmente iguales ya que persiguen el mismo objetivo; lo que las distingue es que la primera es efectuada por el Lic. en Contaduría en forma coordinada con el examen de los Estados Financieros y la segunda se efectúa separadamente de la Auditoría --

Financiera, es decir, sin que esté de por medio una revisión de los Estados Financieros.

Cabe hacer la aclaración que para efectos de este estudio nos referimos al servicio de Auditoría Operacional en su sentido amplio.

Continuando con las definiciones de Auditoría Operacional encontramos que para el C.P. René Amador, la Auditoría Operacional:

" Es una herramienta que através del análisis de las funciones que lleva a cabo una área o departamento permite sugerir a la administración la forma de llevar a cabo las operaciones encomendadas a fin de incrementar la eficiencia operativa ". (4)

Por su parte los C.P. Salvador Obieta López y José Luis Castillo Rodríguez definen a la Auditoría Operacional como:

" Actividad de evaluación destinada a la revisión y vigilancia sistemática de las operaciones contables, financieras y administrativas, con el fin de cerciorarse de que sean desarrolladas con óptima eficiencia al mínimo costo posible ". (5)

Dada la naturaleza de la Auditoría Operacional y concordando ampliamente con la definición de Edward F. Norbeck en su libro *Operating Auditing For Managemen Control* tenemos que la Auditoría Operacional es una:

-
- (4) Amador René. Elementos de Auditoría Financiera y Operacional. Ed. Publicaciones Administrativas y Contables, S.A. México 1983. Pag 29
- (5) Obieta López y Castillo Rodríguez. Auditoría de Operaciones. Ed. I.E.E.S.A. México 1978. Pag. 12

" Técnica de control que proporciona a la gerencia un método de evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y los controles internos ". (6)

Es decir, es un examen amplio y constructivo de la organización de una Compañía como una división de sus planes, objetivos, métodos de control, medios de operar y su utilización de recursos humanos y físicos.

Existen también otros conceptos que tratan de explicar que es y para que sirve la Auditoría Operacional, por lo que a continuación presentamos solo algunos, en forma enunciativa:

- A).- Básicamente, no es sino, la aplicación de la Auditoría Interna en el campo operacional y no Financiero.
- B).- La Auditoría Operacional es simplemente hacer lo que el presidente de la Compañía haría si tuviese tiempo y supiese como.
- C).- Comparativamente es una nueva técnica de control que proporciona al auditor interno, métodos de evaluación de la eficiencia de los procedimientos de operación y controles internos.
- D).- Básicamente, no es sino, una revisión de los controles; lo único novedoso es que los controles no financieros son revisados.
- E).- La Auditoría Operacional se caracteriza por el objetivo y estado mental del auditor, más que por métodos especiales que se empleen.⁽⁷⁾

(6) Citado por Amador René. OB. CIT. Pag. 29

(7) OB. CIT. Pag. 12

En las definiciones anteriores podemos observar que se está relacionando a la Auditoría Operacional con la Autoría Interna y se hace énfasis en su intervención en campos no financieros, es decir, operativos.

También se puede decir y aprender en dichos conceptos que la meta fundamental de esta actividad es promover la eficiencia en el desarrollo de cada una de las operaciones, produciendo como consecuencia una disminución de sus costos, que se traducen en utilidades.

Ante estas características podríamos decir que la naturaleza de la Auditoría Operacional, radica en la actitud mental del auditor; porque se preocupa por incrementar las utilidades de la empresa; porque va hacia el futuro y provee elementos de juicio necesarios para medir y evaluar la actualización y eficiencia de una unidad financiera.

A manera de conclusión diremos que la Auditoría Operacional es una técnica de revisión que implica un enfoque adicional al examen que se efectúa para la Auditoría de Estados Financieros o para la labor habitual de la Auditoría Interna, tanto en la revisión del Control Interno como en la aplicación de los procedimientos de auditoría tendientes a promover la eficiencia de operación no solo en aspectos contables, sino en todas las áreas en que se tenga ingerencia.

Ante esta situación diremos que la Auditoría Operacional es si no la única, si la mejor herramienta para ayudar a la gerencia en el desempeño de sus responsabilidades.

OBJETIVOS

Por lo general los diversos tipos de empresas desarrollan funciones mediante una estructura orgánica planeada, organizada, dirigida y controlada en sus distintas etapas.

Dentro de estas áreas se desarrollan actividades que van encaminadas a la ejecución de los procedimientos; también dentro de éstas se canalizan las operaciones que le dan dinamismo a la estructura administrativa.

Es precisamente aquí donde interviene la Auditoría Operacional, como instrumento de vigilancia sobre las operaciones.

Hemos hablado hasta este momento muchas veces del término "operaciones" y una mejor apreciación sobre el mismo es el concepto que a continuación les proporcionamos tomando en consideración para esto el boletín No. 2 de la Comisión de Auditoría Operacional, dicho boletín menciona lo siguiente.

" Operaciones son el conjunto de actividades orientadas al logro de un fin u objetivo dentro de la empresa, tales como vender, comprar, producir, etc. "

Teniendo ya una mejor idea de lo que son las operaciones continuaremos con los objetivos de la Auditoría Operacional.

Para Bradford Cadmus, en su libro Operational Auditing Handbook, dice que el objetivo de la Auditoría Operacional es:

" Asistir a todos los miembros de la administración en la efectiva descarga de sus responsabilidades, suministrandoles análisis, objetivos, evaluaciones, recomendaciones y comentarios pertinentes acerca

de las actividades revisadas, con el fin de aumentar la eficiencia ". (8)

Otro concepto del objetivo de la Auditoría Operacional es el proporcionado por el CP. Charles A. Bacon que en términos generales dice así:

" La finalidad de la Auditoría Operacional es prestar un servicio de asistencia constructiva a la administración con el propósito de mejorar la conducción de las operaciones y de tener un mayor beneficio económico para la empresa o un cumplimiento más eficaz de sus objetivos institucionales ". (9)

El mismo autor nos dice que para el logro de ese objetivo el auditor operativo debe examinar los siguientes aspectos:

- A).- Los planes y las políticas generales del organismo, así como los procedimientos aprobados para su ejecución.
- B).- Que los resultados de los planes y de la política general respondan en su ejecución práctica a los objetivos perseguidos.
- C).- La estructura orgánica de la empresa, la división y los métodos de trabajo sean adecuados y eficaces.
- D).- Que la adopción o revisión de algún plan, política, procedimiento o método pudiera contribuir a mejorar el financiamiento general de la institución.

(8) Citado por Amador René. OB. CIT. Pag. 29

(9) OB. CIT. Pag. 14

E).- Que los medios internos de comunicación transmitan información fidedigna, adecuada y oportuna a los niveles de dirección y de ejecución responsables de la buena marcha de la empresa.

F).- Que las tareas individuales se cumplan con eficiencia, prontitud y honestidad.

Por su parte, la definición oficial del Instituto de Auditores Internos en su declaración de responsabilidades dice que el objetivo de la Auditoría Operacional es:

" Asistir a todos los miembros de la gerencia en el efectivo descargo de sus responsabilidades proveyéndolos con análisis, objetivos, evaluaciones, recomendaciones y comentarios pertinentes relacionados con las actividades citadas ". (10)

Definición que coincide con la del autor Bradford Cadmus y que es la que en términos generales abarca en sentido amplio lo que persigue la Auditoría Operacional con su revisión.

Podemos concluir tomando en consideración los conceptos anteriores, que el objetivo principal de la Auditoría Operacional es el de proveer a la Administración de la empresa de información que le permita manejar mejor sus operaciones con mayor eficiencia a menores costos.

(10) Citado por Obieta López y Castillo Rodríguez. OB. CIT. Pág.14

FUNDAMENTACION

Las Normas de Auditoría generalmente aceptadas que rigen el examen de los Estados Financieros, obligan al Lic. en Contaduría a efectuar un estudio y evaluación del Control Interno como base para determinar la confianza que va a depositar en él y para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de Auditoría que aplique. (11)

Por su parte el Boletín H-10 (Pronunciamientos relativos al informe sobre control interno) de la misma Comisión de Procedimientos de Auditoría señala que " El Contador Público que presta un servicio de examen de Estados Financieros tiene la responsabilidad profesional de informar a la empresa examinada sobre las deficiencias observadas durante su estudio y evaluación del Control Interno."(12)

El informe sobre el Control Interno debe tener un espíritu constructivo de servicio para la empresa; en consecuencia, es deseable que cada una de las observaciones que se incluyan en él, se acompañen de la correspondiente sugerencia del Contador Público tendiente a subsanar las deficiencias observadas.

Dependiendo de la naturaleza de las observaciones, las sugerencias pueden variar desde lo general hasta lo particular, en todo caso, se considerará prudente tomar plena conciencia de la responsabilidad que entraña el hacer una recomendación y por consiguiente al hacerla, tener la seguridad razonable de la posibilidad de su aplicación práctica así como de que realmente será de beneficio para

(11) I.M.C.P., Normas y Procedimientos de Auditoría, 2a. Reimpresión, Ed. Ediciones Contables y Administrativas, S. A.

México 1984, Pág. 18

(12) IDEM.

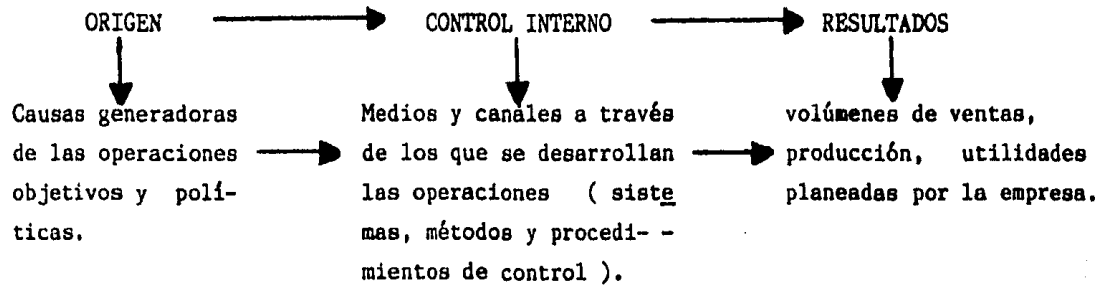
la empresa.

Si bien, tanto en el examen de los Estados Financieros como en la Auditoría Operacional, es obligatorio " efectuar un estudio y evaluación del Control Interno " en sus aspectos relacionados con la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los Estados Financieros, en la primera situación este examen adopta un enfoque de confiabilidad. En cambio en la Auditoría Operacional este examen busca ayudar al cliente a promover la eficiencia de su operación.

Es decir, en la Auditoría Operacional la base de este estudio se fundamenta en el tercer objetivo del Control Interno que es la promoción de eficiencia en las operaciones de la empresa.

Si consideramos - como ya lo hemos visto - que la Auditoría Operacional persigue como fin principal el promover la eficiencia de operación al mínimo costo posible; y por otra parte, el Control Interno - como también se vió en el Capítulo II - tienen como uno de sus objetivos la promoción de la eficiencia del personal y la eficacia en la operación; podemos observar que existe gran afinidad entre ambos conceptos; donde se infiere que el Control Interno es el campo de acción de la Auditoría Operacional, misma que actúa sobre los sistemas de Control establecidos desde su origen hasta su fin, identificando las causas y los efectos que se producen en el desenvolvimiento de las actividades y funciones de la empresa.

Para ilustrar mejor la idea del párrafo anterior a continuación presentamos el siguiente esquema:



Campo de Acción de la Auditoría Operacional.

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente, el auditor deberá poseer un conocimiento de todas las formas de control establecidas en la empresa; deberá estar familiarizado con los elementos de control como base para su estudio de los departamentos operativos y todo aquello que los controles pretenden dirigir o gobernar.

Ahora bien, hasta este momento hemos visto la fundamentación de la Auditoría Operacional desde el punto de vista teórico, por así decirlo; también hemos hablado de cual es su campo de estudio y sus características, pero no hemos tratado esta auditoría desde el punto de vista práctico, es decir, de la preparación adicional del Lic. en Contaduría en dicha actividad por lo que a continuación haremos algunos comentarios.

Por su alcance y enfoque, la Auditoría Operacional requiere de una profundidad especial y normalmente exige una experiencia y conocimiento diferente a los que se necesitan en la auditoría de Estados Financieros, por ello el Lic. en Contaduría que la efectúe debe tener entrenamiento, conocimiento y experiencia actualizada en la operación.

También por las características propias de la Auditoría Operacional, el auditor operativo debe intervenir en áreas que antes no consideraba de su competencia, deberá intensificar su preparación sobre aquellas materias que tienen íntima relación con las operaciones de los negocios e inclusive iniciar el estudio de otras disciplinas.

Lo anterior no quiere decir que se convierta en un experto en todas las áreas de operación en que intervenga, pero si que tenga la capacidad suficiente para detectar los problemas y brindar un servicio de la misma calidad que ha caracterizado a la auditoría de Estados Financieros.

Consideramos que lo más importante será la habilidad del auditor para pensar en términos administrativos, es decir, deberá colocarse en la posición de un gerente a quien se ha responsabilizado de una fase particular de las operaciones e intentar pensar como éste lo hace.

TECNICAS DE LA AUDITORIA OPERACIONAL.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general los detalles de operación de los negocios hace imposible establecer sistemas rígidos de pruebas. Por esta razón el auditor operativo deberá aplicar su criterio profesional, para decidir cuál técnica, procedimiento o conjunto de ellos será aplicable en cada caso para tener la certeza que fundamenta su trabajo.

Por técnicas de Auditoría vamos a entender que son:

" Los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para emitir su opinión profesional " . (13)

Los boletines de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos particularmente en el boletín F-01 denominado "Procedimientos de Auditoría de Aplicación General", nos indica las técnicas que deben utilizarse en toda auditoría de Estados Financieros.

Esas técnicas ya tradicionales se pueden aplicar a cualquier otro tipo de auditoría, incluyendo obviamente a la auditoría de operaciones, ya que lo verdaderamente importante es la actitud mental para juzgar las operaciones.

Por lo anterior las técnicas que a continuación presentamos tendrán una breve explicación de su función desde el punto de vista operativo.

1.- Estudio General.

Es la apreciación que el auditor hace del perfil de la empresa, de su estructura administrativa, operativa y de los elementos principales de los métodos y sistemas de control establecidos para el buen desarrollo de las operaciones.

2.- Análisis.

La acción "analizar" implica la descomposición de un todo en sus partes; esta técnica la aplicamos en la Auditoría Operacional cuando se analizan los flujos y movimientos de las operaciones, de los análisis de puestos, de tiempos de desarrollo, etc.

3.- Inspección.

La inspección implica el examen físico de los bienes que amparan el activo o la operación.

Aplicando este criterio al aspecto operativo se referirán al examen físico de los bienes o documentos que amparen y controlen el desarrollo de las operaciones normales del negocio.

4.- Confirmación.

Consiste en cerciorarse de la autenticidad de los activos y operaciones; esta técnica la aplicamos cuando por ejemplo revisamos que los envíos de mercancía a clientes se realicen en las condiciones estipuladas en los convenios y/o pedidos.

5.- Investigación.

Consiste en la obtención de información de parte de funcionarios y empleados de la propia empresa(sobre este punto se hablará con mayor claridad en el siguiente subcapítulo cuando hablemos de la Metodología de la Auditoría Operacional).

6.- Certificaciones.

Son las rectificaciones por escrito de parte de los funcionarios de la empresa de lo obtenido en la investigación y como en el caso del punto anterior, hablaremos más de esto en los siguientes capítulos.

7.- Observación.

Es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente relativos a la forma como las operaciones se realizan.

8.- Cálculo.

Se utiliza para revisar, evaluar y asegurarse de la exactitud de los tiempos, cantidades y demás elementos que integran cualquier operación del negocio.

En resumen, las técnicas arriba citadas son aplicables en su totalidad a cualquier tipo de auditoría y en particular a la Auditoría Operacional.

Ahora bien, en la Auditoría Operacional existen además otras técnicas que permiten al auditor ampliar su criterio sobre la revisión; tales técnicas son:

A).- Diagramas de Flujo de las Operaciones.

B).- Cuestionarios Operativos.

C).- Técnicas Complementarias.

A).- Diagramas de Flujo de las Operaciones.

Los diagramas de flujo son instrumentos que presentan por medio de gráficas, la secuencia de los diferentes pasos de las operaciones, através de los sistemas en los departamentos operativos.

Es evidente que cuando se va a practicar una revisión a un departamento operativo, se necesita conocer con detalle y en una forma práctica y completa cuál es el flujo de la operación en sí, por qué secciones va pasando un producto, que tipo de información se está generando y en que departamento.

Es recomendable además que sea el propio auditor el que desarrolle en forma directa la descripción de los sistemas implantados sujetos a revisión para obtener una mayor comprensión y familiarización de los mismos.

A manera de complemento señalaremos dos ventajas en la utilización de dichos diagramas.

- 1).- Es la forma más concisa de plasmar las revisiones del sistema, ya que el diagrama de flujo minimiza la explicación narrativa y proporciona a la vez una panorámica del mismo.
- 2).- Es una herramienta eficiente para efectuar un análisis, pues muestra claramente lo que está sucediendo, además facilita la observación de fallas en el sistema ; detecta en que áreas se necesitan mejorar los puntos de control y la optimización del desenvolvimiento de las operaciones de que se trate.⁽¹⁴⁾

B).- Cuestionarios Operativos.

Los cuestionarios operativos son herramientas tradicionalmente usadas por el auditor. En el caso de la Auditoría Operacional conviene aplicarlos con ciertas variantes.

(14) OB. CIT. Pág. 26.

Al revisar la información proporcionada en las entrevistas el auditor formula observaciones, análisis, diagramas y en general irá ocupando las técnicas necesarias para conocer en detalle el funcionamiento de las operaciones.

Ese conocimiento induce al auditor a diseñar un tipo de cuestionario cuyo contenido se enfoque a aquellos aspectos de la operación sujeta a revisión, que muestren ineficiencia, puntos débiles en el control o cualquier otra situación peculiar que a criterio del auditor deba ser revisada.

C).- Técnicas Complementarias.

Es necesario insistir en que las técnicas señaladas anteriormente no son las únicas que se pueden emplear, motivo por el cual nos referimos a técnicas complementarias como las siguientes:

- 1).- Diagramas de organización, departamental y seccional.
- 2).- Diagramas de productos, hombres, flujos, líneas de responsabilidad y distribución de actividades.
- 3).- Diagramas de tiempos y movimientos, de hombres y máquinas.
- 4).- Diagramas de disposición de máquinas, equipos, oficinas y lugares de trabajo.
- 5).- Diagramas comparativos: gráficas de Gant.
- 6).- Diagramas combinados: hombres con máquinas y hombres con formas.

- 7).- Diagramas gráficos: líneas, barras y especiales.
- 8).- Otros diagramas: carta de actividades.
- 9).- Estudio de tiempos: trabajadores, productos y máquinas.
- 10).- Películas de movimientos del trabajo..
- 11).- Papeles de trabajo, entrevistas, observaciones y estadísticas.
- 12).- Instrucciones, operaciones y rutas.
- 13).- Muestreo y medición del trabajo.
- 14).- Investigación de operaciones.⁽¹⁵⁾

(15) Martínez Villegas Fabian. El Contador Público y la Auditoría Administrativa. Ed. E.C.A.S.A. México 1983. Pág 39.

METODOLOGIA

En el transcurso de este capítulo hemos visto de una manera sencilla cual es la naturaleza, objetivos, técnicas y algunos antecedentes de Auditoría Operacional.

Procurando seguir con una secuencia lógica a continuación desarrollaremos los pasos a seguir para efectuar una Auditoría Operacional, es decir, vamos a hablar de la metodología de la Auditoría Operacional.

La metodología debe entenderse como un método, un orden jerarquizado y clasificado de ideas para desarrollarlas, un seguimiento de pasos a efectuar.

Cabe hacer la aclaración que la metodología que aquí describimos pretende solamente mencionar exclusivamente aspectos generales que tienden a orientar el desarrollo de la misma auditoría.

En el boletín No. 2 de la Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos menciona que entendiéndolo el objetivo de la Auditoría Operacional y teniendo la capacidad profesional adecuada para efectuarla independientemente de cualquier posible metodología, es la actitud mental, de constante búsqueda en todos los ámbitos de la empresa, de oportunidades para aumentar la eficiencia y la eficacia en los controles y en la realización misma de las operaciones, en otras palabras la actitud mental es la base de la Auditoría Operacional.

Ahora bien cuando se cuenta con esa actitud mental, característica indispensable del auditor operacional, se estará en posibilidad de planear el desarrollo del trabajo, adaptándose a las condiciones y características imperantes de la empresa que se examina y se podrán definir las áreas de aplicación, la fijación de objetivos y el desa

... rrollo de programas de trabajo.

El establecimiento de una metodología para la realización de una Auditoría Operacional, se puede basar en el método científico cuyos pasos son:

- a).- Consideración de la información preliminar que sugiere al problema. (FAMILIARIZACION).
- b).- Formulación del problema. (PANORAMA GENERAL).
- c).- Observación de hechos pertinentes al problema (RECOLECCION DE INFORMACION).
- d).- Usos de conocimientos anteriores (PREPARACION ESPECIAL Y CAPACIDAD PROFESIONAL).
- e).- Formulación de la hipótesis (RECOMENDACIONES TENTATIVAS, ALTERNATIVAS).
- f).- Deducción de las implantaciones de la hipótesis (ANALISIS DE LA INVESTIGACION).
- g).- Conclusión que confirma o no la hipótesis (AFINACION DE HALLAZGOS Y PRESENTACION DEL PROBLEMA A LOS AFECTADOS).

Basandonos en el método científico, la metodología aplicable dentro de la Auditoría Operacional sería la siguiente:

1. FAMILIARIZACION

Esta permite conocer la estructura, organización, objetivos, políticas, sistemas y procedimientos de la empresa en términos generales.

2.- VISITA A LAS INSTALACIONES

Tiene por objeto observar directamente cómo se efectúan las operaciones, detectar posibles problemas en los controles operacionales o en la realización de las operaciones.

3.- ANALISIS FINANCIERO

Nos sirve para conocer la marcha de la empresa, su situación actual, tendencias, etc. y se obtienen indicios de las áreas en que puedan existir problemas operacionales.

El análisis financiero podrá efectuarse durante la etapa preliminar para que nos permita seleccionar las operaciones a revisar.

Para llevar a cabo el análisis financiero, se requiere de una mentalidad especial para efectuar comparaciones a grandes rasgos, el análisis financiero persigue las siguientes finalidades:

- Conocimiento de los éxitos y problemas de la empresa.
- Proyección de la empresa.
- Señala la aplicación de los recursos.

Dentro de los principales métodos de análisis financiero, se encuentran los siguientes:

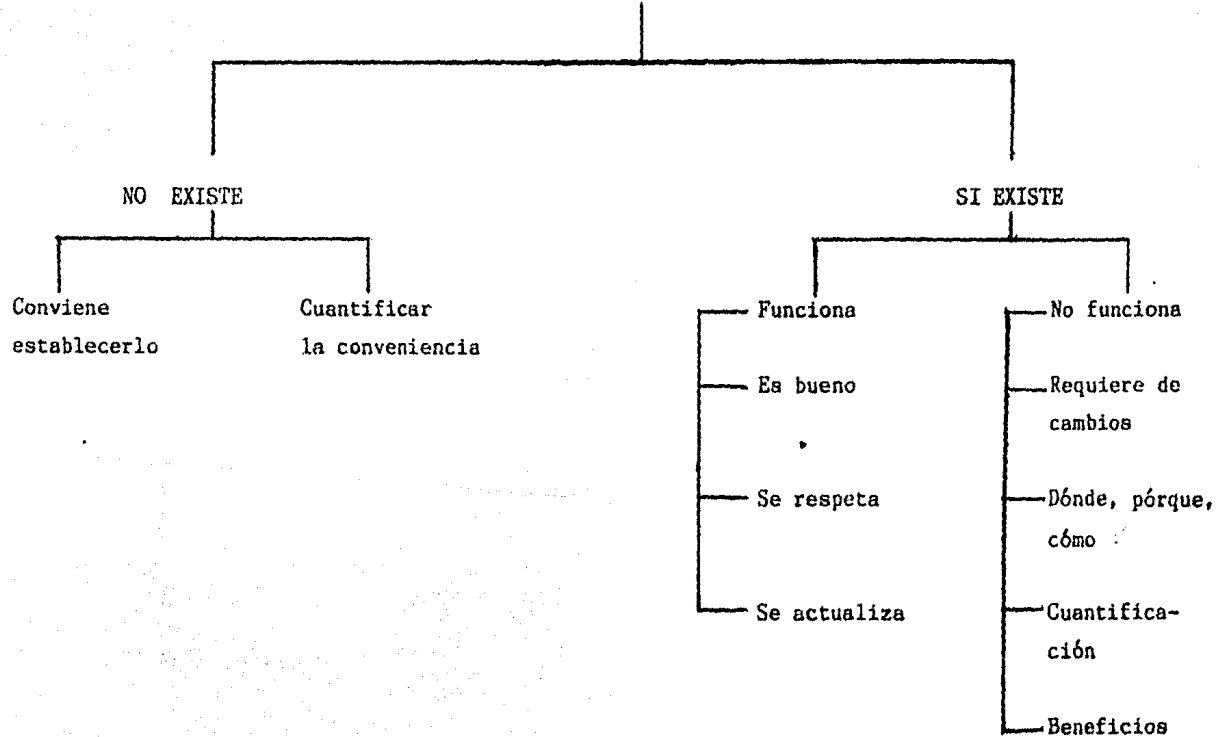
- 1).- Método de porcentos integrales.
- 2).- Método de razones simples.
- 3).- Método de razones estándar.
- 4).- Método de aumentos y disminuciones.
- 5).- Método de tendencias.

4.- ANALISIS DE INFORMACION OPERATIVA (NO FINANCIERA)

Consiste en el estudio de datos de operación internos, tales como estadísticas de ventas, etc., para juzgar su eficacia y/o ineficiencia.

Tal información se visualiza mediante el siguiente diagrama:

PROCEDIMIENTOS



5.- ENTREVISTAS

Deben realizarse con los principales funcionarios de las operaciones, objeto del examen y de aquellos que estén - relacionados.

6.- EXAMEN DE LA DOCUMENTACION

Se utiliza con la finalidad de verificar objetivamente la información obtenida en las etapas anteriores.

7.- DIAGNOSTICO PRELIMINAR

Es un resumen del reconocimiento general que se prepara con base en los resultados obtenidos en las etapas anteriores de esta metodología; en él se plantean los principales - indicios de problemas detectados hasta ese momento y se apuntan las operaciones que pueden ser examinadas y las posibles soluciones.

8.- SELECCION DE OPERACIONES A EXAMINAR

Estas deben seleccionarse en función de su importancia y procurando que sean aquellas que por sus características ofrezcan mayores posibilidades de mejoría de la empresa. Esta selección que debe hacerse conjuntamente con los -- funcionarios apropiados, es conveniente que considere las posibilidades de obtener a corto plazo resultados positivos de la Auditoría Operacional.

9.- EJECUCION

Esta requiere del uso de cuestionarios, programas de trabajo, manuales de procedimientos, cuadros, estadísticas y otros papeles de trabajo, parte importante en la ejecución del trabajo es la elaboración de diagramas de flujo que frecuentemente son instrumentos muy útiles para detectar deficiencias en los controles operacionales.

El objetivo es que mediante la aplicación de estos instrumentos se logre la identificación precisa de los problemas

... detectados.

Por su parte los programas de trabajo deberán estar encaminados a la obtención de elementos que permitan diagnosticar la eficiencia o ineficiencia de los controles.

10.- DISCUSION PREVIA DE LOS PROBLEMAS DETECTADOS

Con ellas se logra aprovechar la experiencia del personal de la empresa y evitar errores de apreciación o interpretación.

11.- DIAGNOSTICO

Es el producto terminado del trabajo de auditoría; debe enfocarse en mostrar objetivamente los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa de la empresa y con los controles operacionales establecidos.

En aplicación práctica dicha metodología puede llevarse a cabo en forma simultánea o sin seguir el orden que aquí describimos.

Es de gran importancia mencionar que el éxito en el desarrollo de la Auditoría Operacional radica en gran medida en la colaboración que se obtenga de funcionarios y empleados de la empresa, lo cual requiere del apoyo decidido de los altos niveles de dirección y exige tacto del auditor operacional para tratar los problemas y sus recomendaciones.

Por tanto para alcanzar el éxito y brindar un servicio que sea de utilidad para la administración a continuación, mencionamos algunas sugerencias que pueden interpretarse como posibles estrategias de acción:

- a).- Lograr una preparación adecuada y mentalidad adicional.
- b).- Tomar una actitud positiva tendiente a mejorar la eficiencia y eficacia en los controles operativos y en la realización...

de las operaciones para lograr ahorros y aumentar la productividad .

- c).- Demostrar que la Auditoría Operacional es un servicio útil.
- d).- Seleccionar las áreas en las que se tenga mayor oportunidad de alcanzar el éxito.
- e).- Informar a los interesados de una manera objetiva y oportuna.

En cada uno de ellos, lo importante es fijar el concepto y - alcance de la operación en sí y utilizar la actitud mental del - auditor operacional, aprovechando los recursos que se tengan al - alcance.

CAPITULO CUARTO

ACTIVOS FIJOS

Concepto y objetivos de los Activos Fijos

Principios Generales de Valuación

Costo como Base de Valuación

Clasificación de Activo Fijo

Políticas de Capitalización

Decisiones Administrativas sobre Activos Fijos

Significado de Depreciación

Naturaleza de la Depreciación

Finalidad de la Depreciación

Reglas Aplicables a la Depreciación

Criterios Equivocados de la Depreciación

Métodos para el cálculo de la Depreciación

Ventajas y Desventajas de los métodos de Depreciación

Impacto Financiero de la Depreciación como fuente de Liquidez
y como fuente de Financiamiento

ACTIVOS FIJOS

Normalmente la inversión más grande que mantiene una empresa es en " Activos Fijos ", punto esencial y principal de éste trabajo de investigación.

Los activos fijos son una necesidad para la empresa manufacturera, ya que sin ellos la producción sería virtualmente imposible; para la empresa comercial también lo son, sino para producir, sí para ofrecer sus productos al público consumidor.

Los activos fijos a menudo se denominan como los activos que producen utilidades, ya que generalmente son éstos los que dan base a la capacidad de la empresa para generar utilidades, y a la vez son los que suministran los inventarios de productos terminados que en último término se convierten en efectivo; con este concepto no puede exagerarse su importancia.

En el capítulo anterior analizamos en un panorama general a la Auditoría Operacional, estudiamos su concepción, para qué nos sirve, cuáles son sus objetivos, en qué se fundamenta, qué técnicas y qué metodología aplica en los controles, procedimientos, políticas, y programas, que se utilizan para llevar a cabo una operación dentro de la organización; cabe aclarar que éste estudio fué precisamente relacionado con operaciones que se realizan en forma general ya que el objetivo que se persigue en el capítulo mencionado es conocer y entender a una nueva corriente de la Auditoría en la cual todavía existe mucho por hacer e investigar, para nosotros ésta fué la razón que nos motivó y estimuló para realizar esta investigación.

Ahora nos referiremos a una operación en particular, objetivo principal de este estudio, es un renglón muy importante que figura dentro del Balance General " Activo Fijo ", pues como ya lo mencionamos es la inversión más grande que mantiene una empresa.

En estos años, de contacto con la técnica de la Auditoría Operacional, tanto los que se preocupan en la enseñanza, como los de la práctica y el seminario profesional, han venido desarrollando controles sobre las operaciones más operativas y generales de una empresa como son vender, comprar, manejo de inventarios, crédito y cobranza, etc., tal vez será por que se han dado cuenta que son las que se realizan a diario , o porque son las que tienen un flujo de proceso en el que se puede perder a veces el control de las mismas, o porque también son las que mueven el efectivo constatemente, lo cual es un motivo principal de mantenerlas controladas. Podemos creer que pueden ser razones importantes por las cuales se hayan olvidado un poco de otras áreas que aunque no son de mucho movimiento operativo (porque no esten vendiendo o comprando frecuentemente por ejemplo), sí necesitan de controles especiales para llevar a cabo bien su función para las cuales fueron establecidas y además porque ocupan un lugar primordial en la realización del giro del negocio.

Ciertamente en éste caso se encuentran las Activo Fijos que han de usarse durante más de un año en las operaciones regulares del negocio y que normalmente no son fácilmente convertibles en efectivo ni se intentan revender; así nos damos cuenta que son operaciones que no se estan llevando a cabo constantemente, ya que un activo fijo se compra una sola vez y se llega a vender cuando se necesita un reemplazo total del mismo ; pero éstas no deben ser razones importantes para dejar aspectos en los cuales sí se tiene necesidad de fijar su atención en ellos.

Estamos seguros de que es necesario que en una revisión de una Auditoría Operacional no solamente se realicen estudios al funcionamiento de un departamento de Compras o de Crédito y Cobranzas, sino que también lo hagan a los Activos Fijos, que aunque éstos no se caracterizan como departamento por su énfasis de tener otra función dentro de la empresa y que ya hemos explicado anteriormente, sí pueden ser objeto de ese estudio de Auditoría. Esto lo podemos comprobar

con un ejemplo muy sencillo: para una empresa manufacturera la depreciación relacionada con la manufactura viene a ser un activo convertido en inventario antes de ser transferida al costo de artículos vendidos; ésto trae como consecuencia que una inversión en activo fijo se convierta en capital de trabajo a través del proceso de reconocimiento de la depreciación y la amortización. Pero, ¿como podemos saber si la política de inversión, que está siguiendo la empresa es correcta?, si no se realiza un análisis a cerca de ella, pues todos sabemos que cualquier inversión implica un desembolso de recursos del cual se pronostica obtener un rendimiento futuro y una recuperación íntegra a corto plazo de dicha inversión, la cual, está encaminada a cimentar el Capital Social a través de la Maquinaria, Equipos, Edificios, Mobiliarios, etc. Una política de inversión está orientada para asegurar que se elija el mejor camino que permita tener un máximo flujo neto de efectivo y realmente la empresa lo consigue.

El párrafo anterior es sólo un ejemplo representativo que nos muestra que la Auditoría Operacional puede penetrar a éste campo de investigación y experimentación de nuestro estudio.

Regresando nuevamente a enfatizar la importancia acerca de los Activos Fijos, en la generalización antes descrita mencionábamos que los Activos Fijos no representan un departamento o un área de la empresa pero, sí por el contrario, podemos decir que intervienen en algunos de ellos como objeto de estudio y análisis, por ejemplo:

Para el área de finanzas los Activos Fijos son estudiados desde el punto de vista de inversión, ésto es, analizando decisiones financieras, políticas de inversión y capitalización de desembolsos con el objeto de tomar decisiones de inversión acertadas y aceptables a la conveniencia de la empresa.

Para el área administrativa son objeto de estudio como su nombre lo indica de la administración de las decisiones con respecto no solamente a la erogación inicial para la compra de un activo dado,

si no a las erogaciones subsecuentes relacionadas con el activo.

Para el área productiva son objeto de estudio como Equipo de producción, enlistando las máquinas y equipo auxiliar principal que se utiliza en la producción; en los procesos productivos como el equipo disponible que es utilizado para realizar diferentes procesos; en los estándares de los procesos como la posibilidad de determinar estándares de actualización para conocer la eficiencia de la maquinaria, etc.

Para el área contable son objeto de estudio desde el punto de vista de su registro, control e información contable de la manera más favorable posible con el propósito de que la empresa obtenga una apreciación adecuada de su significación económica y proyección futura.

De esta manera estamos de acuerdo que no podemos ofrecer un mejor testimonio acerca de la intervención y lugar que ocupan los Activos Fijos dentro de la organización.

El presente capítulo inicia la exposición teórica de la materia de la siguiente manera:

Primeramente presentamos un panorama general del concepto y objetivos que persiguen los Activos Fijos; en un segundo término abordaremos los principios generales de valuación considerando en este punto las reglas de valuación aplicables a los conceptos que integran el Activo Fijo; en un tercer punto analizaremos cada una de los puntos que forman el costo como base de valuación; siguiendo una cuarta etapa la clasificación del Activo Fijo en la cual expon-dremos el significado de los elementos que componen dicha clasificación; no podemos dejar fuera de estudio las políticas de capitalización que son muy importantes para tomar una decisión en las partidas que pueden ser capitalizadas; como sexto punto las decisiones administrativas que han de llevarse a cabo en la compra, adición,

reemplazo o modernización de un Activo Fijo; como parte final el análisis de una cuenta complementaria, la Depreciación de dichos Activos Fijos, la veremos en su significado, su naturaleza, su finalidad, así como también cada una de las reglas aplicables a la Depreciación, los diferentes tipos de métodos para el cálculo de la Depreciación acompañados de casos prácticos íntegramente desarrollados y resueltos; y por último las ventajas y desventajas de los métodos explicados.

Creemos que con el desarrollo del presente capítulo estaremos en condiciones de ofrecer al lector la obtención de un criterio maduro en aspectos fundamentales y su manejo con la plena confianza del entendimiento de un sistema administrativo-contable de los Activos Fijos.

CONCEPTO Y OBJETIVOS DE LOS ACTIVOS FIJOS

CONCEPTO DE ACTIVOS FIJOS.

Dar una definición para un determinado concepto, sería una forma limitativa de describir algo, sin embargo, situándonos en el contexto de este tema, diremos en términos generales lo que mencionan varios autores:

- A Tom Nelson nos dice al respecto:

Los activos fijos representan bienes de relativa larga vida que se usan en los negocios.

- Richard T Arlen y Phebe M. Woltz nos mencionan que:

Los activos con vida útil de más de un año que se adquieren para ser utilizados en las operaciones de un negocio, son conocidos como activos fijos.

- Finney Miller opina de la siguiente manera:

El activo fijo son bienes de naturaleza relativamente permanentemente usados en la operación del negocio y que no hay la intención de vender.

- Ralph Dale Kennedy y Stewart Yarwod, también nos dicen al respecto:

El activo fijo representa propiedades "físicamente" tangibles que han de usarse durante más de un año en las operaciones regulares del negocio y que normalmente no son fácilmente convertibles en efectivo ni se intentan revender.

- En nuestro concepto un Activo Fijo representa:

Los bienes tangibles duraderos de trabajo propiedad de la empresa con carácter permanente que son utilizados en beneficio de la entidad, los cuales no persiguen el fin de ser vendidos.

Para que un Activo Fijo cumpla lo antes definido será necesario que reúna las siguientes características básicas para realizar correcta y totalmente su función y alcance a su vez, los objetivos pretendidos:

- A).- Un activo fijo debe tener una vida útil relativamente permanente.
- B).- Deben utilizarse para llevar a cabo las operaciones del negocio en beneficio de ella.
- C).- No deben ser sujetos de intentar venderse en el curso normal de las operaciones de la entidad.
- D). No deben ser fácilmente convertibles en efectivo.

OBJETIVOS

Los objetivos que persiguen los Activos Fijos y que a continuación mencionamos son enunciativos, más no limitativos y en su caso podrán ser más importantes unos que otros, pero en sí, los más específicos son los siguientes:

- a).- El uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad.
Esto es el gozo y aprovechamiento de los bienes durante todo el período de su vida productiva en utilidad al desarrollo del giro del negocio.
- b).- La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad.
Suministro del inventario de producto terminado.
- c).- La prestación de servicios en la entidad a su clientela o al público en general.
- d).- Obtención de ingresos por medio de la venta de artículos producidos.
Obtención de utilidades como resultado del beneficio esperado en un período mayor de un año.

PRINCIPIOS GENERALES DE VALUACION

La valuación de un Activo Fijo encierra ciertas consideraciones en la aplicación de los principios.

Particularmente hay que considerar los principios que rigen la valuación de empresas en funcionamiento, observando el negocio en su carácter permanente y continuado.

- a).- Hay que considerar el capital inmovilizado que se ha invertido en las instalaciones esenciales al funcionamiento del negocio, sin las cuales éste último no podría subsistir.
- b).- La empresa no puede desprenderse de bienes de ésta índole ni destinarlos a uso distinto sin llevar a cabo la reconstrucción del negocio a que ha venido dedicándose.
- c).- En la valuación solo ha de atenderse al costo total en la fecha de la instalación y a la depreciación consumada. Esto es registro del activo a su costo de adquisición.
- d).- Tener una valuación que logre repartir equitativamente el costo de depreciación sobre los productos elaborados.
- e).- No hay que perseguir una valuación de lo bienes de ésta índole en una forma exacta que aparezca en el Estado de Situación, sino que debe, pues predominar el punto de vista de los costos de operación. (1)

En forma general éstas son las consideraciones que se deben tener presentes para valuar un activo.

(1) Finney Miller. Pag. 343

Pero también nunca debemos apartarnos de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que le son necesarios para su valuación como son:

Del Valor Histórico Original. Las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipos deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción o en su caso , a su valor equivalente. (2)

En el caso de cambios considerables del poder adquisitivo de la moneda, que afecten significativamente el valor del costo original de los activos fijos, éstos pueden ser modificados mediante revalorizaciones (o revaluaciones); pero éste fenómeno contable, aunque no será tratado en forma especial y particular en éste trabajo de investigación sí se tomará en cuenta en un panorama general en el siguiente subcapítulo, pues es un tema que en la actualidad va aparejado con éste renglón del Balance General.

Principios de la Importancia Relativa. Este principio nos dice que los bienes de poco valor no deben capitalizarse aunque tengan un período de vida más o menos largo.

Principio de la Consistencia. Debe observarse un tratamiento igual para partidas que son semejantes, ésto quiere decir, que debe establecerse un valor individual estandar como tope para capitalizar un bien como Activo Fijo, cualquier artículo más o menos duradero con valor menor a ese límite, deberá aplicarse, a gastos invariablemente.

En relación con la depreciación ésta debe calcularse bajo el mismo método en todos los ejercicios.

(2) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Boletín C6 Inmuebles, Maquinaria y Equipo. México, D. F. 1985 Pag. 2

COSTO COMO BASE DE VALUACION

Para poder valuar un Activo Fijo debemos estar en condiciones de saber qué es y qué integra el costo del mismo, ya que éste será el que quede registrado en la contabilidad. A continuación conoceremos los diferentes conceptos de costo que son utilizados para integrar el valor de un activo que pasará a ser propiedad de la empresa.

Primero debemos saber qué es en general el costo de cualquier bien, para que posteriormente definamos concretamente la integración del costo de un Activo Fijo.

La palabra "costo" en un lenguaje sencillo significa:

" El valor que representa el monto total de lo invertido para comprar o producir un bien o servicio ".⁽³⁾

Para saber el valor que representará a un Activo Fijo a continuación mencionamos diferentes conceptos que nos llevarán a estar en posibilidades de saber integrar el costo de un bien tangible, ya que son diferentes los casos en los que una empresa puede situarse al adquirir éste.

Cuando el bien es comprado tenemos :

Costo de Adquisición.

El costo de adquisición incluye todos los gastos incurridos en la obtención de los bienes y llevarlos a sus sitios, colocados y listos para ser usados. El costo de un activo incluye el precio de factura, los impuestos de compra, costos de fletes y transporte, costos de instalación y cualquier otra erogación asociada con la

(3) Diccionario Enciclopédico Quillet. Tomo Tercero. Ed. Cumbre, S.A. México, D.F., 1978 Pag. 81

tarea de poner al activo en condiciones de ser utilizado.

Existen ciertos puntos que debemos tomar en cuenta en la integración del costo de valuación de adquisición:

Mencionaremos que como asunto de conveniencia algunos de estos costos se deben cargar a gastos cuando sus montos no son de mucha importancia, (Principio de Importancia Relativa).

Bajo éste mismo concepto todos los descuentos deben ser tratados como una reducción del activo, como son los descuentos por pronto pago en la compra de un bien nuevo.

Los gastos pertenecientes a un activo y hechos después de que el activo ha sido emplazado en el lugar en el cual va a trabajar dentro de gastos de mantenimiento y reparación y no quedarán computados como un Activo Fijo. (Aplicación de Principio de Consistencia).

El principio del Valor Histórico nos menciona también que la valuación de un bien deberá hacerse en base al costo de construcción, ésto es, cuando dicho bien ha sido construido por la misma empresa.

Costo de Construcción.

El costo de construcción incluye los costos directos e indirectos incurridos en la misma, tales como materiales, mano de obra, costo de planeación e ingeniería, gastos de supervisión y administración, impuestos y gastos originados por préstamos obtenidos específicamente para éste fin, que se devenguen durante el período efectivo de la construcción. Dicho período termina cuando el bien queda en condiciones de servicio. (4)

(4) Idem Pag. 2

Existen otros casos en la obtención de adquisición de activos fijos tangibles, que no son de compra o de construcción, pero que de alguna manera deben tener un costo de valuación para su registro, algunos de esos casos son:

- Compra o intercambio de un lote de Activo Fijo.

Como no se tiene especificado el precio que corresponde a cada uno de los bienes que incluye, su costo se obtendrá por la distribución del costo total del lote entre los diversos bienes, con base en el valor relativo de cada uno, determinado por avalúo hecho por peritos.

- Bienes adquiridos por canje o cambio de otros activos.

Equitativamente el costo de la propiedad adquirida es la cantidad de dinero que habría sido recibida si los activos entregados hubieran sido previamente realizados en efectivo; en el caso de que tales activos no tuvieran un valor de mercado de las propiedades recibidas en cambio. En este caso puede existir una utilidad o pérdida en la transacción, ésto es cuando el valor de mercado difiere del valor en libros de la propiedad transferida.

- Cuando se adquieren propiedades sin costo alguno, o bien, su costo es inadecuado para saber su significado económico.

En este caso se les asignará un valor determinado por avalúo, el cual se registrará en la contabilidad de la entidad cargándose a la cuenta correspondiente de Activo Fijo y acreditándose a Superávit Donado.

- Activos recibidos como Aportaciones de Capital.

Estos deberán valuarse a su costo de mercado. Si su valor excede al valor nominal de los títulos representativos del capital entregado a cambio, el valor excedente se considerará como "Superavit Pagado"; en el caso de déficit, deberán ajustarse en las cuentas de activo fijo correspondientes y en su caso las de capital exhibido.

- Cuando un bien se adquiere como cobro a un deudor de la empresa Su costo será aquél que hubiere desembolsado para adquirirlo en el mercado, en la misma fecha que se hubiera recibido el bien.

- Bienes adquiridos en Moneda Extranjera.

Su valor de costo será de acuerdo al tipo de cambio histórico, o sea aquellos vigentes en la fecha de adquisición de los bienes.

Bien, ahora para registrar el costo de un bien tangible dentro de la contabilidad, existen ciertas reglas de valuación aplicables a los conceptos que integran el Activo Fijo: (5)

Terrenos:

Deben valuarse al costo erogado, el cual incluirá precio de adquisición del terreno, honorarios y gastos notariales, indemnizaciones o privilegios pagados sobre la propiedad a terceros, comisiones a agentes, impuestos de translación de dominio, honorarios de abogados y gastos de localización.

Edificios:

El costo total de un edificio será el costo de adquisición o construcción que incluye el de las instalaciones y equipo de carácter permanente, otros conceptos que se considerarán dentro del costo son: permiso de construcción, honorarios de arquitectos e ingenieros, costo de planeación e ingeniería, gastos legales, gastos de supervisión y de administración, etc., incurridos para llevar a cabo la construcción.

El período de construcción se considera terminado cuando el bien está en condiciones de servicio, independientemente de la fecha en que sea traspasado a la cuenta representativa de edificios en operación.

(5) Idem Pag. 5

- Maquinaria, Herramienta y Equipo.

Es importante incluir todos los costos de adquisición o de manufactura, conjuntamente con los costos de transporte y de instalación.

Las herramientas de maquinaria seguirán la misma contabilización y control de la maquinaria y demás equipos, estando sujetas a depreciación de acuerdo con la estimación de su vida útil. Dependiendo de la tasa que se les aplique, pueden cargarse a la misma cuenta de maquinaria o bien controlarse en una cuenta especial.

- Equipo de Reparto, Muebles y Enseres.

Se rigen por la regla anterior por su duración prolongada y y su control relativamente fácil. Su contabilización sigue el mismo método que se les aplica a la maquinaria y demás equipos. Su depreciación es en base a su vida útil.

- Efectos de la inflación en el costo como base de valuación.

En el subcapítulo anterior mencionabamos que el costo original histórico de un activo tangible puede ser modificado con el objeto de tener su valor lo más actualizado posible, ésto es debido a la constante pérdida de poder adquisitivo que todos sabemos está sufriendo nuestra moneda en los últimos años, ya que la información financiera se ha fundado, tradicionalmente, en el principio de - " Valor Histórico Original ".

Este principio se basa en que las cifras de los estados financieros se expresan en términos de unidades monetarias, ésto es , que un bien queda razonablemente medido por las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalencia al momento en que se consideren contablemente realizados.

Pero éstas cifras pierden su significado en épocas de fluctuaciones de los precios, en donde las unidades monetarias de distintas épocas nominalmente iguales, no son realmente homogéneas, porque al acumularlas se pueden sumar o restar cantidades heterogéneas, cuando agregadas o restadas su significación es equivocada.

Esta deficiencia de información puede conducir, por ello, a decisiones desfavorables y peligrosas para las empresas, tales como la descapitalización de ellas mismas por el gravamen o reparto de utilidades ficticias.

Pero a pesar de sus deficiencias, es innegable que el esquema contable tradicional ha sido útil y confiable, por ésta razón no debe abandonarse el costo histórico, si no complementarse, destacando los efectos principales de las fluctuaciones intensas o frecuentes que dicha información oculta.

No debe desterrarse una práctica ya aceptada como lo es la revaluación de los activos fijos, incorporada ya en un número importante de estados financieros y así disminuir la falta de comparabilidad en la información financiera.

Basándonos en el Boletín B10 del IMCP para reflejar adecuadamente los efectos de la inflación se ha considerado que, en una primera etapa, deben actualizarse por lo menos algunos rubros de los estados financieros y en los cuales figuran los Activos Fijos.

Como regla general el Boletín B10 nos dice que todas las empresas deberán actualizar sus activos fijos, incorporando dicha actualización con sus efectos, en el cuerpo de los estados financieros básicos, de acuerdo a los siguientes lineamientos:

Valuación

Método para determinar la actualización. (6)

Cada empresa podrá, preservando la imparcialidad y objetividad de la información financiera, elegir entre los métodos siguientes

-
- (6) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Boletín B10 Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera, México, D. F. 1985 Pag. 4,5 y Pag. 11 respectivamente

aquél que mayor se adapte a sus circunstancias:

A).- Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios. Consiste en expresar el costo histórico en unidades monetarias de poder adquisitivo general y su depreciación a pesos constantes de poder adquisitivo actual, utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor, que proporciona el Banco de México.

B).- Método de actualización de costos específicos (Valores de Reposición).

El valor de reposición es la cantidad de dinero necesaria para adquirir un activo semejante en su estado actual (valor de adquisición más costos incidentales tales como fletes, seguros, instalación, etc., menos demérito). Este se puede determinar:

-Mediante Avalúo de un perito independiente.

Determinación del valor de reposición de los Activos Fijos mediante un estudio técnico practicado por valuadores independientes de competencia acreditada.

-Empleando un índice específico que pudiera haberse emitido por el Banco de México u otra institución de reconocido prestigio.

Determinación del monto de la actualización.

El monto de la actualización del Activo Fijo es la diferencia entre su valor actualizado neto y su valor en libros (Costo menos Depreciación Acumulada) al cierre del ejercicio.

CLASIFICACION DEL ACTIVO FIJO

En la técnica contable existe una clasificación para los activos fijos que será de mucha utilidad en el conocimiento de cada una de los elementos que lo integran, así como del significado de los mismos.

Esta clasificación nos conlleva a la formación de dos grandes grupos que se les denomina como Activos Tangibles y Activos Intangibles.

Son Activos Tangibles, aquellos que se pueden ver, tocar o que tienen una sustancia coporal. Un Activo Intangible carece de _ sustancia corporal y su valor reside solamente en los derechos que su posesión confiere a su propietario.

El activo fijo puede clasificarse como sigue:

A).- Tangible:

- 1) Propiedad de la fábrica:
 - a) No sujeto a depreciación.
Ejemplo: Terrenos
 - b) Sujeto a depreciación.
Ejemplos: Edificios, maquinaria, herramientas - y equipo, equipo de reparto, equipo de computo, muebles y enseres.
- 2) Recursos Naturales, sujetos a agotamiento.
Ejemplo: Bosques madereros, minas, pozos petrolíferos.

B).- Intangible:

1) Normalmente sujeto a amortización.

Ejemplo: Patentes, derechos de autor, concesiones, mejoras en inmuebles arrendados.

2) No sujetos normalmente a amortización.

Ejemplos: Marcas de fábrica, crédito mercantil o fondo de comercio. (7)

A).- Tangible:

1) Propiedad de la Fábrica.

a) No Sujeto a Depreciación:

Terrenos. El terreno es la superficie sobre el cual descansan los edificios y las instalaciones que se utilizan en las operaciones normales del negocio, debe mostrarse separadamente de los edificios porque la depreciación afecta, en general, a los edificios, solamente. El terreno que ha de usarse para una ampliación futura o que se mantiene para fines de inversión deberá clasificarse como inversión a largo plazo. Las mejoras al terreno, tales como las cercas, pavimentaciones, al cantarillas y líneas de drenaje, deberán mostrarse separadamente del terreno porque éstas partidas están sujetas a amortización

b) Sujetos a Depreciación:

Edificios. Representan las construcciones que han sido realizadas en terreno propio o arrendado que son utilizadas en las operaciones normales del negocio. Si los edificios han sido construídos en terreno propio, el costo debe reflejarse en la cuenta de Edificios; la

depreciación debe basarse en la vida de servicio estimada de los edificios. Si los edificios han sido construídos en un terreno arrendado, el costo debe incluirse en la cuenta " Mejoras a los Inmuebles Arrendados ".

Maquinaria, Herramientas y Equipo. Representa el conjunto de máquinas y accesorios que sirven para realizar las operaciones normales de producción del negocio, (es una cuenta de control) incluye aeroplanos, motores eléctricos, herramienta automática y manual, prensas, tornos, grúas, maquinaria especializada de acuerdo a la actividad propón_ derante de cada empresa, etc., ya que éste título es de amplio alcance.

Estos conceptos se encuentran sujetos a una regla general de valuación, la cual comprende como es lógico, el factor de depreciación, siendo evidente que sólo difieren en este aspecto las diferentes clases de maquinaria, sino_ que también varía la depreciación de las mismas máquinas en distintas fábricas y aún la de idénticas máquinas en la misma fábrica.

Equipo de Reparto. Bajo éste título se incluyen todos los bienes, principales o auxiliares, que se emplean para el acarreo y reparto de ellos, como los caballos, carros, arneses, camiones, automóviles, piezas de recambio, instalaciones del taller de reparaciones, etc. La valuación de este material se hace generalmente a base del costo menos depreciación, pero en ciertos casos se utiliza el método de inventario.

Si como partes del equipo de reparto se comprenden las caballerías, no sólo hay que tener en cuenta la depreciación debida al uso y desgaste, sino las causas accidentales, como enfermedades y muerte.

Muebles y Enseres. Bajo este encabezamiento se incluyen las mesas, escritorios, archivadores, estantes, máquinas de escribir y otros aparatos mecánicos o eléctricos, cajas de caudales, sillas, mostradores, las instalaciones eléctricas, de calefacción y sanitarias, los escaparates, divisiones, anaquelaría, etc.; como todo Activo Fijo tangible incluyen el factor depreciación. Debe ejercerse gran cuidado al contabilizar las reparaciones y mejoras para evitar una inflación de valores.

Equipo de Cómputo. Consiste en una máquina o grupo de máquinas interconectadas conteniendo unidades de entrada, almacenamiento, computación, control y unidades de salida, usando circuitos electrónicos en los elementos principales para ejecutar operaciones aritméticas o lógicas en forma automática por medio de instrucciones programadas, almacenadas internamente o controladas externamente. Durante su período de vida el equipo de de cómputo irá sufriendo su depreciación através del transcurso de cada período de funcionamiento.

2) Recursos Naturales.

Bosques madereros, Minas y Pozos petroleros.

Se conocen también como activos agotables y difieren de los depreciables en que mientras éstos últimos se desgastan por el uso o por el transcurso del tiempo, aquellos se consumen simplemente. Los bienes que estudiamos bajo éste concepto se agotan por la sencilla razón de que representan depósitos de materias primas y de productos naturales, los cuales disminuyen y se extinguen al extraerse su contenido. Como ejemplo de bienes de esta naturaleza citaremos los depósitos minerales y naturales de diversa especie, a saber: minas de carbón, oro, plata, cobre, hierro, plomo, asfalto, arcilla,...

pizarra, petróleo y nitrato; canteras, caleras, bosques, siembras y todas las plantas que brindan cosechas sucesivas, como el té, el caucho, etc.

Estos activos sufren un agotamiento y no una depreciación, aunque en el procedimiento de contabilización éste no se diferencia del aplicado en la depreciación.

El agotamiento habrá de consignarse como un costo de explotación.

B).- Intangible. (8)

1) Normalmente sujeto a amortización.

Patentes. Las patentes son derechos exclusivos concedidos a un propietario por un cierto período con el fin de evitar que otros produzcan, utilicen o vendan una idea o un invento.

El costo de la patente se distribuye a lo largo de su período de vida útil; a éste procedimiento se le conoce como amortización de la patente y su importe se carga a una cuenta llamada Gastos de Amortización y un crédito a la cuenta de Patentes.

Derechos de Autor. Se le confiere al propietario, el derecho exclusivo de publicar o hacer publicar una obra literaria o artística. Este derecho tienen vigencia durante la vida del autor y 30 años más después de su muerte.

Por lo general, la obtención de un derecho no es algo costoso, por tanto éste gasto puede aplicarse en el mismo año en que se adquiere. Sin embargo, la compra de un derecho de autor sí puede resultar costoso, en éste caso tal vez sea necesario amortizar su costo.

(8) Woltz Arlen, Phebe M Woltz, Richard T Arlen. Activos Fijos.
Mc. Graw Hill. México, D. F. Pags. 339 a 343

Mejoras en Arrendamiento. Es común que el inquilino efectúe algunas mejoras en la propiedad alquilada, con el fin de adaptarla a las necesidades del negocio. Todos éstos costos que mejoran la propiedad se cargan a la cuenta Mejoras en Bienes Arrendados. Estos costos se distribuyen a lo largo de la vida de las mejoras o por la duración del arrendamiento, el que sea a más corto plazo.

2) No sujetos Normalmente a Amortización.

Marcas de Fábrica. Se emplean para identificar un producto o servicio determinado. Estas marcas o nombres comerciales deben ser registrados con el fin de proteger su uso y propiedad. El costo de una marca en su valor puede ir aumentando através de su uso y de la aceptación que tenga con el tiempo. El costo puede ser alto en la compra de una marca o nombre comercial. Es difícil determinar la vida de una marca, por ello no se acostumbra amortizar este activo.

Crédito Mercantil. Es el plusvalor de un negocio de terminado por su capacidad para producir mayores utilidades que negocios similares. Este se genera por varios factores: ubicación del negocio, calidad de la clientela, calidad de los productos, prestigio y habilidad de la administración y campañas de publicidad inteligentemente planeadas. El crédito mercantil sólo se registra en el momento de una transacción derivada de la compra-venta de un negocio, de fusión de dos o más empresas o cuando al retirarse un socio se le paga su crédito mercantil.

Si el crédito mercantil subsiste e inclusive se acrecenta, lo cual se advierte fácilmente por la productividad de la empresa, no parece correcto el amortizar el crédito mercantil porque de ésta manera se forman

reservas secretas (se entiende por reservas secretas la deformación del capital contable en el sentido de disminuirlo indebidamente). (9)

(9) C.P. Resa Manuel. Contabilidad de Sociedades. Ediciones Contables Administrativas, S. A. México, D. F. 1982 Pag. 22

POLITICAS DE CAPITALIZACION

En subcapítulos anteriores presentamos varios aspectos que nos sirven de base para establecer políticas referentes a los Activos Fijos Tangibles. Es responsabilidad del administrador financiero y de la dirección general establecer políticas de capitalización que cumplan de la mejor manera los objetivos de la empresa.

La política de capitalización que debe seguir una empresa representa el plan de acción a seguir siempre que deba tomarse una decisión de capitalización de un bien tangible.

Toda empresa realiza desembolsos (erogaciones necesarias para que el activo disponible para ser utilizado) para la adquisición, mantenimiento y reemplazo de Activos Fijos; pero todos éstos desembolsos no son susceptibles de ser capitalizados, por lo cual, es necesario establecer la diferencia de una erogación con otra y poder estar así en condiciones de evaluar alternativas de desembolsos capitalizables.

Para tener una visión de distinción entre una erogación y otra debemos dejar bien establecido que es un desembolso capitalizable, para así establecer cada una de las políticas a seguir cuando se llega a realizar una erogación.

Desembolso Capitalizable.

Un desembolso capitalizable es una erogación que hace la empresa que se espera que produzca beneficios en un período mayor de un año⁽¹⁰⁾

Las erogaciones en Activos Fijos son desembolsos capitalizables, - pero, no todos éstos desembolsos dan como resultado el recibo de un Ativo Fijo. Es éste punto sólo nos ocuparemos básicamente _

(10) J.Gitman Lawrence. Fundamentos de Administración Financiera.
Ed. Harper & Row Latinoamericana, México, D. F. 1982 Pag. 259

de desembolsos capitalizables por Activos Fijos.

Los motivos básicos para un desembolso capitalizable son adquirir, reemplazar o modernizar Activos Fijos o para obtener beneficios menos tangibles en un periodo largo. Cada uno de éstos motivos se describen por separado a continuación, también sirven de pauta a cada política de capitalización de cada desembolso o erogación que realice la empresa.

Adiciones.

Es un desembolso que sirve para incrementar la productividad total de un activo; las adiciones comprenden unidades nuevas por completo, así como ~~agrandamientos~~ agrandamientos de las unidades antiguas. El costo de la adición se carga a una cuenta de activo.

Mejoras.

Es la sustitución de unidades nuevas que vienen a aumentar la calidad en la productividad o servicio del activo, una erogación necesaria de mejoras se capitalizará en una cuenta de activo, las erogaciones sin importancia deben cargarse a gastos.

Reemplazos

Es la sustitución de un activo cuando necesita una reparación mayor; o cuando una máquina se hace menos útil comparada con máquinas de nueva generación o porque éstas últimas elaboran un producto a un costo menor y un ahorro en el costo total.

Un reemplazo se registra en una cuenta de activo eliminando la unidad sustituida con el activo.

Reparaciones.

Son erogaciones para mantener un activo en una situación productiva igual a la que originalmente podría producir. Estas erogaciones ponen nuevamente en buenas condiciones al activo. Existen reparaciones ordinarias y reparaciones extraordinarias.

Reparaciones Ordinarias. Ocurren con frecuencia y ocasionan el uso de sumas de dinero relativamente pequeñas. Estas se cargan directamente a gastos al efectuarse.

Reparaciones Extraordinarias. Se pueden considerar reemplazos extensos en partes. Su registro se hará por medio de eliminar el costo de las unidades reemplazadas y cargar el nuevo costo de las reparaciones, a la cuenta de activo que se trate.

Mantenimiento.

Conserva el activo en buenas condiciones; ésta erogación se hace con el objeto de prevenir un mal funcionamiento del activo en determinado momento y su costo se cargará directamente a gastos.

Modernización.

En éste punto podemos considerar que puede ser una alternativa de reemplazo. Una modernización puede traer consigo una reconstrucción, reparación o complemento de una máquina o instalación existente. Su costo debe cargarse a una cuenta de activo.

Luego entonces se debe seguir el criterio de cargar a gastos una erogación de la cual no se espera que beneficie a algún otro ejercicio que no sea aquel en que se efectuó y debe capitalizarse si se espera que ha de beneficiar por lo menos a un ejercicio futuro, siempre basandose en cada uno de los conceptos vistos anteriormente, esto es con el fin de dar a cada desembolso el tratamiento e interpretación adecuada.

De los dos criterios anteriores se desprende que existen dos clases de erogaciones: Las capitalizables y operativas (nominales); Las erogaciones capitalizables se cargarán a cuentas de activo o de depreciación acumulada; las erogaciones operativas se cargan a cuentas de gastos.

DECISIONES ADMINISTRATIVAS SOBRE ACTIVOS FIJOS

Probablemente ninguna otra área concerniente a la toma de decisiones por parte de los administradores es más importante para el éxito de una empresa que la valuación de los proyectos de inversión que darán origen a un activo fijo.

Como las inversiones en activos fijos representan erogaciones importantes para las empresas, debe prestarse muchísima atención a las decisiones con respecto no solamente a la erogación inicial para la compra de un activo dado, sino a las erogaciones subsecuentes de dicho activo. Por definición los activos fijos tienen vida mayor de un año y en consecuencia representan compromisos financieros a largo plazo por parte de la empresa. A medida que pasa el tiempo puede que se hagan obsoletos o necesiten un reajuste total. En éstos puntos se necesitan ciertas decisiones administrativas y financieras.

Las decisiones de inversión pueden llegar a significar la diferencia entre el éxito y el fracaso para muchos negocios, ya que generalmente se consideran como uno de los factores decisivos que causan oscilaciones en la actividad general de los mismos.

Las decisiones de inversión deben tomarse haciendo una evaluación concienzuda de los beneficios a largo plazo, tanto monetarios como no monetarios, y de los desembolsos capitalizables. Independientemente del tamaño de la compañía y del nivel en que se tomen las decisiones, los principios deben ser los mismos.

Antes de llegar a tomar una decisión administrativa y financiera debe existir en cada empresa un sistema de autorizaciones que que se encargue de aprobar cada uno de los desembolsos que se realicen en la misma.

Este sistema frecuentemente puede emplear un comité especial de ejecutivos que deberá aprobar cada proyecto de inversión por

escrito antes de que se lleve acabo.

Cada proyecto deberá ir acompañado de un presupuesto, ya que éste al ser autorizado tendrá una suma específica, la cual no debe excederse sin un permiso especial. Estas autorizaciones perseguirán dos fines: el primero es que cada proyecto autorizado no se salga de su presupuesto; el segundo es que permita modificar los planes originales si éstos no se apegan a la realidad de los costos del proyecto.

Algunas de las decisiones administrativas más importantes sobre Activos Fijos en las cuales la contabilidad representa un papel importante son las siguientes:

- 1.- Si se debe hacer una inversión importante en nuevas instalaciones.
- 2.- Si un activo específico deba reemplazarse.

Nuevas Inversiones Importantes.

La decisión para hacer una inversión importante nueva, en activos de larga vida, tales como edificios y equipo, debe tomarse sobre la base de un cuidadoso pronóstico de ingresos y una estimación cuidadosa de los costos.

La estimación de ingresos involucra la probabilidad de una demanda continua para el tipo de mercancía o servicio que se contempla o para los productos que se han de fabricar.

Las estimaciones de costos deben incluir todos los costos para producir el ingreso, incluyendo la depreciación sobre los activos fijos que fueren necesarios.

En un momento dado podría tenerse un resumen completo de los datos que daría como resultado un estado de resultados proyectado para la nueva operación. Si este mostrara una utilidad neta no satisfactoria en relación con la inversión, evidentemente no se realizaría.

Cuando no es posible preveer todos los acontecimientos por un largo período se podría tener la opción de invertir cuando la suma invertida pueda recuperarse en un tiempo corto, digamos 3, 5 o 10 años.

Reemplazo de un Activo Específico.

La decisión de reemplazar un activo es debido a que seguirlo utilizando es antieconómico. Un activo es antieconómico cuando los costos desembolsables de operarlo resultan mayores que los costos desembolsables de comprar y operar el nuevo activo que ha de reemplazarlo(suponiendo que la producción sea la misma en ambos casos).

Cada decisión administrativa se llevará acabo después de que el conjunto de ejecutivos haya autorizado el proyecto de inversión propuesto. La erogación real y la importancia del bien de capital determinarán el nivel organizacional en el cual se tomará la autorización de inversión.

Dentro del Sistema de Autorización de Proyectos de Inversión podemos establecer el siguiente programa de delegación de autoridad decisoria.

Programa de Delegación de Autoridad Decisoria en Proyectos de Inversión

MONTO DEL DESEMBOLSO		AUTORIDAD PARA TOMAR DECISIONES
Más de	\$5,000,000.00	Consejo de Administración o comité específico de alta gerencia.
\$1,000,000.00 -	5,000,000.00	Presidente y/o presidente del Consejo - Administrativo.
\$	500,000.00 - 1,000,000.00	Vice-presidente o cargo de la división.
\$	100,000.00 - 500,000.00	Gerente de Planta
Menos de	- 100,000.00	Personas elegidas por el gerente de planta.

En ésta tabla el límite real de egresos que puede autorizarse a niveles diferentes de la organización depende directamente del volumen de la operación. Para empresas pequeñas los gastos de más de algunos millones puede que tengan que ser aprobados por el presidente de la compañía, en tanto que en empresas más grandes puede utilizarse un procedimiento similar al que ilustramos en la tabla anterior.

Una vez que se ha aprobado un proyecto de inversión, se debe hacer una segregación para cubrir la suma estimada. Si el encargado del control de éstas inversiones es el administrador financiero, tiene la responsabilidad de ir obteniendo informes acerca del avance del proyecto.

Los informes periódicos del avance de los proyectos son necesarios para alterar los planes financieros cuando sea necesario.

Cuando al activo fijo está ya instalado o que ya está funcionando, es en ese momento cuando ya se puede considerar terminada la asignación correspondiente al proyecto propuesto, aceptado, autorizado, ejecutado y controlado.

SIGNIFICADO DE DEPRECIACION

Es incuestionable que la gran mayoría de los bienes que integran el Activo Fijo están sujetas a una disminución de valor por el uso y por el transcurso del tiempo, por lo cual, antes de proseguir el estudio en cuestión, debemos considerar los principales problemas a que dá origen la depreciación.

Como la depreciación ha de tenerse en cuenta en cualquier estado que se formule de costos del ejercicio en curso, no puede pasarse por alto su importancia como elemento ordinario del costo.

La depreciación puede ser considerada desde muchos puntos de vista, pues ella tiene que ver con el problema de liquidación de siniestros de incendios, con la reglamentación de impuestos sobre los ingresos, con toda transacción de compra-venta de establecimientos o empresas; con la negociación de préstamos para la determinación de los límites de capitalización y finalmente con todo estudio de balances comerciales en cuanto concierne al avalúo de negocios en funcionamiento. No siempre son independientes y distintos, haciéndose posible el empleo de una misma base de avalúo para cumplir varias de las finalidades mencionadas. Bien nos concretaremos, pues, a estudiar en éste capítulo las relaciones que la depreciación guarda con la valuación de bienes de las empresas en funcionamiento, a fin de establecer los principios que al efecto son aplicables y de diferenciar ésta fase de la depreciación de la que abarca finalidades distintas.

Para establecer conceptos sobre depreciación, nos basaremos en la clasificación de Activos Fijos analizada anteriormente; ésto es con el fin de dejar con claridad una definición con respecto a otra.

Para activos sujetos a depreciación.

Depreciación. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos la define como:

" Un sistema de contabilidad que busca distribuir el costo u otro valor básico del activo tangible, menos el valor residual (si lo hay), durante la vida útil probable de la unidad (que puede ser un grupo de bienes) en forma sistemática y racional. Es un proceso de distribución, no de valuación ". (11)

Para activos sujetos a agotamiento.

Agotamiento. Es la declinación en valor debida al empobrecimiento parcial o total de los recursos de la naturaleza utilizados en la operación del negocio. A diferencia de una depreciación se aplica este concepto en aquellos activos que se emplean sin que exista la posibilidad de sustituirlo y cuya duración no pueda prolongarse mediante reparaciones y renovaciones.

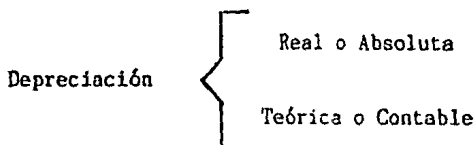
Para activos sujetos a amortización.

Amortización. Es la pérdida que va sufriendo en su valor por el tiempo transcurrido un bien tangible, o sea su valor se va extinguiendo conforme va transcurriendo el tiempo por tratarse de derechos por tiempo limitado y su costo debe quedar amortizado en ese lapso, aunque no hayan sufrido ningún desgaste y por consecuencia, no se hayan depreciado.

Para analizar más profundamente a la depreciación de los bienes tangibles sujetos a ella, estableceremos una clasificación y sus causas de origen.

(11) Ob. Cit. Pág. 12 .

Aunque pueden hacerse varias clasificaciones de la depreciación, nos referimos sólo a dos de ellas que son:

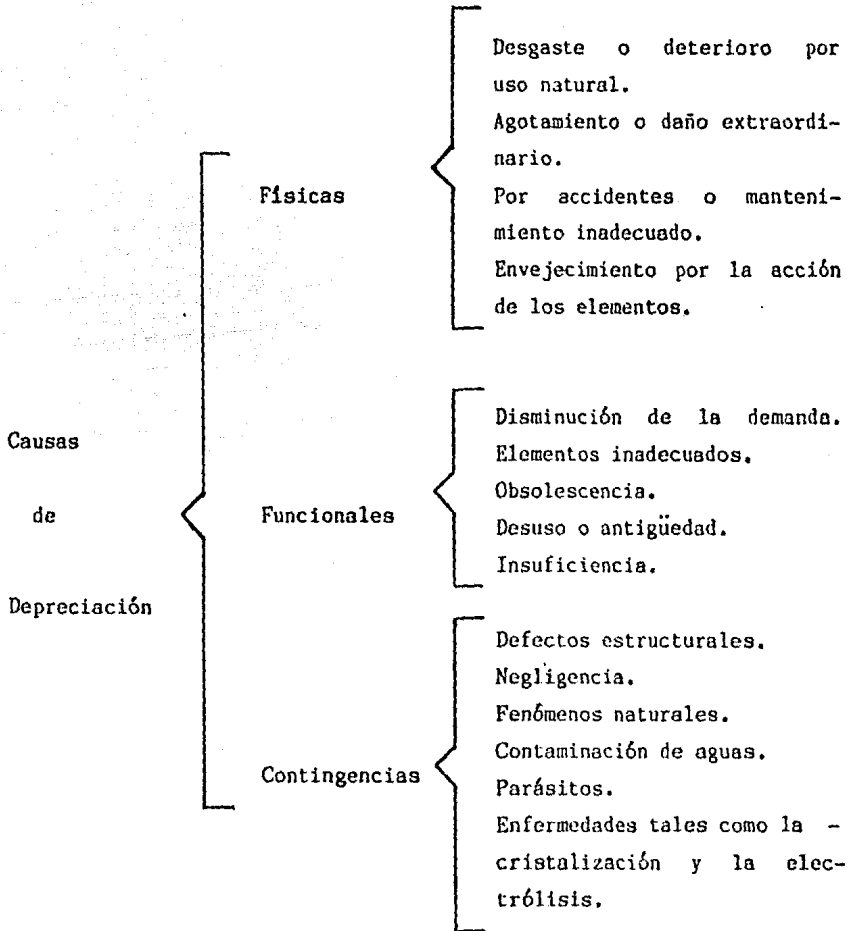


Depreciación Real o Absoluta. Es depreciación real o absoluta la disminución de valor de una planta industrial o de una instalación en relación con la utilidad que preste o por la suma en la que podría venderse. La depreciación real es muy fuerte en los primeros años de vida útil y muy lenta en los últimos, no obstante que éstas instalaciones presten un servicio igualmente eficiente en todos los años en que se utilicen.

Depreciación Teórica o Contable. Es la distribución equitativa del costo o pérdida entre los años que se considere de vida útil al mueble o bien depreciable. Esto es, se considera un porcentaje de depreciación igual para cada año en que esté en servicio.

La depreciación contable será la que tendrá que figurar en la contabilidad y los estados financieros cualquiera que sea el método que se haya escogido para calcularla.

Causas que dan origen a la Depreciación.



Causas internas o físicas de depreciación. Son motivadas por el uso, el desgaste o el deterioro que podríamos considerar como normal, generalmente es mayor que el ocasionado por otros factores y se contrarresta con los gastos de mantenimiento que tienden a devolverle a la maquinaria y bienes del activo fijo, su condición de utilidad y servicio. Mientras mayor es la depreciación por causas físicas, mayores serán también los gastos que deberán erogarse para conservar los bienes en condiciones adecuadas de servicio eficiente.

Causas externas o funcionales de depreciación. La depreciación por causas funcionales se debe a la disminución de la utilidad que presten los bienes tangibles, aunque el desgaste por el uso normal, sea casi insignificante

Esta baja en el valor o en la utilidad del activo depreciable son causas de tipo funcional.

Causas eventuales o contingentes. Son motivadas por la limitación de la posibilidad de uso del bien; ésto es por la intervención de factores eventuales que motivan dicha limitación, los factores influyentes ya han sido mencionados en el esquema anterior.

Factores de la Depreciación

Los factores que teóricamente han de tomarse en consideración al estimar los importes que deben cargarse periódicamente a gastos por expiraciones de costos del activo fijo son:

- 1).- La base de la depreciación
- 2).- El valor residual o de desecho
- 3).- La vida útil o estimada

Estos factores determinan la depreciación total que ha de proveerse y el período en que ha de distribuirse esta misma. El importe cargado a cada ejercicio depende del método de distribución que se adopte.

1).- La base de la depreciación. La base que generalmente se usa para el cálculo de la depreciación es el costo, el cuál incluye la instalación y otras erogaciones capitalizables incidentales.

2).- Valor residual o de desecho. Es una estimación del valor de un activo fijo al término de su vida útil; por otra parte también

representa el importe que se podrá obtener al momento de venderlo o cuando se deseché o retire del servicio activo. El valor de recuperación estimado depende del uso que se le dé al activo, así como de las normas de mantenimiento y reparación de la compañía. El activo no puede ser depreciado más allá de su valor de desecho.

3).- La vida útil o estimada. Es el período durante el cual se espera que un activo depreciable proporcione beneficios económicos a una empresa. Tanto los factores físicos como los económicos, en determinadas circunstancias, se consideran al estimar la vida útil o estimada de un activo. La vida estimada puede expresarse en cualquiera de las siguiente formas:

1).- En tiempo, como años o meses.

2).- En períodos de operación, u horas de trabajo.

3).- En unidades de producción.

NATURALEZA DE LA DEPRECIACION

Ya hemos visto el concepto " depreciación " en términos contables, como el proceso de cargar sistemáticamente el costo de los edificios, de la maquinaria y de mejoras similares a gastos durante su vida útil. Estos activos en ocasiones sufren una pérdida a su uso y al desgaste, influyen factores climatológicos, de obsolescencia y de inadecuación. Pues bien todos éstos factores en términos generales ya especificados anteriormente traen consigo la depreciación de un activo. Por lo tanto, los ajustes por depreciación asignan la suma invertida en un activo a los períodos en que el activo se utiliza y produce ingresos; también la contabilización de la depreciación tiene como finalidad enfrentar los costos contra los ingresos.

Se debe observar que aun cuando la depreciación no implica una reducción de capital de trabajo, como ocurre con las demás partidas de gastos, la depreciación no deja de ser un verdadero gasto.

Luego entonces la depreciación por naturaleza siempre será un gasto.

Para la técnica contable todo cargo que se realice a gastos por depreciación se acreditará a la cuenta de balance Depreciación Acumulada del activo correspondiente, la cual en lenguaje contable es de naturaleza acreedora.

En realidad la naturaleza de la depreciación viene a manifestarse como los cargos por depreciación que representan una parte sustancial de los costos de un producto.

FINALIDAD DE LA DEPRECIACION

En toda discusión que acerca de la depreciación se desarrolla desde el punto de vista de la contabilidad, ha de hacerse objeto de cuidadoso estudio la finalidad fundamental de los cargos por depreciación, teniendo en cuenta no solamente los efectos que éstos producen en los valores que figuran en el Estado de Situación Financiera, sino también los que causan en el resultado de las operaciones reflejadas en el Estado de Pérdidas y Ganancias. Con frecuencia se sostiene que el principal objeto que se persigue al tomar en cuenta la depreciación es:

" Mantener íntegro el valor del capital invertido "

Hay que considerar sin embargo, que la depreciación afecta a los resultados de explotación demostrados en el Estado de Pérdidas y Ganancias, por cuanto ella exige que periódicamente se realicen cargos a los ingresos del negocio, los cuales se traducen en una retención dentro del mismo, bien en forma específica o flotante, de algunos de los Activos productores de ganancias.

Luego entonces la depreciación, garantiza la integridad del capital inicial al impedir que las ganancias se repartan a los accionistas hasta tanto no se cubra la parte que del activo se ha consumido. En éste aspecto, la depreciación tiene como finalidad:

" Producir una correcta representación de valores en el Balance".

Haciendo poco caso de los objetivos que cumplen los cargos por tal concepto hecho a las operaciones, esta fase categórica del problema de valoración se considera como el punto de vista de la ingeniería.

Desde el punto de vista contable, el objetivo ideal de la contabilización de depreciación es:

" Relacionar el costo con los ingresos producidos sobre una base de contribuciones a los ingresos netos ".

Este objetivo es impráctico de alcanzar, ya que la contabilización de depreciación tiene que verse como un proceso totalmente convencional diseñado para lograr objetivos acordados.

Por lo tanto, son deseables criterios de adecuación que especifiquen esos objetivos.

Proporcionamos a continuación cinco criterios derivados de argumentos que respaldan los métodos de distribución en uso.

- 1.- Distribuir el costo de un activo depreciable en proporción a la eficiencia de operación o alguna otra medida de su contribución al negocio.
- 2.- Distribuir el costo de un activo depreciable en proporción a la incidencia de hechos que contribuyen al agotamiento de su utilidad.
- 3.- Reconocer una declinación en el potencial de servicio de un activo depreciable en el período de la declinación y medir dicha disminución de conformidad con valores que asignaría un comprador racional, ya sea a la fecha de adquisición o a esa fecha y periódicamente a partir de entonces, al resto del potencial de servicio del activo. (El valor de mercado en el mercado de activos usados puede utilizarse como el equivalente del valor que un comprador racional asignaría al resto del potencial de servicio de un activo).
- 4.- Distribuir el costo de un activo depreciable a través de su vida útil de alguna manera que tendiera a igualar la suma de la depreciación y otros costos relacionados con el activo por cada año de su vida útil.

- 5.- Distribuir el costo de un activo depreciable de manera que reporte, en igualdad de circunstancias, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión neta en el activo. (12)

Estos objetivos son enfoques alternativos para aproximarse al ideal de asociar el costo con los ingresos sobre la base de causa y efecto. Estan basados sobre las suposiciones que los costos de los activos depreciables son aportaciones necesarias para el proceso de la producción de artículos y servicio.

(12) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. La Contabilización de los Activos Depreciables. México, D. F. 1985.

REGLAS APLICABLES A LA DEPRECIACION

Ya dejamos establecido que la depreciación es un proceso de distribución y no de valuación. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín C6 establece las reglas aplicables a la depreciación, estas son las siguientes:

- La distribución puede hacerse conforme a dos criterios generales uno basado en tiempo y otro en unidades producidas.
- Dentro de cada uno de los criterios generales, existen varios métodos alternativos y debe adoptarse el que se considere más adecuado, según las políticas de la empresa y características del bien.
- Las tasas de depreciación, establecidas por la ley del I.S.R., no son siempre las adecuadas para distribuir el total a depreciar entre la vida de los activos fijos y que a pesar de aplicar la depreciación acelerada como incentivo fiscal, contablemente debe calcularse y registrarse la depreciación de acuerdo con la vida estimada de dichos activos.
- La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse, o debieron haberse empezado a utilizar los activos fijos, y -- cargarse a costos y/o gastos.
- En el caso de equipos ociosos en período operativo o en los casos en que una empresa exceda considerablemente su período pre-operatorio y de instalación, a lo que es razonable en empresas similares, la depreciación debe registrarse con cargo a una cuenta de pérdida. (13)

(13) Idem. Pag. 12

Reglas de Presentación:

La presentación de los activos fijos en el Balance General se localiza después del activo circulante deduciendo del total de activos fijos el importe total de la depreciación acumulada.

Los grupos de activo fijo correspondientes a la clasificación del mismo antes analizada, se presentarán de la siguiente manera;

- A).- Inversión no sujetas a depreciación. En este grupo se localizan los terrenos, inversion que no sufre desgaste.
- B).- Inversiones sujetas a depreciación. Tales como: Edificios, maquinaria y equipo, muebles y enseres, herramienta pesada, vehículos, etc.

La cuenta de Activos Fijos y Depreciación Acumulada se presenta en el siguiente Balance General en la sección Activos Fijos:

Materiales Golondrina, S. A.
Balance General Parcial
31 de diciembre de 19__

Activos			
Total de activos circulantes			\$ 30,000
Activos Fijos:			
Terreno	\$ 60,000		
Edificio	\$ 160,000		
Menos: Depreciación acumulada	<u>40,000</u>	120,000	
Maquinaria	85,000		
Menos: Depreciación acumulada	<u>40,000</u>	45,000	
Camiones	110,000		
Menos: Depreciación acumulada	<u>35,000</u>	<u>75,000</u>	<u>300,000</u>
Total de activos fijos			
Total de activos			\$ <u>330,000</u>

CRITERIOS EQUIVOCADOS DE LA DEPRECIACION

Algunas personas a veces piensan - o al menos así lo expresan - que correr asientos por concepto de depreciación garantiza la recuperación de lo invertido en el activo. Esto no es cierto. El llevar una buena contabilidad es una guía esencial para la administración y para los inversionistas, pero no garantiza que una empresa habrá de obtener suficientes ingresos para cubrir todos los gastos.

Si una empresa alcanza a cubrir todos sus gastos, habrá de recibir de sus clientes la cantidad suficiente para recuperar lo invertido en los activos a medida que éstos se consuman.

A veces se supone que si ésto sucede se tendrá garantizada la existencia de fondos disponibles para reemplazar los activos desgastados, cuando se retiren. Pero puede ser que no suceda así. A los hombres de negocios les agrada utilizar el efectivo sobrante en expansiones, si fuere posible.

Cuando los activos usados se necesitan retirar, el efectivo que representa la recuperación de lo invertido en ellos puede estar a su vez invertido en otros activos fijos, en inventarios o en cuentas por cobrar que se hayan incrementado de momento; el alza de precios puede impedir que se reemplacen activos desgastados con el efectivo recuperado a niveles de precios bajos.

Es adecuado, por lo tanto, pensar en la depreciación contable como un proceso de enfrentamiento de los costos a los ingresos para determinar la utilidad neta y no como un elemento de administración financiera. Además, la depreciación no tiene como fin el "valuar" un activo en el sentido de determinar su valor de mercado; más bien su finalidad es mostrar qué parte de la inversión se ha reconocido como gasto. Por último cabe remarcar que una depreciación no es la recuperación de la inversión realizada, sino por el contrario

la depreciación es la distribución de su costo a lo largo de la vida útil de un bien. Por lo tanto la depreciación es un proceso de distribución, no de valuación.

MÉTODOS PARA EL CÁLCULO DE LA DEPRECIACION

Muchos hombres de negocios aseveran que la planta y el equipo son más productivos en sus primeros años de uso y mucho menos después. Con base en éste criterio, un cargo por depreciación mayor deberá hacerse en los primeros años, enfrentándolos a los ingresos superiores de esos años. Se dice que los activos se hacen más viejos y que los cargos superiores por depreciación en los primeros años tienden a que los costos totales de utilizar el activo sean más uniformes, podemos afirmar que será correcto que los cargos a los ingresos sean uniformes a través de los años, pues bien, ésto solamente representa un ejemplo para poder establecer un método de depreciación. Debe perseguirse al elegir un método que éste logre el mejor enfrentamiento de los costos con los ingresos.

Existen varios métodos para calcular el cargo a gastos por depreciación de los activos tangibles. En este subcapítulo estudiaremos cuatro métodos a saber:

1).- Metodo de Línea Recta.

Consiste en computar la depreciación que se asigna a cada periodo la misma cantidad por cargar a gastos durante la vida de servicio del activo de que se trate.

Fórmula:

$$\frac{(\text{Costo total de Activo}) - (\text{Valor estimado de desecho})}{\text{Número estimativo de años de vida de servicio (vida útil)}} = \text{Depreciación Anual}$$

Ejemplo:

Para un activo cuyo costo fué de \$180,000 y cuya vida prevista es de 5 años, con un valor de desecho de \$ 30,000 , el

cómputo sería:

$$\frac{180,000. - 30,000.}{5 \text{ años}} = \$30,000.00 \text{ al año}$$

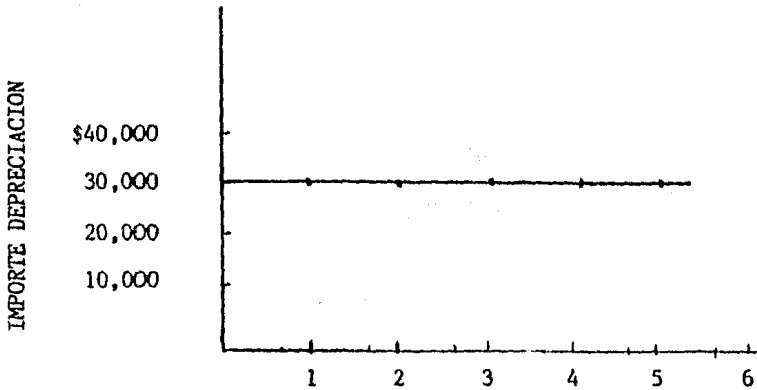
El registro de este importe de depreciación anual reduce la cantidad en la que se representa el activo en el sistema de información, o sea su valor en libros.

AÑO	DEPRECIACION	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
0	-	-	\$ 180,000
1	30,000	30,000	150,000
2	30,000	60,000	120,000
3	30,000	90,000	90,000
4	30,000	120,000	60,000
5	30,000	150,000	30,000

Asientos contables:

CTA. SUB- CTA.	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	Gastos por depreciación		\$30,000.	
	Depreciación Acumulada			\$30,000.
	Total en gastos por un período anual			
	Sumas Iguales		<u>\$30,000.</u>	<u>\$30,000.</u>

Gráfica Líneal de la Depreciación en Línea Recta
Gastos por concepto de depreciación



El comportamiento de la depreciación por medio de éste método siempre seguirá una trayectoria horizontal uniforme, ya que siempre es constante el cargo por depreciación en cada período que transcurre.

2).- Método de las Unidades de Producción.

El método de las unidades de producción se refiere al gasto por concepto de depreciación de un período, en proporción de los servicios recibidos del bien de activo, o sea que la vida del activo es medida en unidades de producción y no en períodos de tiempo.

Fórmula:

$$\frac{\text{Costo de depreciación de una unidad, hora X horas o kilómetros}}{\text{Unidades de producción, horas o kilómetros}} = \frac{\text{No. de Unidades producidos durante el período.}}{\text{Costo - Valor de Desecho}}$$

= Depreciación del período

Ejemplo:

Nuestra producción total prevista, 200,000 unidades, costo del activo \$ 180,000, valor de desecho \$ 30,000

$$\frac{180,000 - 30,000}{200,000} = 0.75 \times 200,000 = 150,000$$

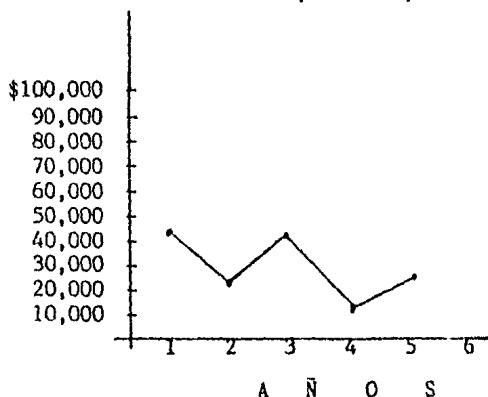
El empleo del volumen de la producción real de año tras año y del total estimativo de la producción se ilustra así:

AÑO	UNIDADES DE PRODUCCION REAL	DEPRECIACION 0.75 PESOS POR UNIDAD	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
0	-	-	-	180,000
1	59,000	44,250	44,250	135,750
2	32,000	24,000	68,250	111,750
3	56,500	42,375	110,625	69,375
4	18,500	13,875	124,500	55,500
5	34,000	25,500	150,000	30,000
		150,000		

Asiento contable:

CTA.	SUB-CTA.	CONCEPTO	PARCIAL DEBE	HABER
		Gastos Indirectos de Fabricación:		
		Gastos por Depreciación	44,250	
		Depreciación Acumulada		44,250
		Total en gastos por el 1er. período		
		Sumas Iguales	<u>\$44,250</u>	<u>\$44,250</u>
			=====	=====

Gráfica, Unidades de Producción
Gastos por concepto de depreciación



Esta gráfica nos arroja un resultado muy diferente en el comportamiento de la depreciación; ésto se debe a que ésta es calculada en base a la producción de cada período anual, la cual es distinta en cada uno de ellos, razón por la cual tiene un movimiento muy irregular, o sea no sigue una trayectoria más o menos constante.

3).- Método de la Suma de Dígitos.

Consiste en rebajar el valor de desecho del costo del activo. El resultado se multiplica por una fracción, con cuyo numerador representa el número de los años de vida útil que aún tiene el activo y el denominador que es el total de los dígitos para el número de años del activo.

Fórmula:

Suma de los dígitos (años) = denominador

O bién una fórmula sencilla para la suma de los dígitos:

$$\frac{\text{año} + (\text{año} \times \text{año})}{2} = \text{denominador}$$

Costo - Valor de Desecho = Suma a Depreciar
Años de Vida

Suma a Depreciar x pendientes = Depreciación del año
Suma de los
años

Ejemplo:

Tenemos un activo con un costo de \$ 180,000 , su vida estimativa es de 5 años valor de desecho \$ 30,000

$$\text{Año } 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

$$\text{O bién : } \frac{5 + (5 \times 5)}{2} = 15$$

$$\$ 180,000 - \$ 30,000 = 150,000$$

$$\$ 150,000 \times \frac{5}{15} = 50,000 \text{ Depreciación en el año 1}$$

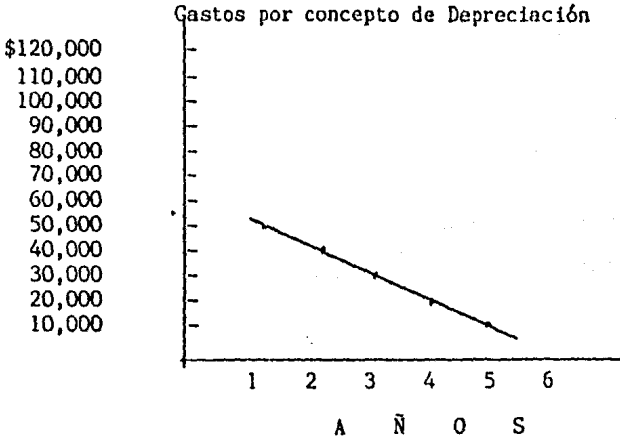
La forma de hacer el cómputo se aprecia en la tabla siguiente:

AÑO	FRACCION DE DEPRECIACION	DEPRECIACION	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS AL FIN DE AÑO
				180,000
1	5/15	50,000	50,000	130,000
2	4/15	40,000	90,000	90,000
3	3/15	30,000	120,000	60,000
4	2/15	20,000	140,000	40,000
5	1/15	10,000	150,000	30,000
15	15/15	\$150,000		

Asiento Contable:

CTA.	SUB-CTA.	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
		Gastos Indirectos de Fabricación:			
		Gastos por depreciación		50,000	
		Depreciación Acumulada			50,000
		Total en gastos por el 1er. período anual.			
		Sumas Iguales		<u>\$50,000</u>	<u>\$50,000</u>

Gráfica, Depreciación Suma de los Dígitos de los años.



El comportamiento de la depreciación por éste método nos representa que conforme va transcurriendo un período anual, el cargo por depreciación va disminuyendo en forma más o menos igual en cada período.

4).- Método de Saldos Decrecientes.

En éste método no se deduce el valor de desecho o de recuperación, del costo del activo para obtener la cantidad a depreciar. En el primer año, el costo total del activo se multiplica por un % equivalente al doble porcentaje de la depreciación anual por el método de la línea recta.

En el segundo año, lo mismo que en los subsiguientes el porcentaje se aplica al valor en libros del activo. El valor en libros significa el costo del activo menos la depreciación acumulada.

Fórmula:

$$\frac{100\%}{\text{vida útil}} = \% \times 2 = \text{Depreciación Anual}$$

Ejemplo:

Tenemos un activo con un valor de \$ 180,000 con una vida útil de 5 años.

$$\frac{100\%}{5 \text{ años}} = 20\% \times 2 = 40\% \text{ Anual}$$

Cómputo de Saldos Decrecientes:

AÑO	COSTO SIN DEPRE- CIAR AL PRINCI- PIO DEL AÑO	DEPRECIACION AL 40%	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS AL FIN DEL AÑO
1	180,000	72,000	72,000	108,000
2	108,000	43,200	115,200	64,800
3	64,800	25,920	141,120	38,880
4	38,880	15,552	156,672	23,328
5	23,328	9,331	166,003	13,997

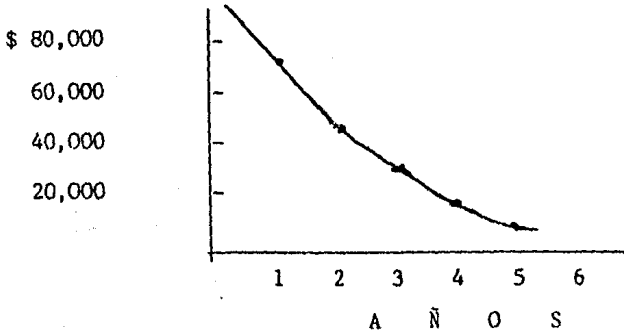
Asiento Contable:

CTA. SUB- CTA.	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	Gastos Indirectos de Fabri- cación:			
	Gastos por Depreciación		72,000	
	Depreciación Acumulada			72,000
	Total en gastos por el 1er. período anual.			
	Sumas Iguales		\$72,000	\$72,000

=====

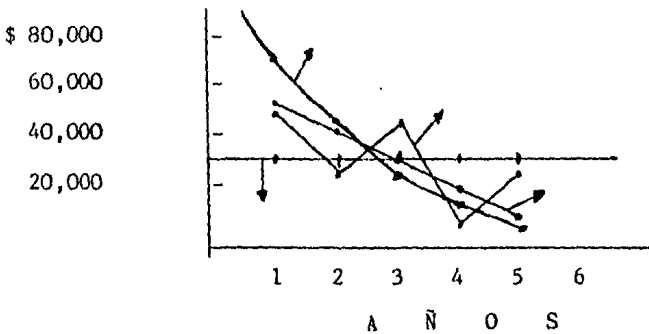
Gráfica, Depreciación Saldos Decrecientes.

Gastos por concepto de depreciación.



El comportamiento de la depreciación por medio de éste método da mayor aceleración para depreciar activos, sobre todo en los primeros años; a comparación con los demás métodos éste es el que predomina en una depreciación más acelerada.

Modelos de Depreciación de los Cuatro Métodos.



Es evidente que el método de saldos decrecientes da la mayor aceleración para depreciar activos con vida de cinco años. Para los de vida más larga el método de la suma de los dígitos de los años da mayor aceleración. El método de unidades de producción es el más irregular porque para depreciar activos depende de la producción en cambio el de línea recta sigue una misma tendencia.

Nos damos cuenta que para escoger un método es indispensable, en primer lugar conocer el modelo general de consumo del rendimiento y luego hacer los cálculos para encontrar el método que se aproxime más a ese modelo.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS METODOS DE DEPRECIACION

Método de Línea Recta.

Ventajas:

1.- La vida útil de muchos activos depende en grado mayor de la antigüedad que de la intensidad del uso. En virtud de la importancia creciente del factor obsolescencia lo que asentamos puede ser cada día más evidente.

2.- Es muy difícil valorar la utilidad derivada de un activo año tras año y más difícil aún pronosticarla como base de algún método para computar. En cambio, para computar en línea recta no se necesitan estos pronósticos.

3.- La exactitud y la fuerza real que poseen todos los métodos puede ponerse en tela de juicio; el de la línea recta es más fácil de entender.

Desventajas:

1.- Para ciertos activos el valor de utilidad es evidentemente mayor en los períodos iniciales (por ser su funcionamiento más rápido, la producción mayor y el rendimiento más exacto). Conviene, por tanto, asignar mayor gasto a esos períodos iniciales.

2.- El gasto del mantenimiento aumenta a menudo al envejecer el activo. Para contrarrestar esta tendencia " hacia arriba " de los gastos y para asegurar un "gasto de uso " más estable, el método que se emplee debe señalar una depreciación mayor a los años primeros con un ritmo o tendencia decreciente.

3.- El grado de incertidumbre acerca del uso posible del equipo aumenta en proporción del futuro proyectado. Debe este factor influir

en la determinación sistemática del costo total asignado por concepto de depreciación; en los primeros años, en que es más seguro el uso que se dará, debe asignarse una proporción mayor.

4.- Ciertos activos se usan esporádicamente. El valor se deriva del uso y por consiguiente, el gasto debe ser cargado a medida que se usen realmente los activos; el plan de depreciación debiera reflejar el uso y no el paso del tiempo.

Es evidente que podrían hacerse listas de razonamientos verdaderamente formidables en pro de algún método diferente del de depreciación en línea recta. Sin embargo subsiste el hecho de que, a pesar de estas razones, la depreciación en línea recta es un método cuyo uso está aún mayor extendido; ésto es por su facilidad de control y entendimiento, así como por ser el método aprobado en cálculo fiscales.

Método de las Unidades de Producción.

Ventajas:

1.- Usa el activo a intervalos irregulares o con intensidad variable.

2.- Mide la producción del activo en función de algún tipo de unidades.

3.- Existe una base para calcular estimativamente el número total de unidades de producción prevista del activo.

4.- Tiene una manera lógica de computar la depreciación del período con respecto de la vinculación con el volumen de producción, derivada del uso del activo.

5.- El gasto está en proporción directa al volumen de producción.

Desventajas:

1.- Podríamos considerar sólo una desventaja, que a más producción más depreciación, la cual afecta directamente a los ingresos del período.

Método de la Suma de los Dígitos.

Ventajas:

1.- La principal ventaja que consideramos para éste método, es asignar mayor gasto a los períodos iniciales de vida de los activos, porque el funcionamiento es más rápido y el rendimiento más exacto dentro de la producción en dichos períodos.

Desventajas:

1.- No considera en forma exacta el valor de utilidad de servicio de un activo, ya que este no es susceptible de valoración fácil.

2.- El asignar mayor gasto a los períodos iniciales, afecta directamente a los ingresos del período.

Método de Saldos Decrecientes:

Ventajas:

1.- Reconoce que se consume una parte mucho mayor del rendimiento de un activo en sus principios de vida.

Desventajas:

1.- Al aumentar la antigüedad del activo los costos de mantenimiento también aumentan, conviene vincularse un cargo decreciente de depreciación, para mantener congruencia del costo total de año a año.

IMPACTO FINANCIERO DE LA DEPRECIACION COMO FUENTE
DE LIQUIDEZ Y COMO FUENTE DE FINANCIAMIENTO

No podíamos dejar a un lado un aspecto muy importante, como es la parte financiera, en donde los Activos Fijos tienen una intervención fundamental, como son los cargos por depreciación, teniendo en cuenta no solamente los afectos que éstos producen en los valores que figuran en el Estado de Situación Financiera, sino también los que causan en el resultado de las operaciones reflejadas en el Estado de Pérdidas y Ganancias. Así tenemos los siguientes aspectos:

COMO FUENTE DE LIQUIDEZ

Tomando en consideración lo anteriormente expuesto, sabemos que la depreciación, es la distribución del costo de un activo, la cual, por medio de una tasa de rendimiento al ir cargándose a los gastos o costos de la empresa, hace que el valor de los activos vaya interviniendo gradualmente en el ciclo financiero a corto plazo. Esto es, el mecanismo de cargar la depreciación a costos o gastos es un proceso de financiamiento con recursos propios, sin motivar ningún desembolso real.

Esto se logra frecuentemente derramando el costo original de los activos sobre su vida de servicio por cada año a los artículos producidos durante ese período. Al fijar el precio del artículo y al venderlo estamos recuperando los costos inmediatos, los cuales incluyen la porción del costo original que estamos cargando por depreciación a las ventas del año actual.

Un ejemplo de esto es el siguiente:

Un empresario dedicado a energéticos invierte \$ 500,000.00 en una fábrica de fuegos artificiales. La fábrica se habrá de depreciar a razón de \$50,000.00 por año y por espacio de 10 años.

El Estado de Resultados (antes de impuestos) podrá presentarse de la manera siguiente:

Ventas		\$ 300,000.00
Materia Prima y Mano de Obra y otros gastos pagados	\$100,000.00	
Depreciación	<u>50,000.00</u>	<u>150,000.00</u>
Utilidad de Operación		<u>\$ 150,000.00</u>

Los fondos tuvieron su origen en las ventas y se utilizaron en pagos por concepto de materiales, mano de obra y otros gastos, pero si nos damos cuenta nadie expidió un cheque por \$50,000.00 a favor de depreciación, ya que esta no es salida de dinero real, pero que por el contrario se está recuperando la parte que se cargó directamente al costo del producto con la venta del mismo.

COMO FUENTE DE FINANCIAMIENTO

La depreciación que no representa desembolsos de efectivo protegen la empresa contra impuestos, rebajando sus utilidades gravables.

El siguiente comentario lo hacemos para fines fiscales y para la información financiera.

Esto lo ilustramos siguiendo la secuencia del ejemplo anterior.

Decíamos que por concepto de depreciación no se expedía cheque alguno, por lo tanto, podemos elaborar un breve estado tal como el que aparece a continuación.

Ventas	\$ 300,000.00
Gastos que consumen fondos durante el período	<u>100,000.00</u>
Utilidad proveniente de las operaciones	<u>\$ 200,000.00</u>

En este método es posible aumentar los fondos generados después de impuestos; ésto los podemos ver considerando dos métodos de depreciación, el de línea recta (A) y depreciación acelerada (B). Los Estados de Resultados conforme los métodos alternativos aparecerían de la siguiente manera:

	Método A	Método B
Ventas	\$300,000.00	\$300,000.00
Mat. Prima, Mano de Obra, etc. \$100,000.00		\$100,000.00
Depreciación <u>50,000.00</u>	<u>150,000.00</u>	<u>90,909.00</u> <u>190,909.00</u>
Utilidad de Operación	150,000.00	109,091.00
Impuestos (42% + 10%)	<u>78,000.00</u>	<u>56,727.00</u>
Utilidad Neta	\$ 72,000.00	\$ 52,364.00
	=====	=====

Analizando estos estados, podemos observar que los fondos generados por las operaciones permanecen constantes bajo ambos métodos; sin embargo los fondos generados después de impuestos son mayores conforme al método B derivado del beneficio fiscal que se obtiene gracias a un gasto mayor por concepto de la depreciación.

	Método A	Método B
Ventas	\$300,000.00	\$300,000.00
Gastos que consumieron fondos durante el período	<u>100,000.00</u>	<u>100,000.00</u>
Utilidad proveniente de las operaciones	200,000.00	200,000.00
Impuesto Pagados	<u>78,000.00</u>	<u>56,727.00</u>
Fondos remanentes después de impuestos	\$122,000.00	\$143,273.00
	=====	=====

Conforme el método B, los cargos por depreciación son mayores en los primeros años, en contraste con los últimos. Por ejemplo en el décimo año estos ascenderían tan solo a \$9,091.00 . El beneficio fiscal derivado de la depreciación será menor cada año que transcurra, de tal manera que los impuestos que se paguen cada año aumentarán.

La ventaja de utilizar métodos de depreciación acelerada radica en el valor del dinero en el tiempo.

Preferimos erogar ahora pagos pequeños por concepto de impuestos y no después, debido a que podemos utilizar el dinero que no pagamos de impuestos en inversiones dentro del negocio. En realidad se ha obtenido un préstamo del gobierno sin intereses y evidentemente es un convenio muy ventajoso.

Podemos concluir que el método A se podría utilizar como información financiera y el método B como ya lo dijimos sería una información con fines fiscales.

El anterior comentario tiene fundamento en lo que ha venido ocurriendo fiscalmente en los últimos cuatro años; nos referimos al estímulo fiscal de depreciar aceleradamente Activos Fijos adquiridos en dicho período, los porcentajes autorizados fueron:

Para 1983 - 50%

1984 - 75%

1985 - 50%

1986 - 25%

De ahí la ventaja de aplicar el método de depreciación acelerada.

CAPITULO QUINTO

METODOLOGIA APLICABLE AL CONTROL DE LOS ACTIVOS FIJOS

Elementos de una Buena Planeación

Familiarización

Visita a las Instalaciones

Análisis Financiero

Análisis de Información Operativa (No Financiera)

Entrevistas

Examen de la Documentación

Diagnóstico Preliminar

Selección de las Operaciones a Examinar

Discusión Previa de los Problemas Detectados

Informe

Recomendaciones Prácticas para Elaborar el Informe

ELEMENTOS DE UNA BUENA PLANEACION

La Auditoría Operacional al igual que otras actividades profesionales requiere de una planeación adecuada que le permita alcanzar _ totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible.

La acción de planear nos permite preveer todos los posibles factores y elementos que pudieran incidir en las acciones, fijar__ los objetivos que se desean alcanzar y establecer las políticas que van a normar las operaciones.

Al realizar una Auditoría Operacional de los activos fijos se debe efectuar también una planeación del trabajo de acuerdo a lo indicado en las Normas de Auditoría relativas al trabajo de revisión y al boletín E-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (1).

Para definir por donde comenzaremos es necesario evaluar la situación que guarda la empresa en todos sus puntos y desde todos los ángulos, lo que nos permitirá jerarquizar en forma más adecuada y razonable las áreas en las que se deberá tomar acción, con base en el grado de gravedad que se aprecie en cada una de ellas y en combinación con la urgencia con que la administración de la empresa requiera que se atiendan.

A continuación detallamos los elementos que a nuestro juicio, proporcionan un panorama sólido, objetivo y lógico, que servirá de base para desarrollar los programas y calendarios de acción; esos elementos son:

(1) I.M.C.P. Normas y Procedimientos de Auditoría. Ed. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. México 1983. Pág 29

- A).- Análisis e interpretación de la información financiera
- B).- El volumen de las operaciones
- C).- El monto de las operaciones
- D).- Las peticiones expresas de los ejecutivos de las diferentes áreas de la empresa
- E).- Plan de actividades

A).- Análisis e interpretación de la información financiera

El objetivo que se persigue con ésto es el de coadyuvar a entender y utilizar con mayor eficiencia, precisión y seguridad las cifras presentadas en los estados financieros, proporcionando bases más sólidas y confiables para tomar decisiones. Mediante esta técnica se puede formar una buena imagen de lo que ocurrió, lo que está ocurriendo y lo que la empresa espera que ocurra en el futuro.

B).- El volumen de las operaciones

El volumen de las operaciones es un factor importante que debe ser considerado por el auditor operacional en el proceso de asignar prioridades a las diferentes áreas, conceptos y operaciones a revisar, ayudándonos a jerarquizar con mayor eficiencia nuestro plan de trabajo.

Para ubicar a cada actividad, función y operación respecto a cantidad, variedad y volumen que representa del universo de actividades, funciones y operaciones de la empresa, es indispensable que nos compenetremos en el conocimiento de la compañía, del producto o productos, de la naturaleza del giro, de la filosofía de la dirección, etc., con objeto de precisar en que tipo de operaciones se corren mayores riesgos.

C).- El monto de las operaciones

El monto de las operaciones es otra situación que ayuda a la asignación de prioridades en la planeación de nuestro trabajo.

En la fase de planeación de la auditoría es importante tomar cada factor o elemento no en forma aislada, sino en su conjunto, para evitar así elaborar un plan de actividades que no contenga todas las prioridades necesarias de la compañía. Por lo tanto, es indispensable que al elaborar nuestro plan de trabajo consideremos las diferentes alternativas de áreas, funciones y operaciones a revisar y tomemos en cuenta el grado de desviación que cada una de ellas haya tenido frente a la meta que se había fijado.

El volumen y variedad que cada tipo de operación representa del universo, el monto invertido en cada una de ellas y el riesgo que representa para el negocio el seguirla realizando como ha venido ocurriendo; el hecho de conjuntar todos los puntos de vista nos proporcionará un panorama más completo, definido y preciso de cada alternativa, permitiéndonos formular un plan de actividades más certero y con mayor probabilidad de éxito.

D).- Las peticiones expresas de los ejecutivos de las diferentes áreas de la empresa

Las peticiones expresas de los ejecutivos de la empresa, complementan nuestro plan, se presentan como solicitudes de parte de los funcionarios de la compañía para que participemos de una u otra manera en la evaluación de alguna operación; estas solicitudes resultan muy importantes en la elaboración de nuestro plan de actividades ya que nos ahorran el trabajo de detectar, por otros medios, posibles problemas operativos en las áreas a revisar.

Es aconsejable que tales peticiones las tratemos de adecuar y armonizar con nuestros programas de trabajo, con el objeto de no

perder de vista los puntos, áreas y operaciones de nuestro estudio.

E).- Plan de actividades

El plan de actividades debe ser estructurado de tal manera que sea medible y realizable, por lo cual, es conveniente que tomemos en cuenta los siguientes factores:

- Cantidad
- Calidad
- Costo
- Tiempo

Nos referimos a cantidad en cuanto a que el volumen de trabajo que haya de efectuarse, no exceda los límites de nuestros recursos humanos y materiales.

Al considerar el factor calidad, debemos tomar en consideración el alcance, enfoque y resultados deseados en cada proyecto con el objeto de evitar que los resultados esperados sean no los adecuados o que se excedan en su profundidad, invadiendo funciones y aceptando responsabilidades que vayan más allá de la naturaleza de nuestro trabajo.

El costo de nuestro plan de acción no deberá rebasar el beneficio esperado de nuestro trabajo, de lo contrario el plan resultará incoesteable.

Nuestro plan debe sujetarse a un calendario que muestre, en orden, las prioridades y en la cantidad estimada de días, horas, etc., que se llevará cada proyecto, desde su iniciación hasta la implantación de las sugerencias y recomendaciones que emanen de los resultados del trabajo desarrollado.

La combinación adecuada de estos factores complementados

con reportes periódicos del grado de avance de los proyectos, nos permitirá ejercer un control efectivo y oportuno sobre el desenvolvimiento del trabajo de cada revisión.

Una vez considerados todos los factores arriba señalados, podremos elaborar un programa de trabajo que incluye:

- a).- Alcance de la auditoría
- b).- Objetivos de la auditoría
- c).- Enfoque de la auditoría
- d).- Horas-hombre requeridas
- e).- Personal que intervendrá

El objetivo general de nuestro programa deberá orientarse a:

- Corregir errores del pasado
- Modificar las deficiencias del presente
- Establecer las bases para proyectar el beneficio al futuro

Estos objetivos deberán describir de manera sencilla y breve los controles ideales a los que debe aspirar una empresa, lo que permitirá la facilidad de entender y captar las deficiencias existentes.

Nuestro programa de trabajo deberá estar enfocado a la obtención del elemento que permita diagnosticar sobre la eficiencia o ineficiencia de los controles establecidos y cuantificarlos en su caso.

Es recomendable tener en cuenta las siguientes recomendaciones:

- a).- Concepto: Para describir el objetivo o procedimiento.
- b).- Referencia: Para localizar el papel de trabajo donde se soporta el procedimiento mencionado.
- c).- Eficiencia: Anotando si se maneja eficientemente la operación.
- d).- Ineficiencia: Indicando que existe una falla sujeta a mejorarse.
- e).- Cuantificando el efecto, cuando sea posible.
- f).- Reporte: Dejando constancia de que se informó a la empresa.

Una vez concluida la planeación de la auditoría y teniendo todos nuestros programas del área a revisar, estaremos en condiciones de empezar nuestro trabajo.

Es conveniente mencionar aquí que la existencia de un procedimiento establecido para lograr una metodología en la Auditoría Operacional, privaría hasta cierto punto la profesionalidad de quien la realice y por lo mismo para efectos de este trabajo utilizaremos la metodología explicada en el capítulo III.

FAMILIARIZACION

Como lo mencionamos en capítulos anteriores la familiarización es la primera fase de la metodología de la Auditoría Operacional la cual nos permite tener una apreciación general sobre la empresa auditada.

En este punto el auditor debe familiarizarse con el entorno económico, político, social y legal en el que actúa la empresa, debe conocer cuales son sus objetivos, políticas, su estructura orgánica, sus sistemas y sus procedimientos.

Para tal efecto consideraremos dos fuentes de información interna y externa:

- Fuentes Internas de Información.

- a).- Documentación oficial: Tales como actas constitutivas, poderes notariales, actas de asamblea, etc.
- b).- Informes de auditoría interna: Nos proporciona los criterios seguidos en el pasado, las técnicas utilizadas y los resultados obtenidos.
- c).- Manuales de políticas: En estos instructivos se enuncian las políticas que sirven de guía al pensamiento y acción de los subordinados y se apoyan en los objetivos.
- d).- Manuales de Funciones: Son instructivos en los que se enuncian reglas de carácter específico que indican el qué hacer y cuyas actividades deben contribuir al logro de objetivos específicos.
- e).- Manuales de Procedimientos: En estos instructivos se plasman planes más concretos que norman el criterio y acción a seguir e indican claramente como se han de realizar las actividades.
- f).- Archivos: En ellos el auditor podrá localizar la información relativa a casi todas las actividades de la empresa.

- Fuentes Externas de Información.

- a).- Reglamentos: Ejercen una acción limitativa sobre las actividades de la empresa.
- b).- Asociaciones: Proporcionan información sobre actividades y acuerdos del ramo a que se dedique la empresa.
- c).- Revistas Especializadas: Proporcionan información actualizada sobre avances y acuerdos a nivel nacional e internacional.
- d).- Bancos de Información: Proporcionan al auditor datos con amplitud sobre actividades y estudios específicos.(2)

(2) Guzman Rodríguez Mario. Apuntes de Clase. Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán, México 1985.

Una vez que toda esta información ha sido vaciada en nuestros papeles de trabajo estaremos en posibilidad de evaluar:

- a).- La organización: Que es la función administrativa que define las actividades para alcanzar los objetivos; ésto a su vez nos permitirá analizar la autoridad, las técnicas de organización, los principios de organización y la estructura organizacional.
- b).- La dirección: Que consiste en conducir las actuaciones hacia los objetivos deseados, lo que nos permitirá conocer la delegación de autoridad, el ejercicio de la autoridad, la supervisión en el ejercicio de la autoridad, la responsabilidad, etc.
- c).- El control: Que asegura la medición y corrección de la eficiencia hacia los objetivos fijados. En este punto nosotros deberemos detectar su campo de influencia, su calidad, su costo y su tiempo.

Ya teniendo una apreciación general de la organización a revisar, tendremos que familiarizarnos en lo particular con las operaciones y/o las áreas a revisar; en este caso en particular, el del control de los activos fijos.

- a).- Familiarizarse en lo particular con todas las operaciones relacionadas con los activos fijos, llevando un estudio general de las políticas de capitalización, compras de importación, políticas de valuación, ubicación de las operaciones y flujo de las operaciones.
En esta etapa se pueden detectar fallas tales como la carencia de los aspectos que se pretenden estudiar, la falta de adecuación de los objetivos específicos, etc.
- b).- Ponderar la importancia de las operaciones auditadas dentro del marco financiero de la organización.
- c).- Estructura de la organización, lo cual nos permitirá conocer la disposición de los activos fijos dentro de la empresa.

- d).- Cerciorarnos de la existencia de manuales de procedimientos relacionados con los activos fijos.
- e).- Reglamentación fiscal y contable que indique el manejo de los activos fijos (Depreciaciones, valuaciones, capitalizaciones, etc.)
- f).- Entrevistas de manera informal para conocer a los funcionarios y encargados de las compras del activo, requisiciones, instalaciones, etc.
- g).- Investigar los tipos de activos fijos que posee la empresa.
- h).- Los proveedores importantes que se tengan o a los que se les compre la mayoría de los activos fijos.
- i).- Las políticas sobre inversiones y sobre períodos de recuperación, etc.

Una vez condensada toda esta información tendremos una versión amplia de las características teóricas de la empresa, lo que nos permitirá confirmar o modificar nuestras técnicas a utilizar.

El siguiente paso a seguir es la visita de las instalaciones y la inspección ocular del modo en que se realizan las operaciones, lo que nos permitirá conocer la manera real de como se están llevando a cabo dichas operaciones.

VISITA A LAS INSTALACIONES

En la visita a las instalaciones podremos aprender en qué grado las operaciones actuales y controles, son iguales a las descripciones proporcionadas por los gerentes departamentales, estando en posibilidad de detectar posibles problemas en los controles operacionales o en la realización de las operaciones. La visita a las instalaciones la podemos equipar con una observación física ya que estamos en condiciones de ver cómo se efectúan realmente las operaciones y determinar posibles síntomas de problemas existentes en los controles operacionales.

Dentro de las visitas a las instalaciones y como un elemento fundamental de nuestra revisión tenemos a la investigación.

Esta investigación la podemos llevar a cabo aplicando las técnicas descritas en el capítulo III.

Dentro de esta investigación se examinará y se valorará la eficiencia y efectividad de la operación examinada; podremos decir qué tanto la familiarización como las visita a las instalaciones tienen como objeto que conozcamos de una manera integral la situación que tiene la empresa, podríamos decir que en la familiarización estamos conociendo a la empresa de una manera teórica y que llevamos a la práctica cuando realizamos la visita a las instalaciones.

Cuando realizamos esta práctica y en nuestro caso de los activos fijos, estaremos posibilitados para plantear el problema ya que hemos adquirido un conocimiento de la distribución general de la empresa, de la naturaleza de los procesos de fabricación y de los tipos y posibilidades de la maquinaria.

Es conveniente que cuando efectuemos esta inspección vayamos acompañados de un funcionario que conozca el proceso de fabricación, ya que de tales funcionarios podremos adquirir un conocimiento general de las operaciones de la planta; también tendríamos mayor habilidad para discutir u opinar respecto de las adiciones, retiros, mejoras, problemas de conservación, tasa y acumulaciones de depreciación -- de los activos fijos.

Para nuestro caso en particular, la visita a las instalaciones (observación directa) la podemos enfocar sobre los siguientes aspectos:

- 1.- Conocer la disposición de los activos fijos dentro de la organización.
- 2.- Comprobar y evaluar los flujos operacionales desde que surge la necesidad de la inversión hasta que ésta está instalada, valuada, etc.
- 3.- Conocer el grado de vigilancia que se ejerce sobre éstos.
- 4.- Comprobar si están debidamente protegidos.

- 5.- Conocer como se practican los inventarios de los activos fijos.
- 6.- Verificar si se cumplen con las políticas de capitalización
- 7.- Comprobar que se de efecto a las revaluaciones.
- 8.- Conocer el estado y condición de los activos en los departamentos.
- 9.- Verificar la existencia de las tarjetas auxiliares.

ANALISIS FINANCIERO

Una vez que ya tenemos un panorama general y bien definido de la empresa y una vez que ha concluido nuestra planeación del trabajo a realizar, debemos recurrir a la información financiera para formarnos un juicio de la situación de la empresa.

Es bien sabido por nosotros que los estados financieros muestran la situación y desarrollo financiero al que ha llegado una empresa, como consecuencia de las operaciones realizadas y por lo tanto para hacer una medición adecuada de los resultados obtenidos por la administración y tener una base apropiada para emitir una opinión correcta de las condiciones financieras y operacionales de la empresa, es necesario llevar a cabo el análisis de los estados financieros ya que la importancia de las cifras se amplifica cuando se les emplea como un instrumento de orientación para la formulación de juicios, en virtud de que las conclusiones que se basan sobre datos correctos, recopilados e interpretados adecuadamente, permiten proceder con mayor seguridad que cuando no se tiene esa base, la forma de presentar y utilizar las cifras hace que se obtengan conclusiones correctas o incorrectas.⁽³⁾

Las conclusiones derivadas del análisis de los estados financieros las debemos tomar no en base a la rigidez y frialdad de

(3) Macías Pineda Roberto. El Análisis de los Estados Financieros y las Deficiencias en las Empresas. ED. E.C.A.S.A. México 1982.

las cifras ya que a menudo razonamientos diferentes a los contables deben aplicarse; normalmente las conclusiones a que llegamos no son las únicas posibles y en ocasiones no son las más correctas que puedan derivarse de los datos disponibles; por eso creemos conveniente hacer notar que como complemento a los resultados obtenidos del análisis de los estados financieros, el ejercicio cuidadoso del juicio, basado en nuestro entrenamiento continuo nos ayudará a tener bien presente la posible incorrección de las conclusiones.

Debemos tener la firme convicción de que los estados financieros no muestran valores absolutos ni presentan en forma exacta la productividad de un negocio, por ende los debemos considerar como instrumentos para medir y evaluar situaciones en ellos reflejados, es decir, serán utilizados como medio y no como fin para efectos de nuestra revisión.

Tal situación advierte cierto interés en el presente trabajo por que hemos visto algunas empresas que tienen estados financieros que presentan razonablemente la situación financiera de la empresa, pero en la mayoría de los casos estudiando más de cerca sus funciones, nos hemos percatado que existen muchas deficiencias en sus operaciones por donde se filtran recursos que no son plenamente identificados o detectados en los estados financieros.

El análisis financiero nos va a ayudar en la orientación de nuestros juicios, para detectar situaciones dañinas a la productividad; tal es el enfoque que debemos de darle al análisis.

Este análisis nos servirá para detectar situaciones tales como, las tendencias de la compañía auditada, sus variaciones, sus razones, etc. y nos conducirán también a detectar deficiencias operacionales.

Debemos tener conciencia que en nuestro trabajo a realizar es muy importante determinar la condición causa-efecto para poder así valorar la importancia del problema detectado y también debemos de cuantificar el efecto de la deficiencia y la implicación que esto

tenga en el funcionamiento de la organización ya que conociendo las causas de las incficiencias que existen, habrá mayor posibilidad de eliminarlas.

Para determinar el panorama financiero y coordinarlo con nuestros objetivos de la Auditoría Operacional, es necesario realizar el análisis sin olvidar la importancia que reviste la condición causa-efecto de la que hablabamos anteriormente.

Como ya sabemos existen varios métodos que se utilizan en el análisis financiero, pero en nuestro caso estos métodos serán seleccionados por nosotros de acuerdo a las circunstancias; pero pueden variar desde las razones financieras, hasta técnicas más complejas como el análisis factorial.

A manera de guía a continuación presentamos algunos de los métodos que pueden utilizarse para nuestro análisis.

- Análisis de los presupuestos
- Reducción de los estados financieros a porcentajes
- Razones simples
- Razones estandar
- Tendencia
- Punto de equilibrio
- Aumentos y disminuciones
- Análisis factorial

Considerando las características de nuestro análisis y tomando en cuenta la importancia que tienen los activos fijos dentro de la empresa, a continuación comentamos algunos aspectos importantes que deben considerarse en la Auditoría Operacional de los activos fijos.

Probablemente ninguna otra área concerniente a la toma de decisiones por parte de los ejecutivos es más importante que la de los activos fijos para una empresa, ya que las variaciones que existen

en tales inversiones generalmente se consideran como uno de los factores decisivos que causan oscilaciones en la actividad general de los negocios.

Los desembolsos que se hacen para la adquisición de activos fijos difieren de la inversión en activos circulantes en tres aspectos importantes :

- En primer lugar, frecuentemente (pero no siempre) el monto de estos desembolsos es cuantioso. En contraste en una decisión relacionada con la concesión de crédito a un cliente determinado o a una decisión para aumentar las existencias de un determinado artículo, las cantidades de dinero involucradas son proporcionalmente menores.

- Generalmente en este tipo de decisiones se puede dar marcha atrás en unos cuantos meses, lo cual no es posible con las decisiones de activos fijos ya que representan inversiones a largo plazo que incluyen pronósticos que abarcan varios años hacia el futuro.

- En tercer lugar diremos que las inversiones en activos circulantes rara vez provocan cambios en el riesgo general de la empresa, es decir, las inversiones en circulantes conservan a un negocio en el mismo ramo, en tanto las decisiones de inversión en activos fijos pueden abarcar a la empresa en un giro o ramo de actividad completamente distinto. Cuando una nueva inversión implica un riesgo mucho mayor del que caracteriza a la empresa, necesitamos hacer una serie de ajustes adicionales que no considerábamos prudentes cuando hablabamos de las inversiones en activos circulantes.

Los activos fijos nos proporcionan la infraestructura para llevar a cabo nuestras operaciones, pues su funcionamiento está estrechamente vinculado con las utilidades.

Un desembolso generalmente da origen a un activo fijo dentro

de la empresa, por lo tanto, una buena administración de estos activos es un problema importante para muchas compañías.

Para obtener una visión más amplia con respecto al análisis de la información financiera de los activos fijos y de la importancia de los mismos en la compañía, a continuación analizaremos como actúan estos dentro del rendimiento de operación.

Cuando invertimos cierta cantidad de dinero en cualquier operación esperamos que esta misma regrese con algunos pesos adicionales, cuanto mayor sea el número de veces que regrese nuestro dinero, con esos pesos adicionales mayor será nuestra ganancia, para efectos de este estudio habremos de referirnos a estas determinantes básicas como el margen y rotación.⁽⁴⁾

Este margen y rotación se ve afectado por las ventas, por las utilidades netas de operación y por los Activos de Operación Netos (estos son todos los activos netos propios utilizados en las operaciones del negocio para generar una utilidad normal de operación).

La rotación de los activos de operación la obtendremos aplicando la siguiente razón.

$$\frac{\text{VENTAS}}{\text{ACTIVOS DE OPERACION NETOS}} = \text{ROTACION}$$

El margen lo obtenemos de dividir lo siguiente:

(4) W. Johnson Robert. Administración Financiera. Ed. Cía. Editorial Continental. México 1982. Pag 59

$$\frac{\text{UTILIDAD DE OPERACION NETA}^*}{\text{VENTAS}} = \text{MARGEN DE OPERACION NETA}$$

Una vez teniendo estos resultados estaremos en condiciones de determinar la capacidad generadora de utilidades, la cual, la obtendremos de la siguiente razón:

$$\frac{\text{UTILIDAD DE OPERACION NETA}}{\text{ACTIVOS DE OPERACION NETOS}} = \text{CAPACIDAD GENERADORA DE UTILIDADES}$$

Esta razón nos indica que entre mayor sea nuestra ganancia por cada peso de ventas y entre mayores sean nuestras ventas en relación a cada peso invertido en activos de operación, mayor será nuestro rendimiento sobre cada peso de activos de operación, dicho en otros términos "entre más acumulemos en cada viaje del peso y entre mayores viajes haya, mayor será la proporción de acumulación de efectivo, en relación con el número total de pesos invertidos en los diversos activos de operación."

Una forma más concisa de entender lo anterior sería aplicando la siguiente fórmula:

$$EP = Y/O = Y/S \times S/O, \text{ en donde}$$

EP = Capacidad generadora o tasa de rendimiento sobre los activos de operación totales.

Y = Utilidad de operación antes de impuestos.

S = Ventas netas.

O = Activos de operación netos.

* Este término incluye a toda la utilidad neta antes de impuestos, generada por los activos de operación, excluye aquellas partidas de ingresos que no sean de operación (rentas de activos) y también gastos que no sean de operación (intereses).

Estas razones desde el punto de vista operativo nos puede indicar lo siguiente*:

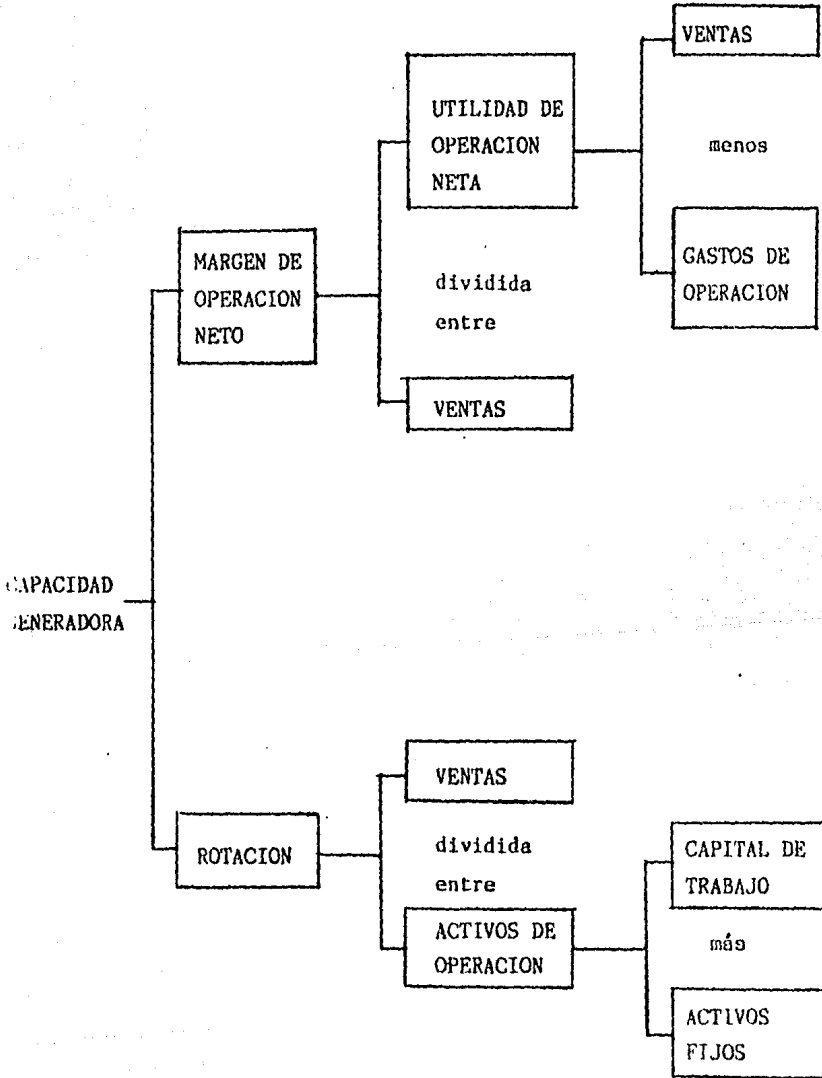
- Una sobre inversión en activos.-
- a).- Esta sobre inversión puede ser resultado de no estar calculando correctamente la depreciación o que el método utilizado no sea el más adecuado.
- b).- No estar respetando las políticas de capitalización, capitalizando partidas que pudieran ser gastos.
- c).-No se está calculando correctamente la valuación.
- d).- Por los intereses del capital invertido en dicho exceso.
- f).- Etcetera.

Estos resultados nos permiten ampliar nuestro conocimiento - acerca de la empresa y nos permiten también mejorar la eficiencia y efectividad de los sistemas de control. Debemos considerar aquí las políticas administrativas que la empresa auditada aplica en el control de sus activos fijos y verificar si se cumplen o no y en tales casos aplicar el control necesario.

A manera de resumen de lo anterior a continuación presentamos este diagrama, con el objeto de comprender mejor el análisis arriba descrito.

* Cabe señalar que aunque el presente trabajo esta relacionado con los activos fijos es muy importante recordar que un buen auditor operacional debe de darle continuidad a la operación, aunque esta pase por muchas fases o departamentos o este relacionada con otras operaciones.

RELACION DE LOS FACTORES QUE AFECTAN LA CAPACIDAD
GENERADORA DE UTILIDAD



Otra razón que nos permite reafirmar las observaciones detectadas sería la siguiente:

VENTAS NETAS

ACTIVOS FIJOS

Esta razón se utiliza como índice de orientación para determinar el exceso de inversión en el activo fijo o la insuficiencia de ventas, la presencia de uno o de otra motiva a la reducción de las utilidades.⁽⁵⁾

Al hacer la interpretación de esta razón y llegar a conclusiones preliminares satisfactorias, es necesario tomar en consideración y ponderar debidamente los siguientes elementos:

- Composición del activo fijo.
- Capacidad de producción.
puesto que producción y ventas están determinadas por el volumen y precio de las mismas.
- Bases de estimación de los activos.
por que el empleo de diferentes bases producen distintos valores para un mismo activo.

Esta razón nos da la pauta para conocer un probable exceso de inversión en los activos fijos, el cual, puede ser producido por diversas cuestiones y por lo tanto una vez conocida su existencia, es necesario precisar las causas que lo han originado, con el objeto de tomar las acciones correctivas adecuadas a la solución de dicho problema.

Este exceso nos hace presumir deficiencias aparte de las ya señaladas en:

(5) OB. CIT. Pag 175

- Las políticas de administración financiera, en lo concerniente a la adquisición e instalación de dichos activos ya que un optimismo injustificado al hacer la adquisición e instalación sin suficientes o adecuadas bases de juicio con respecto a las condiciones prevalecientes que posiblemente continuaran prevaleciendo en el futuro.
- Falta de conocimiento para su debida operación.
- Reducción permanente en el volumen de operaciones que puede ser motivado por la negligencia de la administración.
- Etcetera.

Efectos del exceso⁽⁶⁾

La influencia de esta deficiencia es decisiva y puede causar la liquidación de la empresa debido a lo siguiente:

- Su venta como activo a un precio razonable es difícil, pues cuanto más especializados sean los bienes, mayor puede ser la dificultad para su venta a un precio de recuperación de la inversión y su venta a un precio de remate produce una pérdida, cuyo importe puede ser suficiente para poner en liquidación a la empresa, sobre todo cuando no existen suficientes reservas de utilidades que absorban dicha pérdida.
- Su retención significa incurrir en un desperdicio permanente, costo de financiamiento, depreciación, renta del local donde se encuentra instalada la maquinaria, asco, conservación y reparaciones, etc.

Efectos como los anteriores nos hacen reconocer la importancia

(6) OB CIT. Pag 174

del buen uso de los activos fijos y nos da la pauta para crear o modificar las políticas relativas a su control, pues sería preferible sacrificar cierta utilidad temporal de los períodos cortos de prosperidad, que dar un paso en ampliar la planta que puede significar un cargo fijo de importancia en los futuros resultados.

Para configurarnos un criterio de las características constitutivas de los elementos patrimoniales, es decir, la proporción de cada clase de activo en que están invertidos los recursos, en nuestro caso es necesario recurrir a la siguiente razón:

$$\frac{\text{CAPITAL CONTABLE}}{\text{ACTIVO FIJO}} = \text{INVERSION DE CAPITAL}$$

Esta razón nos indica que por ciento de activos fijos, es inversión de capital, si el resultado es superior al 100% se infiere que los recursos provenientes de capital contable fueron suficientes para la adquisición de la totalidad del activo y hubo un excedente que se invirtió en activo circulante al igual que la totalidad de los recursos provenientes de pasivo, lo que causa una situación financiera favorable.

Tanto mayor sea el excedente de capital contable sobre el activo fijo, más desfavorable será la posición de los acreedores, pero en cambio en la medida en que esta vaya disminuyendo de 100% estará el grado de fortalecimiento de la posición de los mismos, situación que es más grave cuando la totalidad o la mayor parte del pasivo es circulante, debido a que el pasivo que debió ser invertido en activo circulante lo fué en activo fijo.

Esta razón nos muestra a nosotros como auditores, el buen o mal uso de los flujos de efectivo, además de que nos da una idea del grado de cumplimiento en las políticas de capitalización y la alternativa de conocer las decisiones de los socios.

Otro método que nos puede servir en nuestro trabajo de auditoría es el Análisis Factorial, por lo que a continuación damos una breve explicación en que consiste este método.

El análisis factorial es la distinción y separación de los factores que concurren en el resultado de las operaciones realizadas.

En este tipo de análisis se concibe a la operación como el resultado de la ponderada combinación de diez componentes, unos internos y otros externos, a los que se les denomina "Factores de Operación", tales factores son:

- 1.- Medio ambiente
- 2.- Dirección
- 3.- Productos y procesos
- 4.- Función financiera
- 5.- Facilidades de producción (incluye los activos fijos)
- 6.- Mano de Obra
- 7.- Materias primas
- 8.- Producción
- 9.- Mercadotecnia
- 10.- Contabilidad y estadística

El fin de aplicar el análisis factorial a los negocios, es cuantificar la contribución de cada factor en el resultado de las operaciones que aquellos realizan, es por lo tanto " un medio de control".

En los factores de operación internos y externos de los negocios se dificulta su medición sobre todo en aquellos en que interviene el hombre o bien el medio ambiente; pero así como previamente a la práctica de una auditoría contable se hace una investigación mediante cuestionarios, así debe procederse para evaluar los factores de operación en el análisis factorial.

Independientemente de las razones que ya analizamos, las cuales miden cuantitativamente la proporcionalidad o bien el exceso

de inversión en el activo fijo, recomendamos las siguientes que pueden auxiliarnos en la evaluación de este factor de operación.

$$\frac{\text{ACTIVO FIJO}}{\text{ACTIVO TOTAL}} = \text{INDICE DE INVERSION}$$

Esta razón nos sirve como indicativo de la inversión necesaria en bienes permanentes.

$$\frac{\text{INCREMENTO DE ACTIVO FIJO}}{\text{ACTIVO FIJO}} = \text{INTENSIDAD DE LA EXPANSION}$$

$$\frac{\text{REPARACIONES Y CONSERVACION}}{\text{ACTIVO FIJO}} = \text{CONSERVACION DE ACTIVOS}$$

Los elementos de este factor son las inversiones en activos fijos , el plan de reposiciones y de expansión, su objetivo es el de proveer al negocio de los terrenos, edificios y demás maquinaria que constituyan una inversión que no exceda a los fines específicos de acuerdo con las necesidades previstas y también para el fin de sus operaciones, este objetivo se puede alcanzar elaborando planes en donde se determine la cuantía de la inversión en activos fijos, su expansión y reposición que permita el cumplimiento que satisfaga las necesidades a los propósitos del negocio sin caer en el exceso de inversión.

De acuerdo a las aplicaciones de estas razones, estudiaremos las fallas para determinar las causas y poder recomendar las medidas que se consideren convenientes, a fin de corregir el exceso de inversión en los activos.

Por lo general las causas que originan este exceso son atribuidas a la mala organización o defectos en la administración y sobre todo por errores en la coordinación de los departamentos que el mismo involucra.

ANALISIS DE INFORMACION OPERATIVA (NO FINANCIERA)

Este tipo de información se basa principalmente en el tratamiento de las operaciones internas que se involucran en el área que estamos auditando, como son: Compras, Contabilidad, Producción, Estadísticas de producción, Estadísticas de venta, etc., abarcando así la información externa que nos es competente. Estos hechos están sujetos a ser examinados en sus operaciones a fin de determinar, si estas y sus respectivos controles están siendo ejecutados funcionalmente por los ejecutivos y supervisores del área.

Este proceso debe estar apoyado por los manuales de procedimientos, dentro del cual, nuestra tarea principal es la de efectuar comparaciones de las operaciones que se están realizando con respecto a las planeadas en los manuales antes mencionados y con el desarrollo de las operaciones que realizan los responsables de las áreas inherentes a la que se está revisando de acuerdo con las entrevistas realizadas de estos.

La revisión se concreta a seleccionar una muestra de las operaciones y analizarla hasta su más mínimo detalle; en dado caso que se encuentren desviaciones entre lo establecido y lo real, debemos aumentar nuestras muestras hasta el momento en que lleguemos a una conclusión precisa.

Durante el transcurso del examen debemos considerar los siguientes aspectos:

- a).- La estructura organizacional y las responsabilidades asignadas, las cuales, deberán estar de acuerdo con los controles planeados por los responsables.
- b).- Que se apliquen los procedimientos establecidos.

- c).- Que los procedimientos y controles establecidos prevean una coordinación efectiva con otros departamentos.
- d).- Que los registros y los informes sean completos, oportunos, reales y su información significativa.
- e).- Que los estándares de actuación provean una base efectiva para evaluar los resultados operativos,

Estas características nos sirven de guía para llevar a cabo el examen de cada función a revisar, así como los controles mínimos a considerar y los procedimientos de examen recomendados.

Un elemento muy importante que hay que tomar en cuenta para la realización de nuestro trabajo es la aplicación de los diagramas de flujo.

Como lo mencionabamos en capítulos anteriores los diagramas de flujo nos sirven de base para localizar situaciones que obstaculicen la eficiencia operativa en un entidad determinada, pues refleja en forma gráfica los pasos de los procedimientos establecidos. El uso de estos diagramas nos ayudan al entendimiento de los controles en los sistemas existentes y permiten tomar decisiones sobre la confiabilidad y exactitud de los mismos, además de presentar un panorama general de la auditoría.

Por lo anterior creemos conveniente citar aquí los objetivos que persiguen los diagramas de flujo y así poder complementar los comentarios anteriores:

- 1.- Comprobación de las políticas y procedimientos establecidos por la dirección de la empresa.
- 2.- Localización de errores para que estos sean corregidos y se obtengan resultados satisfactorios.

- 3.- Conocer en un momento determinado la eficiencia del personal a través de la supervisión de los procedimientos reflejados mediante el diagrama.
- 4.- Preveen manejos erróneos de los documentos debido a procedimientos inseguros.
- 5.- Por medio de estos diagramas se detectan fallas con relación a la rapidez, costo y esfuerzo en el desarrollo de las operaciones, por procedimientos mal implantados.
- 6.- Permite observar que la información que existe, es la adecuada y en su caso ampliarla o reducirla.

Las necesidades de cada empresa llevarán a ubicar estos objetivos dentro de su estructura de operación, los cuales, serán aumentados o modificados, de acuerdo a las políticas y procedimientos establecidos.

Haciendo hincapie que al efectuar cualquier tipo de auditoría es forzoso el estudio y la evaluación del control interno de donde se derivará el tipo de pruebas que se van a considerar, así como su oportunidad y extensión; uno de los métodos para su revisión es precisamente por medio de diagramas de flujo, el cual, nos presta un servicio práctico y eficiente al permitir su fácil y rápida elaboración de la información que le proporciona.

Es evidente que cualquier operación de una empresa al ser tratada por las técnicas operacionales en las que se puede apreciar la consecución de las mismas, deben plasmarse en los diagramas de flujo, lo cual, nos ayudará en la etapa del proceso de evaluación del control con el apoyo de las gráficas, las cuales determinarán:

- a).- Las desviaciones en los sistemas que pueden ser catalogadas como excesos y deficiencias de control.

b).- Las deficiencias en los procedimientos y controles que requieren consideraciones especiales y adicionales.

Cuando se determine que existen deficiencias en el control se extenderán las pruebas y procedimientos a fin de comprobar y evaluar el efecto que las mismas causan.

Una vez determinadas las desviaciones, ya sean excesos o deficiencias, estas deben concentrarse en una cédula por separado, conteniendo la desviación localizada y el efecto que puede causar en la misma.

De acuerdo a las deficiencias detectadas, se adecuaran los procedimientos de acuerdo a las circunstancias, las cuales, se profundizaran al grado de determinar el efecto de las mismas en las operaciones de la empresa.

Con base en nuestra revisión, hacemos las recomendaciones pertinentes y propondremos las sugerencias y soluciones posibles para promover la eficiencia operacional.

ENTREVISTAS

La entrevista es una de las técnicas de mayor uso en la Auditoría Operacional y consiste en la presentación personal con quien realiza las funciones, para obtener información sobre la forma en que desarrolla esas labores y de otros hechos que se consideren importantes y que tenga relación con otros departamentos dentro de la misma organización.

La mayor utilidad que produce esta técnica es que a través de ella se obtiene información de primera mano y directamente de las personas que realizan las funciones de las áreas a revisar.

Para que la entrevista nos proporcione mejores resultados es necesario considerar lo siguiente:

- a).- Planear la entrevista para obtener la información sobre la ejecución práctica de políticas y procedimientos.
- b).- Previamente elaborar cuestionarios, seleccionando el tipo de evidencia que se desea recopilar de determinada información además del tamaño de la muestra y la oportunidad de la entrevista.
- c).- Efectuar las entrevistas tanto con el personal ejecutivo que administra las principales actividades, como con el personal de línea, asegurándose de haber obtenido los conocimientos suficientes de lo que en realidad está ocurriendo en la operación,

- Entrevistas con el Jefe de Departamento.

Uno de los objetivos que se persigue es conocer a las personas que están a su cargo, en que niveles están colocadas, de quién

dependen directamente y a su vez establecer a quiénes controlan.

Los jefes de departamento, en la mayoría de los casos conocen en forma general las funciones que desarrollan sus subordinados, por lo que para mayor ahondamiento se requiere realizar, entrevistas con empleados a nivel-operación.

Para conocer en todos sus detalles, la forma como se llevan a cabo todas y cada una de las actividades que ejecuta el personal de área preferentemente en el lugar de trabajo de éstos y así conocer a la vez las condiciones físicas y psicológicas en las que se realizan las actividades.

Es recomendable que como complemento a la información obtenida en las entrevistas se obtenga un informe de labores, el cual, contendrá preguntas que nos proporcione datos generales, tales como:

- 1.- Puesto que desempeña en el área sujeta a estudio.
- 2.- Nombre de su jefe inmediato y puesto que ocupa éste.
- 3.- Nombre de las personas que dependen de él y el puesto que ocupan.
- 4.- Descripción de las actividades genéricas diarias, periódicas, eventuales.
- 5.- Informes que prepara.
- 6.- Informes que recibe.
- 7.- Registros que lleva.
- 8.- Formas que controla o distribuye.
- 9.- Archivos que utiliza o controla.

Se considera oportuno, que al informe de labores adjunten copias de las formas que el empleado utiliza y controla en el desempeño de sus funciones.

Durante el transcurso de la entrevista se procurará guardar la siguiente postura:

- a).- Resaltar y hacer notar al entrevistado la importancia de la información que esta proporcionando.
- b).- Invitar y dar oportunidad al entrevistado para que haga las sugerencias que crea necesarias.
- c).- Demostrar interés por resolver los problemas.
- d).- Dejar al entrevistado que exprese su opinión sin interrumpirlo, tomando nota de aquellos puntos que resulten interesantes. (7)

Los objetivos que se persiguen con las entrevistas generalmente son los siguientes:

- a).- Dar a conocer el propósito de la auditoría para poder formular un buen programa de trabajo.
- b).- Conocer las condiciones y limitaciones del trabajo.
- c).- Como resultado de los dos puntos anteriores, estimar el tiempo que durará la auditoría.
- d).- Efectuar una mejor coordinación del personal que llevará a cabo la auditoría.
- e).- Conocer todos aquellos puntos que previamente se consideren y que deban ser definidos de la iniciación de la auditoría.
- f).- Localizar áreas u operaciones problema, donde sea necesario aumentar la eficiencia y eficacia operativa.

- Entrevista Final.

Una vez que ya tenemos elaborado el borrador del diagnóstico, efectuaremos una entrevista final con el personal operativo para discutir las operaciones más importantes; ésto proporciona la ventaja de poder comprobar los hallazgos, verificando si realmente existen, además de aprovechar su experiencia y afinar nuestras interpretaciones.

(7) Guzman Rodríguez Mario. Apuntes de Clase. Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán. Versión mecanografiada de Samuel Morales Lozano. México 1985.

El uso de cuestionarios para entrevistar al personal es una herramienta que empleamos para formarnos un panorama general del área que vamos a revisar de acuerdo con el programa de trabajo trazado.

Es conveniente que este cuestionario sea elaborado antes de la entrevista ya que una buena pregunta puede ser la clave para descubrir un problema oculto y/o revelar una solución sensata.

Como resultado de los cuestionarios aplicados a varios miembros del departamento o áreas sujetas a examen, estamos en condiciones de determinar sobre que actividades debemos realizar una revisión más profunda y completa, jerarquizando las áreas que necesitan más estudio y apartar a un segundo plano las que no muestran deficiencias de importancia.

Otras ventajas que podemos obtener mediante el empleo de los cuestionarios son las siguientes:

- a).- Se uniforma la ejecución de auditoría al constituir una lista temática para verificar que se han cubierto todas las áreas.
- b).- Se despersonaliza la auditoría al presentar una indicación de la forma de la misma auditoría, evitando que el personal entrevistado piense que ha sido escogido personalmente para la investigación.
- c).- Ofrecen una base para perfeccionar las normas de programación de la auditoría.
- d).- La existencia de cuestionarios impone a la administración la necesidad de tratar con la Auditoría Operacional en forma práctica.
- e).- Los cuestionarios son uno de los métodos que concentran más eficazmente la atención sobre aspectos esenciales.

Es recomendable que los cuestionarios se elaboren en forma tal que permitan y cuenten con espacios suficientes para dar respuesta a lo preguntado y para anotar las observaciones derivadas de ellas,

cuando un SI o un NO sea insuficiente, teniendo presente el hecho de que las contestaciones o las preguntas no las daremos nosotros, sino el personal de la empresa.

En relación al activo fijo y como un ejemplo de los cuestionarios antes mencionados y de las preguntas que se incluyan en ellos, a continuación presentamos :

A. CUESTIONARIO DE EVALUACION PARA
CONOCER EL CONTROL INTERNO (CONTABLE)
DE LOS ACTIVOS FIJOS⁽⁸⁾

(8) Despacho Castillo Miranda y Contadores Públicos,
Cuestionarios sobre Control Interno.

**A. CUESTIONARIO DE EVALUACION PARA
CONOCER EL CONTROL INTERNO (CONTABLE)**

DE LOS ACTIVOS FIJOS

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
ADQUISICIONES					
1 Se requiere, como procedimiento, la autorización del consejo de administración, de un funcionario o de un comité para:					
a. ¿Adquisiciones del activo fijo?					
b. ¿Reparaciones y mantenimiento?					
c. Indique quienes son los autorizados.					
2 a. ¿Hay requisiciones suficientemente detalladas como para poder tomar decisiones correctas sobre las compras?					
b. ¿Se obtienen cotizaciones de varios proveedores o contratistas para hacer la selección?					
3 a. ¿Se comparan los desembolsos reales con las cantidades autorizadas?					
b. ¿Se solicitan autorizaciones adicionales tan pronto se hace evidente que lo gastado excederá al importe autorizado originalmente?					
4 ¿Establecen los procedimientos forma de asegurar se que los bienes adquiridos fueron recibidos realmente?					
5 ¿Si las construcciones son hechas por contratistas o subcontratistas bajo contratos diferentes al de precio fijo, está la compañía autorizada para revisar los registros de costos y la contabilidad de los contratistas y subcontratistas durante el período de la construcción?					
6 ¿Establecen los procedimientos que exista una continua inspección física de todos los proyectos de construcción contratada?					
7 Son los registros de costos correspondientes a construcción en proceso, lo suficientemente detallados para:					
a. ¿Establecer un control efectivo sobre los costos incurridos?					
b. ¿Permitir una asignación de costos apropiada para cuando los proyectos hayan sido terminados y trasladados a las cuentas definitivas de activo fijo?					
8 ¿Se traspasan oportunamente los proyectos en proceso a las cuentas definitivas de activo fijo cuando éstos se terminan?					

A. CUESTIONARIO DE EVALUACION PARA
CONOCER EL CONTROL INTERNO (CONTABLE)
DE LOS ACTIVOS FIJOS

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
9 ¿Establecen los procedimientos que se informe oportunamente de las adquisiciones para efectos de seguros, impuesto predial y otros?					
10 Se han establecido reglas claras para distinguir: a. ¿Partidas capitalizables? b. ¿Gastos de reparación y mantenimiento?					
11 Se cargan directamente a gastos (o se traspasan oportunamente de las cuentas de construcción en proceso): a. ¿Los desembolsos por reparaciones y mantenimiento? b. ¿Partidas que no se capitalizan por ser su costo individual a cierto límite?					
BAJAS					
12 ¿Se requieren requisiciones aprobadas para la venta, retiro y destrucción de activos fijos?					
13 ¿Se envía una copia de la requisición directamente al departamento de contabilidad por la persona que la aprueba?					
14 ¿Indican las requisiciones para nuevas adquisiciones las partidas que serán reemplazadas?					
15 ¿Utiliza el departamento de contabilidad las propias requisiciones para contabilizar los créditos a las cuentas de activo fijo por dichos reemplazos?					
16 ¿Establecen los procedimientos que se reporte y registren a tiempo los artículos que se desechan o destruyen?					
17 Por los activos vendidos: a. ¿Se requiere la formulación de remisiones? b. ¿Se factura a tiempo? c. ¿Se contabiliza el adeudo del comprador para controlar cobros?					
18 ¿Establecen los procedimientos que se reporten oportunamente las ventas y otros retiros para efectos de seguros, impuesto predial y otros?					

A. CUESTIONARIO DE EVALUACION PARA
 CONOCER EL CONTROL INTERNO (CONTABLE)
 DE LOS ACTIVOS FIJOS

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/D REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
REGISTROS					
19 ¿Están las cuentas de mayor de activo fijo debida- mente respaldadas por registros auxiliares?					
20 ¿Las personas que manejan estos registros son inde- pendientes de quienes ejercan un control físico de los bienes?					
21 Se tienen cuentas de control o auxiliares por: a. ¿Localizaciones? b. ¿Grupos según sus tasas de depreciación?					
22 a. ¿Cada cuándo se concilian los registros auxiliares con las cuentas de control? b. ¿Cuándo fue hecha la última conciliación?					
23 ¿Existe una adecuada protección física para cada clase de bienes de activo fijo?					
24 a. ¿Cada cuándo se toman inventarios físicos del activo fijo? b. ¿Se toman bajo la supervisión de empleados que no tengan a su cargo: La custodia física de los activos? Los registros contables de los activos? c. ¿Cuándo se hizo el último inventario? d. ¿Qué resultados tuvo este inventario?					
25 ¿Está el activo fijo marcado en tal forma que pueda ser fácilmente identificado con los registros auxi- liares?					
26 a. ¿Se reporta a la gerencia cualquier diferencia importante que resulte del inventario físico de activos fijos? b. ¿Cómo?					
27 a. ¿Cada cuándo se hacen avalúos del activo fijo para efectos de seguros? b. ¿Cuándo y qué corredor hizo el último avalúo? c. ¿Se estudio la manera de reducir las primas?					
28 Respecto a pequeñas herramientas que se carguen directamente a gastos cuando se compran:					

A. CUESTIONARIO DE EVALUACION PARA
 CONOCER EL CONTROL INTERNO (CONTABLE)
 DE LOS ACTIVOS FIJOS

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
a. ¿Está claramente definida la responsabilidad de su control físico? b. ¿Se entregan sólo contra requisiciones debidamente aprobadas?					
29 a. ¿Se cancelan los activos cuando están totalmente depreciados? b. En caso de ser así, ¿se controlan en cuentas de orden hasta su venta o retiro?					
30 ¿Se indican en los registros auxiliares las tasas de depreciación tanto fiscales como contables?					
31 ¿Se llevan cuentas de orden para los activos fijos cuya depreciación fiscal es diferente a la contable para facilitar la preparación de la declaración anual del impuesto sobre la renta?					
Concluya sobre la eficiencia del control interno y la necesidad de ampliar los procedimientos de auditoría.					

**B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES⁽⁹⁾**

(9) Castillo Miranda y Contadores Públicos.
Cuestionario de Auditoría Operacional.

**B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES**

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
<p><u>OBJETIVO GENERAL.-</u></p> <p>Examinar aquellos aspectos administrativo-operacionales que constituyen el conjunto de actividades del area productiva, con el propósito de detectar problemas o deficiencias en los controles operacionales existentes o en la realización misma de las operaciones.</p> <p>AREA DE ANALISIS:</p> <p>Plantas Industriales</p> <p><u>Metodología.-</u></p> <p>1. Consideración y análisis de la información preliminar:</p> <p>Planta y Equipo</p> <p>1.1 ¿Ha realizado la Gerencia los estudios necesarios para renovar la planta cuando este sea el caso? _____</p> <p>Si es así, ¿ Se ha tomado en cuenta la conveniencia de eliminar el equipo inadecuado? _____</p> <p>¿Estas renovaciones se proyectan para años venideros? _____</p> <p>1.2 ¿Tiene la empresa bien definidos los objetivos y las políticas en materia de expansión? _____</p> <p>1.3 ¿Tiene diagramas de proceso? _____</p> <p>_____</p> <p>a) Formas _____</p> <p>b) Procedimientos _____</p> <p>1.4 ¿Cuenta con diagramas de máquinas? _____</p> <p>1.5 ¿Utiliza diagramas de distribución de:</p> <p>Máquinas y equipo dentro del edificio, piso o lugar de trabajo? _____</p> <p>_____</p>					

**B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES**

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
<p>2.- Visita a las Instalaciones.</p> <p>Localización, Tráfico y Espacio.</p> <p>2.1 ¿Proporciona la disposición de la planta, el mejor aprovechamiento de espacio, localización de facilidades de servicio, etc.? _____</p> <p>2.2 ¿Se han analizado el tráfico interior, la transportación y el manejo por medio de gráficas para proporcionar la planeación más eficiente de la planta? _____</p> <p>2.3 ¿Se utilizan las técnicas más modernas en el manejo de los materiales y del equipo para reducir a su mínimo el manejo manual? _____</p> <p>2.4 ¿Se toma en consideración que una producción en masa, por lo general, utiliza una gran cantidad de movimientos de productos y materiales que se debe reducir al mínimo? _____</p> <p>2.5 ¿En el caso de que la producción sea variable, de artículos distintos; en pequeñas cantidades y sujeta a diferentes movimientos, se toma en cuenta que para ello, no se requiere, generalmente maquinaria especializada (Montacargas)? _____</p> <p>2.6 ¿En relación con el tráfico de materiales es fácil la distribución del mismo? _____</p> <p>2.7 ¿Se toma en consideración</p> <p>a).- Que la manufactura y movimiento de los materiales se haga por gravedad.</p> <p>b).- Reducir los costos unitarios, en función - del transporte interno.</p> <p>c).- Clima, energía, alumbrado, ventilación, colectores de polvo, acarreo de desperdicio, flexibilidad para seccionar, distribución, pisos apropiados, elevadores, rampas, elementos de protección, espacio y futuras expansiones.</p>					

**B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES**

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
<p>Mantenimiento</p> <p>2.19 ¿Existe un servicio adecuado de mantenimiento? _____</p> <p>2.20 ¿Se utilizan combustibles para el funciona- miento de las máquinas? _____</p> <p>¿Son los adecuados? _____</p> <p>¿Se manejan con el debido cuidado? _____</p> <p>2.21 ¿Es adecuada la maquinaria utilizada actual- mente? _____</p> <p>Si no lo es ¿Es factible el cambio? _____</p> <p>2.22 ¿Existe un suministro adecuado de las herra- mientas? _____</p> <p>2.23 ¿Son adecuadas las herramientas usadas? _____</p> <p>3. Análisis Financiero</p> <p>Información Básica.</p> <p>3.1 ¿Se conoce cuál es la producción?</p> <p>a) Unidad horas</p> <p>b) Hora hombre por artículo</p> <p>c) Costo de la mano de obra, tanto directa como indirecta.</p> <p>3.2 ¿Se sabe qué tanto por ciento de los pedidos anuales se concentran en determinados produc- tos? _____</p> <p>Costos Industriales.</p> <p>3.3 ¿Se lleva contabilidad de costos? _____</p> <p>Si es así:</p>					

B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEOSIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
<p>a) La unidad de costos elegida es la que mejor corresponde a las necesidades administrativas de la compañía.</p> <p>b) La forma de aplicación de los gastos incurridos, es la más conveniente</p> <p>3.4 ¿Se basan las operaciones sobre estándares de producción y de costos?_____</p> <p>3.5 ¿Se revisan periódicamente los estándares de mano de obra para permitir adecuadamente el cambio de métodos?_____</p> <p>3.6 ¿Se conocen perfectamente los elementos que componen los artículos en cuanto a volumen o importe?_____</p> <p>3.7 ¿La elaboración de los artículos se hace con las materias primas y el material de envase adecuado?_____</p> <p>3.8 ¿Se hacen comparaciones de los costos de los artículos con otros semejantes?_____</p> <p>Planes de Incentivos y Producción</p> <p>3.9 ¿Está en uso un plan sólido de incentivos para el pago de toda clase de trabajos de naturaleza ponderable, que se haya basado en el análisis cuidadoso de métodos y tiempos?_____</p> <p>3.10 ¿Se elaboran planes de producción?_____</p> <p>3.11 ¿A qué plazo se han formulado los planes de producción?_____</p> <p>3.12 ¿Están elaborados los planes con el tiempo suficiente para cumplir compromisos de venta?_____</p> <p>3.13 ¿Son los suficientemente flexibles?_____</p> <p>4. Análisis de la Información Operacional de la Empresa</p> <p>Formas, Documentos y Diagramas en uso.</p>					

**B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES**

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
4.1 ¿Se ha hecho algún estudio reciente de las formas y documentos de uso rutinario dentro de la fábrica? _____					
4.2 ¿Existe un procedimiento formal? _____ Indicar el tráfico destino de las formas y documentos en uso.					
4.3 ¿Se hacen diagramas de proceso utilizando: a) Gráficas de Gant b) Interrelaciones c) Línea y Asesoramiento					
4.4 ¿Se utilizan estudios de tiempos por: a) ¿Trabajadores? b) ¿Productos? c) ¿Equipos?					
4.5 ¿Se elaboran: a) ¿Horas de instrucciones, operaciones y rutas? _____ b) ¿Lista de verificación y de realización de trabajo? _____ c) ¿Muestreo y medición de trabajo? _____					
4.6 ¿Qué aplicación se les da? _____					
4.7 Verificar en los reportes de fábrica si al planear la producción se toma en cuenta: a) El tamaño de los lotes b) La existencia de materias primas que debe hacer. c) La adecuada vigilancia de los inventarios. d) Las fechas de entrega.					

**B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES**

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4_
<p>e) El equilibrio del producto. f) El personal que se tiene g) Las normas de calidad. h) La uniformidad del producto. i) Los recuentos financieros disponibles o probables.</p> <p>Requerimientos Extraordinarios.</p> <p>4.8 Verificar en las órdenes de producción si justi- ficar su producción, los pedidos especiales o las maquilas en su caso.</p> <p>4.9 ¿En este caso, se comprueba si los productos reunen las condiciones que exigen los clientes, antes de empezar su producción? _____</p> <p>4.10 Así mismo, al término de su producción ¿existen variantes a las especificaciones del cliente? _____</p> <p>4.11 ¿Están debidamente autorizadas las órdenes de producción por funcionario responsable?__</p> <p>Mantenimiento.</p> <p>4.12 ¿Hay un programa definido para la inspección y mantenimiento del equipo e instalaciones? _____</p> <p>4.13 ¿Existen instructivos de utilización de má- quinas? _____</p> <p>4.14 ¿Muestran esos instructivos las capacidades máximas y mínimas de cada máquina? _____</p> <p>4.15 Periódicamente se toman las siguientes medidas:</p> <p>a) Comparaciones de lo realizado con los programas de mantenimiento para cubrir puntos pendientes.</p> <p>b) Determinación de las causas que ocasionan la baja productividad.</p> <p>c) Instrucciones que remiendan lo anterior.</p>					

**B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES**

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
<p>5. Actividades Operacionales a Examinar.</p> <p align="center">Ingeniería Industrial.</p> <p>5.1 ¿Existe un departamento de Ingeniería Industrial con el personal y supervisión adecuada?__</p> <p>5.2 ¿Qué piensa Ingeniería Industrial acerca de la conveniencia de fomentar la productividad a base de celebrar contratos con sub-contratistas?_____</p> <p>5.3 ¿Cuando no es conveniente reducir la variedad de los artículos se procura simplificar los pequeños detalles, en miras a la productividad y el menor costo posible?_____</p> <p>5.4 En lo que atañe al equipo ¿se determina cuál debe ser nuevo y cuál de segunda mano?__</p> <p>Si es así, ¿se toma en cuenta que las descomposturas de ciertas máquinas, pueden interrumpir las operaciones de la fábrica?_____</p> <p>Y así mismo, si los proveedores de partes y refacciones indispensables y necesarias las surten oportuna y suficientemente._____</p> <p>5.5 ¿Se toma en cuenta que es de consecuencia menos grave tener tiempo ocioso de una máquina que _ el de personal especializado?</p> <p align="center">Aspectos de Personal.</p> <p>5.6 ¿Hay supervisores de los obreros?_____</p> <p>5.7 ¿Los operarios o trabajadores están debidamente capacitados?_____</p> <p>5.8 ¿Se rechaza el trabajo de los operarios por defectuoso?</p>					

**B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES**

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
5.9 ¿Existe desperdicio de materiales por culpa del personal?_____					
5.10 ¿Existe tiempo improductivo?_____					
5.11 ¿Se les da con frecuencia entrenamiento para capacitarlos más para su trabajo? _____					
5.12 ¿Se lleva a cabo la rotación de puestos? _____					
5.13 ¿Se reúnen con frecuencia el personal del Depar- tamento con el Gerente de Producción?_____					
5.14 ¿Es necesaria la contratación de personal calificado?_____					
Control de Calidad.					
5.15 ¿Se verifica el control de calidad?_____					
5.16 ¿Se hace una revisión periódica de las cuali- dades del producto?_____					
5.17 ¿El procedimiento usado para la producción se considera que sea el más adecuado?_____					
5.18 Si existe otro, describirlo y explicar por qué no está funcionando?_____					
5.19 ¿Se investiga con el fin de descubrir nuevas aplicaciones del producto?_____					
5.20 ¿Se investiga con el fin de introducir innova- ciones al producto?_____					
5.21 ¿El diseño del producto es el adecuado?_____					
5.22 ¿Para ello se recurrió a estudios previos?_____					
5.23 ¿Se ha comparado el proceso productivo con otros para conocer sus avances?_____					

B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
<p style="text-align: center;">Planta de Producción.</p> <p>5.24 ¿Se considera que la Planta está en adecuadas disposiciones? _____</p> <p>5.25 ¿Se conoce la capacidad productiva de la Planta con el fin de apreciar posibles desperdicios? _____</p> <p>5.26 ¿Entraña la disposición de la Planta movimientos innecesarios, pérdida de tiempo o grandes esfuerzos? _____</p> <p>5.27 ¿Se han tomado precauciones para prever los futuros riesgos en la producción? _____</p> <p style="text-align: center;">Medidas de Eficiencia.</p> <p>5.28 ¿Se hacen estudios constantes de los materiales existentes en el mercado para actualizar la calidad de los productos ? _____</p> <p>5.29 ¿Se toman en cuenta las decisiones con respecto a la calidad de los productos en los distintos departamentos de producción? _____</p> <p>5.30 ¿Se toman muestras representativas del total de la producción con la debida eficacia? _____</p> <p>5.31 ¿En relación al tiempo total invertido en la fabricación de cualquier producto, que porcentaje representa el tiempo improductivo? _____</p> <p>5.32 ¿Qué medidas correctivas se han tomado tendientes a disminuir el tiempo improductivo? _____</p>					

**B. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES**

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PALES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
<u>RELACIONES</u>					
Con la Gerencia.					
<ul style="list-style-type: none"> a) Verificar que se informe periódicamente sobre el avance y desarrollo de los programas y actividades del área. 					
Con Auditoría.					
<ul style="list-style-type: none"> a) Verificar si solicita se practiquen auditorías a la Planta, así como su intervención en los cambios de encargados, inventarios, etc. b) Revisar si recibe oportunamente el informe de las auditorías practicadas. c) Verificar si proporciona la documentación comprobatoria para aclaraciones así como para la información que se solicite. 					
Con Jurídico.					
<ul style="list-style-type: none"> a) Revisar si supervisa la documentación legal referente a la instalación de la Planta. b) Revisar cual es su intervención en los contratos colectivos de trabajo. c) Verificar si recibe la asesoría que se requiere cuando lo solicita, 					
Con Administración y Finanzas.					
Departamento de Contabilidad.					
<ul style="list-style-type: none"> a) Verificar que envíe los datos de las operaciones realizadas. b) Verificar que solicite su autorización para otorgar capital de trabajo. 					

**8. CUESTIONARIO PARA EVALUAR LOS PROCEDIMIENTOS
DE OPERACION Y CONTROL DE LOS
ACTIVOS FIJOS FABRILES**

PREGUNTAS Y RESPUESTAS	OBSERVACIONES Y/O REFERENCIAS A PA- PELES DE TRABAJO.	EVALUACION			
		1	2	3	4
<p>Departamento Administrativo.</p> <p>a) Verificar si existe coordinación para la administración del personal, de los recursos materiales y de los servicios de apoyo que se requieran.</p> <p>Departamento de Presupuesto.</p> <p>a) Verificar si proporciona información para la elaboración del presupuesto.</p> <p>b) Revisar el presupuesto de producción y de su ejercicio.</p>					

Es importante conocer la opinión de los diferentes departamentos que tienen relación con los activos fijos, ya que nos pueden dar la pauta de como o en que áreas se necesita mejorar los servicios, por lo que es recomendable efectuar una entrevista a éstos.

EXAMEN DE LA DOCUMENTACION

Dentro de este punto nosotros confirmaremos la veracidad de la información obtenida con los procedimientos antes citados, por lo cual, debemos realizar algunas pruebas sobre la documentación que contenga la evidencia suficiente del control de los activos fijos. y ésta se puede realizar mediante las formas siguientes:

- 1.- Auxiliares de Activo Fijo.
- 2.- Expedientes del Activo Fijo.
- 3.- Requisiciones y ordenes de compra.
- 4.- Pedidos.
- 5.- Notas de entrada a la empresa.
- 6.- Facturas expedidas (bajas).
- 7.- Inventarios físicos.
- 8.- Reportes de control.
- 9.- Presupuestos.

Además de la documentación anterior, se debe hacer la revisión del análisis de precios, condiciones de compra, estadísticas y análisis de casos significativos, como compras de importación.

También tenemos que comprobar la validez de los datos obtenidos en los procedimientos anteriores; para analizar los programas de auditoría y los papeles de trabajo que se originaron para detectar áreas en las que se puedan sugerir procedimientos adicionales o nuevos que permitan asegurar las políticas establecidas y que se lleven a cabo.

También debemos elaborar diagramas de flujo que nos muestren la secuencia de las operaciones, lo cual nos facilita la localización de aspectos susceptibles a mejorar.

DIAGNOSTICO PRELIMINAR

El diagnóstico preliminar es la recapitulación de los principales hallazgos que indican una deficiencia en los controles operacionales, o bien, representan oportunidades de disminuir costos o aumentar la eficiencia.

Al examinar la documentación recopilada, es muy importante que nos aseguremos que las deficiencias existen realmente, ya que de otra manera estaríamos proporcionando recomendaciones sin fundamento que afectarían seriamente la confiabilidad de nuestro trabajo.

Una vez que se ha comprobado la existencia de esos controles operacionales defectuosos, estaremos en condiciones de elaborar un diagnóstico que agrupe todos esos indicios, para planear su examen definitivo y específico y poder recomendar con acierto las mejores soluciones a proponer los cambios pertinentes para su corrección

Dentro del diagnóstico tenemos que asegurarnos que los problemas detectados tengan una solución dentro de las circunstancias prevalecientes en la empresa, también debemos de cuantificar o estimar el impacto que tienen en la operación y resultados de la misma, considerando el costo-beneficio de las mejoras a sugerir.

Dentro de ésta etapa cuantificamos el efecto de los problemas, precisamos sus consecuencias, establecemos sus posibles causas y en su caso, proponemos las medidas correctivas que deban aplicarse.

SELECCION DE LAS OPERACIONES A EXAMINAR

Para lograr ajustar las situaciones adversas y corregir las deficiencias, debemos tener habilidad para enfrentarnos a distintas clases de problemas y tratar con una variedad de personas de diferentes temperamentos y modos de ser, por lo tanto la selección de las operaciones la debemos realizar en función de su importancia, procurando que sean aquellas que por sus características ofrezcan mayores posibilidades de mejoría de la empresa.

El objeto de la selección de las operaciones, es determinar lo apropiado de los procedimientos y para descubrir la naturaleza y alcance de los errores cometidos durante su ejecución.

Posteriormente a la detección de los indicios y después de haberlos plasmado en los papeles de trabajo, es conveniente discutir las recomendaciones con los interesados a fin de obtener sus puntos de vista, aprovechando su experiencia, para afinar nuestra interpretación.

Nuestra dedicación al trabajo será necesaria para hallar y presentar soluciones a muchas situaciones que requieren atención, pero son de vital importancia nuestros conocimientos y experiencia en el manejo de situaciones difíciles; es conveniente también que consideremos las posibilidades de obtener a corto plazo resultados positivos de la Auditoría Operacional; por otra parte nuestros programas de trabajo deberán estar encaminados a la obtención de elementos que permitan diagnosticar la eficiencia o ineficiencia de los controles.

DISCUSION PREVIA DE LOS PROBLEMAS DETECTADOS

La presentación y discusión de los resultados y recomendaciones durante la realización de la auditoría es parte importante de la tarea del auditor, ya que constituye una oportunidad de demostrar el valor que tiene su actuación.⁽¹⁰⁾

Dentro de esta etapa debemos concretarnos a señalar los puntos de mayor importancia empleando siempre todo el tacto y diplomacia de que seamos capaces.

Antes de realizar esta junta debemos sintetizar los resultados de la auditoría y formarnos una opinión general acerca de las finalidades básicas de auditoría; después de que hayamos preparado el borrador del informe, debemos tomar las medidas necesarias para lograr una discusión del mismo con todas las personas directamente inmiscuidas en las operaciones cubiertas.

La primera finalidad de esta revisión es asegurarnos que contamos con todos los hechos pertinentes y en caso de existir alguna duda, debemos llevar a cabo una investigación hasta lograr una completa claridad; en segundo término esta revisión proporcionará el área afectada una oportunidad para entender los problemas encontrados y, tal vez, tomar inmediatamente las medidas correctivas necesarias, de tal manera, que el informe final incluya comentarios acerca de dichas medidas.

Cuando pretendamos celebrar una junta debemos comenzar por tener a la mano el material necesario, familiarizándonos con los tópicos a tratar; anticipadamente analizaremos y evaluaremos los distintos detalles, determinando y preparando una lista de los puntos

(10) P. Leonard William. Auditoría Administrativa. Ed. DIANA México 1980. Pág 256

a discutir, procurando estar bien informado de los diferentes aspectos de cada hallazgo, proposición, problema u otra situación; debemos estar seguros que todo nuestro material esté listo a tiempo, de tal manera que no se entorpezca el cambio de impresiones.

Como conductores de la junta es nuestra responsabilidad mantener el equilibrio durante todo el tiempo que dure la asamblea, apartando información adicional cuando se necesite, suministrando las debidas explicaciones y aclaraciones, escuchando con atención las explicaciones o argumentos de los concurrentes, manteniendo la discusión en el tono debido y sin divagaciones inoportunas, tratando de buscar las soluciones más ventajosas y prácticas.

No debemos dar por terminada ninguna junta, sin hacer antes un resumen de lo hecho y de lo que se convino en hacer; este resumen tendrá el propósito de condensar lo que se debatió en cuanto a los puntos principales y lo que se consiguió avanzar.

Una conclusión bien expresada evitará confusiones y mal entendidos; es necesario que la conclusión sea clara para que pueda servir de base para establecer una formula de acción; esta tarea incluye tambien el hacer que los supervisores conozcan, entiendan y utilicen los instrumentos y normas correctas para que las realizaciones de la empresa sean satisfactorias.

Por medio de las juntas, tenemos la magnífica oportunidad de subrayar la creciente necesidad de conocer bien los instrumentos y las normas, así como para ver que se actúe y se consiga la aceptación de las cosas de las cuales los supervisores son responsables; una constante experiencia en la realización de juntas bien llevadas, será de gran ayuda para realizar las Auditorías Operacionales fructíferas y para rendir los informes finales.

INFORME

IMPORTANCIA

El informe sobre Auditoría Operacional, es el producto terminado de nuestro trabajo realizado y frecuentemente es lo único que conocen los funcionarios. El informe constituye una prueba importante y tangible de nuestra competencia profesional, por tal motivo es imprescindible que desarrollemos nuestro mejor esfuerzo y cuidado en la preparación del mismo.

Su contenido lo debemos enfocar a que muestre en forma objetiva los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa de la empresa y con los controles operacionales establecidos; ésto nos permitirá que de la solución dada a dichas deficiencias operativas, surjan recomendaciones que coadyuven al logro de mejoras en la eficiencia operativa y por ende de la productividad, a efecto de que la gerencia tenga a su alcance los elementos de juicio necesarios para una toma de decisiones oportuna y correcta.

Para que el informe tenga éxito, lo debemos hacer ágil y orientado hacia la acción; además siempre debemos cuantificar el efecto de los problemas existentes y de los posibles cambios.

Nuestro informe lo debemos de formular bajo las siguientes características:⁽¹¹⁾

a).- Que la información obtenida durante el desarrollo del trabajo sea analizada, verificada y evaluada ampliamente.

b).- El examen efectuado debe comprender el estudio de los controles operativos en vigor relacionandolo con las políticas, procedimientos, planes de operación, etc.

(11) Obieta López Salvador y Castillo Rodríguez José Luis. Auditoría de Operaciones. Ed. I.E.E.S.A. México 1980. Pag 58

c).- Considerar detalladamente las variaciones favorables en los costos que resultan de poner en práctica sus recomendaciones.

d).- Tomar en cuenta el factor humano que se verá afectado con la implantación de las recomendaciones y sugerencias.

e).- Presentar el informe con la mayor oportunidad, ya que reportar cosas extemporaneamente reduce su beneficio e importancia.

Es muy importante tambien que mostremos los alcances de la revisión efectuada y expresarlo en los términos más precisos, a fin de que las personas interesadas esten conscientes de que operaciones fueron examinadas, de esta forma podrán aceptar con mayor facilidad las consecuencias de los hallazgos encontrados y la conveniencia de efectuar las recomendaciones propuestas.

NATURALEZA

Por las características de la Auditoría Operacional el informe debe tener una naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual plasmamos los hallazgos derivados de nuestro trabajo y el efecto y/o consecuencias de los problemas detectados, por lo cual, no es posible que como resultado final emitamos una opinión fundamentada tipo Dictamen sobre estados financieros, sobre el grado de eficiencia existente en la empresa, ya que no es nuestra finalidad si es posible darle tal alcance, en virtud de que:⁽¹²⁾

- 1.- No existen normas o reglas que regulen nuestra actuación.
- 2.- No existen principios de eficiencias y productividad generalmente aceptados.
- 3.- La Auditoría Operacional no se puede practicar en forma integral o solo por áreas específicas.

Por lo anterior no esta a nuestro alcance el poder opinar si las operaciones se han realizado conforme a las reglas establecidas,

(12) Tomado de Apuntes de la Comisión de Desarrollo Profesional, División Auditoría Interna. I.M.C.P.

ya que no existen bases para poder emitir una opinión fundamentada tipo dictamen.

La naturaleza del informe se identifica con la finalidad de proporcionar las fallas importantes existentes, cuyas soluciones ayudan al mejoramiento de las mismas y como consecuencia redundan en una mejor productividad.

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

ESTRUCTURA

La estructura que se le debe dar al informe, depende de las necesidades, políticas y criterios de cada empresa, sin embargo, debemos buscar una forma de distribución de la información lo más adecuada posible para buscar que éstos sean leídos y sirvan de motivación a la gente.

Es recomendable para su presentación que el informe sea escrito y corto, complementándolo con diagramas, gráficas, etc., que ayuden a captar en detalle la información del mismo.

Ateniéndonos a lo estipulado en el Boletín No. 2 de la Comisión de Auditoría Operacional, tenemos que el informe debe reunir los siguientes requisitos:

- a).- Una introducción, en la cual se haga una breve descripción del alcance y limitaciones del trabajo realizado.

Esta sección debe ser breve y en ella deben identificarse los objetivos del trabajo realizado, las operaciones sujetas a examen (así como las que se excluyen cuando pudiera existir alguna confusión), el criterio de prioridades establecido, la contratación específica, las limitaciones, la participación de otros profesionales si la hubo y la responsabilidad asumida sobre las labores que hayan realizado.

- b).- Un resumen inicial en el que se resalten los hallazgos más significativos, tales como situaciones que afecten desfavorablemente la eficiencia operacional.

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

- c).- Sugerencias para mejorar la eficiencia operativa. (13)

Es conveniente que nuestros comentarios y sugerencias se incluyan inmediatamente después de que se señalen las situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia de operación; dichas sugerencias podrán ser específicas en los casos en que se tengan elementos para ello o bien de carácter general.

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

(13) Boletín No. 2 Metodología de Auditoría Operacional. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

los resultados previsibles de un cambio.

Los hallazgos de la Auditoría Operacional los podemos ir comunicando en el curso del examen o a su término, ésto dependerá en gran parte de la trascendencia de los problemas encontrados y de la urgencia de que se apliquen las medidas correctivas; lo que si es muy importante es que el resultado lo presenten por escrito, siendo conveniente el que usemos otros medios de comunicación cuando el caso lo amerite.

Para que nuestro informe cumpla con su cometido debemos pensar en las personas a quien va dirigido, por lo tanto la presentación de los problemas debe hacerse en forma objetiva y con un lenguaje enfocado a los lectores, con redacción sencilla, clara y precisa, siguiendo una secuencia lógica, para lo cual será necesario que jerarquicemos los problemas, ordenándolos en atención a su importancia; nuestra información deberá ser suficiente, de calidad y cada punto debemos darle un tratamiento breve y conciso incluyendo unicamente la información esencial.

Es conveniente tambien el que consideremos la conveniencia del uso de recursos audiovisuales, tales como pizarrones, láminas, proyecciones, etc., este tipo de recursos los debemos escoger tomando en consideración cual va a ser el auditorio, el espacio de que se dispone y el tiempo con que se cuenta.

Este tipo de presentación tiene varias ventajas entre las cuales están las siguientes:⁽¹⁴⁾

1.- Se centra la atención.

(14) OB. CIT. Pag 13

2.- Se obliga a leerlo.

3.- Se logra un cambio de impresiones automático.

4.- El auditor se percata de las reacciones.

5.- Invita a la inmediata solución de los problemas.

RECOMENDACIONES PRACTICAS PARA ELABORAR EL INFORME

Además de los conceptos anteriores, a continuación presentamos algunas recomendaciones prácticas para elaborar el informe.(15)

- 1.- Definir cuál es el propósito del informe.
- 2.- A quién se dirige.
- 3.- Qué les interesa a los lectores (no decir lo que ya se conoce).
- 4.- Hacer uso de síntesis (permite tener una idea general sin leer todo el informe).
- 5.- Seccionar la información haciendo uso de índices.
- 6.- Utilizar subtítulos.
- 7.- Los comentarios los debemos jerarquizar, ya que lo primero se considera que es lo más importante.
- 8.- Sólo en caso de excepción deben describirse procedimientos de examen.
- 9.- Las tendencias y las cifras relativas pueden ser mejores que las estadísticas y los números absolutos.
- 10.- Siempre que sea conveniente deben usarse cifras cerradas.

Un decálogo para preparar un buen informe de Auditoría Operacional es el siguiente:⁽¹⁶⁾

- A.- Enfatizar los aspectos significativos que mejoran la operación del negocio; cualquier ejecutivo estará interesado en cambios de procedimientos que resulten en reducción de costos, no estará igualmente interesado en controles proteccionistas.

(15) IDEM Pag. 14

(16) Tomando del Operational Auditing Handbook. Por Bradford Cadmus. Pag. 315

- B).- Deben omitirse partidas o hechos poco significativos que no requieran la atención de los ejecutivos.
- C).- Limitar al informe al mínimo indispensable.
- D).- No esperar que el funcionario conozca términos de auditoría, escribir el informe en el lenguaje que él está acostumbrado a usar.
- E).- No hacer críticas que no vayan acompañadas de sugerencias constructivas o que no estén respaldadas por hechos.
- F).- Discutir el informe con todos los responsables que se vean afectados por sus observaciones y recomendaciones.
- G).- En la medida de lo posible, obtener el acuerdo de los funcionarios afectados por las recomendaciones y en su caso presentarlas como sugerencias conjuntas.
- H).- Si no se cuenta con la aprobación de los afectados, cuando menos asegúrese de que si hay acuerdo en cuanto a las circunstancias y hechos que se informan; así los directivos superiores podrán ver la posición del afectado y la del auditor y tomar una decisión (acción).
- I).- Enviar copias (o síntesis) del informe final a todos los encargados de departamentos operativos que se vean afectados, así como el funcionario responsable de la operación auditada.
- J).- No circule material que no contenga el propio informe.

EVALUACION Y EFECTOS DE LOS PROBLEMAS

El enfoque que debemos darle al informe debe tender a resaltar objetivamente siempre que sea posible el efecto cuantificado que provocan las ineficiencias detectadas, sus causas y consecuencias; conviene que presentemos muy claramente a los administradores el efecto de la ineficiencia existente, cuánto cuesta o se deja de ganar a fin de motivar la toma de las medidas correctivas conducentes, ya que al efecto y consecuencia de los problemas pueden corresponder a una pérdida, en tanto que las sugerencias que se presenten deben

estar orientadas a un aumento en la productividad.

RESPONSABILIDAD

Considerando lo expuesto por Roy A. Lindberg y Theodore Cohn - en su libro Auditoría de Operaciones (17) tenemos que la responsabilidad del auditor operacional consiste en informar sobre los problemas detectados en términos generales y sugerir posibles soluciones.

La implantación de las medidas necesarias para solucionar los problemas detectados, en términos generales, queda fuera del alcance del trabajo de Auditoría Operacional, incluso en aquellos casos en que el auditor haya presentado recomendaciones específicas, la solución de los problemas es responsabilidad directa de la empresa la que podrá recurrir a consultores externos para ese objetivo.

(17) Roy A. Lindberg y Theodore Cohn. Auditoría de Operaciones.
Ed. Editora Técnica, S. A. México 1981 Pag.160

CONCLUSIONES

PRIMERA

La Auditoría Operacional representa para el Lic. en Contaduría, una oportunidad para aplicar eficazmente su capacidad y experiencia para asesorar a la gerencia en el cumplimiento de cada una de las fases del proceso administrativo.

SEGUNDA

La Auditoría es una y su nombre varía de acuerdo al área que se revise y a la actitud mental que se observe; lo importante entonces es el área a revisar y el enfoque constructivo del auditor.

TERCERA

El control interno cuenta con una serie de objetivos, los cuales al estar realizando la Auditoría Operacional cobran mayor fuerza toda vez que su concepto se torna más amplio, porque si hablamos de la protección de los Activos, no sólo pensaremos en su protección física, sino que se hará en función a las políticas prescritas; no sólo nos daremos cuenta si éstas se cumplen, sino que determinaremos cuáles son las más eficaces, en cuanto a la obtención de la información financiera, evaluaremos los medios de que se disponen para obtenerlos y hacemos hincapie en su mejora.

CUARTA

Los Activos Fijos constituyen un rubro importante en las empresas ya que es ahí en donde se refleja la estabilidad del negocio, razón por la cual se requiere de controles adecuados para su adquisición, mantenimiento y retiro, además de que la finalidad principal de estos controles es la de obtener la máxima eficiencia de lo invertido en

los mismos.

QUINTA

El Licenciado en Contaduría puede desarrollar recomendaciones valiosísimas a las empresas, simplificando operaciones, interviniendo en la contabilidad, proponiendo cambios que beneficien la información financiera y la forma de decisiones y una de las formas de lograrlo es a través de la Auditoría Operacional.

BIBLIOGRAFIA

A. Bacon, Charles.
Manual de Auditoría Interna.
Ed. Unión Tipográfica
México, 1982

Amador, René
Elementos de Auditoría Financiera y Operacional.
Ed. Publicaciones Administrativas y Contables.
México, 1983.

B. Meigs, Walter.
Principios de Auditoría.
Ed. DIANA.
México, 1977

Bradfor, Cadmus.
Auditing Handbook.
Ed. Mc. Graw Hill
U.S.A., 1980.

Diccionario Enciclopédico Quillet.
3er. Tomo
Ed. Cumbre, S.A.
México, 1978.

Elizondo López, Arturo.
La Profesión Contable.
Ed. E.C.A.S.A.
México, 1982.

F. Gutiérrez Alfredo.
Los Estados Financieros y su Análisis.
Ed. Fondo de Cultura Económica.
México, 1983.

Guzmán Rodríguez, Mario.
Apuntes Tomados en clase.
Fac. de Estudios Superiores Cuautitlán
Versión Mecanografiada, Samuel Morales
Lozano.
México, 1983.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
Campo de Actuación Profesional
del Contador Público en México.
2a Edición
México, 1984.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
Comisión Desarrollo Profesional.
Div. Auditoría Interna
México, 1986.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
La Consultoría de Administración.
U.N.A.M
México, 1986.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
La Contabilización de los Activos
Depreciables.
Div. Editorial al Servicio de la Difusión
e Incremento de la Literatura Técnica de la
Profesión Contable.
México, D.F., 1985.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
Normas y Procedimientos de Auditoría.
U.N.A.M.
México, 1985.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
Proyección Social del Contador
Público.
1a. Reimpresión
México, 1985.

Martínez Villegas, Fabian.
El Contador Público y la Auditoría
Administrativa.
Ed. E.C.A.S.A.
México, 1983.

Moreno Fernández, Joaquín
Las Finanzas en la empresa.
UNAM
México, 1985.

Nelson, A. Tom.
Contabilidad Acelerada - Enfoque
Administrativo.
Ed. E.C.A.S.A.
México, 1982.

Padierna Trujillo, Alberto.
Presente y Futuro del Contador
Público Independiente. (Tesis Profesional)
Escuela de Contaduría y Administración de
la Universidad La Salle.
México, 1984.

P. Leonard, William.
Auditoría Administrativa
Ed. DIANA
México, 1981

Obieta López, Salvador y
Castillo Rodríguez José Luis.
Auditoría de Operaciones.
Ed. I.E.E.S.A.
México, 1978.

Ralph Dale Kennedy P.D.,
Stewart Yarwod.
Estados Financieros. Forma,
Análisis e Interpretación.
Ed. UTEHA
México, 1984.

Ramírez Padilla, David Noel.
Contabilidad Administrativa.
Ed. Mc. Graw Hill.
México, 1984.

J. Gitman, Lawrence,
Fundamentos de Administración
Financiera.
Ed. Harper and Row Latinoamericana
México, 1982.

Lara Flores, Elías.
1er. Curso de Contabilidad.
Ed. Trillas
México, 1980.

L. Kohler, Eric.
Auditoría.
Ed. DIANA.
México, 1982.

Lipkin Lawrence, K. Feisteins y
Derriek Lucile.
Manual de Fórmulas y Tablas para
el Contador.
Ed. DIANA
México, 1982.

Llance Lawrence, A. Taussig Russell.
Principios de Contabilidad y Control.
Cía. Editorial Continental, S.A.
México, 1984.

Macías Pineda, Roberto.
El Análisis de los Estados Financieros
y las Deficiencias de las Empresas
Ed. E.C.A.S.A.
México, 1982.

Mc. Neil, I. Eugene.
Sistema de Información para Tomar
Decisiones.
Ed. DIANA.
México, 1982.

Mendivil Escalante, Victor Manuel.
Elementos de Auditoría.
Ed. E.C.A.S.A.
México, 1984.

Resa Manuel,
Contabilidad de Sociedades.
Ed. E.C.A.S.A.
México, 1982.

Reyes Ponce, Agustín
Administración de Empresas Teoría
y Práctica.
Segunda Parte.
Ed. Limusa
México, 1980.

Ríos Salay, Adalberto y Paniagua
Aduna, Andrés.
Orígenes y Perspectivas de la
Administración.
Ed. Trillas
México, 1980.

R. Terry, George
Principios de Administración.
Ed. Cía. Editora Continental, S A.
México, 1975.

Roy A. Lindberg y Theodore Cohn.
Auditoría de Operaciones.
Ed. Técnica, S A
México, 1981.

Roy B Kester.
Contabilidad Teoría y Práctica.
Ed. Labor
México, 1982.

Vázquez Caceres, José Humberto.
Implementación de un Sistema de Información
Financiera y el Control Presupuestal para
una empresa Industrial. (Tesis Profesional)
Esc. de Contaduría y Administración de la
Universidad La Salle.
México, 1984.

Villagómez Aragón, Ernesto.
Apuntes tomados en clase.
Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán
México, 1984.

W. Holmes, Arthur.
Principios Básicos de Auditoría.
Ed. DIANA.
México, 1983.

W. Johnson Robert
Administración Financiera.
Ed. Cía Editorial Continental.
México, 1982.

Wohz Arlen, Phebe M Woltz y
Richard T Arlen
Activos Fijos.
Ed. Mc. Graw Hill.
México, 1982.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
Boletín A1. Esquema de la Teoría
Básica de la Contabilidad Financiera.
México, 1985.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
Boletín B10. Reconocimiento de los
Efectos de la Inflación en la Infor-
mación Financiera.
México, 1985.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
Boletín C6. Inmuebles, Maquinaria y
Equipo.
México, 1985.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
Boletín 2. Metodología de la
Auditoría Operacional.
México, 1984.

Castillo Miranda, Contadores Públicos, A.C.
Apuntes, Seminario Sobre Auditoría.
Operacional.
México, 1986.

Instituto Mexicano de Ejecutivos
de Finanzas, A.C.
El Ejecutivo de Finanzas.
Junio, de 1984.

Castillo Miranda, Contadores Públicos, A.C.
Apuntes, Cuestionarios de Control
Interno y Operativo.
México, 1985.