

300608

13
29



Universidad La Salle

Escuela de Contaduría y Administración
Incorporada a la U.N.A.M.

LA AUDITORIA DE OPERACIONES

SO APLICACION EN LA ADQUISICION DE LOS ACTIVOS
FIJOS TANGIBLES

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que para obtener el título de
Licenciado en Contaduría
p r e s e n t a

ANTONIO GENARO GARMILLA BELMAR

México, D. F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1986



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

		PAG.
	INTRODUCCION	3
CAPITULO I	<u>AUDITORIA DE OPERACIONES</u>	5
	1.1 Generalidades.	5
	1.2 Concepto.	8
	1.3 Diferencia y similitudes con otras Auditorías.	11
	A) Financiera.	
	B) Administrativa.	
	1.4 La Auditoría Interna campo natural de la Auditoría de Operaciones.	21
	1.5 Areas de Aplicación.	26
CAPITULO II	<u>ELEMENTOS PARA SU DESARROLLO Y PRESENTACION DE RESULTADOS</u>	28
	2.1 Elemento Humano.	28
	A) Cualidades del Auditor de Operaciones.	
	B) Personal a utilizarse.	
	2.2 Programa de Trabajo y sus Objetivos.	35
	2.3 Presentación de Resultados.	43
	A) Introducción.	
	B) El Informe de Eficiencia y Productividad,	

INTRODUCCION

Dentro de las actividades de los Contadores Públicos, aquí en México y en cualquier parte del mundo, la especialización es un aspecto del problema magno y secular de la división del trabajo. La densidad de la población, sus necesidades, el progreso incesante de problemas económicos a resolver, la inversión creciente en los medios materiales y humanos de la producción, así como las relaciones y conflictos sociales que atañen al progreso, producen una realidad actual que, referida a nuestro país, constituye una etapa de desarrollo cuya finalidad es la creación de satisfactores a todos los niveles, tanto materiales como espirituales. El progreso económico descansa en una gran cantidad de empresas, cuya misión en conjunto es poner al alcance del consumidor los bienes y servicios que necesita, por lo que el avance en la búsqueda de una economía con mayor solidez se basa -- fundamentalmente en la eficiencia con la cual las empresas realizan su cometido.

Por mucho tiempo se pensó que la principal área de trabajo del Contador Público era la dictaminación de Estados Financieros, ya que, aunque se reconocían otras -- funciones de menor importancia, todas éstas se referían con exclusividad a la información contable, sin embargo, el progreso económico incrementó la demanda de servicios

profesionales de toda índole y el Contador Público se --
vió ligado a ese desarrollo. Todas las empresas, o una--
gran parte de ellas, requieren cada vez más, de servi---
cios profesionales prestados por Contadores Públicos, --
quienes responden a esa demanda con propósito de mejor -
servicio y mayor amplitud y profundidad en el área de su
profesión.

Establecida la necesidad creciente de servicios pro
fesionales especializados, la profesión contable ha teni
do que dar una respuesta; los servicios de Contadores Pú
blicos han profundizado sus técnicas y ampliado su campo
de acción, como consecuencia de los avances tecnológicos
de la contabilidad y de los progresos científicos regis
trados en relación con los problemas administrativos de
las empresas y precisamente una ampliación del campo de
acción de la profesión son los servicios que presta ac--
tualmente a través de la Auditoría de Operaciones, la --
cual sirve como una herramienta de la administración pa
ra el logro de su objetivo principal "Optimizar y utili
zar eficientemente los recursos de la Empresa".

Día a día adquiere mayor importancia el poder cono
cer bajo métodos confiables y estudios previos, cuales -
son las mejores opciones para adquirir activos fijos ---
tangibles, ya que una mala toma de decisión puede origi-

nar quebrantos de tal magnitud que podrían poner en peligro la existencia de la empresa.

Por lo anterior el presente seminario de investigación, tiene por objeto establecer la importancia de la auditoría de operaciones enfocada al análisis de los métodos y condiciones que deben evaluarse a fin de lograr una adecuada toma de decisiones para la adquisición de los activos fijos tangibles y optimizar el uso de los recursos de la empresa para poder lograr los objetivos para los cuales fue creada.

CAPITULO I

AUDITORIA DE OPERACIONES

1.1 GENERALIDADES

A raíz de la revolución industrial inglesa en el Siglo XVIII, sufre un cambio drástico el panorama político, económico y social en el orbe, se propicia el nacimiento de la industria, la creación de grandes consorcios comerciales y el desarrollo económico en todos los niveles; se empieza a gestar ya el nacimiento de la empresa moderna.

El Siglo XX, siglo que ve nacer grandes descubrimientos y avances técnicos, destacando entre ellos -- aquellos que han promovido y desarrollado en una forma -- extraordinaria los sistemas actuales de comunicación que nos permiten un mejor conocimiento del mundo que nos rodea, así como de las necesidades que lo aquejan. Este -- avance tecnológico abarca todos los campos de la actividad humana y por supuesto la empresa no ha podido sus-- traerse al mismo, por lo que la administración de la misma empieza a desarrollarse y buscar nuevas técnicas que le ayuden a hacer frente de manera más eficiente a estos cambios. De la necesidad de hacer frente a los cambios-- vertiginosos originados por el avance tecnológico, surge

la llamada "Administración Científica" que podíamos definir como "la técnica que busca lograr resultados de máxima eficiencia en la coordinación de las cosas y personas que integran una empresa". (1)

Esta nueva forma de ver y hacer las cosas, - - trae como consecuencia, que la improvisación en el manejo de la empresa desaparezca y que su administración quede a cargo de un equipo de técnicos y profesionistas capacitados integralmente para dotarla de una mayor eficiencia.

A medida que la vida de los negocios se hace más complicada, se requiere de un mayor esfuerzo de naturaleza especializada por parte del hombre y es así que la información relacionada a la empresa requiera de todas las etapas que se conocen actualmente para registrar, clasificar, calcular y resumir todos los datos que de ella surjan, crece constantemente la necesidad de mejorar los sistemas de información sobre los resultados obtenidos con el objeto de presentarlos a la administración en forma dosificada y de fácil interpretación, de ahí el nacimiento de medios de comunicación tan fabulosos como las computadoras. Un medio de información muy importante para la administración es la contabilidad, la cual, a través de los estados financieros muestra cuantí

(1) Reyes Ponce Agustín.- Administración de Empresas.- Teoría y Práctica.- Primera-Parte.

ficamente el desarrollo de las actividades y transacciones de la empresa; sin embargo, la contabilidad no es suficiente ya que la información requerida por la administración no se resume a la simple presentación de datos numéricos, sino que necesita una información más amplia para que le permita orientar su actividad y canalizar eficientemente los recursos de la empresa y así satisfacer las exigencias requeridas por la misma.

En resumen, existe una necesidad, la cual representa un reto para la profesión contable, "si queremos servir apropiada y eficientemente a la administración, no nos bastarán nuestros conocimientos especializados, requerimos de una autoformación, actualización y conocimiento de la Administración en general y de cada una de sus principales funciones para adquirir una visión general y de esta manera poder desempeñarnos apropiadamente dentro del equipo administrativo e integrar nuestra actividad con los demás". (1). Recordemos que el Contador Público justificará su existencia y será más útil en la medida que logre satisfacer y coadyuvar a la administración.

(1) Leal Villarreal, Humberto. C.P. De la Garza, Ma. - del Carmen. C.P.- La Contabilidad Administrativa en México. Dirección y Control de -- Septiembre de 1971.

1.2 CONCEPTO

La empresa como tal, es un núcleo complejo formado por diversos departamentos que dan origen a una gran diversidad de operaciones y es de éstas que surge la necesidad de control, de buscar la eficiencia en todas las áreas y todos los niveles. La falta de control de las operaciones de una empresa, ponen en peligro el buen funcionamiento de la misma como unidad económica y el logro de sus objetivos, que en el caso de empresas privadas podría decirse que son: la producción de bienes y servicios para un mercado y la obtención de un beneficio económico mediante la satisfacción de alguna necesidad de orden general o social.

Es claro que si las operaciones y actividades de un negocio no se están llevando a cabo en forma eficiente y su control no es todo lo bueno que se requiere, o bien no existen, los objetivos antes mencionados se pueden truncar, sin embargo, la magnitud que las empresas han adquirido y lo complejo que se ha vuelto el trabajo administrativo, principalmente por el aumento y diversificación de la responsabilidad, ha provocado que las fuentes de información tradicionales sean insuficientes y que los administradores operen fuera de una inspección visual de las actividades de las cuales son responsables,

de tal modo que no siempre pueden saber si los procedimientos de control implantados en la empresa son los correctos y apropiados, así como las condiciones de operación de las unidades bajo su control. Es de estas necesidades "que se hace necesario una revisión, una auditoría que juzgue imparcialmente los controles establecidos y que dé elementos para detectar las deficiencias existentes en la empresa y así poder hacer las recomendaciones que permiten mejorar el desarrollo de las operaciones". (1). Es así como nace la Auditoría de Operaciones, la cual puede definirse como el conjunto de técnicas que sirve para evaluar en forma rutinaria y sistematizada, la eficiencia del funcionamiento de las unidades de la empresa, con el objeto de asegurar a la dirección que sus propósitos se están llevando a cabo, e identificar condiciones y situaciones que pueden ser mejoradas mediante una mejor y más especializada atención, para de esta forma evitar que se institucionalicen los problemas que se presentan en la empresa.

De lo anterior puede deducirse que el objetivo principal de la Auditoría de Operaciones es revisar la operación o actividad en sí de la empresa y rendir a la Administración informes sobre la eficiencia con que se realice la misma, por lo tanto, la función del auditor operacional será detectar los problemas que se estén pre-

(1) Pérez Cervantes, Felipe C.P.- Auditoría de Operaciones. Una Extensión de la Auditoría de Estados Financieros. Tesis.- U. N.A.M. 1969.

sentando en la empresa y recomendar la actuación inmediata de un especialista. Al detectar el problema deberá, el auditor operacional, resaltar y cuantificar el efecto del mismo, con el fin de mejorar y sólo en casos excepcionales hará recomendaciones para la solución del mismo.

La Auditoría de Operaciones por su naturaleza, implica una actitud específica de quien la realiza y esa actitud no es otra cosa que tratar de analizar y pensar cómo lo harían los socios, dueños o administradores de la empresa, si ellos hicieran el trabajo, por lo tanto es necesario que el auditor operacional conozca bien a la empresa, esté bien compenetrado en ella, en sus posibilidades y limitaciones y sobre todo, que piense como administrador, sólo así podrá llevar a cabo una evaluación de la eficiencia con que se está llevando a cabo la operación y la aplicación de los controles existentes para la supervisión de la misma dentro de la empresa. Con ésto se logra que la información enviada a la Administración sea la necesaria para tomar alternativas de acción.

1.3 DIFERENCIAS Y SIMILITUDES CON OTRAS AUDITORIAS

A. Financiera

B. Administrativa

A. Con la Auditoría de Estados Financieros.

Esta Auditoría consiste en el examen que realiza un Contador Público de los Estados Financieros de una empresa, de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas por la profesión para emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras que presentan los mismos, de acuerdo con principios de contabilidad.

Este examen es practicado por un Contador Público "independiente", llamado así ya que posee independencia de criterio para dar su opinión, misma que no debe estar sujeta a presiones de ninguna índole que puedan evitar que ésta sea imparcial, de ahí la confianza que el público le ha depositado y que ha dado validez a su dictamen y prestigio a su profesión.

De acuerdo a lo anterior, se puede resumir que la Auditoría Financiera es emitir una opinión sobre la razonabilidad de unos Estados Financieros, sin embargo, para que el Contador Público independiente emita su-

opinión profesional debe obtener con certeza razonable, -
la convicción de los siguientes puntos:

- a) Que los Estados Financieros presenten hechos y fenómenos auténticos.
- b) Los criterios y métodos usados para reflejar en la Contabilidad y Estados Financieros los mencionados hechos y fenómenos.
- c) Que los métodos utilizados estén de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados por la profesión, y, que éstos se hayan utilizado de una forma consistente.

La Auditoría Financiera tiene también objetivos específicos que le ayudan a verificar los puntos antes citados; dichos objetivos pueden resumirse como sigue:

- a) Coincidencia de los saldos mostrados - tanto en Estados Financieros como en libros.
- b) Coincidencia entre los libros y los saldos que muestran los auxiliares.

- c) Corrección aritmética de las anotaciones en los registros.
- d) Corrección en cuanto a presentación de los Estados Financieros.
- e) Corroborar que los saldos de las cuentas de activo correspondan a derechos o propiedades reales.
- f) Comprobar que todas las obligaciones estén debidamente contabilizadas y presentadas en las cuentas de pasivo.
- g) Cerciorarse de la adecuada significación financiera de cada una de las cuentas que se presenten en los Estados Financieros.
- h) Comprobar que todas las operaciones se reflejen y estén en su caso debidamente registradas en las cuentas de resultados.

Con base en estos elementos, puede concluirse como se expresa en los boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, que "el trabajo de Auditoría tiene como finalidad inmediata, proporcionar al propio Audi

tor los elementos de juicio de convicción necesarios, para poder dar su dictamen (opinión) de una manera objetiva y profesional" y el Auditor debe vigilar que se cumplan estos objetivos, ya que de no ser así, su dictamen sufriría limitaciones. En la Auditoría de Operaciones, según se desprende del concepto (definición) que de la misma se hizo en este capítulo, los objetivos a seguir son muy diferentes a los de la Auditoría de Estados Financieros y como ejemplo de lo anterior, puede mencionarse lo que el C.P. Bernardo Herrera Robles considera deben ser algunos de ellos:

- a) Debe lograrse un conocimiento general y profundo de la empresa o área que se pretenda revisar, de las políticas y lineamientos de la empresa, de sus controles, etc.
- b) Abarcar la operación en su totalidad, tratando que la Contabilidad sea su punto de apoyo, partiendo de la información que de las operaciones presentan los registros contables, hasta llegar al nacimiento de la operación misma, o bien partiendo de los departamentos operativos hasta precisar los efectos

tos con que repercute en las cifras -
contables.

- c) Adquirir una mentalidad semejante a la de los Administradores, con un sentido crítico constructivo, buscando evaluar los resultados obtenidos de la revisión de los controles establecidos, mediante la comparación con estándares fijados sin pretender dominar los aspectos técnicos.
- d) Identificar y evaluar aquellos aspectos o hechos que representan una deficiencia, aún en el caso de que estén -
apegados a las políticas y lineamientos establecidos.
- e) Encauzar los procedimientos aplicados en la revisión para reunir los datos -
y pruebas que sirvan como base para la información a la Administración, de las fallas y deficiencias detectadas en la operación.

De lo antes expuesto, se puede deducir que si bien los objetivos de ambas auditorías son diferentes, -

también es cierto que las mismas guardan algunas similitudes como las que a continuación se señalan:

- a) Ambas van encauzadas como un servicio a la empresa y requieren de un conocimiento general de la misma o del área que se pretende revisar.
- b) Casi todos los procedimientos para la Auditoría de Estados Financieros son aplicables para la Auditoría de Operaciones.
- c) De la información que proporcionen -- los registros contables va a depender el trabajo a desarrollar para ambas Auditorías.
- d) Las dos Auditorías se pueden complementar de la información obtenida por cada una de ellas.

Ya que se señalaron las principales semejanzas que existen entre ambas Auditorías, es necesario también hacer mención de las principales diferencias, las cuales a mi juicio son las siguientes:

- a) El fin principal de la Auditoría Finan

ciera es emitir una opinión sobre la -
razonabilidad de los Estados Financie-
ros , mientras que la Auditoría de Opg
raciones pretende apreciar y mejorar a
la habilidad administrativa funcional.

- b) El alcance de la Auditoría de Estados-
Financieros es la revisión de la situac
ción Financiera; en tanto que en la Au
ditoría de Operaciones el alcance se -
limita a una operación o función deter
minada.
- c) A pesar de que ambas Auditorías se rea
lizan con el fin de servir al cliente,
el destino de las mismas es diferente.
En la Auditoría de Estados Financieros,
el resultado obtenido en el trabajo va
dirigido a terceros interesados (accio
nistas, autoridades fiscales, acreedo
res, instituciones de crédito, etc.),-
mientras que el resultado de la Audit
oría de Operaciones va dirigido a los -
altos niveles administrativos de la em
presa, con el fin de que éstos tengan-
elementos de juicio y puedan evaluar -

la eficiencia o productividad con que han operado una o más áreas de la empresa.

- d) La responsabilidad adquirida por el Auditor de los Estados Financieros no se limita a la que tiene ante su cliente, sino que por tratarse, como dije antes, de un trabajo en el cual tienen interés terceras personas, esa responsabilidad es extensiva hacia los mismos, - en tanto que la responsabilidad del Auditor Operacional es exclusivamente para con su cliente.

B. Con la Auditoría Administrativa.

El C.P. y L.A.E. José Antonio Fernández Arena ha definido a la Auditoría Administrativa como "la revisión objetiva, metódica y completa de los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a su estructura y participación individual de la institución".

Al hacer la comparación de esta definición, con el concepto que anteriormente se dió de la Auditoría de Operaciones, se aprecia fácilmente que ambas Auditorías tienen como objetivo el examinar la eficiencia admi

nistrativa y así ambos servicios pueden enfocarse a toda la compañía, o a una área específica de la misma.

En el caso de la Auditoría de Operaciones, se considera que dentro de la gama de profesiones que -- pueden efectuarla, la más adecuada es la de Contador Público, ya que éste por su experiencia y capacidad técnica y profesional, puede tener un mejor conocimiento de los problemas que aquejan a la empresa; sin embargo, esto no sucede con la Auditoría Administrativa, ya que esta Auditoría es un servicio en que ninguna profesión tiene exclusividad, y el realizarla requiere de una experiencia y preparación adecuada que no necesariamente proporciona una profesión determinada, sino la práctica y experiencia profesional, de ahí que la puedan llevar a cabo Ingenieros, Contadores, Licenciados en Administración y otros profesionales más dependiendo del giro de la empresa en la que se efectúa este tipo de Auditoría.

La Auditoría Administrativa trata también de detectar fallas o deficiencias administrativas en la operación de la empresa, para esto debe revisar los planes, objetivos, métodos, controles y la forma de operación, pero sobre todo el mejor aprovechamiento de los recursos humanos y físicos con que cuenta la empresa, midiendo la habilidad y resultados obtenidos de los dife--

rentes ejecutivos ya que una buena administración es sinónimo de una mayor productividad, por lo tanto en su informe el Auditor Administrativo dará una opinión respecto al grado de eficiencia con que se está administrando una empresa o departamento, mientras que el Auditor Operacional sólo hará comentarios sobre las fallas encontradas en relación con los controles establecidos, indicando las consecuencias de ellas, tratando de cuantificar y resaltar el efecto de las mismas y ocasionalmente dando recomendaciones generales de como remediarlas.

Como consecuencia de lo anterior, la extensión de ambas Auditorías será diferente, ya que en la Auditoría de Operaciones, dicha extensión quedará a juicio del Contador Público que la realice, en tanto que en la "Auditoría Administrativa se deberá hacer un examen ---- exhaustivo realizado por personal de reconocida experiencia ya que emite una opinión y da sugerencias específicas para corregir deficiencias de la empresa.

1.4 LA AUDITORIA INTERNA CAMPO NATURAL DE LA AUDI-
TORIA DE OPERACIONES.

La Auditoría Interna tiene como objetivo principal el vigilar los controles establecidos en la empresa, mediante la revisión de la información contable y financiera y de la evaluación de la organización para detectar los problemas o fallas del control interno y como consecuencia, establecer medidas de protección de los intereses de la compañía, promoviendo al mismo tiempo la eficiencia de la operación.

De lo anterior se puede concluir que la Auditoría Interna tiene dos objetivos específicos que son, facilitar a la empresa:

- a) Servicios de Protección
- b) Servicios de Promoción de Eficiencia

Los servicios de protección se enfocarán a asegurarse que tanto los controles contables como de operación establecidos dentro de la empresa, funcionen adecuadamente, por lo que el trabajo a realizar por Auditoría Interna a este respecto, se enfocará a asegurarse del grado de cumplimiento dentro de la empresa de los siguientes aspectos:

- 1) Que la información contable y financiera

ra sea correcta.

- 2) Que tanto los bienes o valores de la - empresa estén debidamente protegidos - contra cualquier pérdida o siniestro.
- 3) Que se cumplan las políticas adminis-- trativas, plan de organización y proce-- dimientos establecidos.

Con respecto a los servicios de promoción- de eficiencia, la Auditoría Interna debe evaluar la orga- nización de la empresa para así poder sugerir medidas -- que ayuden a mejorar las políticas administrativas, el - plan de organización y los procedimientos establecidos, - así como la ejecución de los mismos por parte del perso- nal de la empresa.

Con base en los objetivos descritos ante-- riormente, se podría concluir el concepto de Auditoría - Interna, enunciado del propio Instituto Mexicano de Con- tadores Públicos:

"La Auditoría Interna es una actividad in- dependiente dentro de la empresa, para la evaluación de- la organización y el control y para la revisión de las - operaciones y en especial de aquellas que tienen repercu- sión en la información contable y financiera, como base-

para proporcionar un servicio a la Dirección^m.

En nuestro país la Auditoría Interna nació de una necesidad apremiante derivada del desarrollo rápido y no siempre ordenado de los negocios. Se había perdido el control y se hacía necesario un medio que permitiera remediar esta situación; este recurso lo constituyó el Departamento de Auditoría Interna. Debido a la necesidad las empresas se vieron obligadas a dedicar los esfuerzos de este departamento a realizar depuraciones, investigaciones especiales, etc., sin lograr con esto, en la mayoría de los casos, descubrir las situaciones -- que provocaban esa crisis, En esas condiciones, la Auditoría Interna se convertía en un simple auxiliar del Departamento de Contabilidad, haciendo por completo a un lado su función propia.

Una vez superada la etapa de crisis, las actividades de este departamento fueron enfocadas en bastantes ocasiones al descubrimiento de errores, convirtiendo su trabajo en una simple supervisión del Departamento de Contabilidad, sin ser de mayor utilidad para la empresa.

A pesar de esto, el mismo crecimiento de los negocios obligó a los administradores a delegar en la Auditoría Interna, muchas de las facultades que le --

son propias, tal como la función de protección de bienes y la labor de evaluar constantemente las actividades de la empresa, para asegurar a la Dirección del negocio que éstas se están llevando a cabo en forma eficiente y con un control adecuado y es esta última función precisamente lo que en mi concepto es la Auditoría de Operaciones, sin embargo, este paso de transición de los servicios de Auditoría Interna no ha sido dado todavía en forma definitiva en México.

El término de Auditoría de Operaciones fue utilizado por primera vez por el Sr. Federico E. Ruefs, de la Lockheed Aircraft Corporation, para definir la ampliación del concepto tradicional de la Auditoría Interna, haciéndola abarcar la evaluación continua de las actividades, controles y procedimientos seguidos en una organización.

Partiendo de lo anterior, se puede concluir que el Departamento de Auditoría Interna es quien debe llevar a cabo la Auditoría de Operaciones, sin embargo, en nuestro medio el ejercicio de la misma ha quedado en la mayoría de los casos en manos de consultores externos o bien, como un trabajo adicional o extensión de la Auditoría de Estados Financieros y la razón de éstos es que, un Departamento de Auditoría Interna sólo es costeable en empresas de cierta magnitud y con gran volu

men de operaciones, ya que muchas veces es más económico utilizar los servicios de consultores externos, generalmente firmas de Contadores Públicos, que sostener este departamento.

1.5 AREAS DE APLICACION

Las áreas en que puede llevarse a cabo la Auditoría de Operaciones pueden ser muchas y muy variadas, - dependiendo del grado de especialización que haya alcanzado la empresa, o bien atendiendo al punto de vista que se adopte; sin embargo, en ambos casos su campo es vasto.

Si se han de determinar las áreas de aplicación por la operación misma, éstas pueden ser muy variadas y como ejemplo de las mismas se señalan las siguientes:

- a) Función de comprar
- b) Activos Fijos
- c) Producción
- d) Personal
- e) Ventas
- f) Crédito y Cobranzas
- g) Estudio Fiscal, etc.

Ahora bien, si se quiere determinar las áreas de aplicación de acuerdo a la información que las mismas proporcionan, éstas se pueden dividir de acuerdo a la -- presentación que se les da en los Estados Financieros, -- ya que, como es claro, cualquier operación que se efectúe dentro de la empresa, generalmente repercute de una u otra forma en la información financiera, por lo que de esta manera se tienen las siguientes áreas:

- a) Efectivo y Bancos
- b) Cuentas y Documentos por Cobrar
- c) Inventarios
- d) Activo Fijo
- e) Otros Activos y Cargos Diferidos
- f) Financiamiento a Corto Plazo
- g) Financiamiento a Largo Plazo
- h) Obligaciones Fiscales
- i) Contingencias
- j) Capital Contable
- k) Ventas
- l) Costo de Ventas
- m) Costo de Producción
- n) Gastos de Operación
- o) Otros Gastos y Productos, etc.

Cabe hacer notar que ya sea revisando la -
operación en sí misma o a través de la información que -
proporcionan, las áreas de aplicación de la Auditoría de
Operaciones son muchas y muy variadas, por lo que su apli-
cación siempre será de gran utilidad para la administra-
ción de la empresa, pues estará en condiciones de resol-
ver problemas en cualquier área o campo donde éstos se -
presenten.

CAPITULO II

ELEMENTOS PARA SU DESARROLLO Y PRESENTACION DE RESULTADOS

2.1 ELEMENTO HUMANO

Cualquier actividad tiene su potencialidad más importante en el elemento humano que la lleve a cabo, -- pues de él dependerá en principio el éxito o fracaso de la misma.

Partiendo de esta afirmación, es evidente que la Auditoría de Operaciones por tratarse de un trabajo - de naturaleza profesional, requiere para su desarrollo, - personal especializado que pueda llevarla a cabo eficientemente.

Es mi opinión, que el Contador Público, tanto en su carácter de Auditor independiente, como interno, - adquiere una serie de conocimientos relativos a las funciones básicas de la empresa, los cuales, aunados a su - preparación profesional en aspectos como análisis y organización entre otros, le permiten tener un panorama más-completo de la misma, por lo que aún cuando el Contador-Público no es el único profesionista capacitado para llevar a cabo una Auditoría de Operaciones, si es el más in-

dicado, ya que cuenta con una visión más amplia de los objetivos generales de una entidad económica lo que le permitirá hacer una correcta evaluación de sus problemas y por tanto, emitir un "diagnóstico" de sus fallas, las cuales con auxilio de otros profesionistas podrán ser subsanadas.

"No es que se pretenda hacer del Contador Público un experto en Administración, pero el desarrollo de los mismos negocios y el hecho de ser él quien se ocupa de los sistemas de información a los que está íntimamente ligado, que son la base sobre la que descansa la formulación de los Estados Financieros, hacen que sea el profesional más avocado para hacerse cargo de las Auditorías de Operaciones o Administrativas". (1).

A) Cualidades del Auditor de Operaciones.

En el "Boletín C" de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se definen a las normas de Auditoría como: "Los requisitos de calidad relativos a la personalidad del Auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de Auditoría y de sus características específicas", señalándose en dicho boletín tres tipos de normas:

- 1) Personales
- 2) De Trabajo
- 3) De Información o Dictamen

No obstante que dichas normas de Auditoría fueron elaboradas con una tendencia marcada hacia la Auditoría de Estados Financieros "por ser normas de conducta, pueden y deben ser aplicadas a todas las actividades que la profesión desempeñe, adaptándolas siempre a la naturaleza del servicio prestado, por lo que el Auditor de Operaciones en su actividad, debe acatar estas reglas de conducta que se ha autoimpuesto". (1)

En el mismo boletín se señala que "las normas personales se refieren a las cualidades que el Auditor debe tener para asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la Auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el Auditor debe tener preadquiridas, antes de poder realizar un trabajo profesional de Auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional", señalando las siguientes:

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

— El entrenamiento técnico se refiere a todos aquellos conocimientos adquiridos en las aulas y -

(1) Op. Cit. Pag. 11

que culminan con la obtención de un título profesional, - mismos que por su naturaleza van íntimamente ligados con las actividades de la empresa y sirven de base al Auditor de operaciones para el desempeño de su trabajo. En la actualidad la mayoría de los centros docentes donde se imparte la carrera de Contador Público, han enfocado parte de los estudios de esta profesión a áreas como la investigación de operaciones, sistemas de información, - etc., debido a la creciente necesidad de la profesión de ofrecer más y mejores servicios, como es el caso de la Auditoría de Operaciones.

La Auditoría de Operaciones es una actividad que necesariamente requiere de quien la realiza, una capacidad profesional o preparación adquirida en la experiencia práctica donde se refleja una madurez de juicio, conocimientos y habilidades superiores a los que podría requerir; por citar un ejemplo, el Auditor de Estados Financieros, pues su preparación deberá estar complementada con estudios especiales, derivados de la naturaleza misma del servicio, sin embargo, esto no quiere decir que el Auditor de Operaciones deba estar capacitado para resolver todos los problemas, pero si deberá estarlo para detectarlos y esto es muy importante si de verdad quiere prestar un servicio de calidad a su cliente.

De lo anterior se desprende que el Au-

ditor de Operaciones se forma en base a la experiencia - adquirida en la práctica y a estudios especiales realizados por su cuenta, no se forma en la escuela.

b) Cuidado y diligencia profesionales.

La Auditoría de Operaciones señala deficiencias y las evalúa, por lo que al llevarla a cabo, la información, descubrimientos y recomendaciones que se deriven de la misma, irán más allá del alcance de la mayor parte de las Auditorías de Estados Financieros y por lo tanto, el riesgo de error deberá reducirse al mínimo, por lo que el Auditor de Operaciones deberá hacer uso de toda su diligencia, capacidad y cuidado en el desempeño de su trabajo.

c) Independencia.

Esta norma es básica en el Auditor de Estados Financieros, pues constituye su cualidad principal derivada de la naturaleza y fin que persigue dicha Auditoría, sin embargo, en la Auditoría de Operaciones aún cuando no con la misma intensidad que en la Auditoría de Estados Financieros, deberá seguir observándose, pues ayudará al Auditor a examinar la situación con imparcialidad y a exponer libremente sus sugerencias, logrando con ésto crear una imagen ante los administradores de empresas, de que el servicio que está prestando -

es el resultado de una operación objetiva e independiente.

B) Personal a Utilizarse.

La Auditoría de Operaciones es un trabajo que requiere de la participación de un grupo de personas (ayudantes), además del Auditor que junto con éste la -- lleven a cabo, ya que como es lógico, no sería posible -- ni conveniente que todo el trabajo lo realizara el propio Auditor, por lo tanto, será un trabajo de equipo donde aún los ayudantes, no obstante desempeñar labores de rutina, requerirán de cierta madurez profesional y conocimientos que les permitan evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y los controles internos, su -- correcta aplicación y el efecto en los resultados (productividad) de la empresa, de las deficiencias detectadas con el objeto de emitir un diagnóstico y si es posible, sugerir la posible solución a la falla encontrada.

Como se deduce de lo anterior, la labor -- del ayudante debidamente jerarquizada de acuerdo al trabajo que va a realizar, a su propia capacidad y preparación, puede producir excelentes resultados.

El cuerpo o equipo para desarrollar este -- tipo de trabajo deberá estar formado por un supervisor,-

con un equipo de auxiliares que le reporten directamente el resultado de su trabajo, lo que permitirá una coordinación de esfuerzos a la vez que una adecuada supervisión.

El Auditor de Operaciones no es de ninguna manera un especialista en todos los campos y como es lógico, en su trabajo se requerirá en algunos casos de la intervención de un especialista, para lo cual el Auditor deberá auxiliarse de otros profesionistas, con la única condición de que su intervención no sea a tal grado substancial, que convierta en secundaria su actuación.

2.2 PROGRAMA DE TRABAJO Y SUS OBJETIVOS

Para poder triunfar en lo que se propone llevar a cabo, es necesario planearlo, entendiéndose por planear, el decidir anticipadamente lo que se va a realizar y la forma en que se ha de llevar a cabo. De esta forma, planeando adecuadamente se podrá determinar el curso específico de acción que se habrá de seguir, fijando los principios que lo habrán de regir y orientar, la secuencia de operaciones necesarias para alcanzarlo, la fijación de tiempo, etc., necesario para su realización.

Trazar un plan, concebir una idea de la acción apropiada, es la esencia para llegar a la solución de un problema y en eso estriba precisamente el contenido de un programa de trabajo, el cual ha sido definido en el Boletín E-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como, "un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de Auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal".

Cualquier trabajo de Auditoría, no importa el enfoque que se le dé (financiera, de operaciones o administrativa), deberá realizarse en equipo, por lo que el-

uso de un programa de trabajo tendrá varias ventajas claramente definidas, las cuales en forma muy concreta se señalan a continuación:

- a) Es una guía y control para la realización del trabajo mediante la enunciación de objetivos y procedimientos a seguir.
- b) A través del mismo, se puede hacer una división de labores entre el personal de que se dispone de acuerdo a su capacidad.
- c) Sirve como evidencia para apoyar el juicio del Auditor, a la vez que presenta un record del avance del trabajo.
- d) Es una guía de gran utilidad para la supervisión del trabajo por parte del Auditor.

La Auditoría de Operaciones por ser una actividad relativamente nueva y más especializada del Contador Público, requerirá como todas sus demás actividades, de planeación, la cual deberá quedar plasmada en un programa de trabajo, el que podrá ser seccional o general, de-

pendiendo de si la Auditoría se va a aplicar en un área u operación específica o bien en forma general a toda la empresa, en cualquier caso el mismo deberá reunir las características generales siguientes:

- a) Deberá ser expresado en forma por demás clara y comprensible para una fácil asimilación por parte de quien lo realiza y por otro lado no deberá ser inflexible, de tal modo que permita o deje una puerta abierta al ingenio del auditor.
- b) Por la naturaleza tan especial del servicio, es necesario que el programa de trabajo esté redactado en una forma tal, que estimule y desarrolle en el Auditor de Operaciones esa mentalidad de administrador que debe caracterizarle.

Es importante hacer notar que estas dos características son aplicables tanto a los programas de trabajo de Auditoría de Operaciones de los Auditores Externos como a los de los Internos, sin embargo, en el caso de los primeros, dichos programas deberán reunir una característica más y ésta es que deberán ser programas estan-

dar de uso para varias empresas de un mismo giro, ramo o actividad, los cuales será conveniente que estén estructurados de tal manera que sea factible la aplicación de procedimientos específicos, según el criterio de cada Auditor y dependiendo de las circunstancias particulares de cada empresa, que permitan determinar la causa y precisar el efecto de las deficiencias que aquejen a una determinada área. El objeto de este tipo de programas de trabajo es contar con una guía que proporcione orientaciones generales al Auditor en áreas de operación.

En virtud de que el programa de trabajo es una guía de control de las labores, será necesario que cuente además con la siguiente información:

1. Referencia del índice de los papeles de -- trabajo en donde quede plasmado el procedi miento señalado.
2. Iniciales o nombre de la persona o perso-- nas que lo realizaron.
3. Tiempo presupuestado.
4. Tiempo real.
5. Fecha en que fue realizado
6. Conclusión sobre el análisis y examen rea-

lizados, acerca de si los controles y actividades son:

- a) Eficientes
- b) Deficientes

- 7. Observaciones, mediante el comentario breve, sintetizado del problema detectado
- 8. Cuantificación del efecto en la productividad de la empresa de la falla detectada.

La estructuración de un programa de trabajo de Auditoría de Operaciones podría incluir los siguientes - Capítulos:

- I. Indica.- Aquí se expresarán los capítulos de que conste el programa de trabajo.
- II. Introducción.- En donde se expresará cual es la finalidad de la Auditoría de Operaciones, los objetivos que persigue, el contenido del programa y la mentalidad que debe adoptar el Auditor para desempeñar el trabajo, así como una breve explicación de cómo se debe llevar a cabo el mismo.
- III. Guerno del Programa.- El cual podrá clasificarse de la siguiente manera:

1. Análisis e Interpretación de Estados -
Financieros, mediante:

- a) Preparación de hojas de trabajo separando el activo, pasivo, capital y resultados.
 - b) Tratando de trabajar a base de cifras redondas, miles o millones de pesos según su importancia; se usarán todo tipo de razones financieras a través de las cuales se conocerá la estructura financiera, la inversión en cada renglón y la productividad y aprovechamiento de la misma, preparando a su vez Estados Financieros comparativos con el objeto de apreciar tendencias reduciendo las mismas a porcentajes integrales, hasta llegar a un estado de origen y aplicación de recursos, ahora llamado estado de flujo de efectivo.
2. Características de la Empresa.- En el cual se hará un estudio de las características de la empresa, tanto jurídica-

cas como operativas, con el objeto de tener un conocimiento más profundo de la misma.

3. Areas a Examinar. En este renglón se rán varios capítulos, los cuales se estructurarán de acuerdo a las funciones específicas, áreas o departamentos a examinar, los que podrían tener los siguientes incisos:

- a) Objetivos.- Se mencionará cual es la situación ideal a que debe aspirarse, es decir, la meta que se persigue, con el objeto de que se pueda evaluar más fácilmente la efectividad de los controles establecidos. Dichos objetivos deberán ser expresados en forma satisfactoria de tal modo que no haya lugar a vaguedades en su comprensión.

- b) Procedimientos a aplicar.- donde a través de la revisión de cada área se obtendrán los elementos que permitan diagnosticar sobre la eficiencia o ineficiencia de los con-

troles establecidos, detectar sus causas y cuantificar en su caso la consecuencia de tal ineficiencia.

- c) Recomendaciones.- Donde se expresará cual va a ser el enfoque que deberá darse a los procedimientos, el alcance y oportunidad en la --- aplicación de los mismos y las recomendaciones para el desarrollo - del trabajo.

2.3 PRESENTACION DE RESULTADOS

A) Introducción

La información es la última etapa de la Auditoría de Operaciones, pues sólo podrá ser realizada -- hasta que se haya efectuado un razonamiento profundo sobre la evidencia alcanzada.

Si en la Auditoría de Estados Financieros el artículo terminado resultante de la misma es el Dictamen, en la Auditoría de Operaciones ese artículo terminado será la exteriorización del resultado de la revisión llevada a cabo por el Auditor, ya que es para eso precisamente que se le requieren sus servicios y esa exteriorización deberá quedar plasmada en un documento que para efectos de este trabajo se denominará "Informe de Eficiencia y Productividad".

Cabe hacer la aclaración de que en ningún momento se debe considerar el "Informe de Eficiencia y Productividad" como un Dictamen de la Auditoría de Operaciones, pues el informe no tiene esa finalidad ni es posible darle tal alcance, ya que la profundidad y el alcance de la Auditoría de Operaciones, queda a juicio del propio Auditor debido a que no está al alcance de éste, poder opinar si las operaciones se realizaron con base -

en las reglas establecidas o bien el grado de cumplimiento con que se llevaron a cabo las mismas operaciones.

A diferencia de la Auditoría de Estados Financieros, en la cual el Auditor se hace responsable tanto por lo que dice como por lo que deja de decir, en la Auditoría de Operaciones el Auditor sólo es responsable por lo que en su informe dice respecto a algún problema o situación especial, lo que obliga a que cualquier observación o comentario que haga sobre la causa, el efecto o la consecuencia de una ineficiencia esté perfectamente bien fundamentada y soportada en el programa de trabajo y en los propios papeles de trabajo del Auditor.

B) El Informe de Eficiencia y Productividad

El Auditor de Operaciones debe informar sobre el resultado de la Auditoría, pero ¿Cómo debe informar, y ¿qué debe contener su informe?. Como respuesta a la primera pregunta, el Auditor de Operaciones deberá informar del resultado de su trabajo a través de un "Informe de Eficiencia y Productividad", el cual se deberá hacer en forma por demás objetiva, para lo cual se podrá servir de diversas técnicas de exposición, utilizando medios audiovisuales, haciendo uso de proyectores, transparencias, etc., todo esto con el objeto de impresionar al

auditorio y captar su atención, aprovechando con esto al mismo tiempo la ventaja de poder dar explicaciones adicionales sobre los resultados obtenidos, teniendo la seguridad de que no obstante las múltiples ocupaciones de los directivos de la empresa, será escuchado, evitando así el riesgo de que su informe vaya a parar al cajón de algún escritorio.

Si bien es cierto que la exposición audiovisual del informe le redituará al Auditor una serie de ventajas, también es cierto que la única manera como perdura una información es dándola por escrito, para lo cual deberá darse de esta manera un informe adicional -- que contenga en forma más detallada las deficiencias detectadas, comentarios sobre las mismas y la cuantificación de su efecto en los resultados de la empresa.

La información que proporcione el Auditor de Operaciones a través de su Informe de Eficiencia y -- Productividad, deberá reunir requisitos mínimos de calidad aplicables a cualquier comunicado formal, es decir, deberá ser expresado en forma apropiada, con claridad en su redacción, así como en su lenguaje, tratando de que no contenga términos muy técnicos, pues deberá informar en el idioma de los administradores, ya que de lo contrario correría el riesgo de perder su atención, así mismo, los

puntos que contenga el informe deberán ser tratados en forma directa y cautelosa.

Independientemente de los requisitos de calidad que debe contener este informe, deberá ser eficiente, para lo cual la información contenida en él tendrá que ser:

- a) Oportuna - La información debe entregarse al usuario cuando le es de utilidad, cuando puede influir en su trabajo. La información fuera de tiempo -- representa un costo inútil para el que lo lee y por lo tanto, para el que lo produce.
- b) Objetiva - Es decir, que los hechos se presenten en forma clara y significativa, sin incluir detalles innecesarios. Recuérdese que a mayor nivel jerárquico, la información debe ir más condensada y a la vez cubriendo mayores áreas de la empresa.
- c) Relevante - O sea, que debe contener aquellos elementos que sean necesarios para que el responsable pueda actuar conforme a su nivel de responsabilidad.

- d) Integrada - En otras palabras toda -- la información sobre el mismo asunto - deberá provenir de la misma fuente de datos, los que se combinarán a modo de satisfacer las necesidades de información de toda la empresa.
- e) Confiable - El grado de mayor o menor exactitud dependerá del uso a que se - destina la información y la urgencia - de la misma. Una buena presentación - de los resultados de la Auditoría a -- través del Informe de Eficiencia y Pro ductividad, debe permitir a quien lo - utiliza el saber, tanto lo que se es-- tá haciendo como lo que se puede ha--- cer.

Al principio de este inciso se hacían dos- preguntas, ¿Cómo se debe informar y qué debe contener el informe?. La primera pregunta ya fue contestada en los párrafos anteriores, por lo que en relación a la segunda, el contenido del Informe de Eficiencia y Productividad - podría quedar estructurado en la forma siguiente:

1. Fecha
2. Destino

3. Introducción

4. Índice

- a) Resumen de las principales deficiencias encontradas
- b) Cuerpo del Informe

5. Firma

A continuación se analiza en forma breve a cada uno de estos puntos para su mayor comprensión:

- 1. Fecha - Aquí se anotará aquella en la cual el Auditor obtuvo la totalidad de la evidencia que le va a servir para normar su juicio y exponer el resultado de su trabajo. En el caso de que la Auditoría haya sido llevada a cabo por un Auditor Externo, esta fecha podrá coincidir con la de su salida de las oficinas del cliente.
- 2. Destino - En este caso es necesario hacer una separación de acuerdo a la naturaleza interna o externa del Auditor de Operaciones.
 - a) Si el trabajo lo realizó un Auditor Externo, se dirigirá a la per-

sona o personas que contrataron -- sus servicios profesionales, que pueden ser, el Consejo de Administración, su Presidente, el Director de la empresa, etc.

b) En el caso de que haya sido un Auditor Interno quien la llevó a cabo, generalmente el informe será dirigido al Director Financiero o al Contador de la empresa.

3. Introducción.- En donde se mencionará en una forma somera la naturaleza del trabajo realizado y el período o fechas que comprendió, haciendo siempre la aclaración de que el mismo no se hizo con el objeto de hacer una crítica a los controles y actividades existentes, sino que se trata de un diagnóstico cuyo objetivo principal es ayudar a la administración del negocio con el objeto de que éste opere con eficiencia y productividad.

4. Índice.- En el que se mencionará como está distribuido el informe y el núme-

ro de la hoja u hojas donde se encuentra cada capítulo, sub-capítulo, cuadros, gráficas, anexos, - - etc.

- a) Resumen de las deficiencias detectadas. Aquí se expresarán en forma breve las mismas, sus causas y consecuencias, así como el efecto de éstas en la -- productividad de la empresa, - con el objeto de mostrar cuánto le costaron a la misma.

- b) Cuerpo del Informe. El cual - podrá dividirse en varios capítulos, dependiendo de la pre-- sentación que se le quiera dar y el área, función o departa-- mento que se haya revisado, ta niendo cuidado de que las defi-- ciencias detectadas sean clasifi-- cadas en forma lógica, de -- tal modo que se vayan relacionando unas con otras.

Es muy importante dentro de la re-

dación y exposición de las deficiencias diagnosticadas, apegarse a una serie de reglas como son:

- 1) Jerarquizar las observaciones de acuerdo a su importancia, - excluyendo las que carezcan de ésta.
- 2) Ordenar las observaciones en forma lógica, ya sea por cuentas, áreas o bien por su importancia.
- 3) Las observaciones deberán estar sólidamente apoyadas en papeles de trabajo y deberán ilustrarse con ejemplos.
- 4) Debe procurarse no generalizar, sino presentar las cosas o datos que ejemplifiquen la observación.
- 5) De ser posible, además de hacer la observación, sugerir su posible solución.
- 6) Hay que tratar de actuar sin -

prejuicios y rebuscamientos, -
buscando siempre ser construc-
tivos.

7) Usar una redacción clara, con-
cisa y cortés.

5. Firma. El Contador Público que haya -
llevado a cabo el trabajo deberá cal--
zar su firma al final del informe, de-
jando huella así de quien lo realizó y
así mismo, quien se responsabiliza del
mismo.

De lo anteriormente expuesto, se puede con-
cluir que el informe que rinda el Auditor de Operaciones
como resultado final de su trabajo, deberá ser de indis-
cutible calidad, tanto en su presentación como en su con-
tenido.

CAPITULO III

ACTIVO FIJO TANGIBLE NECESIDADES DE CONTROL

3.1 NATURALEZA Y CONCEPTO DEL ACTIVO FIJO

A. Generalidades

El activo fijo de una empresa está constituido por todos aquellos bienes o derechos de naturaleza relativamente permanente, que son utilizados en la explotación del negocio y que no se destinan a la venta.

Partiendo de la afirmación anterior, se -- puede deducir que esos bienes y derechos que constituyen el activo fijo, para poder ser clasificados como tales, -- deberán reunir los siguientes requisitos:

1. Ser inversiones durables, esto es, deberán tener carácter permanente.
2. Deberán ser utilizados en la explotación del negocio, prestando una serie de servicios a través de toda su vida útil, mismos que se destinarán a la -- producción de bienes y servicios.
3. El objeto de su adquisición no es la -

venta de los mismos, sino su utilización, es decir, no se compran para especular o comerciar con ellos.

4. A través de los servicios que prestan los activos fijos durante su vida útil, el costo de los mismos se recuperará paulatinamente por medio de todos aquellos ingresos provenientes de la venta de artículos producidos o servicios -- prestados. El uso que se les da a los activos fijos, así como los servicios que prestan, son los que sirven como base para clasificarlos como tales y es así que de este modo se tienen diversos renglones del activo fijo como son: terrenos, edificios, maquinaria, mobiliario, equipo de transporte, moldes, patentes, marcas, crédito mercantil, etc.

B. División del Activo Fijo

El activo fijo atendiendo a su naturaleza, se clasifica en dos grandes grupos, los que a su vez se subdividen en varios subgrupos, como sigue:

1. Tangible

a) Propiedades, Planta y Equipo

1) Sujetos a depreciación

Ejemplos: Edificios, maquinaria, herramientas, instalaciones, equipo de transporte, muebles y enseres, etc.

2) No sujetos a depreciación

Ejemplos: Terrenos, excepto - las tierras dedicadas a la agricultura.

b) Recursos naturales sujetos a agotamiento.

Ejemplo: Bosques maderables, - minas, pozos petrolíferos, etc.

2. Intangible

a) Legales

Ejemplos: Patentes, marcas, etc.

b) Económicos

Ejemplos: Crédito Mercantil.

Los activos fijos tangibles estarán representados como su nombre lo indica, por todos aquellos -- bienes que existan físicamente y que pueden ser vistos y tocados. De acuerdo con la clasificación que se hizo en

el párrafo anterior, este tipo de activos se dividen en depreciables, no depreciables y sujetos a agotamiento.

- 1) Activos Sujetos a Depreciación - Son todos aquellos bienes materiales, productos de la fabricación del hombre -- que ya sea por el uso, la acción de -- los elementos naturales o la evolución y desarrollo de los diferentes medios de producción, sufren un demérito en su valor de uso.

Este concepto referente a la pérdida de valor en la vida útil del bien, conocido como "depreciación", se analizará en forma más profunda en el inciso siguiente de este capítulo.

- 2) Activos no Depreciables - Los que estarán representados primordialmente -- por los terrenos que no son bienes que se consuman o tengan que reponerse, debido a su naturaleza de imperecederos, por lo que siempre son útiles, independientemente de que en la mayoría de -- los casos su valor económico se ve aumentado por la plusvalía a la que es--

tán sujetos.

La excepción en este caso la constituyen los terrenos dedicados a la agricultura, los que por el fin específico a que se destinan sufren un detrimento en su valor de uso, pues su vida útil se pierde por paulatina salinidad, erosión, etc.

- 3) Activos sujetos a Agotamiento - Están constituidos por todos aquellos recursos naturales renovables y no renovables que por la explotación o extracción de los mismos se van consumiendo y/o agotando como es el caso de las minas, pozos petroleros, bosques, etc., ya que aún en el caso de los recursos renovables como los bosques, es indiscutible que los mismos pierden su vida útil, al menos mientras son renovados.

Los activos fijos intangibles son todos aquellos cuyo valor reside, no en las propiedades físicas del activo en sí, sino en los derechos que su posesión - confiere a su dueño, es decir, son derechos adquiridos - en relación con la consecución de los fines del negocio - ya que la propiedad de los mismos se traduce en benefi-

cio para éste.

Los activos fijos intangibles se diferencian de los tangibles en las siguientes características:

- a) Son unilaterales, es decir, no existen físicamente, de ahí que este tipo de activos sean derechos y no bienes.
- b) La recuperación de la inversión efectuada en los mismos, se hará a través de la amortización y no de la depreciación, como sucede con los activos fijos tangibles.

Como una aclaración a lo anterior y con el objeto de entender mejor estos conceptos, se puede decir que la amortización se distingue de la depreciación, en que la primera es una reducción en el valor económico del activo resultante del transcurso del tiempo, en tanto que la depreciación es la disminución de la vida útil del mismo, derivada no del transcurso del tiempo sino del deterioro material causado por el uso o los agentes naturales que dá como resultado una disminución de la -

eficacia en el servicio prestado. Puesto que la depreciación es deterioro material, sólo el activo fijo tangible puede ser depreciado.

Los activos fijos intangibles se clasifican de acuerdo a los derechos adquiridos en:

- a) Legales - Por el hecho de que son las autoridades las que le dan a la empresa el reconocimiento como derecho exclusivo de ésta, como es el caso de las patentes, marcas, etc.
- b) Económicos - En virtud del valor que éstos representan para la empresa en el campo de los negocios y es el público consumidor u otras circunstancias quienes se lo otorgan, como es el caso del crédito mercantil.

Comúnmente, las empresas poseen en su mayoría sólo activos fijos tangibles, los cuales son presentados en sus estados contables bajo diversos nombres, o bien agrupados bajo el rubro "Propiedades Planta y Equipo".

Se puede decir que los activos fijos tangi

bles tienen hoy en día una gran importancia, sobre todo en cierto tipo de empresas, en que representan el principal renglón de sus activos o por lo menos uno de los más importantes, como es el caso de empresas industriales, extractivas y de servicios, lo que los convierte en una de las áreas productivas más importantes, tanto por la magnitud de la inversión efectuada en su adquisición, como por el hecho de representar éstos un elemento importantísimo de los costos y/o gastos de producción y operación a través de la aplicación de su valor de la depreciación y de los diferentes gastos derivados de su utilización.

- c) Depreciación - Como se mencionó en el inciso anterior de este capítulo, a medida que los activos fijos tangibles pierden su vida útil, por causas que más adelante se señalarán, su importe debe irse aplicando a los costos y/o gastos de producción u operación del ejercicio en que ésta ocurra y se hace a través de un procedimiento contable que se conoce con el nombre de "depreciación".

Concepto - Al respecto, el Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos, define a la de

preciación como "un sistema de contabilidad que tiende a distribuir el costo u otro valor básico del activo fijo -- tangible, menos el salvamento (si lo hay), sobre la vida útil estimada de la unidad (la cual puede ser un grupo de activos) de una manera sistemática y racional".

La depreciación, como ya se dijo antes, constituye un elemento importante en la determinación del costo de producción, tan real como todos aquellos elementos que intervienen en el mismo, -- como son los sueldos y salarios, las materias primas y los gastos indirectos de producción, por lo que su cálculo correcto reviste una gran importancia para la determinación real de los costos de producción de una empresa. Independientemente de lo anterior, la depreciación se convierte en un recurso de autofinanciamiento para la empresa, ya que a través de la misma, se va recuperando la inversión original efectuada, además que, para efectos fisca-

les, su deducibilidad para determinar el ingreso o utilidad gravable, base para el pago del impuesto sobre la renta, ocasiona una mayor disponibilidad por parte de la empresa.

Se ha definido a la depreciación como la pérdida en la vida útil de los bienes que forman el activo fijo tangible, por lo que el objetivo principal al determinar la misma, será señalar precisamente esa pérdida irremisible, la que a su vez sólo podrá tener su origen en las siguientes causas:

- a) El uso
 - b) Agentes Naturales
 - c) Progreso y Evolución (1)
- a) Por el uso se entiende el desgaste que sufren los activos al usarse - en las operaciones del negocio, ya que como es lógico, los bienes en actividad se golpean, se desajustan se friccionan y sufren una serie de desarreglos normales a los que está sujeto un bien que se usa.

Como es lógico suponer, sólo los -
activos fijos tangibles en uso ---
pierden vida útil por esta causa.

b) Todos los activos fijos tangibles-
están expuestos a los agentes natu-
rales como son: los cambios de tem-
peratura, la oxidación de los meta-
les, accidentes, incendios, acción-
de elementos químicos y naturales,
etc., que causan una disminución -
en la vida útil de esos bienes, --
tanto a los que están en uso como
a los ociosos.

c) En este caso la pérdida de vida --
útil de los activos fijos tangi---
bles se puede deber a dos causas:

1) Obsolescencia - El activo pue-
de hacerse anticuado por una de --
las razones siguientes:

1) Puede perfeccionarse un --
nuevo activo que trabaje -
más económicamente, hasta-
el punto que resulte conve-
niente desechar el antiguo

e instalar el nuevo.

- II) La venta del artículo producido con el activo puede depender del capricho o la moda, o bien puede ser sustituido por algún otro producto; si el activo fijo sólo puede producir este artículo, la cesación de la demanda del mismo hará que el activo carezca de aprobación, por lo que ya no tendrá vida útil.

2) Insuficiencia- La cual es el resultado de una expansión del negocio que hace que el activo en cuestión que es aún perfectamente capaz de soportar su antigua carga, no pueda hacer frente al servicio que exige la expansión del negocio.

La depreciación por el desuso y la insuficiencia suele ser llamada depreciación funcional para distinguirla de la depreciación material

que es la que causan el uso y los agentes naturales.

Si no se presenta una o algunas de las causas anteriores (uso, agentes naturales y progreso y evolución), no es posible hablar de depreciación, ya que el simple transcurso del tiempo por sí solo, no se puede considerar como causa de la misma, pues a pesar de que con el paso de éste los bienes pierden su valor comercial, no por eso pierden también su vida útil o de uso.

Una vez señaladas las causas de depreciación, es necesario señalar también qué características deben reunir los activos para poder ser depreciables y éstas son:

- a) Los bienes que están sujetos a depreciación tienen necesariamente que ser propiedad de la empresa que los está depreciando.
- b) Todos los bienes depreciables deberán tener un costo de adquisición y la depreciación de los mismos se

hará hasta por el monto de dicho - costo.

- c) Deberán pertenecer netamente al activo fijo tangible, tal como se entiende éste en contabilidad.
- d) Deben concurrir si es que los bienes están en servicio, cualesquiera de las combinaciones de las tres causas de la depreciación mencionadas en párrafos anteriores y si dichos bienes no están en uso, es decir, son ociosos, se necesitará -- que concurren cualesquiera de los dos últimas causas.

Concluyendo, si un bien no reúne las - cuatro características antes expuestas, no será depreciable.

Factores de la Depreciación.

Los factores que hay que tomar en cuenta - al calcular la depreciación son:

- 1) El costo del activo fijo tangible, el cual comprenderá en su caso gastos de instalación y otros incidentales.

- 2) El valor residual o de desecho, que es el valor que se calcula podrá recuperarse del activo fijo tangible, una vez que éste ha sido puesto fuera de servicio. Este valor residual deberá ser neto, por lo que se le deberá deducir el costo de desmantelamiento si es que lo hay.

La vida que se le estima al activo, la que dependerá naturalmente de las normas que se sigan en materia de mantenimiento, reparaciones, etc., deberá calcularse tomando en cuenta dichas normas.

Base o Métodos de Aplicación.

Para determinar la depreciación total a proveer y la vida estimada sobre la cual habrá que extender ésta, será con base en cualquiera de los tres factores siguientes:

- a) Períodos de tiempo como años o meses.
- b) Períodos de operación, u horas de trabajo.
- c) Unidades producidas.

Las bases o métodos empleados para calcular la depreciación son múltiples y muy variados, sin embargo, todos ellos están basados en los factores anteriores, lo que quiere decir que están regidos por dos moldes principalmente: la aplicación de una cantidad fija o variable periódica y la aplicación de acuerdo al número de unidades producidas.

A continuación y sólo en forma enunciativa, se señalan las principales bases o métodos de aplicación de la depreciación:

- A) Método directo o en línea recta
- B) Método de horas de trabajo
- C) Método de unidades producidas.
- D) Método de anualidades
- E) Método de fondo de amortización
- F) Otros

Como se puede deducir, de los conceptos mencionados en esta inciso, el cálculo de la depreciación deberá estar basado en fundamentos técnicos y no contables y corresponde al Departamento de Ingeniería o Producción determinarlos numéricamente, siendo responsabilidad única de Contabilidad, evaluarla desde el punto de vista financiero y revisarla en su registro contable, con el objeto de proporcionar una información financie--

ra adecuada a la Dirección para que la empresa cumpla --
con los objetivos que ha fijado.

3.2 NECESIDADES DE CONTROL EN ESTA AREA

El activo fijo tangible como ya se mencionó, - tanto por la importancia del monto de su inversión, como por la repercusión que tiene en la operación del negocio a través de los servicios que presta y en los resultados del mismo por medio de su depreciación, la --- cual es aplicada a los costos y los gastos, requiere de una cuidadosa custodia y control de sus actividades, -- tanto porque su adquisición y utilización provocarán rg repercusiones inmediatas y a largo plazo dentro del mismo negocio, como porque cualquier decisión mal tomada, con trol mal establecido o ineficiencia en su utilización, - traerá consecunecias adversas para la empresa, ya que - la misma trabajará en lo que se refiere a este concepto con una eficiencia operativa baja, lo que irá necesaria mente en su perjuicio, pues no hay que olvidar que para asegurar una reducción en los costos y poder hacer freg te eficientemente a la competencia, se requiere de mo-- derna tecnología y nuevo equipo, el cual deberá operar en forma eficiente independientemente del control ade-- cuado con que deberá contar.

Mediante un control eficiente, que abarque todas las fases operativas del activo fijo tangible y que proporcione realmente a la Dirección de un negocio he--

ramientas de control y supervisión de las operaciones, se pueden obtener las siguientes ventajas:

1. Saber si la empresa está cumpliendo con -- los objetivos fijados en esta área.
2. Precisar la atención de la Dirección en -- los peligros cuando todavía pueda existir remedio para los mismos, por medio de la -- información que se proporcione y tomar las medidas correctivas necesarias para promover la eficiencia de operación en esta área.
3. Ayudar a la obtención de mejores y constantes resultados.
4. Tener un dominio y salvaguarda absolutos de los bienes productivos de la empresa.

En la actualidad y en nuestro medio, el área de los activos fijos tangibles ha estado un tanto descuidada, por lo que el control que se ha dado a los mismos deja mucho que desear, pues si bien se han establecido controles y registros contables, éstos a pesar de -- formar parte de la operación, no la cubren en su totalidad.

Esta situación se origina por dos causas:

- a) Existe poca bibliografía al respecto que nos ilustre como controlar eficientemente este rubro del activo.
- b) Generalmente se ha dedicado más atención - por parte de la empresa a otras áreas que se cree son más productivas, como ventas, compras, inventarios, etc.

De lo anterior se desprende que existe la necesidad de implantar en esta área, controles estrictos --- desde el momento mismo en que se piensa adquirir estos bienes, durante su adquisición, recepción, control contable y físico, instalación, operación, mantenimiento, depreciación, baja de los mismos y en toda aquella información que pueda ser útil para la toma de decisiones durante la vida productiva de estos bienes.

A continuación y en una forma muy somera se -- enuncian los principales objetivos de control dentro de cada una de estas etapas:

Planeación de la Adquisición:

Una vez que se tiene idea de la necesidad de -- adquirir un bien, reemplazarlo o modificarlo, es necesario:

1. Efectuar estudios técnicos que muestren - la necesidad de adquisición, reemplazo o - modificación del bien.
2. Efectuar estudios que muestren la forma -- más adecuada para lograr esa adquisición, - reemplazo o modificación en forma eficien- te.
3. Planeación adecuada de la erogación a efec- tuar y que ésta esté prevista en un presu- puesto de inversiones, que a su vez forme parte del presupuesto general de la empre- sa.

Compra:

Satisfechos los controles de la etapa anterior (planeación de la adquisición), el problema de las ad- quisiciones de activos fijos tangibles se circunscribi- rá a un control adecuado en la compra física del bien, - para lo cual se requerirá que la adquisición en sí del- mismo o de los materiales para su contrucción y/o modi- ficación, se haga a través de un departamento especiali- zado, con el objeto de responsabilizar a una persona o departamento de la oportunidad y corrección de las ad- quisiciones, así como para aprovechar la experiencia -- del mismo en este tipo de operaciones, para lo cual, la

compra física deberá estar basada en procedimientos de control adecuados que permitan llevar a cabo ésta en forma eficiente.

Recepción e Instalación:

La recepción física del bien o de los materiales necesarios para su construcción y/o modificación, deberá hacerse por medio de una persona y/o departamento especializado, el cual deberá conocer con precisión el tipo del bien o de los materiales que se van a recibir y tener capacidad técnica, o ser convenientemente asesorado, para poder autorizar la recepción de los mismos, para lo cual será necesario que el material o unidades recibidas sean verificadas en cuanto a volumen, cantidad, calidad y otras especificaciones originales, contra las órdenes de compra respectivas.

Posteriormente el almacenamiento temporal previo o la instalación y/o adaptación de las unidades o materiales, deberá hacerse en forma adecuada tratando que los mismos tengan el resguardo y protección suficientes que impidan su deterioro, independientemente de que su estibación deberá hacerse en zonas especiales que permitan un mejor control físico de los mismos.

Tanto la instalación, como disposición de los bienes físicos deberá hacerse en base a estudios técni--

cos efectuados por personal competente, con el objeto de que su distribución y acomodo se haga buscando siempre - un mejor manejo y aprovechamiento de los mismos.

Control:

La existencia de procedimientos de control adecuados, evita el desperdicio de recursos productivos, -- por lo que su estudio se hará desde los siguientes puntos de vista:

a) Controles Físicos y Aprovechamiento.

Una vez efectuada la recepción e instalación de los bienes, éstos deberán ser controlados físicamente por medio de claves - de identificación, independientemente de - que deberá contarse con registros de control adecuados para los mismos a través de tarjetas individuales que permitan su fácil identificación y localización.

Con base en instructivos previamente elaborados y siguiendo políticas por escrito relativas al control de esta área, deberán - realizarse recuentos físicos periódicos de los bienes que forman el activo fijo tangible, con el objeto de tener un mejor con--

trol y salvaguarda de los mismos, siendo conveniente en este último caso, como un complemento de control, que dichos bienes estén amparados por pólizas de seguros cuyas coberturas cubran los riesgos inherentes a la adquisición, manejo y custodia de los mismos, o en su caso, por la importancia que éstos representen, se cubran también las posibles interrupciones en la producción a causa de dichos riesgos.

Es necesario que aquellas personas o departamentos que sean responsables del aprovechamiento de estos bienes estén al día en cuanto a avances técnicos se refiere, con el objeto de poder determinar si los bienes de que dispone la empresa son ya obsoletos o bien insuficientes para las necesidades de la misma y poder así mismo informar a la Dirección de ésta los beneficios, si es que los hay, de adoptar nuevas técnicas, comprar nuevos equipos, etc.

b) Registros y Control Contable.

A través de un buen control contable y por medio de registros adecuados en esta área-

se podrá lograr la obtención de información financiera correcta y segura, salvaguardar estos bienes y promover la eficiencia de operación de los mismos, de ahí que la historia de su comprobación deba archivar-se por separado y que su registro se deba hacer a través de mayores generales claramente definidos por rubros específicos, respecto a la naturaleza y utilización de los bienes, por lo que la depreciación acumulada de los mismos deberá contabilizarse también por separado, independientemente de que cada una de las unidades específicas que integran estos rubros deberán controlarse por medio de tarjetas auxiliares.

En el caso de activos completamente depreciados, obsoletos, dañados, etc., que aún tengan valor de realización y de las construcciones, mejoras, adiciones o reparaciones extraordinarias, el control de las mismas deberá hacerse por separado y en una forma adecuada.

Los recuentos físicos de los bienes que forman esta área, deberán servir para ajustar los registros contables e investigar -

las diferencias existentes.

c) Información.

Con el objeto de medir la eficiencia de -- los controles operacionales, de contar con elementos para los planes futuros y en general para tomar decisiones administrati--vas relativas a los activos fijos tangibles es necesario que la Dirección de la empresa cuente con información oportuna, veraz y adecuada respecto de este renglón que -- contenga de preferencia en forma comparati--va:

1. Relaciones de los bienes que forman el activo fijo tangible por departamen--tos, su antigüedad e importancia de la inversión realizada en los mismos.
2. Estadísticas de su productividad, costos de conservación y mantenimiento.
3. Variaciones que se incurran entre los datos presupuestados y los reales en -- cuanto a adquisiciones, aprovechamiento de su capacidad productiva y costos de conservación y mantenimiento.

4. Bienes obsoletos y/o fuera de uso susceptibles de ser retirados.

Productividad

Los índices de productividad obtenidos en esta área, de acuerdo al monto de las inversiones efectuadas o a las reparaciones realizadas, deberán ser razonables, atendiendo al tipo de empresa de que se trate, a empresas del mismo giro y a los objetivos que se persigan, -- por lo que la desviación de dichos índices en relación a éstos, deberán estudiarse y determinar las causas de las mismas.

Es recomendable también hasta donde sea posible, que la compañía efectúe comparaciones de los índices productivos del período revisado con los obtenidos - en períodos anteriores, para lo cual deberán tener presentes los cambios en las políticas de producción, ventas financieras, inflación, etc., y así mismo los recursos provenientes de la recuperación de las inversiones - efectuadas a través de la depreciación y las repercusiones de índole fiscal de ésta, deberán ser tomados en --- cuenta para las nuevas inversiones y/o disposiciones de los recursos.

Mantenimiento y Conservación:

Personal técnico competente, previos estudios basados en hechos y circunstancias de ejercicios o períodos anteriores, estado físico de los bienes y necesidades productivas de la empresa, deberá efectuar planes y políticas perfectamente definidas respecto del mantenimiento y oportuno servicio de reparación de los bienes que forman esta área, que cubra las necesidades de la empresa.

Todos aquellos gastos de conservación y mantenimiento que se eroguen, deberán de separarse por departamentos, secciones o unidades productivas, con el objeto de poder determinar donde se localizan los bienes que más están requiriendo estos servicios y poder comparar el importe de éstos contra los presupuestados, investigando y justificando en su caso las variaciones existentes.

Depreciación

A través de un examen minucioso del estado físico de los bienes y de una evaluación de las causas de su depreciación, personal técnico competente deberá fijar políticas definidas de depreciación que determinen lo más acercado posible a la realidad la pérdida en la vida útil del bien, por lo que será necesario que a través también de un cuerpo especializado de técnicos, se efec-

túen revisiones periódicas de estas políticas con el objeto de evaluar su eficiencia y modificarlas en su caso.

La depreciación de los bienes obsoletos o fuera de uso debe controlarse por separado, al igual que su repercusión en los costos y/o gastos de la empresa.

Retiros y/o Bajas:

A través de órdenes formales de retiro autorizadas por funcionario o departamento responsable y apoyadas en estudios técnicos basados en los reportes del departamento de producción, deberán retirarse y/o darse de baja todos aquellos bienes que no estén en condiciones y posibilidad de seguir prestando servicios o bien los mismos ya no sean eficientes de acuerdo a las necesidades de la empresa.

Estos son, a muy groso modo, los objetivos de control que deberán llenarse en las etapas operativas referentes a esta área, haciendo la aclaración de que como es lógico, la misma no puede separarse en una forma tajante de otras áreas operacionales, ya que en algunos casos estará íntimamente relacionada con las mismas; sin embargo, la separación de estas funciones se hace con el objeto de mostrar la operación en toda su extensión por tratarse de un área específica y determinada como es la-

de los activos fijos tangibles, además de que mediante un control que llene los puntos antes mencionados se logrará una mayor eficiencia y por lo tanto, una mayor productividad de los medios operativos de esta área, lo que redundará en la obtención de mayores utilidades al reducir los costos excesivos y los despilfarros de recursos.

Dentro de los puntos antes citados, existen -- dos que tanto por su importancia como por su repercusión en las operaciones futuras de la empresa, relativas a -- esta área, merecen ser tratadas por separado, razón por la cual se ha requerido que la parte medular de este trabajo se refiera a los controles operativos que deberán aplicarse en la planeación de la adquisición y en la compra física de estos bienes, mismas que serán tratadas en el siguiente Capítulo.

CAPITULO IV

CONTROL OPERACIONAL EN LA ADQUISICION DE LOS ACTIVOS FIJOS TANGIBLES

4.1 IMPORTANCIA DE LA ADQUISICION

Los activos fijos tangibles, principalmente en el caso de las industrias de transformación, extractivas y de servicios, representan el principal renglón de sus inversiones o por lo menos uno de los más importantes -- desde el punto de vista de su valor de adquisición, de ahí que inclusive muchas de estas empresas tengan serios problemas financieros relativos a la obtención de recursos suficientes que les permitan hacer frente en una forma eficiente a sus necesidades de adquisición, mejora o modificación de estos tipos de activos.

Independientemente de la importancia que estos bienes puedan tener por su valor de adquisición, se puede decir que en el caso de las empresas industriales, se constituyen en elementos básicos a través de los cuales en una forma directa o indirecta se van a producir bienes o servicios que más tarde serán puestos a la venta, por lo tanto, su intervención en la vida de las mismas es indispensable para su desarrollo y subsistencia. Como es lógico suponer, si una empresa industrial no cuen-

ta con los equipos adecuados para llevar a cabo en forma eficiente la producción de bienes o servicios, no estará cumpliendo con el objetivo para el cual fue creada, pues lógicamente esta deficiencia en sus equipos repercutirá en una escasa producción, ocasionando con ésto ventas menores, disminución de utilidades y despilfarros de recursos para la misma empresa, independientemente de posibles aumentos en sus costos y/o gastos a través de deficiencias de operación, como son el desperdicio de material, falta de capacidad productiva, excesivos costos de mantenimiento y conservación, etc., por lo que si una empresa quiere trabajar en forma eficiente en esta área o empezar a operar con equipos adecuados, tendrá que adquirir aquellos que le permitan competir decorosamente en un mercado cada día más disputado, con el objeto de no ser desplazado del mismo, enfrentándose con ésto a un nuevo problema que será la obtención de recursos suficientes para poder hacer frente a esta necesidad, situación que por fuerza, debido al monto tan importante de este tipo de operaciones, traerá como consecuencia cambios en su situación financiera, que inclusive en caso de no planearse en forma adecuada podrían llevarla a un fracaso en la consecución de sus objetivos.

En virtud de lo señalado en párrafos anteriores, la adquisición de los activos fijos no debe repre--

sentar para la empresa que la realiza, una simple operación rutinaria de compra-venta sino que para llevar a cabo ésta, se requerirá de una planeación adecuada, previos estudios técnicos que hayan determinado su necesidad, con el objeto de que dicha adquisición se haga en forma eficiente midiendo todas las alternativas y situaciones que para el efecto se presenten, como son los beneficios derivados de la adquisición, recursos con que se cuenta para efectuarla, características del o los activos que se piensan adquirir, sus posibles proveedores, preferencia entre rentar o comprar, etc., de tal modo -- que tomando en cuenta las necesidades y recursos de la empresa, se evite la adquisición de activos inadecuados para la misma, que en un momento dado la obliguen a tener que efectuar nuevos desembolsos con el objeto de deshacerse de estos bienes y tener que adquirir nuevamente otros, debido a una mala planeación en la adquisición de los primeros.

Resumiendo: Los activos fijos tangibles de -- una empresa industrial, tanto por la importancia de su valor, como por las repercusiones a corto y largo plazo que tienen en los costos y/o gastos y en las operaciones de la misma, hacen de su adquisición una de las etapas operativas que referidas a esta área tienen más importancia para el negocio, por todas las consecuencias que su-

mala planeación y ejecución puedan traer para el mismo, - por lo que para llevar a cabo ésta en forma eficiente, - necesita dividir su estudio y ejecución en dos partes:

- a) Planeación de la adquisición
- b) Control adecuado de la compra física.

4.2 PROGRAMA DE TRABAJO

El programa de trabajo como ya se mencionó, representa la materialización objetiva de la planeación de la labor a realizar por parte del Auditor. El programa de trabajo que a continuación se detalla, será de tipo estandar, para una empresa industrial de cierta magnitud, con una organización adecuada y se referirá exclusivamente a los objetivos de control y procedimiento de revisión de los mismos, referentes a la adquisición de los siguientes rubros del activo fijo tangible:

Edificios,
Maquinaria y Equipo
Equipo de transporte.

De ninguna manera se pretende que el presente sea un programa de trabajo exhaustivo que contemple todas las fases operativas en la adquisición de este tipo de activos, ya que el mismo únicamente se concretará a mencionar aquellas partes de las mismas que representan las más importantes características de éstas, por lo que este programa podrá adaptarse a otros rubros del activo fijo mediante una adecuación razonable del mismo.

Introducción

El objeto primordial de este trabajo es proporcionar una guía general mediante la enunciación de objetivos y procedimientos a seguir, que puedan ayudar al Auditor a llevar a cabo en una forma veraz, la evaluación y comprobación de la eficiencia de los controles establecidos en una empresa industrial, referentes a la adquisición de los activos fijos tangibles.

En términos generales, el interés del Auditor que lleve a cabo la revisión, deberá ser el determinar si los bienes productivos objeto de este programa tienen un control adecuado, referente a su adquisición, por lo que la misma deberá estar enfocada a revisar la forma en que la empresa controla ésta y a detectar las fallas que se tengan en dichos controles, cuantificando el efecto de las mismas y sugiriendo si es posible, soluciones de tipo general que se consideren adecuadas. Así mismo, se sugiere comentar con la compañía el resultado de dicha evaluación, con el objeto de que a través de funcionarios competentes, nos haga comentarios al respecto, los que deberán quedar asentados en nuestros papeles de trabajo para que nos sirvan de orientación en la presentación de los resultados obtenidos.

Para facilitar y ordenar la revisión, se proporcio-

na una guía de los objetivos generales que debe cumplir un sistema de control adecuado referente a la adquisición de estos bienes, los que probablemente tengan que ser complementados por objetivos adicionales que cubren los aspectos particulares de cada compañía.

La revisión se llevará a cabo en dos etapas:

- a) Evaluación de la eficiencia de los procedimientos de control establecidos, la que constará propiamente en la guía de objetivos antes mencionada y cuyo apoyo deberá anotarse en gráficas, memoranda, etc., y referirse en las columnas correspondientes con los índices de los papeles de trabajo en donde quedó plasmada la evaluación, por lo que será recomendable elaborar un legajo por separado para esta etapa de la revisión.
- b) La comprobación de la eficiente aplicación de estos controles mediante la utilización de procedimientos de revisión, o sea el conjunto de técnicas de Auditoría empleadas, quedando asentada la evidencia de su aplicación en papeles de trabajo, referenciando sus índices con el procedimiento señalado en el programa.

Para la revisión de los controles operacionales habrá que tener presente los siguientes puntos:

	Funciona?	es bueno? se respeta? se actualiza?
	SI	
	No Funciona?	necesita cambios? donde, por -- qué, como? cuantificar - beneficios
CONTROL OPERACIONAL:EXISTE	Conviene establecerlo	
	NO	Cuantificar la conveniencia

Por último, es muy importante destacar que mucho del valor del programa de trabajo radica en la investigación que lleve a cabo el Auditor, por lo que será necesario - que para el efecto cuenta con la cooperación, tanto de su cliente, como de los empleados de éste, en particular con la del Departamento de Auditoría Interna, si es que existe. Así mismo, se recomienda que el trabajo de detalle y análisis sea elaborado por ayudantes y sea el Auditor encargado quien lo interprete, dejando asentada esta interpretación en los papeles de trabajo. Los objetivos generales a seguir que deberán lograrse en la presente revisión son:

- I. El o los departamentos que tengan a su cargo - la planeación de la adquisición y la compra física de los bienes que forman el activo fijo - tangible deben estar claramente señalados dentro del organigrama general de la empresa y -- sus responsabilidades, objetivos y políticas - de acción claramente definidas.
- II. La adquisición de este tipo de bienes deberá - hacerse a través de un presupuesto de inver--- sión.
- III. Deberá existir un control adecuado en la compra física del bien.

Evaluación de la Eficiencia de los Controles.

1. Posición del o los departamentos dentro del organigrama general de la empresa, importancia - de los mismos, objetivos, políticas, responsabilidades y medias de acción.
 - a) Posición del o los departamentos dentro -- del organigrama general de la empresa y su importancia.
1. La compañía debe contar con un organigrama general donde se muestre el o --

los departamentos encargados de la planeación de la adquisición y compra física de los bienes que forman el activo fijo tangible, atendiendo a la importancia de los mismos; dichos departamentos deberán contar con la independencia suficiente que les permita desarrollar sus actividades eficientemente.

2. Es conveniente que el departamento o los departamentos cuenten con una gráfica de organización interna que señale:

- Integrantes del departamento
- Líneas de autoridad, puestos definidos, responsabilidades, funciones e información que deben proporcionar cada uno de sus miembros.
- Gráficas de flujo describiendo los principales procedimientos en uso.

3. Deben existir políticas definidas y por escrito en lo referente a:

- Personal autorizado que tenga bajo su responsabilidad la aprobación --

de modificaciones a los controles-
establecidos.

- Alcance de la responsabilidad de -
los departamentos.

b) El o los departamentos deberán tener sus -
objetivos, políticas, responsabilidades y
medios para lograrlos, claramente defini--
dos.

1. Los objetivos a lograr deberán estar -
claramente definidos, cuidando que ---
cualquier acción o decisión se base en
un razonamiento adecuado encaminado ha
cia el logro de los objetivos genera--
les de la empresa.

2. Los departamentos involucrados en el -
control de la adquisición de los acti-
vos fijos tangibles deberán buscar que
sus objetivos sean:

- Realistas, es decir, que no sean -
tan altos que resulten inalcanza--
bles o demasiado bajos que su rea-
lización no amerite esfuerzo algu-
no.

- Que estén coordinados con los pre-

supuestos generales de la empresa.

- Que sean revisados por la Dirección Financiera.

3. En todos los casos deberán analizarse las variaciones entre los datos reales (logros obtenidos) con los presupuestos y se deberá informar a funcionarios competentes las causas de dichas variaciones (objetivos poco realistas, falta de calidad, etc.)
4. Las políticas y elementos de control establecidos deberán ser comprendidos ampliamente por aquellas personas encargadas de hacerlas funcionar, con el objeto de que las mismas sean aceptadas y llevadas a cabo en forma eficiente, así como para poder exigir responsabilidades.
5. Ningún individuo o unidad departamental deberá ejercer el control absoluto de todas las fases de una

transacción operativa.

6. Los sistemas de control implantados no deberán requerir para su aplicación de un costo excesivo ni demasiado personal, por lo que los mismos deberán ser sencillos pero eficientes.

Control Presupuestal de las Inversiones en Activos Fijos Tangibles.

1. Debido a la importancia de las inversiones efectuadas en este tipo de bienes, así como por las repercusiones de las mismas en la vida futura de la empresa, es necesario que ésta se lleve a cabo mediante un presupuesto de la erogación a efectuar.
2. Los altos niveles administrativos deberán aprobar el presupuesto general y tener un estrecho control sobre el funcionamiento del plan presupuestario.
3. El sistema de control presupuestal deberá apoyarse en:
 - Un Comité de Presupuestos integrado por los Directores de los principales departa-

mentos de la empresa.

- Un Departamento autónomo dentro de la misma empresa que tenga a su cargo la formulación y control de los presupuestos.
4. Las principales funciones del Comité de Presupuestos deben ser:
- Recibir y revisar el presupuesto general.
 - Sugerir modificaciones.
 - Aprobación previa del presupuesto general.
 - Supervisar que las operaciones de la empresa se apeguen al control presupuestal establecido.
 - Asesorar al Departamento de Presupuestos - cuando éste lo requiera.
5. Las funciones del Departamento de Presupuestos deben ser entre otras:
- Organizar el Departamento y el Sistema de Control Presupuestal.
 - Velar que sus funciones se apeguen a los objetivos, políticas y controles establecidos para el funcionamiento de este departamento.
 - Recabar información por medio de presupuestos particulares que provengan de cada uno

de los departamentos involucrados.

- Estudiar, ajustar y coordinar los presupuestos particulares para la obtención de los presupuestos integrales.
 - En base a lo anterior, formular el presupuesto general de la empresa.
 - Hacerlo llegar al Comité de Presupuestos para su revisión.
 - Una vez aprobado el presupuesto general -- por los altos niveles administrativos, dar a conocer a los departamentos involucrados la parte que les corresponda.
6. Dentro de los presupuestos integrales, el presupuesto de inversiones deberá ser el que controle las adquisiciones de los activos fijos tangibles.
7. La presupuestación de estas adquisiciones deberá hacerse en base a solicitudes de los departamentos afectados, apoyados en estudios técnicos que determinen la necesidad de su adquisición, las que contendrán:
- Descripción del proyecto de inversión.
 - Si se trata de una adición, renovación o reemplazo.

- Identificación de la nueva inversión.
 - Determinación del costo estimado de la inversión y costo de recuperación del activo reemplazado, si es que la hay.
 - Fecha tentativa de adquisición o terminación de los bienes construidos por la empresa.
8. Una vez recibidas las solicitudes de inversión por el Departamento de Presupuestos, éste deberá determinar la prioridad de las mismas, de acuerdo con los beneficios que representen, -- sus necesidades y los recursos con que cuenta la empresa, para lo cual deberá hacer los estudios necesarios.
9. El Departamento de Presupuestos deberá realizar estudios que le muestren las ventajas entre adquirir o arrendar el bien, para que en base a ello se tome la decisión.
10. En caso de utilizar el arrendamiento para la adquisición de los bienes, la conveniencia del mismo deberá incluirse en presupuesto por separado, presentándolo al mismo tiempo que el presupuesto de inversiones, apoyado en estudios previos que muestren las ventajas de su uso, -

con el objeto de que puedan considerarse juntos para su aprobación por la Gerencia.

11. Así mismo, deberá estudiar la conveniencia de la inversión, tomando en cuenta los posibles costos de mantenimiento y reparación, demérito que sufrirá el bien y las políticas de depreciación contables y fiscales a los que estará sujeto.
12. Deberán existir instructivos que señalen claramente el monto y condiciones de aquellos bienes susceptibles de capitalizarse, así como los controles a que deberán someterse aquellas compras que por su monto y características no estén sujetas a control presupuestal.
13. El procedimiento presupuestal para los edificios, maquinaria y equipo de transporte y oficina deberá permitir a la Gerencia, originar, coordinar y llevar a cabo planes y programas para la adquisición de los mismos por medio de la compra, la construcción u otros medios.
14. El presupuesto específico (Presupuesto de inversión) para las erogaciones que se hagan para las adquisiciones de este tipo de bienes, deberá formar parte del presupuesto general de

la empresa e indicar por lo menos cuándo, cómo y qué, debe adquirirse.

15. Las inversiones efectuadas en esta área, deberán hacerse con base en la estructura financiera de la empresa, es decir, deberán estar soportadas por las aportaciones de los socios y por pasivos concertados a largo plazo, de tal manera que en caso de existir puntos débiles - en dicha estructura, éstos deberán hacerse del conocimiento de funcionarios competentes.

16. Este presupuesto una vez formulado deberá ser autorizado por funcionarios competentes en forma oportuna y deberá señalar claramente:

- Si las inversiones, mejoras, sustituciones o adiciones al equipo actual se han de --- efectuar a corto o largo plazo, determinando así mismo, si las adquisiciones se harán por medio de compras, construcciones u otros medios, para lo cual será necesario establecer un control específico de todos los bienes presupuestados con el objeto de proporcionar información respecto de los - pasos dados en la adquisición y/o construcción de los mismos.

- El importe del costo total del proyecto.
 - Consideración de las posibles ventajas fiscales en la adquisición de los bienes, mediante la utilización de ciertas prerrogativas fiscales.
 - Fecha tentativa de adquisición o terminación de los bienes construídos por la empresa.
17. Los presupuestos aprobados por funcionarios -- competentes, deberán ser controlados en su -- funcionamiento a través de informes comparativos de los desembolsos reales y los presupuestos, con el objeto de que las desviaciones -- resultantes sean analizadas y se determine su -- causa.
18. El presupuesto de Inversiones está íntimamente ligado en otras fases presupuestales como son: las proyecciones de venta, los requisitos de -- producción y las necesidades de fondos, por lo que es necesario que todos aquellos presupuestos que tienen una relación directa con éste, -- sean revisados en forma periódica con el objeto de que las variaciones que sufran los -- mismos derivados de cambios en las políticas u -- otros factores, sean tomados en cuenta y en su

caso lo modifiquen.

Control adecuado en Compra Física del Bien.

1. Tanto la adquisición de los bienes como los materiales necesarios para su construcción, deberá llevarlas a cabo un departamento especializado de acuerdo a las políticas de la empresa, con el objeto de:
 - Aprovechar su experiencia en este tipo de operaciones.
 - Responsabilizar directamente a una persona o departamento de la oportunidad y corrección de las adquisiciones.

2. El departamento debe conocer con debida anticipación los materiales que deben adquirirse, -- con el objeto de poder hacer la selección del proveedor y material adecuados, por lo que las solicitudes de compra y/o adquisición deberán tramitarse por escrito y ser autorizados por -- funcionario competente, con tiempo razonable-- para su tramitación y/o adquisición.

3. El departamento deberá hacer estudios que le -- proporcionen información sobre:

- Principales proveedores de cada activo.
 - Cotizaciones de precios (de preferencia ra clientes)
 - Descuentos, tiempos de entrega y condiciones que otorga cada proveedor.
4. El Departamento de Compras deberá realizar estudios de las rutas, medios de transportes con sus costos y tarifas, así como el importe de los seguros, con el objeto de seleccionar el transporte, ruta y seguro adecuados, en vez de dejarlo a criterio del proveedor.
 5. Es necesario que este Departamento conozca el espacio con que cuenta la empresa para recibir este tipo de bienes, con el objeto de prever su recepción y almacenamiento previo a su instalación y/o utilización.
 6. Todos aquellos contratos que se formulen para la adquisición de este tipo de bienes, que por su importancia lo requieran, deberán estar sugcritos por funcionarios competentes.
 7. Las solicitudes de compra deben detallar claramente las características del bien o material que se necesita para evitar entre otras cosas, calidad excesiva o deficiente. Para materia--

les especializados debe contarse con la colaboración de técnicos en la selección de los mismos.

8. El Departamento que haya elaborado la solicitud de compra deberá recibir:

- Constancia de haber recibido su solicitud.
- Copia de la orden de compra al proveedor - que incluya la lista de materiales o unidades a adquirir.

9. El Departamento debe contar con un programa -- que le permita conocer con toda anticipación, las compras que debe efectuar, con el objeto de hacer éstas en el momento oportuno.

10. El Departamento de Presupuestos deberá dar a -- conocer oportunamente al Departamento de Compras, los cambios que surjan en los presupuestos de inversión, producción, ventas, etc., -- con el objeto de modificar su programa de compras.

11. Deben existir políticas definidas en relación a la selección de los proveedores de acuerdo a cotizaciones escritas o concursos de los mismos, por lo que al seleccionar al proveedor, -

la persona o personas que autoricen la adquisición deberán hacerlo de acuerdo a la cotización más baja, haciendo la aclaración de que si el proveedor seleccionado no fue el que presentó ésta, deberá existir una explicación al respecto.

12. Una vez recibida la solicitud de compra y las cotizaciones respectivas de los proveedores, el Departamento de Compras deberá elaborar órdenes formales numeradas que contengan:

- Cantidad de los bienes o materiales requeridos.
- Su descripción.
- Fecha de entrega.
- Instrucciones para embarque.
- Gastos de transporte.
- Instrucciones para la facturación.
- Precios.
- Condiciones de pago.
- Cláusulas o condiciones especiales.

13. El Departamento de Recepción debe conocer con precisión el tipo del bien o materiales que se van a recibir y tener capacidad técnica, o ser convenientemente asesorados, para autorizar la

recepción de los mismos.

14. El material o unidades recibidas por el Departamento de Recepción, deberán ser verificados en cuanto a volumen, cantidad, calidad y otras especificaciones originales las órdenes de compra.
15. En el caso de órdenes de compra y/o adquisición no surtidas, éstas deberán ser registradas y controladas por medios adecuados indicando además en su expediente, las causas que originaron su retraso y/o incumplimiento, para lo cual será necesario que el Departamento de Compras conserve historias en casos de:
 - Incumplimiento en fechas de entrega.
 - Fallas en calidad o volumen solicitado.
 - Cambios de precios después de colocados los pedidos.
 - Devoluciones por cualquier causa, etc.

En cualquiera de los casos, tanto el Departamento de Compras como el Departamento que hace la recepción, deberán controlar y vigilar los pedidos no surtidos y pugar porque se cumplan con las fechas de entrega acordadas.

16. Debe existir una política establecida tendiente a evitar órdenes o pedidos urgentes; por lo que en el caso de presentarse los mismos, éstos deberán justificarse plenamente.
17. En cuanto sea posible, debe comprarse a proveedores alternativos con objeto de no depender de un solo proveedor, así mismo para seleccionar a éste, el Departamento de Compras deberá estudiar su seriedad y capacidad, por lo que en algunos casos conviene visitar sus instalaciones, investigar su reputación, ponderar tiempos de entrega, rutas y medios de transporte, precio, servicio, calidad, etc.

Comprobación de su Eficiente Aplicación.

I- Conocimiento General de la Empresa.

Determine:

1. Calidad de la Compañía (filial, familiar, etc.)
2. Ubicación de la misma, de sus principales oficinas y la planta.
3. Régimen social y sus principales características.
4. Productos que fabrica y época de los mismos.

5. Medios productivos con que cuenta la -
empresa.
6. Conocimiento de su sistema de distribu-
ción.
7. Contratos especificos que afectan la -
operación de la compañía como:
 - Regalías.
 - Asistencia Técnica
 - Arrendamiento de activos fijos.
 - Servicios técnicos.
 - Concesiones.
 - Etc.

II- Posición, Importancia, Objetivos, Políticas, -
Responsabilidades y Medios de Acción de los De-
partamentos Encargados de la Planeación de la
Adquisición y compra física de los Activos Fi-
jos Tangibles.

a) Posición e importancia de los Departamentos
encargados de la planeación de la adquisi-
ción y compra física de los activos fijos-
tangibles.

1. Obtenga gráfica de la organización ac-
tual de la empresa; e investigue los -
siguientes puntos:

- Liste a las personas que toman decisiones y compruebe esto.
- Determine si dicha gráfica de organización formal se sigue de acuerdo con lo observado por usted.
- Emita su opinión respecto a la adecuada distribución departamental y niveles jerárquicos que muestra el organigrama, en base a técnicas de administración.

2. Obtenga copia de la descripción de las funciones de los departamentos que tengan a su cargo la planeación de la adquisición y compra física de los activos fijos tangibles e investigue cuáles son los puestos clave en los diversos niveles administrativos de dichos departamentos.

Así mismo comente:

- Lo adecuado de la descripción de funciones.
- Hasta que grado el personal existente desarrolla sus labores de acuerdo con la descripción de fun-

ciones.

3. Determine si los objetivos listados en la evaluación de los controles se están cumpliendo y en su caso ponga las observaciones correspondientes ejemplificando con casos concretos.
 4. Determine cuál es el costo de estos departamentos y precise si el mismo es o no excesivo, investigue las causas que lo recargan y si es posible disminuirlo.
 5. Investigue si existe alguna comisión o funcionario a los cuales se haya responsabilizado del control y modificación de los controles operacionales y en su caso determinar cuáles han sido sus aportaciones a la empresa en este sentido.
- b) Objetivos, Políticas, Responsabilidades y Medios de Acción de estos Departamentos.
1. Verifique si tanto los objetivos, políticas, responsabilidades y medios de acción relativos a esta área se encuen

tran claramente definidos, por escrito.

2. Determine si la empresa efectúa -- comparaciones entre objetivos propuestos y logrados y en su caso si comunica los mismos a un departamento o funcionario responsable mediante la aclaración de las causas de desviación, si es que las hubo.
3. En caso de que la empresa no cumpla con el punto anterior, efectúe la comparación entre los objetivos -- propuestos por la empresa y los logrados realmente. En caso de desviaciones de importancia, investigue su causa y evalúense sus efectos.
4. En base a pláticas con funcionarios de la empresa (Director, Gerente General, de Producción, Mantenimiento, etc.), determine si -- los mismos tienen idea de las necesidades operacionales de las áreas que tienen a su cargo.

5. Determine los costos incurridos -- por cada uno de los departamentos involucrados y juzgue su razonabilidad de acuerdo con los beneficios que reporten a la empresa, así como el personal empleado en los mismos.
6. En general, asegúrese que los controles que existan en esta área -- sean los adecuados de acuerdo con la evaluación de los objetivos que se hizo de los mismos y emita su conclusión al respecto.

III. Control Presupuestal de las Inversiones en Activos Fijos Tangibles.

1. En base al presupuesto de inversión, haga las siguientes investigaciones:
 - Determine si este presupuesto se reporta al departamento o funcionario indicado, así como la oportunidad con que se obtiene y dá a conocer el mismo.
 - Revise el presupuesto y dé su opinión sobre su elaboración, así como las --- principales fallas de fondo que contenga

ga.

- Compare las inversiones reales del período revisado con las presupuestadas y en su caso cuantifique y determine las causas que provocan desviaciones en los presupuestos.
- Determine que ha hecho la empresa para corregirlas, sus repercusiones en ---- otros departamentos y medios de información que se han utilizado.

2. Escoja un número determinado de adquisiciones del período a revisar y haga el siguiente trabajo.

- Determine si dichas adquisiciones se hicieron de acuerdo a las políticas establecidas al respecto, en caso contrario, cuantifique el efecto y determine las causas.
- Haga un diagrama de flujo de los pasos que se siguen en la tramitación de una adquisición y determine si los mismos son adecuados.
- Revise si las adquisiciones se hacen previo estudio técnico que determine la necesidad de las mismas.

3. En base al punto anterior, verifique que - la solicitud del departamento interesado - esté apoyada en estudios técnicos que cubran por lo menos:

- Justificación del reemplazo y/o modificación del bien.
- Determinación de la insuficiencia productiva del activo reemplazado y/o modificado.
- Análisis de los posibles beneficios -- que se obtendrán de la adquisición y/o modificación de los activos.
- Coordinación de las necesidades y capacidad productiva de otros departamentos, que justifiquen su inversión.

4. La necesidad del reemplazo y/o modificación del bien deberá apoyarse en un análisis que nos muestre los siguientes puntos:

- Costo actual de mantenimiento.
- Costo de mantenimiento del nuevo activo.
- Costo de modificación del nuevo activo.
- Cantidad y calidad del personal que opera el nuevo equipo.

- Reducción de desperdicios (material, - mano de obra, capacidad productiva, -- etc.) derivada de la nueva adquisición y/o modificación.
- Espacios requeridos para su instala--- ción y distribución.
- Capacidad productiva.
- Vida útil estimada.
- Período de recuperación de la inver--- sión

5. Revise el presupuesto de inversión cuidando que el mismo contenga por lo menos los siguientes datos y analice éstos:

- Objeto de la erogación.
- Estimación de su importe.
- Medios para efectuar la adquisición -- (arrendamiento, crédito, etc.)
- Aumento en la productividad de la em-- presa.
- Efecto de la erogación en la depreciación, impuestos y seguros.
- Economías que se obtendrán.
- Fecha tentativa de adquisición y/o ter-- minación.

6. investigue si en la selección, ajuste y--
coordinación que de los diferentes presu--
puestos particulares haya realizado el De--
partamento de Presupuestos, se tomaron en--
cuenta los siguientes datos:

- Dentro de la partida de inversión pro--
puesta, deberá tomarse en cuenta el --
costo de recuperación de los bienes a--
reemplazar.
- Importe del beneficio previsto y su --
origen, es decir, aumento en los ingre--
sos y la reducción en los costos, así--
como el tiempo en que obtendrá éste.
- Tiempo y forma de recuperación de la -
inversión.

7. Determine si todas las adq,,isiciones reali--
zadas fueron controladas en el presupuesto
y en su caso, haga pruebas en aquellas ad--
quisiciones que se hicieron fuera del con--
trol presupuestal, verificando que se ha--
yan cumplido los requisitos mínimos de con--
trol; determine sus fallas y evalúe los --
mismos.

IV- Control Físico de la Compra.

1. Investigue el número de órdenes de compra--

de activos fijos tangibles que se expidieron durante el período revisado.

2. Seleccione un número determinado de órdenes de compra colocados y haga el siguiente trabajo.

- Compruebe que exista el precio de adquisición del bien, o los materiales para su construcción, los descuentos otorgados y las rutas a seguir.
- Compare las facturas del proveedor contra la orden de compra para ver que no haya discrepancias en precios.
- Determine si la orden indica que ésta debe sustituirse con urgencia y precise la frecuencia de estas "órdenes urgentes", así como sus causas.
- Determine si el proveedor fue seleccionado por el Departamento de Compras o en alguna forma hubo sugestión por parte de otro departamento. Investigue la frecuencia de estos casos y sus causas.
- Investigue si en alguna forma se ejerció presión para seleccionar a determinado proveedor.

- Verifique que las órdenes de compra estén autorizadas por funcionario (s) competente.
- Determine si no ha habido adquisiciones de este tipo de bienes que hayan sido llevadas a cabo por otros departamentos, e investigue su frecuencia y causas.
- Revise (si es necesario fuera del Departamento de Compras), que la información contenida en la orden de compra sea suficiente.
- Revise que clase de investigaciones se hicieron para determinar la calidad de los bienes o materiales solicitados.
- Verifique que las compras estén amparadas por cotizaciones y que éstas sean recientes; en caso de no haber elegido el precio más bajo, determine las causas y evalúe los efectos.
- Revise si las compras han sido colocadas de acuerdo con el programa que debe tener el Departamento de Compras.

- Determine si las órdenes de compra han sido surtidas oportunamente y en su caso justifique y evalúe retrasos.
 - Determine qué estudios se hicieron para seleccionar las rutas y medios de transporte de las adquisiciones.
 - Verifique si se han hecho compras a proveedores poco competentes y determine la frecuencia de las migmas, así como sus causas, justificando ésta y evaluando los perjuicios sufridos por la empresa por este concepto.
3. Compruebe si los técnicos han aprobado las especificaciones que aparecen en las órdenes de compra y si no ha habido rechazos y/o modificaciones en las mismas por esta causa.
 4. Investigue si el Departamento de Compras recibe con la debida anticipación la información sobre las adquisiciones a realizar.
 5. Determine si en la adquisición de es--

tos bienes no ha habido necesidad de adquirir bodegas en forma urgente o si los activos no se han dañado por estar a la intemperie, etc.

6. En caso de que la compra de determinados bienes o materiales se haga a un solo proveedor, determine por qué no se ha comprado a otros y justifique -- las causas.
7. Determine que control hubo para verificar que las características de los bienes recibidos fueron las que se requerían en la orden de compra.

4.3 INFORME DE EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

DESPACHO A. GARMILLA Y ASOCIADOS, S. C.

México D. F., 28 de febrero de 1986

Sr. Lic. Ernesto Jardón López,
Director General,
Compañía Industrial "El Olivo", S. A.,
P r e s e n t e .

Muy estimado señor Licenciado:

Presentamos a su consideración nuestro informe derivado de la Auditoría de Operaciones que se realizó en el área del "Activo Fijo Tangible" de la empresa, Compañía Industrial "El Olivo", S. A., en las operaciones celebradas entre el 1o. de enero y el 31 de diciembre de 1985.

La Auditoría fue realizada a través del análisis de las políticas, procedimientos y métodos de control relativos a la adquisición de los bienes que forman esta - - área, siendo el objeto de la misma el "diagnosticar" --- aquellas deficiencias existentes, que mediante una adecuada atención ayuden a la eficiente administración de - la empresa que usted preside, por lo que nuestros comentarios deben tomarse como "comentarios constructivos" y-

no como una crítica a los controles existentes.

CONTENIDO

- I. Resumen de las principales deficiencias detectadas.
- II. Cuerpo del Informe.

I. RESUMEN DE LAS PRINCIPALES DEFICIENCIAS DETECTADAS.

<u>PROBLEMA</u>	<u>DEPARTAMENTO</u>	<u>EFECTO</u> (MILES DE PESOS)
Deficiencias en el -- control de las contrataciones de servicios para obras e instalaciones	COMPRAS	\$ 7,200
Necesidad de una mayor planeación relativa a la obtención de financiamientos para la adquisición de los bienes productivos de la empresa	FINANZAS	3,150
Necesidad de una adecuada planeación que determine la calidad y capacidad de los -- bienes productivos adquiridos	INGENIERIA	1,200
Falta de estudios previos en la determinación de los bienes adquiridos	PRESUFUESTOS	2,700
Deficiente control en las órdenes de compra o pedidos no surtidos en la adquisición de bienes productivos	COMPRAS	<u>1,650</u>
	EFECTO TOTAL	\$ <u>15,900</u>

II. CUERPO DEL INFORME

PROBLEMA Y/O SITUACION

EFECTO
(MILES DE PE
SOS)

COMPRAS

En el mes de mayo de 1984, se firmó un contrato para la realización de la obra "A" con el contratista "X", el cual fue recomendado por un funcionario de la Dirección de Finanzas. Posteriormente y ya estando en proceso la obra, otros -- contratistas ofrecieron sus servicios a un costo más bajo como sigue:

Contratista "X"	\$ 25,000
Otros Contratistas	<u>17,800</u>

EXCESO COSTO \$ 7,200

Se sugiere que para la asignación de este tipo de contratos, se establezca un control relativo, por ejemplo, un sistema de "CONCURSOS" y de esta manera contratar al/o los mejores contratistas.

FINANZAS

Se tiene contratado un préstamo a largo plazo, con garantía colateral de la cartera por \$ 40,000,000.00 con el banco "L S.N.C." que devenga intereses variables, para la adquisición de nuevo equipo e instalaciones.

Hasta el 31 de diciembre de 1984 y después de siete meses desde el momento en que el banco puso a disposición de la empresa esa cantidad, sólo se ha dispuesto de \$ 27,000,000.00 de dicho importe.

PROBLEMA Y/O SITUACION

EFECTO
(MILES DE PE
SOS)

De acuerdo al contrato celebrado con el banco la empresa deberá pagar intereses sobre saldos insolutos incluyendo la -- porción no utilizada del préstamo, lo -- que ha causado que la empresa haga erogaciones que no le han traído ningún beneficio.

INTERESES SOBRE FONDOS NO DISPUESTOS .. \$ 3,150

Se sugiere:

- a) Que de ser posible, se contra te para este tipo de operaci ones un préstamo que cause in tereses sobre los fondos dis puestos.
- b) Invertir los recursos ociosos provenientes de los fondos no dispuestos en valores de inme diata realización que ayuden a soportar el costo financie ro de los mismos

INGENIERIA

En el mes de junio de 1984 y mediante - pedido de compra 21, se adquirió del -- proveedor "2" la máquina "N", según es pecificaciones señaladas en dicho pedi do por el Departamento de Ingeniería de la Empresa.

A los pocos días de haberse adquirido e instalada dicha máquina, el Departamen to de Producción determinó que la misma no llenaba los requisitos de capacidad y calidad que se habían solicitado, de acuerdo a las exigencias de la produc ción y a la petición de compra que se - había pasado al Departamento de Ingeni ería para que éste decidiera el tipo de máquina a comprar.

<u>PROBLEMA Y/O SITUACION</u>	<u>EFFECTO</u> <u>(MILES DE PE</u> <u>SOS)</u>
Esta situación originó que la empresa tuviera que cancelar el contrato de -- compra a crédito que había celebrado -- con el proveedor y además absorber los siguientes gastos:	
GASTOS DE INSTALACION Y DESMANTELAMIENTO DE LA MAQUINA	\$ 150
PERDIDA DEL ANTICIPO OTORGADO AL PROVEEDOR POR LA CANCELACION ANTICIPADA -- DEL CONTRATO DE ACUERDO A CLAUSULAS ES TIPULADAS EN EL MISMO	950
CANCELACION DE SEGUROS DE LA MAQUINA -- Y OTROS	100
RETRASO EN LA PRODUCCION	<u>No cuantificado</u>
	<u>\$ 1,200</u>

Se sugiere que para futuras adquisiciones exista una más estrecha comunicación entre los Departamentos de Ingeniería y Producción, con el objeto de evitar desperdicio de recursos.

COMITE DE PRESUPUESTOS

De acuerdo con el presupuesto para el año de 1984, se efectuó la adquisición de 8 camiones de reparto, con el objeto de que la flotilla que para el efecto tiene la empresa, aumentara su capacidad de servicio, previendo un considerable aumento en las ventas, derivado del lanzamiento al mercado de nuevas líneas de productos. La adquisición de estas unidades la llevó a cabo el Departamento de Compras al riguroso contado.

Al rendir a la Gerencia General, el Departamento de Ventas su informe del primer semestre del ejercicio, se comu

PROBLEMA Y/O SITUACION

EFECTO
(MILES DE PE
SOS)

nicaba a aquella que las ventas de las nuevas líneas de productos sólo habían alcanzado el 50% de las cifras esperadas, lo que en conjunto representaba una disminución del 30% en el total de las ventas presupuestadas a esa fecha, por lo que entre otras cosas, iba a ser necesario deshacerse de tres de las unidades adquiridas, ya que hasta esa fecha casi no se habían utilizado. Se tomó la decisión de ponerlas a la venta, operación en la cual la empresa perdió la cantidad de

\$ 2,700

Se sugiere que el Comité de presupuestos efectúe una revisión más concienzuda de los proyectos de inversión para lo cual, a base de estudios, deberá analizar la conveniencia de los mismos y escuchar las opiniones de los departamentos involucrados.

COMPRAS

En virtud de no contar con un control adecuado para las órdenes de compra no surtidas, la compañía no consideró que no se había recibido el tablero de control para la planta "B", situación que fue descubierta al hacer la instalación de la misma, lo que originó un retraso en dicha instalación, a la vez que, dada la urgencia por terminarla, la empresa se vio en la necesidad de adquirir de otro proveedor un tablero que no reúne las características necesarias, por lo que la planta "B" está trabajando con deficiencias, además de que la empresa tuvo que absorber los siguientes gastos:

GASTOS DE ACONDICIONAMIENTO DEL NUEVO -
TABLERO

\$ 750

<u>PROBLEMA Y/O SITUACION</u>	<u>EFECTO</u> <u>(MILES DE PE</u> <u>SOS)</u>
SOBRE COSTO DE ADQUISICION EN RELACION - CON EL TABLERO DE CONTROL SELECCIONADO - ORIGINALMENTE	\$ 900
PARO EN LA INSTALACION Y RETRASO EN LA - PRODUCCION	<u>No cuantificado</u> <u>\$ 1,650</u>
EFECTO TOTAL	<u>\$ 15,900</u>

Por último queremos agradecer la cooperación y atenciones recibidas de funcionarios y empleados de la Compañía, en el curso de nuestro trabajo y nos ponemos a sus órdenes para cualquier aclaración que solicite, en relación al contenido de este informe.

Muy atentamente,

DESPACHO A. GARMILLA Y ASOCIADOS, S. C.

C. P. ANTONIO G. GARMILLA BELMAR

CONCLUSIONES

1. El tamaño que han adquirido las empresas y la complejidad del trabajo administrativo, principalmente por el aumento y diversificación de la responsabilidad, ha provocado que las fuentes de información tradicionales sean insuficientes y que los administradores operen fuera de una inspección visual de las actividades de las cuales sean responsables, de tal modo que no siempre pueden saber si los procedimientos de control implantados dentro de la empresa son los correctos y apropiados, si la aplicación de dichos controles, siendo éstos los adecuados, se hace en forma eficiente y si las condiciones de operación de las unidades bajo su control son o no óptimas. Esta información puede ser proporcionada por medio de la Auditoría de Operaciones.

2. La ubicación de la Auditoría de Operaciones dentro del terreno profesional cae en el campo natural e idóneo de la Auditoría Interna, cuyos objetivos principales deben ser la protección de los intereses de la empresa y la promoción de la eficiencia de sus operaciones.

3. Aunque el Contador Público no es el único profesional capacitado para llevar a cabo una Auditoría de Operaciones, sí es el más indicado, ya que en su carácter de Auditor independiente o dependiente, adquiere una

serie de conocimientos relativos a las funciones básicas de la empresa, los cuales aunados a su preparación profesional en aspectos como Análisis y Organización, entre otros, le permiten contar con una visión más amplia de los objetivos generales de una entidad económica que le permitirá hacer una correcta evaluación de sus problemas y por tanto, emitir un "diagnóstico" de sus posibles fallas.

4. La Auditoría de Operaciones por tratarse de un trabajo de naturaleza profesional, requerirá de quien la realice, una serie de requisitos mínimos de calidad, relativos a su persona y al trabajo que desempeña, por lo que en esta nueva actividad de Contador Público, él mismo deberá cumplir con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, ya que por ser estas normas de conducta, pueden y deben ser aplicadas en todas las actividades -- que la profesión desempeñe, adaptándolas siempre a la naturaleza del servicio prestado. En consecuencia, estas normas son aplicables a la Auditoría de Operaciones, excepto las normas de información y dictamen que son exclusivas de la Auditoría Financiera.

5. La Auditoría de Operaciones por ser una actividad relativamente nueva y más especializada del Contador Público, requerirá como todas sus demás actividades, de planeación, la cual deberá plasmarse en un programa de -

trabajo el que le servirá de guía y control del trabajo a realizar, así como de instrumento de gran utilidad para la adecuada supervisión del mismo por parte del Auditor.

6. La información es la última etapa de la Auditoría de Operaciones, pues sólo podrá ser realizada hasta que se haya efectuado un razonamiento profundo sobre la evidencia alcanzada.

El Auditor de Operaciones debe informar el resultado de su trabajo y esta información la proporcionará a través de un informe de "eficiencia y productividad", en donde quedarán asentados los resultados y conclusiones a que llegó después de la revisión efectuada. Este informe deberá presentarse a través de modernas técnicas de exposición y deberá tener los requisitos mínimos de calidad de cualquier comunicado formal, mostrando las causas que originaron el problema, el efecto de los mismos y sus consecuencias, todo ésto expresado en una forma clara y concisa, buscando ser convincente e invitando a la administración del negocio a que tome medidas correctivas.

7. El activo fijo tangible de una empresa, tanto por la importancia del monto de su inversión como por la repercusión que tiene en las operaciones del negocio a través de los servicios que presta y en los resultados -

del mismo por medio de su depreciación, mantenimiento, - reparación, etc., requiere de una cuidadosa custodia y - control de sus actividades, tanto porque su adquisición- y utilización provocarán repercusiones inmediatas y a -- largo plazo dentro del mismo negocio, como porque cual- - quier decisión mal tomada, control mal establecido o in- - eficiencia en su utilización, traerá consecuencias adver- - sas para la empresa, por lo que un control eficiente en- - esta área, le redituará las siguientes ventajas:

- a) Determinar si se cumplen los objetivos de - la empresa.
- b) Llamar la atención de la Administración del negocio sobre aquellas deficiencias existen- - tes.
- c) Ayudar a la obtención de mejores y constan- - tes resultados.
- d) Tener un dominio y salvaguarda absolutos de los bienes productivos de la empresa.

8. La adquisición de los activos fijos tangibles, - constituye una de las etapas operativas que referidas a - esta área, tienen más importancia para la empresa en vir- - tud de que además de ser el punto de partida de la prin- - cipal inversión de sus recursos, una mala planeación o - ejecución de la misma, repercutirá siempre en deficien--

cias de operación y un aprovechamiento inadecuado de dichos recursos.

B I B L I O G R A F I A

L I B R O S

FERNANDEZ ARENA, JOSE ANTONIO, C.P. y L.A.E.-
Auditoría Administrativa.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
Boletines de Normas y Procedimientos de Auditoría.
Boletín C-6 de la Comisión de Principios de Contabilidad, Inmuebles, Maquinaria y Equipo.
VI Convención Nacional de Contadores Públicos.

KESTER, ROY B., C.P.A.
Contabilidad, Teoría y Práctica.

LANG, THEODORE, M.B.A. Y C.P.A.
Manual del Contador de Costos.

NEUNER, JOHN J.W.
Contabilidad de Costos, Principios y Práctica. Tomo I.

NORBECK, E. F.
Auditoría Administrativa.

PATTON, W. A., C.P.A.
Manual del Contador.

REYES PONCE, AGUSTIN, LIC.
Administración de Empresas, Teoría y Práctica. Primera Parte.

ARTICULOS Y REVISTAS

DIRECCION Y CONTROL:

BARLEY, F. A.
La Depreciación y la Medición de -
la Productividad, Septiembre de --
1971.

FRAGOSO CELIS, MARCOS, C.P.
La Contabilidad en la Administra--
ción, Febrero de 1971.

GOLDING, J. JORDAN.
Los Servicios de Consultoría Pro--
porcionados por Contadores Públi--
cos, Julio de 1970.

HOYOS RIVERA, OCTAVIO, DR.
Aspectos sobre Administración, Oc--
tubre de 1970.

J. BERGOVERK, RUDOLPH, C.P.A.
La Comunicación Efectiva de Infor--
mación Financiera, Septiembre 1970

LEAL BENAVIDES, GUSTAVO, C.P.
Medición de la Depreciación Conta--
ble, Junio de 1971.

MACNAIRM, WILLIAM, C.P.A.
Objetivos, Diciembre de 1970.

OCHOA PEREZ DUARTE, ALFONSO, C.P.
Relación del Auditor Externo y la--
Auditoría Interna, Septiembre de -
1970.

VELASCO, JESUS A., C.P. Y DR. C.A.
La Naturaleza de la Función del --
Contralor en la Administración Mo--
derna, Junio de 1971.

VILLARREAL LEAL, HUMBERTO, C.P.
La Contabilidad Administrativa, --
Noviembre de 1970.

W. FOX, HAROLD.
Hacia un Entendimiento de los Con-
ceptos sobre Investigación de Ope-
raciones, Marzo de 1971.

TESIS

BERNAL MATUS, JUAN JOSE, C. P.
Auditoría de Operaciones, Aplicabi-
lidad de las Normas, Procedimien-
tos e Informes de la Auditoría de
Estados Financieros, U.N.A.M., ---
1970.

GOVANTES GUZMAN, C.P.
Nuevo Enfoque en la Auditoría de -
Inventarios, Auditoría de Operacio-
nes, U.N.A.M. 1970.

HERRERA ROBLES, BERNARDO, C.P.
La Auditoría de Operaciones y su -
Aplicación en el Activo Fijo Tangi-
ble, U.N.A.M., 1971.

PEREZ CERVANTES, FELIPE, C.P.
Auditoría de Operaciones, Una Ex--
tensión de la Auditoría de Estados
Financieros, U.N.A.M., 1969.