

DL
03
7(264)

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Facultad de Ciencias Económicas

BIBLIOTECA CENTRAL-USAC
DEPOSITO LEGAL
PROHIBIDO EL PRESTAMO EXTERNO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
BIBLIOTECA
GUATEMALA



**"LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA COMO INSTRUMENTO PARA
LA DIRECCION DE EMPRESAS"**

TESIS

presentada a la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias
Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala

por

JOSE RAYMUNDO RODRIGUEZ ESTRADA

al conferirsele el título de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

en el grado de

LICENCIADO

Guatemala, septiembre de 1971

**JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

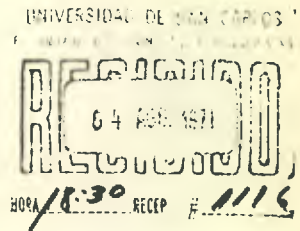
Decano	Lic. Maximino Ruano Ayala
Vocal 1o.	Lic. Carlos Guillermo Herrera
Vocal 2o.	Lic. Carlos Rubén Arroyo R.
Vocal 3o.	Dr. Héctor Goicolea Villacorta
Vocal 4o.	Br. Roberto Pontaza
Vocal 5o.	Br. José Ernesto Matheu
Secretario	Lic. Marta Estela Rivas I.

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL
PRIVADO**

Decano	Lic. Rafael Piedra Santa Arandi
Examinador	Lic. Donaldo Estrada Castillo
Examinador	Lic. Carlos Rubén Arroyo R.
Examinador	Lic. Práxedes Germinal Grajeda
Secretario	Lic. Carlos Guillermo Herrera.

Guatemala,
3 de agosto de 1971

Señor Decano de la
Facultad de Ciencias Económicas de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Lic. Maximino Ruano Ayala
Presente



Señor Decano:

Tengo el honor de dirigirme a usted, manifestándole que atendiendo la designación de que fui objeto oportunamente por esa Decanatura, he asesorado al Perito Contador José Raymundo Rodríguez Estrada en su trabajo de tesis titulado "LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA COMO INSTRUMENTO PARA LA DIRECCION DE EMPRESAS", el cual recomiendo sea aceptado para presentar en su examen general público, previo a obtener el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

En el referido trabajo de tesis, se expone la aplicación de diferentes técnicas para evaluar la eficiencia administrativa de la empresa; y como consecuencia de tal evaluación recomendar las medidas necesarias que tiendan a mejorar su productividad.

Sin otro particular, me suscribo muy atento y seguro servidor,

Lic. LUIS ALBERTO SANTOS CH.



**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
GUATEMALA, CENTRO AMERICA**

Calle Mariscal Cruz, N° 1-56, zona 10

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS: GUATEMALA,
SEIS DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS SETENTA Y UNO.**

Con base en el dictamen rendido por el Licenciado Luis Alberto Santos Ch., quien fuera designado Asesor, se acepta el trabajo de tesis denominado "LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA COMO INSTRUMENTO PARA LA DIRECCION DE EMPRESAS" que para su graduación profesional presentó el señor José Raymundo Rodríguez Estrada, autorizándose su impresión.-----

Lic. Maximino Ruano Ayala
Decano.

Licda. Marta Estela Rivas
Secretaria.



nder.-



DEDICATORIA

A mi Padre:

Esteban Rodriguez Aguilar

A mi Madre:

Virginia Estrada de Rodríguez;

A mi Esposa:

María Teresa S. de Rodríguez.

A mis Hermanos:

Arnoldo, Angel Esteban, Mario Gabriel y Julio Alejandro.

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala.

CONTENIDO

INTRODUCCION

I. GENERALIDADES

1. Aspectos Importantes
2. Deficiencias en la gestión administrativa que se encuentran con mayor frecuencia.
3. Causas que dan origen a una mala situación.
4. Qué significa Auditoría Administrativa.
5. Necesidad de su aplicación en nuestras empresas.
6. Clases de Auditoría Administrativa.
7. Como actividad profesional del C.P.A.

II. DBJETIVOS BASICOS

1. Precisar Pérdidas y deficiencias operativas
2. Establecimiento de mejores formas de control.
3. Establecimiento de mejores métodos.
4. Obtener operaciones más eficientes.
5. Mejor uso de los recursos físicos y humanos que se poseen.

III. TECNICAS BASICAS PARA LOGRAR LOS OBJETIVOS PERSEGUIDOS.

1. Delimitación de Areas de Responsabilidad.
2. Análisis Factorial.
3. Determinación de la o las áreas a examinar.
4. Evaluación (proceso del análisis e interpretación).
5. Medios de control como elementos de Auditoría Administrativa.

IV. INFORME

1. Elementos Básicos
2. Contenido
3. Métodos para presentación de resultados

V. CDNCLUSIONES

1. Generales

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION



El mundo moderno de los negocios se encuentra sujeto a una evolución y dinamismo continuo. El crecimiento incesante, y en algunos casos desmesurado de las empresas ha traído como consecuencia la necesidad para la administración de llevar a cabo la fijación de políticas, la delegación de funciones y la autoridad requerida para su ejecución, la planeación de las operaciones, coordinación y control del desarrollo de las mismas y la utilización de diversas técnicas y herramientas al servicio de la administración para un mejor logro de sus objetivos.

La administración es dinámica y ha sufrido metamorfosis, evolucionando y adaptándose eficazmente a los retos del mundo económico.

De ahí, que se presenten aportaciones específicas en el marco favorable de una economía avanzada, como en los Estados Unidos de Norte América, en la primera mitad del presente siglo.

Primero aparecen los sistemas de costo estándar, como respuesta a la industrialización consecuente de la primera guerra mundial. Luego viene el desarrollo de los sistemas de control presupuestal. Más tarde se enfatiza la planeación de utilidades y los costos de distribución y hacia 1950 aparecen técnicas más audaces como el costeo directo, los costos marginales é instrumentales, los métodos para análisis de alternativas é integración de datos procesados.

Alrededor de 1953 Varias asociaciones empiezan a auspiciar un significativo número de seminarios y conferencias referentes a los principios y a los procedimientos empleados en la Auditoria Administrativa, y en la misma década de 1960 se desarrolla el interés por la investigación de operaciones y en el énfasis en la contabilidad para la toma de decisiones. Surge la contabilidad por areas de responsabilidad, la administración por objetivos y la auditoria administrativa, entre otras tecnicas de gestión.

Reconociendo entonces su actualidad en nuestro medio principalmente, y la importancia que para la dirección de nuestras empresas

representa la auditoría administrativa abordamos el tema con el ánimo de presentar en forma condensada los alcances y los beneficios que pueden derivarse de la adopción de ésta nueva herramienta para la dirección de las empresas y particularmente las pertenecientes al sector industrial.

No es el objetivo de éste trabajo la delineación de un programa de Auditoría Administrativa ya que éste puede ser diferente atendiendo al tipo de empresa de que se trate y del alcance que se le deba dar al examen sino en señalar un conjunto de técnicas generales que pueden ser usadas ventajosamente por la dirección de nuestras empresas para lograr los objetivos que se fijan al momento de emprender la tarea de organizarse para un fin determinado.

Así se expone la forma mediante la cual pueden lograrse los objetivos generales que se persiguen con la adopción de una Auditoría Administrativa, dentro de la empresa, como son la eliminación de pérdidas y deficiencias, reducción de costos así como el establecimiento de mejores formas de control, mejores métodos de trabajo y en general el mejor aprovechamiento de los recursos que se poseen.

No está demás manifestar que al haber enfocado las técnicas de que se sirve la Auditoría Administrativa para lograr los objetivos deseados, nos hemos referido en general a la relación de dichas técnicas con el desarrollo de la auditoría propiamente y por lo tanto queda para su profundizado estudio cada una de ellas las cuales merecen por su importancia dentro de las actividades de la Contaduría Pública, un Análisis por separado que ponga en evidencia su utilidad dentro de las modernas técnicas de gestión.

I. GENERALIDADES

1. Aspectos Importantes

Como es sabido, la auditoría financiera generalmente consiste en la evaluación del control Interno y en el examen objetivo de la contabilidad, con el fin de emitir una opinión acerca de la situación financiera y de los resultados de las operaciones del negocio. En otras ocasiones, ésta revisión se hará con un fin específico y determinado.

En los últimos tiempos, y particularmente en el medio guatemalteco, debido al grado de desarrollo que van alcanzando nuestras empresas, las funciones del Contador Público se han extendido hasta exceder el concepto de la auditoría financiera propiamente. El área de trabajo del Contador Público, comprende además de sus servicios de auditoría, servicios de asesoramiento a la gerencia, servicios financieros, administrativos, etc. El concepto moderno de auditoría se extiende mucho más allá del dominio tradicional de la auditoría acostumbrada, hasta llegar a los límites de la dirección interna moderna, la inspección de los registros contables compilados mecánicamente o electrónicamente la clasificación y evaluación integral de datos y sus documentos afines y al uso de estadísticas en la sección y análisis de muestras de auditoría. Como resultado de éstos y otros numerosos procedimientos modernos, el trabajo de ejecución de procedimientos de auditoría financiera es considerablemente menor que el que se necesitaba anteriormente

De ahí la importancia que está mereciendo cada vez mayor dentro del área de servicios del Contador Público la ejecución de la Auditoría Administrativa ya que ésta se identifica perfectamente con la evolución experimentada por la profesión.

Se ha llegado al convencimiento de que los informes que expresen únicamente la situación financiera, no dan una idea adecuada de las posibilidades de la compañía para hacer frente a futuros compromisos financieros y tampoco son una guía suficiente para alcanzar las metas de crecimiento adecuadas. Los informes adicionales, los cuales en su mayoría

no pueden ser directamente representados en términos de dinero, son de mucha utilidad para determinar si una compañía está bien o mal administrada.

Estos informes son características de la auditoría administrativa y por medio de ellos se busca señalar las mejoras posibles tendientes a subsanar deficiencias anteriores.

2. Deficiencias en la gestión administrativa que se encuentran con mayor frecuencia.

La experiencia ha demostrado que la falla de mayor importancia en muchas empresas es el descuido de la administración para aplicar en su totalidad los principios de buena organización. En general, la causa se debe a indiferencia o falta de entendimiento o apreciación del valor de los principios de organización.

Al revisar los principios de organización debe darse la debida importancia a la totalidad de ellos, a los objetivos del negocio, a las bases fundamentales necesarias para que se ejecute el trabajo, a los resultados obtenidos, a la estructura del organismo o los requerimientos esenciales para organización de las funciones y de los departamentos, a la manera de seleccionar y manejar al personal y la distribución ordenada de los equipos de trabajo, a fin de obtener la evidencia necesaria que permita la emisión de un útil informe.

Por eso, el auditor deberá determinar en su estudio las ventajas de la centralización o no centralización de ciertas funciones. Por ejemplo, en una empresa con varias plantas productoras, podrá parecer a simple vista que sería más económico centralizar todas las compras en un punto principal, en lugar de mantener departamentos de compras en cada planta. Por otra parte, los tipos de productos manufacturados en cada planta, podrán diferir grandemente, sin tener en lo absoluto ninguna similitud en sus materiales básicos o requerimientos, como resultado de lo cual podrá ser más ventajoso mantener la función de compras no centralizadas. En los estudios que se refieren a la centralización o no centralización, quizá sea necesario que el auditor recomiende estudios adicionales, por ejemplo, un estudio sobre investigación de las técnicas de operación.

Dice William Newman (1) "los directivos expertos son vitales en toda empresa dinámica y próspera. También son necesarios otros elementos tales como capital y conocimientos técnicos.

Pero sin ejecutivos competentes, ninguna empresa puede mantenerse mucho tiempo en posición destacada..." Efectivamente, el buen ejecutivo es el que consigue que la empresa alcance sus objetivos con un mínimo de recursos y esfuerzo y la menor interferencia con otras actividades de interés.

En síntesis, en la práctica se encuentran en nuestros empresarios con mayor generalidad defectos como los siguientes:

a) - Ineptitud para realizar decisiones:

Es una de las situaciones que con más frecuencia pone en evidencia la auditoría administrativa.

El ejecutivo en una empresa debe poseer experiencia personal y habilidad directiva. El director debe ser guía, jefatura y control de los esfuerzos de un grupo de individuos que trabajan para un fin común.

b) - Tiempo y esfuerzo insuficientes para la coordinación de actividades:

Quando se procede al análisis de que es lo que hace un directivo, a veces nos encontramos con que éste ocupa la mayor parte de su tiempo en ejecutar trabajos que debido a su condición de ejecutivo únicamente debiera coordinar, dirigir y controlar y no hacer derroche de tiempo y esfuerzo en actividades que pueden ser delegadas, con el consiguiente beneficio para la marcha normal de la empresa. Es decir dedicar su tiempo a la sincronización de las acciones de un grupo de personas.

c) - No considerar, reconocer y analizar problemas importantes:

Todo ejecutivo debe ser hombre bien informado de los negocios relacionados con la actividad de la empresa a su cargo, leal a los intereses

1 Programación, Organización y Control - William H. Newman, 3a. edición, Ediciones Deusto, 1964.

de la misma objetivo en su juicio personal, y con suficiente tiempo é interés para comprender realmente los problemas a que se enfrenta la empresa. El ejecutivo eficiente se dice es quien sabe sobre llevar adelante la responsabilidad del análisis de los problemas presentes y futuros, los programas considerados é integrados que ayuden a afrontar estos problemas.

d) - Temor a delegar Autoridad:

Es vital en una buena dirección que las relaciones entre ejecutivos y subordinados estén acertadamente definidas y claramente comprendidas.

Autoridad en su sentido simple dice Newman (2) "...es dar a alguien permiso para hacer ciertas cosas..."

En toda empresa debe existir la delegación. Esta no debe hacerse solo de Presidente a Vicepresidente sino que deben haber redelegaciones, del Vicepresidente en los directores, de éstos en los gerentes de departamentos y así sucesivamente descendiendo en la pirámide ejecutiva.

Todo buen director debe tener una concepción clara que la delegación simple es un requisito indispensable que debe saber cumplir.

Uno de los principios de organización más admitido es que la Autoridad y la Responsabilidad deben tener la misma extensión Implica que si a un hombre se le ha dado un alto grado de libertad de acción, se le debe exigir una eficiente utilización de tal libertad, y a la inversa, resulta falta de equidad exigir cuentas a una persona por los resultados obtenidos en una actividad cuando no se le ha permitido guiarla de acuerdo con su propio juicio.

e) - Falta de habilidad para guiar y mantener personal competente:

El ejecutivo debe reunir ciertas características que le permitan obtener el máximo de rendimiento y predisposición del personal que también a criterio suyo pueda colaborar con la empresa. Algunas de éstas características son las que señala Antonio Fernández Arena (3) en su libro

2 William Newman. Op. cit.

3 Fernández Arena: Auditoría Administrativa, Editorial Luz, S.A., México, 1966.

“Auditoria Administrativa” las cuales son:

- Capacidad de lider; dirigir, guiar, inspirar a la gente y hacerla cooperar eficientemente.
- Habilidad para coordinar; asegurar unidad de acción hacia un fin comun.
- Capacidad intelectual: entender y localizar el fondo de los problemas, analizar y sintetizar para lograr soluciones.
- Habilidad administrativa: seleccionar, organizar dirigir y controlar personal.
- Juicio: sentido de la proporción y habilidad para razonar.
- Seguridad: confianza y discreción para el tratamiento de asuntos confidenciales.
- Creatividad: inventiva, imaginación, capacidad para desarrollar algo nuevo.
- Ambición: energía para alcanzar mejores puestos.
- Sensibilidad: poder para captar pensamientos o acciones de otras personas.
- Aptitud para el manejo de Relaciones Humanas: tratamiento de las personas con paciencia y entendimiento.
- Capacidad de expresión: habilidad para hablar y escribir efectiva y persuasivamente.
- Simpatia: saber ganarse el respeto genuino y admiración de los subordinados.
- Cultura: conocimientos amplios.
- Conocimientos técnicos: preparación para realizar requerimientos del puestodesempeñado
- Habilidad para obtener resultados inmediatos al trabajo: efectividad en ejecutar y realizar deberes y responsabilidades.
- Integridad moral y conciencia de la presencia personal.

f) Poca visión e imaginación para determinar objetivos y planes a corto y largo plazo:

El ejecutivo, debe ser una persona con capacidad para anticiparse por medio de sus decisiones a posibles contingencias y para organizar y desarrollar planes para lograr metas.

3. Causas que dan origen a una mala situación

Los motivos que pueden originar problemas en las empresas son verdaderamente múltiples. Mediante la ejecución de un programa de Auditoría Administrativa, pueden encontrarse algunos de ellos.

Se pueden mencionar entre los más generalizados los siguientes:

a) Defectos de estructura: son defectos en la organización de la empresa.

Estos pueden encontrarse desde cuando se trabaja en su propia planeación, al omitirse en ella factores de consideración al determinar la factibilidad de operación de la empresa.

Así, encontramos deficiencias organizativas en sus bases o principios como inconveniente tipo de organización administrativa, imprecisión en la asignación de funciones y determinación de responsabilidades. Se da el caso también de la ausencia o incompletos manuales de instrucciones y de falta también de funcionales gráficas de organización que permitan a las personas que trabajan para la empresa, su correcta ubicación dentro de la misma.

La desorganización se manifiesta también, en la falta de evaluación del trabajo y del grado de eficiencia que presenta.

b) Recursos financieros insuficientes: esta causa puede ser originada a su vez por la falta de una adecuada planeación financiera.

El pronóstico sabemos que es la esencia de la dirección empresarial. Por medio de él podemos saber de que recursos habrá que disponer si se vislumbra una escasez de dinero en efectivo.

Esta desventajosa situación también está determinanda por: falta de precisión de la persona que es responsable de la ejecución de ciertos gastos, por falta de limitación del monto de los gastos hasta por los cuales pueden incurrirse, por falta de un informe de comparación de los gastos reales con los gastos presupuestados por cada responsable, por falta de toma de decisiones oportunas al conocerse deficiencias en la ejecución de los gastos.

c) Distribución poco efectiva de productos y servicios: esta causa viene

a evidenciar una falta de coordinación que pueda existir entre la producción, las ventas y los inventarios, causa que en forma más directa puede ocasionar éste defecto es la falta de una bien definida política de ventas y de investigación del mercado, que permita conocer exactamente y en forma periódica las necesidades del mercado, preferencias, expansión, etc. La distribución también puede verse afectada por no ser adecuado el sistema de la misma, puede haber un costo de distribución demasiado alto relativamente, inadecuados procedimientos de embarque, etc.

d) Informes Inadecuados: en éste sentido se encuentran muy a menudo deficiencias que pueden reflejarse en los siguientes defectos:

- d.1 Información a la gerencia insuficiente para administrar la empresa.
- d.2 Falta de atención a la información recibida por parte de la gerencia.
- d.3 Información existente excesivamente detallada.
- d.4 Información contenida no significativa.
- d.5 Información que no llena condiciones de prontitud, precisión, oportunidad.
- d.6 Inexistente información comparativa.

e) Equipo insuficiente o mal dispuesto: esta también puede ser una de las causas que afecten la buena organización y la necesaria fluidez. Cuando el equipo no ha sido instalado convenientemente, desde el punto de vista del abastecimiento de materia prima, de la facilidad de manejo por parte de los obreros o de su relativa necesidad de estar cerca del departamento de despachos.

Cuando no existe un control de rendimiento y adecuado mantenimiento del equipo, falta de inspección oportuna del equipo en funcionamiento, falta de un estudio que indique la conveniencia relativa a comprar o arrendar el equipo, o que indique excesiva capacidad instalada.

f) Poca exigencia para el cumplimiento de políticas y reglamentos: esta causa está determinada por aspectos como: falta de señalamiento oportuno de las desviaciones en los planes, falta de indicación de la acción correctiva, cuando el control no actúa descubriendo con eficacia las desviaciones, cuando los costos superan el valor de los errores que pueden señalarse, cuando se pierde tiempo proporcionando datos históricos en vez

de tratar de prever desviaciones futuras, cuando dejan de señalarse desviaciones importantes por señalar desviaciones insignificantes, cuando el sistema de control no es revisado periódicamente, y cuando no existe una adecuada planeación, organización y dirección que permitan tomar acertadas medidas para corregir las desviaciones de los planes.

g) Mala planeación de producción: este es un defecto que puede causar graves problemas con repercusiones en el orden financiero de la empresa.

Generalmente se encuentra en la empresa industrial de nuestro nivel medio con que no ha habido una adecuada planeación, programación ni control de producción. La falta de programación ha producido ociosidad en el tiempo de trabajo. Cuando se encuentra programación, ésta no ha sido coordinada con el presupuesto de ventas, lo que a su vez produce excedentes o insuficientes inventarios que ocasionan esterilización de capital de trabajo o bien bajo rendimiento en el aprovechamiento de la capacidad de producción. También se encuentra a menudo falta de control en la ejecución de la producción programada. De orden físico se encuentran cuellos de botella en el proceso productivo, falta de un adecuado programa de mantenimiento y control de calidad, etc.

h) Incumplimiento de las disposiciones legales atinentes: en éste sentido, se encuentran empresas que no tienen una debida asignación de la responsabilidad que implica el mantenerse al día, en cuanto a los cambios que se suceden en las leyes que particularmente y en términos generales pueden tener alguna consecuencia para la empresa principalmente en el caso de leyes referentes a impuestos, otro caso, es la decidida o la ignorancia de la oportunidad en que los impuestos deberán hacerse efectivos.

Deficiencias en cuanto a la correcta interpretación de los mandatos legales, por persona que dentro de la empresa, tenga bajo su responsabilidad este aspecto.

i) Métodos, sistemas y procedimientos inadecuados: este defecto puede verse a través de tres circunstancias diferentes: 1) cuando va a decidirse lo que se va a ejecutar, 2) cuando se ejecuta y 3) cuando se valoriza lo que se ha hecho.

En el primero de los casos se presentan deficiencias en cuanto a la imprecisión de:

- Qué va a hacerse: en planeación, formulación de políticas, metas, especificaciones, etc.
- Cuándo debe hacerse: prioridad, secuencia y programación de la producción.
- Quién va a ejecutarlo: organización, delegación de autoridad, división y coordinación del trabajo y relaciones funcionales.
- Cómo va a ejecutarse: métodos, metas de calidad, estandarización de las prácticas de trabajo, órdenes de trabajo, etc.
- Disponibilidad de los recursos necesarios con qué hacerlo: adquisición de abastecimiento construcción, mantenimiento, administración de personal y dirección financiera.

En la fase de la ejecución de los sistemas y procedimientos, se encuentran deficiencias, en cuanto a la ejecución propiamente de lo que se había programado en el empleo del tiempo asignado, o mediante el uso de determinado monto de recursos de que pueda disponerse.

En la fase de valorización de lo que se ha hecho se encuentran deficiencias al considerar:

- Qué se ha hecho: evidenciado por la comparación entre los resultados efectivos con los proyectados.
- Qué tan bien se hizo: al considerar la calidad, reacción del consumidor, medición del trabajo y mediante auditorías.
- Determinación si debe continuarse haciendo: al hacer revisión del producto final, análisis del mercado, análisis del costo, investigación del consumidor y análisis de operaciones.
- Estudio de la posibilidad de mejoramiento del producto: considerar el rediseño del producto, reorientar el servicio y mejorar la estructura de la organización y de los propios sistemas y procedimientos involucrados en la producción, manejo del personal, manejo de abastecimientos, dirección financiera y los procedimientos usados para plantear y programar las actividades futuras de la empresa.

j) Falta de estándares adecuados de operación: en este sentido tiende

mucho a confundirse lo que representan simples estimaciones, con lo que se conoce como standares físicos que a su vez únicamente deben considerarse estandares cuando tienen el apoyo de estandares técnicos, que son basados en la medida científica y exacta y no simples estimaciones.

Otra deficiencia que comunmente se encuentra en los estandares establecidos, es que se da en llamar estandares a aquellas estimaciones basadas en la experiencia, las cuales tienen muy poco margen de confianza porque generalmente contienen todos los errores del pasado, retrasos y gastos que tuvieron lugar en los días anteriores al establecimiento del estandard.

k) Registros mal establecidos y llevados:: en este aspecto se encuentra gran variedad de defectos, pero entre los más generalizados, podemos enumerar los siguientes:

- Falta de un catálogo de cuentas adecuado, lógicamente ordenado y codificado.
- Duplicación de registros contables.
- Registros de difícil utilización.
- Preparación de informes con atraso.
- Falta de un manual de instrucciones.
- Falta de coordinación del catálogo de cuentas de la central con el de las sucursales.
- Falta de mecanización.
- Exceso de capacidad de mecanización instalada.
- Falta de revisión y análisis de cuentas que necesitan regularización periódica.
- Falta de registro de costos por producto.

l) Carencia de control interno: esta deficiencia quizá sea la que con más frecuencia se encuentra en nuestras empresas que acusan organización defectuosa.

Esto es debido, a que un sistema de control interno, requiere la sincronización y la preservación de la existencia del sistema por medio de todos los elementos que lo constituyen, como son: la contabilidad, los presupuestos, los equipos mecánicos, el personal, las estadísticas, la

auditoria interna, etc.

De tal forma, que, su carencia se pone en evidencia por la falta de una o más de las bases fundamentales como: la organización de funciones, la determinación de responsabilidades, Claros y precisos manuales de instrucciones y de funcionales gráficas de la organización.

En toda empresa cuya desorganización salta a la vista, sin necesidad de llevar a cabo un estudio para determinarla, en la mayoría de los casos, esta es debida a fallas en las bases sobre las cuales debe descansar todo sistema de control interno.

Principalmente, —dentro de las bases conocidas— las más susceptibles de desquiciarse son:

- a) La Asignación de funciones: cuando no se cumple con el propósito que se persigue que es el de distribuir las labores a efecto de que el trabajo de cada empleado sea complemento del trabajo ejecutado por otro con el fin de que ninguna persona posea el control absoluto de una parte importante de las operaciones del negocio.
- b) La Determinación de Responsabilidades: cuando un empleado no sabe ante quién es responsable, cuando un empleado no sabe de lo que es responsable, cuando no tiene la autoridad que necesariamente debe llevar implícita la responsabilidad asignada, cuando un empleado es responsable ante varias personas ó cuando de una misma persona dependen muchos subordinados. Esto se observa en empresas que el director tiene bajo sus órdenes inmediatas a la totalidad de los empleados y por lo tanto la labor de controlar su negocio se hace más difícil, aunque aparentemente no lo parezca así.

En cuánto a las fallas que se presentan en las otras bases complementarias para el funcionamiento de un efectivo sistema de control interno, éstas son menos determinantes al evidenciarse una desorganización operativa.

4. Qué significa Auditoría Administrativa

La importancia que reviste éste tipo de servicio que ofrece el

Contador Público, a nuestra naciente empresa, queda sintetizada en la definición que de auditoría administrativa, enuncian tratadistas que se han ocupado de este tema.

Por ejemplo, William P. Leonard, (4) la define como "el examen comprensivo y constructivo de la estructura de una empresa, de una institución, una sección del gobierno, o cualquier parte de un organismo, en cuanto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles su forma de operación y sus facilidades humanas y físicas.

"La auditoría administrativa pretende ayudar y complementar a la administración en determinadas áreas que requieren economías y prácticas mejoradas".

"La Auditoría Administrativa constituye una oportunidad para mostrar que es lo que un negocio está logrando. Es una "audiencia" en la cual los asistentes pueden enterarse de lo que se ha logrado con respecto a las políticas y programas sobre los que se hace la auditoría. La auditoría administrativa suministra una oportunidad específica para el examen de todas las partes, o de determinadas partes, de las actividades de las relaciones de empleados en el negocio". (5)

V. Lazzaro (6) dice: "La auditoría administrativa puede definirse como el examen inteligente y constructivo de la estructura y forma de organización de una compañía o de sus componentes, tales como: divisiones o departamentos, planes y políticas, controles financieros, métodos de operación, el empleo que hacen de sus disponibilidades humanas y físicas. "Como objetivo esencial señala: "...el objetivo principal de una auditoría de la administración es el de sacar a luz los defectos o irregularidades, si las hay, de los elementos que se examinan en aquella parte de la organización que está bajo estudio é indicar los mejoramientos posibles. Una auditoría de la administración puede abarcar totalmente a una compañía o a uno de los componentes de su organismo hasta el más bajo nivel de supervisión. Por lo general, la auditoría se hace a la medida

4 The Management Audit (an appraisal of management methods and performance).- Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, Copyright 1962.

5 Auditoría Administrativa, Roberto Macías Pineda, I.P.N., México, D.F., 1962.

6 V. Lazzaro, Editorial Diana S.A., México D.F., 1a. impresión, 1967.

adecuada al área que se estudia...”.

Philip Faucet (7) dice: “La auditoría administrativa tiene por objeto señalar la firmeza o debilidad de las prácticas en el manejo de una empresa, y de su ejecución”. Continúa, “...es cierto que tal firmeza o debilidad pueden salir eventualmente a la luz por sí solas a través de los estados financieros. Sin embargo es de mucha utilidad conocer tales datos de antemano”.

William L. Campfield, (8) dice: “...la Auditoría Administrativa constituye un medio de identificación así como de ayuda para que la administración encuentre la forma de reducir sus costos y lograr utilidades. ”

Neil Churchill y Richard Cyrert dicen que Auditoría Administrativa “...es aquella que resulta de la manifestación de la opinión de un contador público con respecto a la ejecución de la función administrativa...”

Dice William L. Campfield que es preferible un conceptualismo de la auditoría administrativa a una estricta definición. En tal sentido, ha emitido un concepto general de la auditoría administrativa en la siguiente forma:

“Es un análisis informativo y constructivo evaluativo, y da una serie de recomendaciones con respecto a la amplia imagen de los planes, procesos, personas y problemas de una entidad económica. Esta extensión de los controles de administración, independiente mente de si el auditor o algun otro es el que actúa, se alcanza a través de las tres sugerencias que se resumen como sigue:

- a) Frente a la organización sujeta a estudio, revisando la estructura formal de la organización, las relaciones recíprocas del personal, sus procedimientos y sus centros de decisiones, a fin de determinar lo que la administración ha establecido como recursos óptimos para dirigir una entidad.

7 Philip M. Faucet, “Auditoría de Administración de Pequeñas Industrias”. Centro Regional de Ayuda Técnica. Volumen 29, Editorial Rabasa S.A., México 4, D.F. - 1964.

8 Plática del Dr. C.P.A. William L. Campfield.

- b) Al estimar la "vida de la entidad", determinar aquellos problemas por los cuales el personal de operaciones está realmente tratando de llevar a cabo los programas y rutinas que se han establecido, para alcanzar los objetivos y la medida de los resultados logrados con vista a las metas predeterminadas y normas de ejecución.
- c) Investigando los obstáculos que se oponen a los beneficios, descubriendo la pobre estructura de la organización, así como la asignación de responsabilidades y el derrubamiento de las operaciones, la programación y la corriente de trabajo, las comunicaciones y mediciones, y la exposición de los resultados, que descienden muy por abajo de las normas establecidas.

Edward F. Norbeck (9) dice: "...la auditoría administrativa es una técnica de control relativamente nueva que proporciona a la gerencia un método para evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y los controles internos...", continúa Norbeck "...la Auditoría Administrativa o de operaciones es un método constructivo de ayudar a la gerencia a mejorar las operaciones de su negocio. Puede hacer esto de varias maneras: llamando la atención de la gerencia hacia el rompimiento de los controles operativos, señalando las áreas en las que se pueden reducir los costos, sugiriendo mejoras potenciales de operación y señalando los casos en los que la falta de cumplimiento de las responsabilidades funcionales en diversas áreas ha afectado a estas de manera significativa..."

"Se ha establecido de manera general que la auditoría administrativa es la evaluación y la revisión objetiva de los siguientes elementos importantes de la administración:

- a) La política de la compañía, incluyendo una determinación de la suficiencia, la amplitud o la existencia de direcciones e instrucciones para las áreas funcionales importantes. Deben determinarse los efectos de la política o de la falta de la política.
- b) Los controles administrativos, que significan en este contexto los

9 Auditoría Administrativa, Edward F. Norbeck, 1a. edición en español, Editora Técnica S. A., México, D.F.

poderes de la gerencia para dirigir, guiar o restringir las operaciones de la empresa. Debe tomarse una determinación acerca de qué tan adecuados son estos controles administrativos u operativos desde el punto de vista de su relación con los objetivos de obtención de utilidades, los grados de cumplimiento y la coordinación de los controles operativos con los mandatos de la política de la compañía.

Dice John W. Buckley (10) : "...La Auditoría Administrativa es una auditoría completa: examina todas las funciones y su interrelación con respecto a la entidad de auditoría. Va más allá de la función financiera para incluir la administración, las operaciones, el personal y otras funciones. Su propósito primordial es mejorar la planeación y el control administrativos.

La Auditoría administrativa puede ser efectuada por auditores internos, auditores externos o ambos. Debe darse cuidadosa consideración al lugar que ocupa la auditoría administrativa dentro de la organización. Bien puede agregarse al grupo de auditoría interna existente o bien puede formar parte de un grupo separado para planeación y control que revise la función financiera de la empresa junto con las otras funciones. La elección de auditores administrativos externos se facilita teniendo una lista de criterios para la selección y la realización de la auditoría..."

El enfoque de la auditoría administrativa está dado a prevenir más que a curar, esta auditoría promueve la pronta acción correctiva debido a que ayuda a la gerencia a detectar las señales de peligro que presagian problemas serios en el futuro.

5 Necesidad de su aplicación en nuestras empresas

La dirección general de una empresa implica dos principios organizativos básicos y que deben ser observados, a saber:

1. Que precauciones deben tomarse para asegurar el objetivo, los programas a largo plazo, las políticas amplias sobre los negocios de la empresa; y
2. De que manera debe la empresa relacionarse con los grupos interesados extraños a la misma respecto a las decisiones de la dirección.

10 Auditoría Administrativa. Op. cit.

La conjugación del grupo de directivos-ejecutivos y una o varias personas extrañas a la misma puede desempeñar una función muy útil en la resolución de las cuestiones, en la aportación de un consejo constructivo, en la confirmación de las decisiones principales de la dirección, y en la selección de los ejecutivos clave. Los directivos individuales pueden frecuentemente obtener un consejo útil de una manera no formal.

De todas maneras, la iniciativa y la dirección dinámica exigen que en la empresa estén presentes ejecutivos dedicados todo el tiempo a la misma. A fin de asegurar que se presta adecuada atención a esta programación general de la empresa, hay que tener especial cuidado en su organización directiva.

Debe recordarse que además de los accionistas, hay grupos interesados en la empresa que exigen consideración especial en la dirección de los negocios de la misma, éstos son: los clientes, los proveedores, los prestamistas de capital, etc. Como regla general, la directriz de la empresa debe ser: cultivar una buena reputación con todos los grupos interesados, confinar los acuerdos formales a un mínimo esencial, dirigir las relaciones diarias sobre una base de confianza mutua y de un dar y recibir y consultar de ser posible a cada grupo interesado en las acciones previstas que le afectarán.

El éxito de la empresa requiere una continua cooperación de todos los grupos interesados, el directivo debe hacer estas concesiones basadas en la independencia de sus actuaciones así como en la división de los esfuerzos en tanto sean necesarios para ganar esta cooperación.

Desde luego, que es en esta función precisamente, en donde el auditor como consejero, coordina estas relaciones para beneficio de la empresa, para ello se hace necesario una continua verificación y un control cuidadoso para asegurarse de que las prácticas y programas de la empresa alcancen los resultados para los que se creó y sigue manteniendo. Las políticas deben considerarse cuidadosamente deben ser consistentes con los objetivos básicos de la empresa y deben ser apropiados en términos de política pública corriente.

La mayor parte de nuestras empresas de mediana importancia económica, adolecen de la falta de observación en su estructura organizativa, de elementos básicos de administración.

Esta falta de observación de elementos básicos de administración, se evidencia como lo hemos dicho anteriormente, en la planeación la organización y la dirección.

En la planeación, con la falta de la formulación de un sistema de normas y procedimientos que reflejen los objetivos básicos y las metas de administración.

En la organización con una ausencia de manuales que identifiquen las líneas de autoridad y responsabilidad de los individuos o falta de coordinación de esfuerzos individuales para el logro armonioso de objetivos predeterminados.

En el aspecto de la dirección deficiencias en el mando en la coordinación en el control.

Por mandar, entendemos la publicación de órdenes definidas, emisión de instrucciones o establecimiento de reglas y reglamentos bajo los que deben conducirse las operaciones.

Por coordinación, el diseño de la estructura por cuyo medio los diferentes centros o Deptos. puedan operar unidos satisfactoriamente en beneficio de los intereses conjuntos de la empresa.

Por controlar, entendemos valorización apreciación, examen e investigación. La acción que se necesita para verificar si los planes se han alcanzado.

Como consecuencia de la falta de estos elementos que son básicos para lograr una buena administración, surgen dificultades que ocasionan un deficiente control. El control administrativo es necesario para lograr las metas deseadas, el control administrativo presupone planeación anticipada del trabajo, predeterminación de objetivos, delegación de autoridad y responsabilidad para la realización de dichos objetivos, así como la compara-

ción y valorización de los resultados obtenidos con las metas predeterminadas. En muchos casos las pérdidas económicas en los negocios pueden atribuirse a métodos de control interno malos o débiles y a la carencia de sistemas efectivos de auditoría.

Al establecerse un sistema de control, siempre conlleva cierto grado de incertidumbre sobre los resultados finales. Pueden surgir condiciones inesperadas. Siempre hay, un elemento de experimentación, de examen y prueba en cualquier método de control. Debido a esa incertidumbre la administración ha empezado a darse cuenta más y más de la importancia de tomar medidas para revisiones periódicas.

Un gran número de firmas comerciales, así como otras organizaciones principian a apreciar las ventajas de la auditoría de la administración.

"El hombre de negocios moderno ha reconocido que la auditoría de la administración es un instrumento de la dirección, que examina y determina la calidad de la ejecución del trabajo. Es, también un instrumento para medir la efectividad de la estructura de organización de una empresa, sus políticas y prácticas, sus sistemas y procedimientos, así como su personal. La utilización adecuada de este instrumento puede constituir el medio de equipar al negocio para conseguir mejores resultados en los objetivos previstos.

Asimismo, puede servir de mucho, a través de sus revisiones y estimaciones, para elaborar métodos más efectivos de reducir los costos y aumentar las utilidades" (11)

La necesidad de la auditoría administrativa se presenta, según la urgencia que tenga la administración de personas que sean capaces de efectuar análisis, que comprendan y contribuyan en la totalidad de los planes y operaciones con los cuales debe tratar dicha administración. El control es la clave característica del proceso administrativo.

Algo importante de este tipo de trabajos, es el que presenta a los

11 **Sistemas y procedimientos**, Víctor Lazzaro, Editorial Diana, S.A., México, D. F., 3a. Ed. 1967.

inversionistas, dueños de empresa, a sus administradores y al público en general cuando así se requiera. un juicio imparcial a la luz de las técnicas de la moderna administración de empresas, de la situación efectiva de un negocio, de su posición actual con respecto al futuro, ponderando las conveniencias de sus actuales políticas administrativas y presentando las sugerencias para corregir las deficiencias presentes.

5. Necesidad de la revisión

Se ha considerado, entonces, que la auditoria administrativa es un instrumento que permite medir la eficiencia de la dirección de las empresas, entendiendo desde luego por dirección, a todo el grupo de ejecutivos que es responsable de la empresa y que compone el cuerpo administrativo. El conjunto de procedimientos que comprende dicha revisión, tiene por objeto hacer una valuación lo más aproximada, de la posición que guarda la empresa en el mercado, cual ha sido el resultado de su gestión administrativa, si los objetivos están bien dirigidos y bien comprendidos o si es necesario rectificarlos o actualizarlos etc. En algunos de estos aspectos la valuación no es sencilla pues a veces se trata de evaluar inponderables y ya se sabe que en donde interviene la subjetividad, no puede existir una balanza o escala fiel que permita dar un valor definitivo y universal a las opiniones.

Para establecer la necesidad que una empresa tiene de llevar a cabo una auditoria administrativa es preciso señalar las características que la identifican y diferencian fundamentalmente de una auditoria financiera.

Con tal objetivo, es oportuno presentar la comparación que el autor John W. Buckley en su artículo titulado "Como enfrentarse a la Auditoria Administrativa" (12) hace con el fin de situar ambas características y exponer de manera objetiva los alcances de una y otra para que el interesado decida en su caso el grado de necesidad que tenga de aplicar a su negocio ya sea un programa de auditoria financiera o de auditoria administrativa.

La clasificación mencionada, su autor la presenta en la siguiente forma:

12 Edward Norbeck, Auditoría Administrativa, Editora Técnica, S.A., México, D.F. - 1970.

Características	Auditoría Financiera	Auditoría Administrativa
1. Propósito	Expresar una opinión sobre los estados financieros y determinar el manejo financiero.	Apreciar y mejorar la habilidad administrativa funcional.
2. Alcance	La situación financiera.	Una operación o función.
3. Orientación	Hacia el estado financiero de los negocios desde un punto de vista retrospectivo.	Hacia el estado operativo de los negocios, pasados, presentes y futuros.
4. Medición	Los principios de contabilidad generalmente aceptados.	Los principios de administración de las operaciones.
5. Método	Las normas de auditoría generalmente aceptadas.	Las técnicas de administración de las operaciones.
6. Precisión	Ostensiblemente absoluta.	Relativa.
7. Interesados	Principalmente externos: los accionistas, el gobierno, el público.	Internos: la Gerencia.
8. Realización	Real.	Potencial.
9. Necesidad	Requerida legalmente.	Opcional: prerrogativa de la Gerencia.
10. Historia	Larga existencia.	Reciente, relacionada con el enfoque de los sistemas.
11. Catalizador	La tradición.	La petición del ejecutivo.
12. Frecuencia	Regular; cuando menos anualmente.	Periódica, pero su periodicidad es indefinida en la mayor parte de los casos.

En síntesis pues, el Contador Público como Auditor Financiero opina sobre una situación que deberá haberse reflejado en unos estados de acuerdo con reglas técnicas. Como auditor Administrativo, trata de diagnosticar la "enfermedad" de un negocio en cualquiera de sus áreas principales y dar las recomendaciones necesarias para su eliminación.

6. Clases de Auditoria Administrativa

Las clases de auditoria administrativa que pueden desarrollarse están determinadas fundamentalmente por el hecho de que esta sea efectuada ya sea por auditores internos o auditores externos.

John Buckley al referirse a estas dos clases de auditoria administrativa, las clasifica como: 1) Ad hoc y 2) Ex naturarum.

Sistema Ad Hoc, le llama cuando el programa de auditoria es preparado para un propósito especial y lo distingue por las siguientes características:

- a) La gerencia de alto nivel se hace conocedora de un problema (de un departamento, división o proyecto) que requiere de una auditoria administrativa.
- b) El personal de la auditoria administrativa recibe información sobre el problema (ya sea personal externo o un equipo combinado).
- c) Se prepara un plan o proyecto por el equipo de auditores administrativos que cubra las dimensiones de la investigación, el personal que se necesita, el alcance, el tiempo, etc.
- d) El equipo de Auditores administrativos, se pone a trabajar en el área donde existe el problema, utilizando procedimientos y técnicas de Auditoria Administrativa.
- e) El informe de la Auditoria Administrativa se prepara y se entrega a la gerencia, generalmente después de haberlo discutido con las personas encargadas del área que se revisó.

- f) Se establece un programa y fechas de restablecimiento para la corrección del problema.
- g) Se lleva a cabo una Auditoría Administrativa posterior para asegurarse de que el problema se rectificó.

Se atribuye como ventaja principal a este tipo de auditoría, el hecho de que la empresa pueda concentrar sus recursos de Auditoría Administrativa, sobre problemas susceptibles de conocerse; su desventaja principal radica en su psicología negativa, en vista de que el personal de Auditoría Administrativa es llamado únicamente para investigar áreas en las que existen problemas, pudiendo quedar un estigma sobre el área que debe investigarse.

Como resultado de ésto, el personal de dicha área tiende a ser muy sensible y a ponerse a la defensiva, y ver el programa de Auditoría Administrativa como algo principalmente punitivo más que constructivo.

El sistema Ex natura rerum, es un sistema que hace de la auditoría administrativa una práctica natural en la administración de la empresa.

El autor mencionado, recomienda varios pasos a seguir, siendo ellos:

- a) Establecer la filosofía de la Auditoría Administrativa, identificar los objetivos establecer la filosofía del programa y formular circulares con esta información para difundirse en la compañía de manera que todos los empleados tengan conocimiento de lo que es la Auditoría Administrativa y lo que se supone que hace
- b) Efectuar un estudio preliminar para la auditoría Administrativa. El estudio para esta auditoría es con la intención de tener una apreciación preliminar de las operaciones. Seleccionar las áreas sujetas a la Auditoría sin hacer referencia a problemas específicos, ya sea sobre una base de rotación o de muestreo estadístico si es que la organización entera es demasiado grande como para permitir una revisión amplia. Confirmar la pertinencia de las técnicas del estudio preliminar para la Auditoría Administrativa en cada situación en particular efectuando un estudio de posibilidad de su aplicación.

- c) Informar sobre el estudio preliminar para la Auditoría Administrativa. El estudio preliminar debe culminar en un informe en el que se distingan aquellas áreas en las que existen problemas de aquellas en las que no las hay. Este estudio debe servir para elogiar lo excelente, además de servir para descubrir defectos, y debe conducir a la creación de un plan definitivo para investigar más profundamente las áreas problemáticas.
- d) Seguir con la Auditoría Administrativa más profunda. Esta debe seguir el estudio preliminar únicamente en las áreas problemáticas. Se preparan planes y se hacen arreglos incluyendo la especificación de los recursos necesarios para realizar la auditoría, después de lo cual se lleva a efecto la Auditoría Administrativa utilizando los procedimientos y las técnicas de la misma.
- e) Informar y hacer una revisión posterior. Igual que en el sistema Ad Hoc.

A este sistema se le señala una desventaja fundamental y es que resulta más costoso. Entre las ventajas destaca el hecho que revisa tanto las áreas no problemáticas como las problemáticas, y por lo tanto es más probable que se descubran las áreas grises existentes. En relación a la desventaja psicológica que para el sistema Ad Hoc, en este sistema desaparece, pues además de criticar, elogia y dado que son conocidas tanto la naturaleza como la función de la Auditoría Administrativa, se reduce al mínimo el temor que se deriva de lo secreto. Además la gerencia recibe informes de resultados tanto excelentes como de deficiencias encontradas.

7. Como actividad Profesional del C.P.A.

“El contador Público que ha logrado un lugar preponderante en la sociedad por su servicio de auditoría de estados financieros, amplía su campo de acción al estudio y evaluación del proceso administrativo”. (13)

Constituye un asunto muy importante localizar dentro de la organización de una empresa la función de la auditoría administrativa.

13 Revista, Finanzas y Contabilidad, Op. cit.

Podrá formar parte de las actividades de un departamento de métodos, de la sección de auditoría interna o de un grupo de Asesores Administrativos.

“Cualquiera que sea la importancia de la compañía es necesario que todas las personas elegidas para efectuar la auditoría de la administración, tengan un conocimiento completo de los fundamentos de organización y dirección, los principios de los métodos efectivos de control y la capacidad para dirigir avalúos científicos. Deberán tener experiencia en el trabajo de sistemas y procedimientos y la habilidad para dirigir las investigaciones y hacer auditorías en las diferentes áreas de un negocio con objeto de descubrir las faltas de eficiencia o los puntos débiles, cuando se les llame para hacerlo. Deberán tener capacidad para hacer recomendaciones constructivas señalando los métodos mejores o más efectivos para eliminar el desperdicio o las pérdidas innecesarias”. (14)

Además de lo anterior, dichas personas deberán poseer ciertas características personales, por ejemplo: buen juicio, una inclinación al análisis, alto grado de imaginación y la habilidad para escribir y expresarse con claridad y lógica. Es indispensable que tengan preparación universitaria y una amplia experiencia en los negocios.

“De ser posible, la persona que va a encargarse de evaluar las actividades de un negocio deberá ser seleccionada entre los empleados de la organización. Puede escogerse a uno que haya ido ascendiendo en las filas de la empresa”. (15)

Actualmente en nuestro medio existe un número limitado de profesionales que desarrollen trabajos de auditoría de este tipo en forma especializada. Sin embargo los profesionales de la administración de empresas, de la contaduría pública y auditoría y de la ingeniería industrial, pueden actuar como consultores de empresas, pero en la mayoría de los casos no llevan a cabo un examen conjunto de las empresas en forma sistemática, sino que otorgan sus consejos y sus servicios en la especialidad que cada uno posee.

14 Victor Lazaro sistemas y procedimientos.

15 Victor Lazaro sistemas y procedimientos.

Nuestra profesión por la variedad de materias que integran su pensum de estudios permiten que el estudiante se forme una idea de lo que es una empresa y de lo que significa administrarla, sin atender demasiado a alguna función específica de ella, es el profesional más adecuado para efectuar este tipo de trabajos, pero esto tenemos que demostrarlo pues como dice Drucker en "La Nueva Sociedad" Pág 387, refiriéndose a este tipo de auditorías "...evidentemente no deben ser nombrados por el gobierno pues su función es más profesional que política. Sus cualidades no pueden ser establecidas por un examen como en el caso del contador diplomático. La habilidad técnica o el conocimiento que es lo que se puede probar en un examen son aquí de menor importancia. prudencia y visión-cualidades notoriamente no examinables son las más importantes que se requieren. Pero cualesquiera que sean los detalles (para calificar a estos auditores), la empresa, en interés propio necesita un control externo independiente, de la misma manera que hace 50 años necesitó una intervención exterior independiente para sus libros y su contabilidad...".

Considerando entonces, el radio de acción que abarcan las actividades para las que el Contador público posee idoneidad, podemos concluir que la práctica afortunada de la auditoría administrativa depende de una actitud semejante al pensamiento administrativo por parte del auditor. El auditor deberá acercarse a la empresa hasta formarse una imagen fiel de los procesos administrativos a efecto de poder fijar los síntomas y las dificultades potenciales dentro de la perspectiva adecuada. Deberá identificar estos males ya sea por la planeación ineficaz de la administración superior, las comunicaciones o como deficiencia en el cumplimiento de las políticas de la alta administración.

En este sentido el auditor está en capacidad de proporcionar servicio en el control administrativo en las áreas siguientes:

a) Las políticas:

El auditor es útil en la sistematización contable, económica y de otra información que necesite la administración para la elaboración del programa de trabajo de su política básica.

b) Los planes:

El auditor puede ayudar en el establecimiento y revisión del sistema

de planeación de la entidad, es decir, contribuir a que la empresa esté en aptitud de sacar provecho de los cambios potenciales tecnológicos, políticos y sociales. Puede sugerir una planeación flexible que permita establecer estrategias de largo plazo, acciones de alternativas y tácticas necesarias para alcanzar progresos apropiados a corto plazo. Puede ayudar a establecer ordenadamente un sistema, puede ayudar en la fijación de responsabilidades dentro de la planeación, puede supervisar el progreso de los planes y puede hacer evaluación de la eficiencia.

c) En la toma de decisiones:

El auditor puede ayudar a la administración en la fijación de metas y estrategia a través del desarrollo y perfeccionamiento del proceso real de la toma de decisiones. El auditor puede revisar todo el mecanismo de la toma de decisiones, cuidando de ver si el sistema es capaz de producir planes admisibles de acción alternativos. Puesto que el concepto moderno de la planeación está unido con la idea de que las circunstancias influyen para que suceda lo que de todos modos debe ocurrir, el auditor hábil y experimentado tiene una magnífica oportunidad para contribuir señaladamente en los beneficios, si hace un buen trabajo en el área objetiva y estratégica de la entidad.

d) En la estructura de la autoridad:

Esta es otra área en la que el auditor se hace necesario, ya que en esta trata de ayudar a la administración a delinear y mantener una posición adecuada en la estructura de la autoridad y como corolario, podría ayudar en el fortalecimiento y diligencia de la corriente de información entre los centros responsables previamente delimitados.

e) En las comunicaciones:

Puede ayudar a la administración mejorando el sistema total de comunicaciones. Esto puede conseguirlo a través de investigar y probar los métodos por los cuales los supervisores transmiten instrucciones a los trabajadores, los métodos y los medios usados para dar a conocer la política de la empresa en la capacitación de puestos; también para asegurarse de las sugerencias de los subalternos, etc., pero lo más

importante en este sentido, es determinar el grado de comprensión de todos los interesados sobre la información que se necesita comunicar, y a quién, si se desea asegurar la participación óptima de los empleados. La administración eficiente deberá comunicar sus objetivos, metas, planes y programas a todos los individuos dentro de la empresa, en direcciones que no son solo claras y concisas, sino que también armonizan la prosperidad de la organización con las opiniones, la inteligencia, las metas y el bienestar de los individuos que deben cumplir las instrucciones administrativas.

f) - En la medición de los resultados:

El auditor está en capacidad de poder cooperar nimuciosamente con la administración en las funciones u operaciones claves del proceso creador de beneficios, así como para establecer normas en la medición de resultados. Por ejemplo el auditor puede demostrar, a través de análisis, que determinada inversión en productos determinados, ofrece las oportunidades más atractivas a la compañía en la generación de ganancias a corto o a largo plazo. Un análisis puede mostrar la importancia relativa de los distribuidores del producto de la compañía en toda la república. También, puede mediante un análisis cuidadoso de los centros de costo, revelar que uno o más centros generan una proporción mayor del costo asignado.

En síntesis, en esta área, el auditor es la persona indicada para:

- Proporcionar orientación en el desarrollo de formatos é instructivos afines relativos a presupuestos de ingresos y de gastos para cada área de responsabilidad.
- Guiar en la preparación de estados completos de la ejecución de normas y reglas para la medición aplicable a cada decisión de importancia o en cada área de acción.
- Criticar, examinar y perfeccionar las unidades de medición comunmente aplicados en cada ejecución de importancia o área de decisiones.

g) - En la supervisión y predicción:

El auditor debido a la autoridad que ha adquirido ha llegado a ser elemento indispensable del proceso administrativo. De ahí que pueda

ayudar a:

- Lograr una mejor identificación de objetivos y estrategias de la empresa.
- Correlacionar las actividades de la empresa dentro de las amplias metas sociales y económicas.
- Servir de día en día como una extensión de los controles de los directivos administrativos, siempre que se necesite.

Al analizar la conveniencia de la persona más adecuada para efectuar el trabajo, diversos autores son de la opinión que la auditoría administrativa puede emplearse como una extensión de la auditoría interna, ó bien puede efectuarse por contadores públicos independientes. Dependiendo esto fundamentalmente de los recursos con que cuente la empresa para llevar a cabo un programa de auditoría administrativa, así como del tipo de Auditoría que se considere necesario.

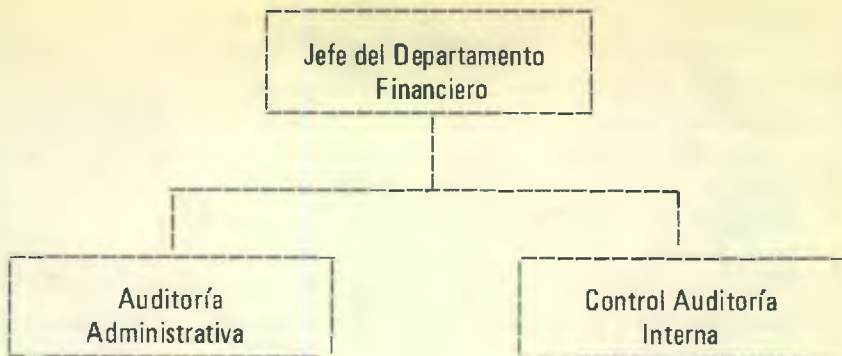
Puede ser externa cuando la gerencia tiene recursos insuficientes para sostener un programa interno, o cuando se prefiere una apreciación independiente en lugar de la auditoría interna o cuando la opinión externa es suplementaria a la auditoría interna.

La Auditoría Administrativa como función interna, puede verse desde el punto de vista de la organización, ya sea como:

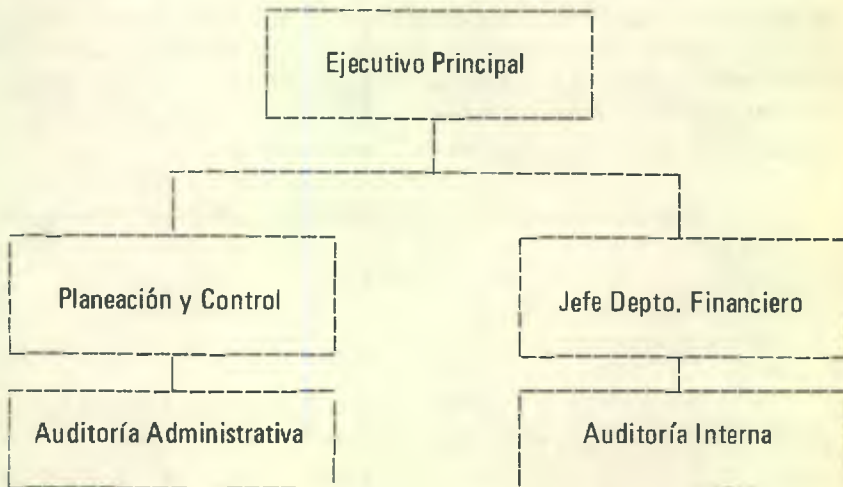
1. Una extensión de la auditoría interna financiera.
2. Como una función independiente de la administración financiera. En este caso la función de auditoría interna, es en si misma, objeto de auditoría por parte del grupo operacional

El autor John W Buckley, (16) sitúa a la Auditoría Administrativa en el primer caso en la forma siguiente dentro de la organización de auditoría:

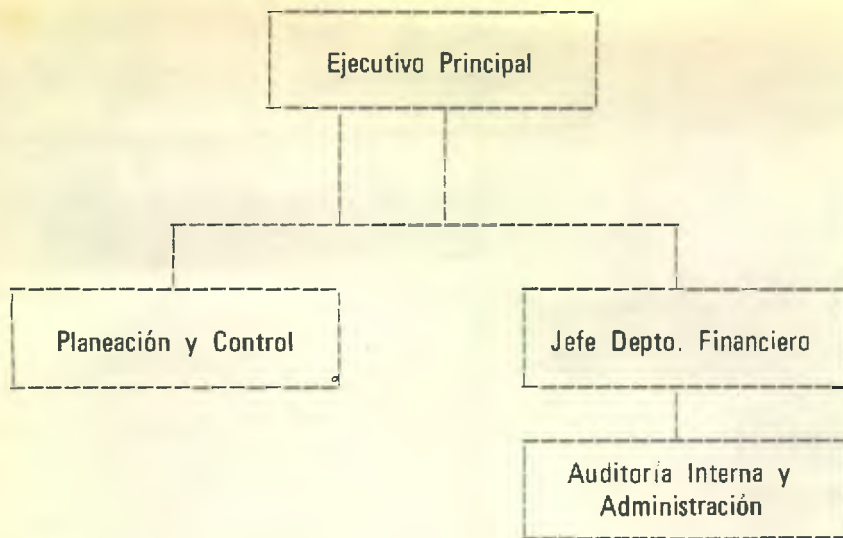
16 Como enfrentarse a la Auditoría Administrativa, John Buckley. Op. cit.



y en el segundo caso, la sitúa en la siguiente forma:



Otra modalidad, consiste en integrar la auditoría administrativa y la auditoría interna como un solo departamento. En este caso la organización de auditoría se presenta en la siguiente forma:



Esta forma de organización enfatiza la unidad de la función global y la estrecha relación entre estas dos formas de auditoría. En este caso se enfatiza, también, el concepto de la auditoría administrativa como una herramienta de análisis tanto financiera como no financiera, así como se enfatiza también la necesidad de una auditoría administrativa de la función financiera de la empresa junto con las otras funciones.

La Auditoría Administrativa como función externa puede considerarse también como:

1. Una extensión de la auditoría financiera externa.
2. Una función independiente de la auditoría financiera.

A las dos formas, se le señalan ventajas y desventajas, por ejemplo la primera se le señala una periodicidad en la auditoría administrativa, lo cual puede no coincidir con la necesidad inmediata, pero puede llevar a una revisión operacional sistemática y regular.

Al segundo se le señala que tiende a aislar un problema de su perspectiva financiera, cosa que puede ser recomendable en el sentido de

que enfoca la atención sobre un problema específico, pero puede tender a disminuir la importancia de las relaciones interfuncionales dentro de las organizaciones.

Para ambos casos, debe advertirse que el valor del programa puede perderse si no se tiene el interés directo y la cooperación del personal clave del área de que se trate. Debido a ello, es necesaria una introducción al medio ambiente principalmente cuando la auditoría administrativa es externa, ya que mediante dicha introducción al medio ambiente el auditor estudia físicamente la situación y conoce al personal que se relaciona con ella. Es importante, porque da al auditor la oportunidad de calibrar el interés que pone el personal en el programa y de formarse una idea del grado en que dicho personal puede, cooperar con la auditoría.

II. OBJETIVOS BASICOS

1. Precisar pérdidas y deficiencias operativas

Uno de los objetivos al llevar a cabo una auditoria de tipo administrativo, es descubrir aquellas deficiencias que están limitando el desarrollo de la empresa. Para ello se analizan de una manera racional y en lo posible objetiva, todas y cada una de las funciones que se realizan en la empresa. Es muy posible que una sola función mal ejecutada mantenga en un nivel inferior a toda la empresa. Se debe procurar un desempeño equilibrado de todas las funciones, pues el elevar alguna de ellas por sobre el nivel general, puede resultar oneroso y no mejorar el trabajo del conjunto, además de que los resultados económicos podrían ser los mismos que se obtenían antes del desarrollo de esa función.

En la mencionada revisión, debe hacerse una valuación de cada función para fundamentar las conclusiones de quien hizo el trabajo, pues indiscutiblemente cada una tiene valores diferentes en la contribución de alcanzar los objetivos, aún cuando todas están dirigidas hacia tal meta. Es claro que una misma función en diferentes empresas no pueden tener el mismo valor.

Además es oportuno señalar que no está tipificada una escala de valores uniforme por la que pueda medirse el grado de eficiencia con que se cumple una misma función en empresas diferentes. Tales puntuaciones quedan a juicio y criterio de quien realiza el trabajo de revisión, ya que esta resulta esencialmente subjetiva. Es decir que los principales problemas con que se tropieza en este campo provienen de la dificultad para valorizar la acción humana y de obtener datos e informes adecuados.

Hemos considerado entonces que, la auditoria administrativa en su fase medular, "...trata de descubrir las fuerzas que actúan en un ámbito en el cual el resultado final de un esfuerzo depende de gran variedad de parámetros operativos, que es preciso interpretar justamente para poderlos modificar con vista al mejor resultado..."

Para el efecto, A. Klein y Nathan Grabinsky (17), han establecido un método de "Análisis Factorial" cuya aplicación se resume en líneas generales en las siguientes fases:

- a) Análisis de la operación total con el propósito de determinar los factores que en ella intervienen
- b) Definir las funciones de esos factores que operan con relación al resultado esperado de la operación en su conjunto.
- c) Determinar el grado en que el desempeño real y objetivo de estas funciones contribuye, con su participación específica y necesaria, al esfuerzo total.
- d) Investigar que factor o parámetro ejerce en condiciones determinadas una influencia decisiva, favorable o adversa, en la operación

Por supuesto que la metodología seguida en el análisis de las operaciones, deberá utilizar tanto información estadística como también deberá hacerse apoyar por una adecuada inspección de las instalaciones una detenida observación de las operaciones y lógicamente la investigación e indagación con funcionarios y jefes de área

El mismo autor Nathan Grabinsky, (18) en su obra "Análisis Factorial" tipifica la separación de las actividades de una empresa en diez factores de operación dentro de una industria, cuyo objetivo de análisis explicaremos más detalladamente en el siguiente capítulo. En términos generales el examen debe abarcar los siguientes factores:

- a) - Medio Ambiente
Lo relacionado con el conjunto de influencias externas que actúan sobre las operaciones
- b) - Política y Dirección
Es la orientación y manejo de la empresa mediante la dirección y vigilancia de actividades.

17 Alfredo W. Klein y Natham Grabinsky, "El Análisis Factorial", 2a. Ed., Banco de México, S.A., México 1962.

18 Klein y Grabinsky; Análisis Factorial. Op. Cit.

- c) - **Productos y Procesos**
Selección y diseño de los bienes que se han de producir y de los métodos usados en la fabricación de los mismos
- d) - **Financiamiento**
Es el manejo de los aspectos monetarios y crediticios.
- e) - **Medios de Producción**
Comprende, inmuebles, equipos, maquinaria, herramientas é instalaciones de servicios.
- f) - **Fuerza de Trabajo**
Es el personal ocupado por la empresa, sus condiciones y su rendimiento.
- g) - **Suministros**
Materias primas materias auxiliares y servicios.
- h) - **Actividad Productora**
Transformación de los materiales en productos que pueden comercializarse
- i) - **Mercadeo**
Orientación y manejo de la venta y de la distribución de los productos.
- j) - **Contabilidad y Estadística**
Registro é información de las transacciones y operaciones.

Correlativamente, con la evolución de las industrias se han realizado verdaderos esfuerzos por encontrar un sistema que permita diagnosticar con facilidad el grado de eficiencia en que se cumplen las diversas funciones de administración. Los cuantiosos intereses, tanto económicos como sociales que se encuentran empeñados en la empresa actual, exigen un método en que razonablemente descansen esos intereses, pues ya no basta con que auditores vengan a revisar y a juzgar si las operaciones fueron correctamente registradas y si las cuentas que presenta la administración son honestas o no lo son. Es preciso ahondar más, dar mayor énfasis a la

proyección social de la empresa y atender aquellas cuestiones que son el fundamento mismo de ellas y en donde descansa su estabilidad tales como el análisis de sus objetivos, políticas y procedimientos; su posición financiera, su estructura, como su organismo su importancia en el mercado etc.

Para efectos de medir el grado de deficiencia que pueda presentar determinado factor dentro de la empresa tal como ha quedado asentado no existe una escala de valores precisa para demostrar tal grado de deficiencia. Sin embargo cuando ya se ha llegado a estimar el valor máximo que subjetivamente pueda asignarse a determinado factor en la empresa el auditor puede recurrir a una o a las dos técnicas de investigación más conocidas las cuales son:

1. Técnica del cuestionario y
2. Técnica del memorándum

La técnica del cuestionario supone el planteamiento en un formulario como el No. 1 que se muestra en la página siguiente con su correspondiente escala de evaluación. Este permite servir además del cuestionario para recoger el resultado de la aplicación del mismo para registrar directamente el resultado subjetivo de la evaluación que se halla llevado a cabo.

Este tipo de formulario es parte importante de los papeles de trabajo del auditor, cuando se lleva a cabo el análisis del proceso administrativo ya que refleja en su resultado en forma sintetizada, el grado de eficiencia al que según el auditor está trabajando la empresa y consecuentemente demuestra las fallas existentes y proporciona un elemento valioso para la formulación de las recomendaciones que como producto de la revisión deban hacerse.

Forma No.1

ANALISIS FACTORIAL DE LA EMPRESA

Formulado por:		NOMBRE DEL FACTOR:			Cuestionario No.					
Aprobado por:					Comenzado:		Terminado:			
					día	mes	año	día	mes	año
Elementos del Factor		Funcionamiento Actual de los Elementos			Evaluación					
No.	Pregunta	Respuesta	Crítica	a	b	c	d	e		
Escala de Evaluación		Preguntó	Contestó	Criticó y Evaluó			Punteo ^o / _o			
a	b	c	d	e						

En cuanto a, la tecnica del memorandum este requiere información como la siguiente:

1. Obtener una copia de la gráfica de organización actual:
 - 1.1 Listar las personas que parecen tomar decisiones efectivas.
 - 1.2 Hacer comentario sobre la relación entre la gráfica de organización formal y los papeles de autoridad notados por el Auditor.
2. Obtener copia de las descripciones de funciones de los puestos clave en los diversos niveles administrativos (alto medio de supervisión).
 - 2.1 Comentar sobre lo adecuado de las descripciones de funciones.
 - 2.2 Comentar sobre hasta que grado el personal existente desarrolla sus tareas de acuerdo con las descripciones de funciones.

También se hace posible un método combinado de cuestionario Memorandum, y puede prepararse por ejemplo conteniendo las siguientes interrogantes:

Cuestionario - Memorandum para Auditoría Administrativa :

1. Organización
 - 1.1 Tiene la compañía una gráfica actual vigente de organización?

SI	NO
no aplicable	
 - 1.2 Refleja la gráfica de organización las líneas de autoridad existentes?

SI	NO
no aplicable	
 - 1.3 Si no es así, describir las relaciones de organización como se perciban :

2. Descripción de funciones :

2.1 Se han preparado descripciones de funciones para todo el personal clave?

SI NO
no aplicable

2.2 Tiene el funcionamiento real relación con las descripciones?

SI NO
no aplicable

2.3 En caso negativo, explique en qué forma varía el funcionamiento real con respecto a las descripciones :

Continuando con el objetivo de precisar pérdidas y deficiencias, nos encontramos con el necesario estudio del Proceso de Producción.







Después de elegir el area que va a ser objeto de estudio dentro del factor analizado y evaluado la siguiente etapa del procedimiento exige el registro de todos los hechos relacionados al método existente. El éxito de todo el procedimiento depende del grado de exactitud con que se registren los hechos, puesto que estos han de servir de base para el examen crítico y el desarrollo del método perfeccionado. Por consiguiente, es esencial que las anotaciones sean claras y concisas.

Para obviar la dificultad de tomar nota de todo el proceso por escrito, los entendidos aconsejan utilizar otras técnicas o "instrumentos" de registro.

Dentro de estos "instrumentos", para nuestro caso nos es útil el "Diagrama del Proceso". Este "es la representación gráfica de la sucesión de hechos o fases que se presentan al aplicar el método o procedimiento de trabajo, clasificandolos mediante símbolos según la naturaleza de cada cual. Es un modo de dar forma visible a un procedimiento con el propósito de

mejorarlo".

Para el efecto la asociación de Ingenieros Mecánicos de Estados Unidos, recomienda el uso de los siguientes símbolos:

-  Operación: Es cuando se modifican intencionalmente cualesquiera característica física o química de un objeto cuando éste se monta o desmonta con relación a otro objeto o se prepara para una operación subsiguiente.
-  Inspección: Es cuando un objeto es examinado para fines de identificación o para comprobar la cantidad o calidad de cualquiera de sus propiedades.
-  Transporte: Cuando un objeto es trasladado de un lugar a otro, salvo cuando el traslado forme parte de una operación o sea efectuado por los operarios en su lugar de trabajo en el curso de una operación o inspección.
-  Espera: Es cuando las condiciones (salvo las que modifican intencionalmente las características físicas o químicas del objeto) no permiten o requieren la ejecución de la acción siguiente prevista. También se le denomina almacenaje temporal.
-  Almacenamiento: Es cuando un objeto es guardado y protegido contra el traslado no autorizado del mismo.
-  Actividades combinadas: Cuando se deseen expresar actividades ejecutadas al mismo tiempo o por el mismo operario en un mismo lugar de trabajo se combinan los símbolos de tales actividades como la presente que indica operación e inspección.

Las cinco clases de actividades registradas en el diagrama de

análisis del proceso se dividen en dos categorías principales:

- Aquellas en el curso de las cuales sucede efectivamente algo al material o pieza objeto del estudio es decir, se la trabaja trasladada o examina,
- Aquellas en que no se toca directamente el material o trabajo que queda almacenado o inactivo por efecto de una espera.

Por supuesto que un estudio de métodos debe procurar que exista el mayor número posible de operaciones activas puesto que solo ellas contribuyen a la evolución del producto desde su estado de materia prima hasta el de artículo terminado. (Son operaciones "activas" las que modifican la forma, composición química o condición física del producto como por ejemplo desmontar, limpiar y desengrasar)

Por consiguiente al llevar a cabo el análisis del proceso, las actividades que fundamentalmente deben someterse a prueba, son las que tienen evidentemente carácter "no productivo", con inclusión de los almacenamientos y esperas que equivalen a inmovilizar un capital que podría utilizarse para promover el negocio. La sucesión de preguntas que se emplea sigue una ordenación establecida con el fin de determinar:

el propósito, para el que
el lugar donde
la sucesión en que
la persona por la que o
los medios por los que
se emprenden tales actividades.



Con el objeto de eliminar combinar ordenar de nuevo o simplificar dichas actividades.

El tipo de forma que puede usarse para ésta clase de análisis es como la No. 2 que se muestra a continuación:

**FORMA 2 - DIAGRAMA DE ANÁLISIS DEL PROCESO:
FABRICACIÓN DE UNA CULATA DE CILINDRO
(Método perfeccionado)**

DIAGRAMA Núm. 6		HOJA Núm. 1		RESUMEN				
PRODUCTO, MATERIAL, HOMBRE		ACTIVIDAD		ACTUAL	PROPUESTA	ECONOMÍA		
Culata de cilindro BX 3456		OPERACIÓN		5	8	(-3)		
ACTIVIDAD:		TRANSPORTE		22	13	9		
Elaboración completa		ESPERA		2	--	2		
MÉTODO: ACTUAL/PROPUESTO		INSPECCIÓN		--	--	--		
LUGAR: Talleres de maquinaria general y ligera		ALMACENAMIENTO		2	2	--		
OPERARIO(S):		DISTANCIA (metros)		552	90	462		
Núm. DE LA FICHA		TIEMPO (horas-hombre)		2,42	1,10	1,32		
Véase columna de observaciones		COSTO:		Véase ítem				
COMPUUESTO POR: R. W. R.		FECHA: 27-6-50		MATERIAL				
APROBADO POR: J. L.		FECHA: 28-6-50		TOTAL ...				
DESCRIPCIÓN	CAN-TI-DAD	DIS-TAN-CIA (metros)	TIEM-PO (minutos)	SÍMBOLO				OBSERVACIONES
				○	□	◇	▽	
Almacenada en depósito de piezas de fundición	--	--	--					Colocada en plataforma móvil
En carretilla de horquilla elevadora para taladrar (1)								
Depositar en plataformas	20	9	2					1 conductor
Sacar de plataforma y depositar en taladradora	1	--	1					Grúa mec. - Taladrador
Cargar: TALADRAR, descargar	1	--	8					" "
En taladradora radial (2)	1	3,5	1					Transportador de rodillos
Colocar en taladradora	1	--	1					Grúa mec. - Taladrador
Cargar: TALADRAR, descargar	1	--	8					" "
En fresadora (3)	1	3,5	1					Transportador de rodillos
Colocar en fresadora	1	--	1					Grúa mec. - Taladrador
Cargar: FRESAR, descargar	1	--	9					" "
En taladradora radial (4)	1	3,5	1					Transportador de rodillos
Cargar: TALADRAR, descargar	1	--	7					Taladrador
En taladradora radial (5)	1	3,5	1					Transportador de rodillos
Cargar: TALADRAR, descargar	1	--	7					Taladrador
En taladradora radial (6)	1	3,5	1					Transportador de rodillos
Cargar: TALADRAR, descargar	1	--	8					Taladrador
En taladradora radial (7)	1	3,5	1					Transportador de rodillos
Cargar: TALADRAR, descargar	1	--	7					Taladrador
En taladradora radial (8)	1	3,5	1					Transportador de rodillos
Cargar: TALADRAR, descargar	1	--	1					Taladrador
Llevar desde taladradora hasta plataforma	1	--	1					Grúa mecánica
En carretilla de horquilla elevadora hasta almacén	20	36,5	3					1 conductor
Almacenar								
TOTAL ...		90	77	8	13	--	2	

FUENTE: Introducción al Estudio del Trabajo. OIT. Op. cit.

Otro aspecto importante en nuestro afán de precisar las deficiencias operativas lo constituye el estudio de las formas, su Diseño y Control.

Cuando el auditor, esta llevando a cabo un análisis factorial con el fin de determinar deficiencias operativas, necesariamente lleva a cabo en forma simultánea un estudio con el fin de determinar si se cuenta con las formas esenciales para la correcta conducción de los negocios de la empresa, así como para eliminar las formas innecesarias o duplicadas. Es decir el auditor centra el objetivo de este estudio en:

- a) Asegurarse de que cada forma cumple con los requerimientos básicos de un proceso de operación aprobado.
- b) Diseñarla de tal modo que llene su propósito en forma eficiente y efectiva.
- c) Especificar el método de menor costo de manufactura.
- d) Establecer un sistema de control de existencias y reabastecimientos que permita disponer de suficiente cantidad de formas cuando se necesiten, en cantidades económicas y a precios ventajosos.

Es oportuno señalar, que, el propósito fundamental de una forma es registrar y suministrar información. De ahí que deba ser fácil escribir en ella y leerla. Deberá contar con el espacio suficiente para los datos. Las entradas o apuntes se harán según sea la secuencia de los datos que vayan a consignarse. La forma deberá tratarse que tenga impresa tanta información como sea posible a fin de reducir el tiempo que se emplee en las anotaciones.

Para lograr los objetivos que persigue el estudio de las formas, el auditor recomendablemente, debe seguir el proceso siguiente:

- a) Inventario de todas las formas —publicaciones y reportes—.
- b) Clasificar cada una según su función.
- c) Evaluarlas individualmente según la necesidad que se tenga de ellas.
- d) Analizar y mejorar el formato y el sistema de escribir.
- e) Recomendar la instalación de archivos funcionales y numéricos.

f) Centralizar el control sobre el equipo de reproducción

Los inventarios de formas pueden tomarse pidiéndole a cada departamento que proporcione dos ejemplares de cada forma que tenga en uso.

Al recibirse cada juego, se clasifica por departamentos o secciones de origen. En esta fase pueden descubrirse formas que desempeñen la misma función y que, sin embargo, tengan distinto formato. Las que estén en estas condiciones serán apartadas para un estudio posterior de las mismas, cuando el auditor proceda a hacer la evaluación.

Las gráficas de organización, los manuales de procedimientos, los instructivos de trabajo, son instrumentos importantes para determinar el valor que represente cada forma para la empresa.

La utilidad de una forma puede determinarse midiéndola según las siguientes interrogantes:

- a) Corresponde el registro a una responsabilidad autorizada de quien la originó?
- b) La información que contiene se puede conseguir toda o en parte, en otro documento de fácil acceso?
- c) Desempeña el registro un papel útil para su originador, para algún otro departamento para nuestros clientes, o para el público en general?

Las formas que no se ajusten a estas normas serán altamente dudosas y deben separarse para discutirse con los jefes de departamento. Los registros que no se justifiquen a entera satisfacción del auditor que realiza el estudio, deben ser retiradas de la circulación.

Al examinar la preparación, distribución, lectura y archivo de las formas, es esencial y necesario auxiliarse de una forma como la número 3 que se muestra en la página siguiente a fin de poder establecer el recorrido que siguen los documentos y recomendar con base en él la ampliación o

eliminación de pasos que al momento de efectuar el análisis siga un documento que quizá en la mayoría de los casos entorpecen la fluidez requerida en su recorrido.

Cuando hayan quedado inventariadas, revisadas y simplificadas todas las formas, se debe preparar un instructivo de procedimientos que puede ser derivado de un resumen como el de la forma número 4 y debe distribuirse a todos los departamentos, estableciendo instrucciones que entre otras pueden ser las siguientes:

- a) Todas las solicitudes de nuevas formas serán enviadas a la persona designada para el control de las formas con un esquema de la forma propuesta y su procedimiento de operación.
- b) Confrontar todas las solicitudes con el archivo funcional para ver si no existen duplicaciones.
- c) Todos los procedimientos operatorios se analizarán para determinar cual es el mejor camino o recorrido.
- d) Todas las formas aprobadas se les asignará una identificación o número de control.
- e) Todas las formas aprobadas estarán diseñadas para lograr un trabajo rápido y máxima utilización.

DIAGRAMA DE FLUJO DE BARRAS PARALELAS

Formulado por:	<p style="text-align: center;">FUNCION</p> <hr/> <p style="text-align: center;">ACTIVIDAD</p> <hr/>				Diagrama No.	
Diseño formularios:					Terminado	Aprobado
No. formularios:					día mes año	día mes año
Impresión formul.:						
Recepción documentos	Sección de Presupuestos	Sección de Contabilidad	Sección Caja	Sección Archivo		

1. Surge como resultado de: _____ Nombre de la forma _____

 Vigente: _____ Forma No. _____
 Propuesto por: _____ Diagrama No. _____

2. Objeto de la forma: _____

3. El procedimiento debe originarse en: _____

4. El procedimiento debe terminar en: _____

5. Departamento y secciones/actividades

	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	Act.	Op.	Ok.

6. Bases de la forma	7. Tiraje de la forma	d	m	a
1. Departamental	uso promedio anterior			
2. Interdepartamental	tendencia del uso % + o -			
3. Externo	Cantidad Necesaria para () meses			
4. Otros	Cantidad económica para imprimir:			

8. Distribución de Copias

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Departamentos										
2. Secciones										
3. Puestos de Trabajo										

9. Datos Necesarios (Mayor a menor importancia)

	Debe ponerse en:			Medidas		
	H	V	T	H	V	T

10. Conformidad de jefes de Departamento o Sección: _____

2. Establecimiento de mejores formas de control

Después de que el Auditor a llevado a cabo el examen que le ha permitido determinar las irregularidades y deficiencias existentes dentro de la empresa, puede entonces establecer formas de control que a criterio suyo vayan a mejorar la eficiencia operacional de la empresa o parte de la empresa en estudio.

El auditor cuando haya examinado la gráfica de organización de una empresa, deberá en primer lugar haberse cerciorado de si ella refleja la verdad correctamente y el estado actual de las funciones del organismo. Debe haber analizado todos y cada uno de los elementos y al terminar su avalúo, determinar si la estructura de la organización es sólida y efectiva. En algunos casos, talvéz encuentre necesario preparar y presentar una nueva gráfica que muestre las modificaciones que se recomienden.

Sobre todo en empresas desorganizadas, el auditor puede aportar sugerencias útiles con el fin de mejorar los sistemas de trabajo y establecer controles para evitar fraudes posteriores. Incluso el auditor puede encargarse, si así se acuerda con él, de las tareas necesarias para ajustar la organización de la empresa. En muchos casos principalmente esta labor del auditor es más provechosa que la revisión de los libros de contabilidad, porque de nada vale la verificación de los asientos registrados en estos, si la organización es deficiente y ofrece un campo propicio para la comisión de irregularidades.

La Administración de las empresas trata de asegurarse de que la organización marche hacia el logro de los objetivos de la compañía, incluyendo la obtención de un rendimiento adecuado de la inversión. Uno de los medios de que se vale la administración para lograr un eficiente control es el de la Contabilidad Administrativa. La contabilidad financiera ofrece informaciones tipo cuantitativo; la información cuantitativa nunca es el único medio de control de una empresa y a veces es de poca importancia relativa. Los informes contables no pueden substituir en forma alguna las comunicaciones verbales entre las personas o la creación y mantenimiento de un buen "ambiente de control" Dice R. Anthony (19) "La información

19 R. Anthony; La Contabilidad en la Administración de las Empresas.
UTEHA.

que proporciona la contabilidad administrativa puede ser útil en el proceso de control de tres maneras:

- a) Como medio para comunicar información acerca de lo que la dirección desea que se haga.
- b) Como medio de motivar la organización a fin de que actúe en forma mas adecuada para alcanzar los objetivos; y
- c) Como medio para evaluar los resultados, es decir, para juzgar que tan buenos resultados se obtienen.

Una comunicación adecuada incluye no solamente el conocimiento de los programas y objetivos (por ejemplo: cuántas unidades van a ser fabricadas, que métodos y máquinas se van a emplear, cuánto material será adquirido, cuáles serán los precios de venta) además de las políticas y limitaciones que la negociación adopte. Por ejemplo, conocer las cantidades máximas que serán invertidas en publicidad, mantenimiento, costos administrativos y otros, salarios, y horas de trabajo, etc. La forma más común de comunicar cuantitativamente esos objetivos y limitaciones la constituye el presupuesto aprobado.

En cuánto a la motivación, el proceso de control consiste esencialmente en inducir a la gente a que, dentro de una organización haga ciertas cosas y se abstenga de hacer otras. Por ejemplo un administrador literalmente no puede controlar un producto o el alza de los costos. Lo que entonces, debe hacer o intentar hacer es controlar los actos de las personas que son responsables de incurrir en esos costos.

Como medio para evaluar los resultados, la contabilidad administrativa, implantada, debe evidenciar periódicamente lo que una persona realmente hizo con lo que debió haber hecho de acuerdo con las circunstancias. Para el efecto deberán establecerse estándares que señalen cual debió ser la actuación bajo las condiciones existentes en la fecha de que se trate.

Siguiendo entonces, la secuencia lógica de los objetivos que se persiguen con la ejecución de la auditoría administrativa, una vez se han

precisado las pérdidas y deficiencias operativas el auditor deberá establecer mejores formas de control en los puntos que dentro de la empresa lo requieran. Estas serán de acuerdo a las necesidades de cada empresa en particular sin embargo pueden considerarse como generalmente aplicables las siguientes medidas:

- a) Presentar la estructura de la organización que se crea más adecuada.
- b) Determinación de Areas de Responsabilidad.
- c) Implantación de un sistema de contabilidad por Areas de responsabilidad.
- d) Elaboración de manuales de instrucciones.
- e) Elaboración de un Código de Cuentas adaptado a las áreas de responsabilidad.
- f) Adecuación de comprobantes, formas y registros.
- g) Implantación de adecuados y oportunos informes y estados financieros.
- h) Determinación de Presupuestos y fijación de estándares.
- i) Establecimiento de Procedimientos y control presupuestario.
- j) Modernas técnicas de planeación y control.

3. Establecimiento de mejores métodos

"El estudio de métodos es el registro, análisis y examen crítico sistemático de los modos existentes y propuestos de llevar a cabo un trabajo, y el desarrollo y aplicación de métodos más sencillos y eficaces" (20)

Para lograr el desarrollo y aplicación de métodos más sencillos y eficaces, debe seguirse un orden dentro del procedimiento básico para realizar el estudio de metodos para lograr mejorar el rendimiento de la producción. Para ello deberá:

1. Seleccionar el trabajo o proceso a estudiar.
2. Registrar mediante la observación directa cuando sucede utilizando las técnicas más apropiadas y disponiendo de los datos en forma más conveniente para su análisis.

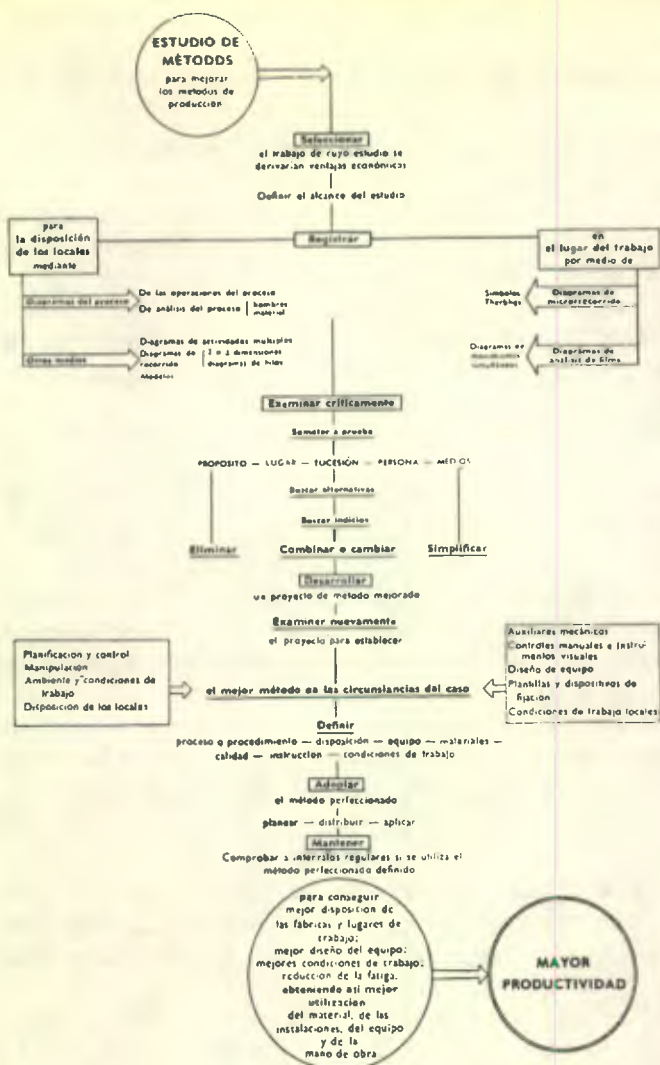
20 Introducción del estudio del trabajo Op. cit.

3. Examinar los hechos registrados con espíritu crítico, analizando cada acción y teniendo presente el propósito de la actividad, el lugar donde se lleva a cabo, el orden en que se ejecuta, quien lo ejecuta, y los medios empleados.
4. Desarrollar el método más económico habida cuenta de todas las circunstancias.
5. Mediar la cantidad de trabajo que exige el método elegido y calcular un tiempo medio para su ejecución.
6. Definir el nuevo método y el tiempo correspondiente para que pueda ser identificado en todo momento.
7. Adoptar el nuevo método como práctica general en el tiempo fijado.
8. Mantener la nueva norma mediante un procedimiento de control adecuado.

Para lograr la cristalización de éste objetivo fundamental de la auditoría administrativa, el auditor deberá poseer inventiva, capacidad de idear mecanismos sencillos y dispositivos adecuados, deberá contar con la cooperación de técnicos para perfeccionar el procedimiento. Además deberá tener habilidad en sus relaciones humanas. Claro que en empresas bien organizadas, se cuenta dentro del personal de planta con técnicos encargados de un departamento de métodos, quienes tienen a su cargo el estudio constante y su supervisión adecuada.

Para el establecimiento de mejores métodos de trabajo, se sugiere llevar a cabo un estudio de los procedimientos actuales, siguiendo para el efecto la secuencia recomendada por la O.I.T., la cual es la siguiente:

FORMA 3 — ESTUDIO DE MÉTODOS ¹



¹ Esta figura ha sido reproducida y adaptada con la autorización de la Imperial Chemical Industries, Ltd., Inglaterra.

Fuente : Introducción al Estudio del Trabajo, O.I.T. Op. cit.

Lo importante es que después de haber efectuado un estudio de los métodos de trabajo existentes, de acuerdo al proceso que se ha mencionado, el auditor quede en capacidad de poder sugerir las medidas tendientes a:

- a) Mejorar los procesos y los procedimientos.
- b) Mejorar la disposición de la fábrica, así como también el diseño del equipo e instalaciones.
- c) Economizar el esfuerzo humano y reducir la fatiga innecesaria.
- d) Mejorar la utilización de materiales, máquinas y mano de obra.
- e) Sugerir mejores condiciones materiales de trabajo.

4 Obtener operaciones más eficientes

Una disposición desacertada de los locales, puede añadir mucho tiempo al contenido total del trabajo, el proceso pues origina movimientos innecesarios del material y consume el tiempo y energía de los trabajadores sin contribuir, por su parte, a la terminación del trabajo.

Cuando una industria ha crecido y han ido agregándose instalaciones, máquinas o departamentos en donde quiera se halle espacio disponible, el producto consecuentemente ha seguido una larga y complicada trayectoria en el curso de su elaboración.

Para lograr operaciones más eficientes, el auditor necesita obtener la información atinente. Para el efecto, se basa en un tipo de diagrama que se conoce como "diagrama de recorrido" el cual reproduce a escala la zona que abarca el proceso o actividad y muestra los diversos puntos de actividad y la trayectoria de los movimientos entre los mismos.

El diagrama del Recorrido que se considera generalmente como un complemento del diagrama del proceso, no es más que un plano de la fábrica o taller hecho a escala, con sus máquinas, puestos o zonas de

trabajo y la relación, correctamente expresada, que guardan entre sí. Por las observaciones hechas en la fábrica se trazan los movimientos de los materiales, piezas o productos objeto de estudio entre los diversos lugares de trabajo o de almacenamiento o entre el departamento de recepción y el de expedición de mercaderías, utilizando algunas veces los símbolos del diagrama del proceso para expresar las actividades que se efectúan en los diversos puntos de parada. Ejemplo en la forma No. 5 y No. 6.

En muchas industrias la ordenación del proceso de fabricación con el objeto de obtener mayor eficiencia está casi siempre determinado por consideraciones técnicas y solo es posible modificarlas cuando se construyen nuevas instalaciones. Así sucede en muchos procesos químicos como la fabricación de fertilizantes, productos químicos de base, de fibras sintéticas, etc., en otros la maquinaria es muy pesada y, una vez fija en su lugar de trabajo, es casi imposible trasladarla, como por ejemplo las grandes prensas. Por otra parte, es posible trasladar sin muchos gastos ni molestias la mayoría de las máquinas que se emplean en las industrias metalúrgicas del tipo medio como tornos, taladoras, etc.

Los cambios que el auditor sugiera como producto de su examen, deberán discutirse con el ingeniero de la empresa o el técnico más adecuado, con el fin de estar previamente persuadidos de la importancia de las economías que pudieran obtenerse con los cambios que se sugieran.

El auditor puede contribuir al incremento, en la eficiencia de las operaciones, mediante sus sugerencias en cuanto a la disposición de los locales de la fábrica. Para el efecto, deberá elegir entre sugerir la disposición por "proceso" o la disposición por "producto", atendiendo al tipo de producto que se elabore.

La disposición por proceso: es la que agrupa todas las máquinas o procesos del mismo tipo.

La disposición por producto: es la que agrupa todas las máquinas o procesos destinados a fabricar el mismo producto o una misma serie de productos.

L.P. Alford y J.R. Bangs, (21) señalan algunas ventajas e

21 Introducción al Estudio del Trabajo. Op. cit.

inconvenientes a ambos métodos:

Disposición por proceso:

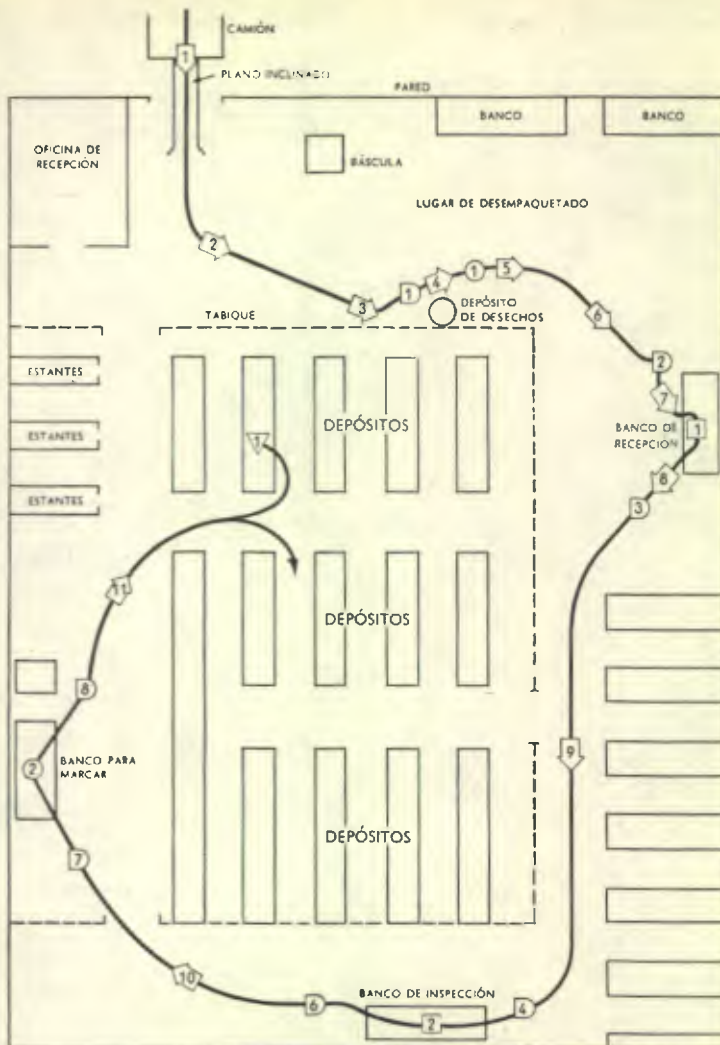
- a) El ciclo de fabricación admite flexibilidad y son mínimas las inversiones en maquinaria. Suele ocuparse más espacio que en la disposición por producto.
- b) Es posible mantener en actividad las máquinas durante la mayor parte del tiempo y mantener los costos de la producción de volumen medio y pequeño a un nivel reducido.
- c) No hay rutas fijas para el recorrido del trabajo. Esto implica una mayor manipulación de los materiales, mayores lotes de trabajo en curso de elaboración y un sistema de control de la producción más complicado que en la disposición por producto.
- d) Los trabajadores y los capataces adquieren mayor pericia en el manejo de un tipo de máquina determinado, pero necesitan un aprendizaje más largo para poder realizar trabajos diversos.
- e) Las averías de la maquinaria no interrumpen la sucesión de las operaciones pues el trabajo puede ejecutarse con otras máquinas similares.

Disposición por productos:

- a) El recorrido del trabajo, siguiendo rutas directas, elimina las esperas y reduce la manipulación de materiales; la sucesión fija de las operaciones entre máquinas próximas simplifica el control de la producción y evita anotaciones y registros.
- b) Se mantiene bajo el tiempo total de producción: se ocupa menos espacio y se moviliza poco capital para el trabajo en curso de realización. Por otra parte, pueden aumentar las inversiones en maquinaria por la necesidad de utilizar la misma máquina en varias líneas de producción.

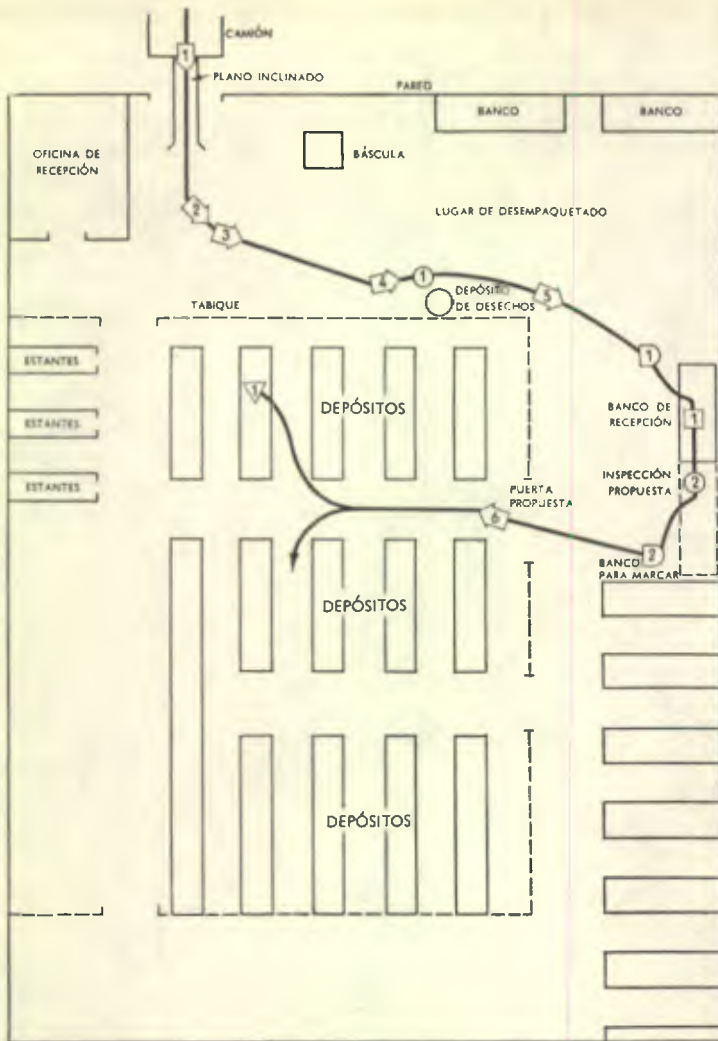
- c) El costo de fabricación es bajo cuando el volumen de la producción es alto; pero aumenta rápidamente cuando dicho volumen disminuye. Si una o mas líneas de producción tienen poca tarea, muchas maquinas permanecerán inactivas.
- d) Es más fácil instruir a obreros sin experiencia en trabajos industriales para que adquieran cierto grado de pericia.
- e) La avería de una sola máquina puede inmovilizar toda una línea de productos.

FORMA 5 - DIAGRAMA DE RECORRIDO :
 RECEPCION, INSPECCION Y NUMERACION DE PIEZAS
 (Método original)



Fuente: Introducción al Estudio del Trabajo O I.T. Op, cit.

FORMA 6 **DIAGRAMA DE RECORRIDO :**
RECEPCIÓN, INSPECCIÓN Y NUMERACIÓN DE PIEZAS
 (Método perfeccionado)



Fuente : Introducción al Estudio del Trabajo. O.I.T. Op. cit.

5. Mejor uso de los recursos físicos y humanos

En términos generales, este objetivo condensa el alcance de los objetivos anteriormente enumerados. Puede ser cuantificado al obtener la relación entre la producción obtenida y los recursos utilizados para obtenerla o sea con la determinación de la Productividad. Es decir, que el buen uso que se haga de todos los recursos combinados dará el grado de productividad que se esté obteniendo en la empresa. Es bien sabido, que es la dirección de la empresa la obligada a procurar que se combinen de la forma más apropiada los recursos para lograr la máxima productividad. A su vez la dirección, descansará en la opinión y sugerencias que el auditor que haya hecho un examen de la organización, pueda brindarle tomando en cuenta la disposición generalmente de los recursos siguientes:

Terrenos: Estos deberán estar situados convenientemente para levantar los edificios e instalaciones necesarias para las operaciones de la empresa.

Materiales: Aquellos que puedan ser transformados en productos para la venta.

Máquinas y Equipo: Instalaciones herramientas y equipo necesarios para llevar a cabo las operaciones de manufactura manipulación y transporte de los materiales; equipo de calefacción y ventilación e instalación generadora de energía; material de oficina y mobiliario.

Mano de Obra: Personal masculino y femenino para llevar a cabo las operaciones de manufactura y servicios; proyectar y dirigir; desempeñar trabajos de oficina; diseñar e investigar; comprar y vender.

Por ejemplo: las economías de materiales directas o indirectas, pueden efectuarse:

- a) En el momento de proyectar o especificar un producto: mediante un diseño que asegure la fabricación del producto con el menor consumo posible de materiales particularmente cuando éstos son escasos o caros; Asegurándose de que las instalaciones y equipo cuya adquisición se especifica sean los más económicos en lo relativo a los materiales

necesarios para su funcionamiento (por ejemplo, combustible) y para un nivel determinado de rendimiento

- b) En la fase de fabricación o funcionamiento:
- Asegurándose de que el procedimiento usado sea el más adecuado.
 - Asegurándose de que se aplica como es debido.
 - Asegurándose de que los operarios están debidamente capacitado y aleccionados para que no sea necesario rechazar su trabajo por defectuoso, con la consiguiente pérdida de material;
 - Cuidando la manipulación y almacenamiento debidos del material en todas sus fases. desde su estado de materia prima hasta el de artículo determinado, poniendo especial cuidado en eliminar toda manipulación y transporte innecesario.
 - Cuidando de que el embalaje utilizado sea el más conveniente para evitar desperfectos en la expedición de las mercancías.

La productividad del Terreno:

El aprovechamiento máximo de terrenos y edificios puede ser causa muy importante en la reducción de costos, particularmente cuando una empresa se halla en período de expansión y necesita ampliar su superficie industrial. Toda reducción del proyecto original que pueda llevarse a cabo antes de adquirir el terreno o de construir los edificios representa un menor desembolso de capital y un ahorro de materiales y en Gastos futuros de mantenimiento.

En cuanto a la productividad de la mano de obra y del equipo puede medirse cuantitativamente mediante la relación de la cantidad de productos que se obtienen de una máquina o de un trabajador en un tiempo determinado basandose en horas máquina y en horas hombre respectivamente. Es decir, el resultado indicará el o/o de actividad a que se está trabajando en relación a la actividad programada. De ahí que del resultado obtenido dependa la acción que el auditor recomiende con el fin de incrementar el uso de los recursos físicos y humanos con que cuenta la empresa.

III. TECNICAS BASICAS PARA LOGRAR LOS OBJETIVOS QUE SE PERSIGUEN

1. Determinación de áreas de responsabilidad

En general administrar consiste en la relación de determinados actos, los que se efectúan con el propósito de alcanzar determinados objetivos, mediante un esfuerzo coordinado de otros.

Para desarrollar la función administrativa se han reconocido cinco pasos básicos que son: planeación, organización, coordinación, ejecución y control. Para efectos de nuestro tema, nos interesan el primero y el último, o sea la **Planeación** y el **control**.

Por medio de la planeación, se establecen metas a las cuales se va a dirigir la empresa, así como los caminos que se deben seguir para alcanzarlas, es decir, la planeación implica el establecimiento de objetivos y las políticas requeridas para lograrlos.

El control administrativo es el proceso de medición e interpretación de la actuación de los subordinados, para asegurar el cumplimiento de los objetivos, planes y políticas predeterminados y corregirlos o para cambiar los cursos de acción en caso necesario.

Para conjugar éstos dos factores fundamentales de la administración, la planeación y el control, se debe entrar a considerar el elemento humano, se debe identificar que es lo que se debe controlar, quien es el responsable y por último cual es el mejor método para controlar. De ahí que para conseguir resultados positivos hay que tomar muy en cuenta que:

- a) La delegación de autoridad y responsabilidad deben controlarse siempre juntos.
- b) La mayoría de las fallas de control provienen de yerrores al efectuar la delegación de autoridad con la apropiada responsabilidad.

1.1 Departamentalización

Consiste en separar áreas de supervisión que faciliten y hagan más

eficiente el control de costos y gastos, ya que así se pueden señalar varios responsables en lugar de una sola persona, y como es lógico, se obtendrá mejor control si en una organización son varios los responsables, y cada uno de estos por los costos y gastos controlables dentro de su área, o sea lo que el conoce mejor y vigila diariamente.

Esto es, el proceso de agrupamiento de actividades en secciones con fines directivos.

Este proceso tiene lugar en todos los niveles de la empresa. Por ejemplo las actividades de los grupos del presidente clasificadas en secciones principales dirigidas por los ejecutivos superiores que le informan directamente; el jefe de ventas puede dividir su trabajo entre un departamento de publicidad, departamento de servicios a clientes, de investigación de mercados, etc., el jefe de créditos puede dividir su trabajo entre un grupo de créditos personales, cada uno de los cuales se ocupa de un grupo específico de clientes; y así sucesivamente. La cuestión común que se plantea a todos los ejecutivos, desde el presidente hasta el superior de "primera línea" es: ¿Cómo deben agruparse los deberes en tareas para que produzcan los resultados más efectivos?

Con la departamentalización, el Auditor, debe buscar: 1o. dividir y agrupar el trabajo a realizar en tareas individuales y 2o. definir las relaciones establecidas entre las personas que han de cumplir estas tareas. Es decir, deberá sugerir el tipo de organización administrativa que sea más adecuado a la empresa en estudio, establecer una asignación de funciones que permita alcanzar la mayor eficiencia en los trabajos, conociendo cada uno cuales son sus deberes y de tal manera que, sea posible una verificación en forma automática del cumplimiento a cabalidad de las funciones asignadas.

Una vez hecha, la asignación de funciones de cada uno de los jefes y empleados corresponde la fijación de responsabilidad, o sea, precisar los límites y el alcance de las mismas.

La delegación de funciones y responsabilidades puede hacerse sin interrupción desde el director principal hasta los empleados inferiores pero es condición indispensable que la cadena sea constante y que, en cada nivel

de autoridad, el individuo esté compenetrado perfectamente de cuales son sus atribuciones y los límites de su responsabilidad.

En síntesis, la departamentalización, deberá expresarse por medio de una gráfica de organización, la cual se elabora para identificar las áreas de responsabilidad. De esa cuenta, el organigrama es la base o punto de partida para la implantación del sistema de la contabilidad por áreas de responsabilidad y para el diseño y flujo de los informes de responsabilidad a los diferentes niveles administrativos.

Generalmente, se establecen los niveles siguientes:

Primer nivel:	Gerencia General
Segundo nivel:	Gerencia de ventas, producción, finanzas y personal.
Tercer nivel:	Distintos departamentos creados para la realización de funciones derivadas de las cuatro gerencias clásicas.
Cuarto nivel:	Secciones, departamentos productivos, unidades oficinas, etc. que desarrollan labores propias de la subdivisión de los departamentos anteriores.

1.2 El sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad

La contabilidad en su concepto moderno, no solo comprende el registro y control de las operaciones para producir información financiera que sea de utilidad para la gerencia o para los terceros.

Su función como elemento de control, ha venido creciendo cada vez más, de tal manera que en la actualidad el director o gerente de una empresa, cuenta con muchos elementos que le permitirán tomar decisiones adecuadas y oportunas para garantizar la buena marcha de su negocio. Proporciona datos estadísticos, pronósticos y en general todos aquellos fenómenos que han afectado o que pueden afectar a la empresa y que son susceptibles de medirse en alguna forma. La aplicación de métodos contables que permitan obtener y controlar en forma adecuada este nuevo volumen de información, ha sido preocupación constante del contador público, quien consideramos, que tiene la mejor oportunidad para su

implantación con el desarrollo de una auditoría administrativa.

O sea pues que este sistema se considera como un refinamiento de los métodos tradicionales de registro y control de las operaciones.

La contabilidad por áreas de responsabilidad es un enfoque dado a la contabilidad (contabilidad administrativa) con el objeto de proporcionar a la administración de una empresa, la información adecuada, relevante y oportuna de las operaciones que se realizan dentro de la misma para poder efectuar de una manera mas correcta y objetiva, el conjunto de decisiones diarias que tienen que tomar al estar realizando la función administrativa. En síntesis, la contabilidad por áreas de responsabilidad, es una típica herramienta de la contabilidad administrativa que otorga una conciencia administrativa a todas las personas que tienen a su cargo una función logrando una intervención directa de las mismas en la administración, ya que cada una de ellas plantea y controla desde el momento que:

- a) Formula sus propios objetivos
- b) Compara dichos objetivos con los resultados obtenidos.
- c) Explica las variaciones obtenidas al funcionario inmediato superior.
- d) Propone y aplica las acciones correctivas pertinentes y en síntesis.
- e) Colabora en el logro de los objetivos de la compañía.

De ahí que sus características particulares, pueden resumirse en las siguientes:

- a) Adapta la estructura contable a la estructura de la organización.
- b) Acumula los costos y gastos controlables de acuerdo a las áreas de responsabilidad correspondientes para que las desviaciones puedan ser identificadas con la persona o grupo responsable.
- c) La información emanada del sistema detalla y directamente ayuda a todos los niveles de la organización desde el punto de vista de la planeación y el control.

- d) Es una manera conveniente de presentar y definir un concepto administrativo de la contabilidad con el fin de producir datos específicos adicionales o independientes de la información tradicional.
- e) Identifica los costos y gastos controlables con los ejecutivos responsables de los mismos y adicionalmente utiliza medidas de comparación —presupuestos— para evaluar los resultados obtenidos.
- f) Despierta una conciencia administrativa en todas las personas responsables de una función o área.
- g) Permite a todos los elementos de la administración en todos sus grados, conocer y juzgar su propia eficiencia.
- h) Se funda en una adecuada clasificación de niveles administrativos con el objeto de someter un presupuesto al cual debe ceñirse cada nivel en su actuación. De ese modo, el funcionario que ejerce la máxima autoridad en cada nivel debe responder por los costos y gastos bajo su control que se comprometió a ejercer para la realización de sus actividades.

En consecuencia, la importancia que la contabilidad por áreas de responsabilidad tiene dentro de una auditoría administrativa, se establece fundamentalmente, en su correcta aplicación como elemento preventivo de control al aportar entre otras las ventajas siguientes:

- a) Permite un control de operaciones, costos y gastos más eficiente, ya que ésta se realiza desde su origen y mediante la asignación de la responsabilidad apropiada sobre los mismos a cada persona relacionada con el incurrimiento de éstos en los diferentes niveles administrativos de una organización.
- b) Las acciones correctivas son más efectivas, pues no solo se conoce el concepto de la variación, sino una explicación de las causas, localización y el responsable directo de la misma.
- c) Logra integrar armónicamente la contabilidad general y la de

costos, los presupuestos, la estructura de la organización y la fijación de responsabilidades a los diferentes niveles de la organización.

- d) Permite medir la eficiencia de operación de cada área y estimula al personal independientemente de su categoría a sentirse más vinculado a la empresa.
- e) Se logra dar una nueva dimensión y eficacia a los presupuestos ya que quien ha de respetar el presupuesto ha de ser el mismo que ha intervenido en su formulación y aprobado expresamente los costos y gastos bajo su control.
- f) Facilita la administración por excepción, ya que para los ejecutivos lo realmente significativo son las variaciones importantes y las causas que las motivaron, siendo éstas las que coadyuvarán a determinar las acciones correctivas.
- g) Se obtiene un máximo aprovechamiento de la contabilidad y del personal ya que con la creación de las áreas de responsabilidad, dentro de su nivel correspondiente, se integra en forma simultánea un cuerpo o equipo que incluye desde el gerente general hasta el personal supervisor de planta.

Claro, que, para que la contabilidad por áreas de responsabilidad como un elemento constante de auditoría administrativa, sea útil a la administración debe auxiliarse de una técnica presupuestal debidamente depurada, que incluya cuando menos los siguientes aspectos:

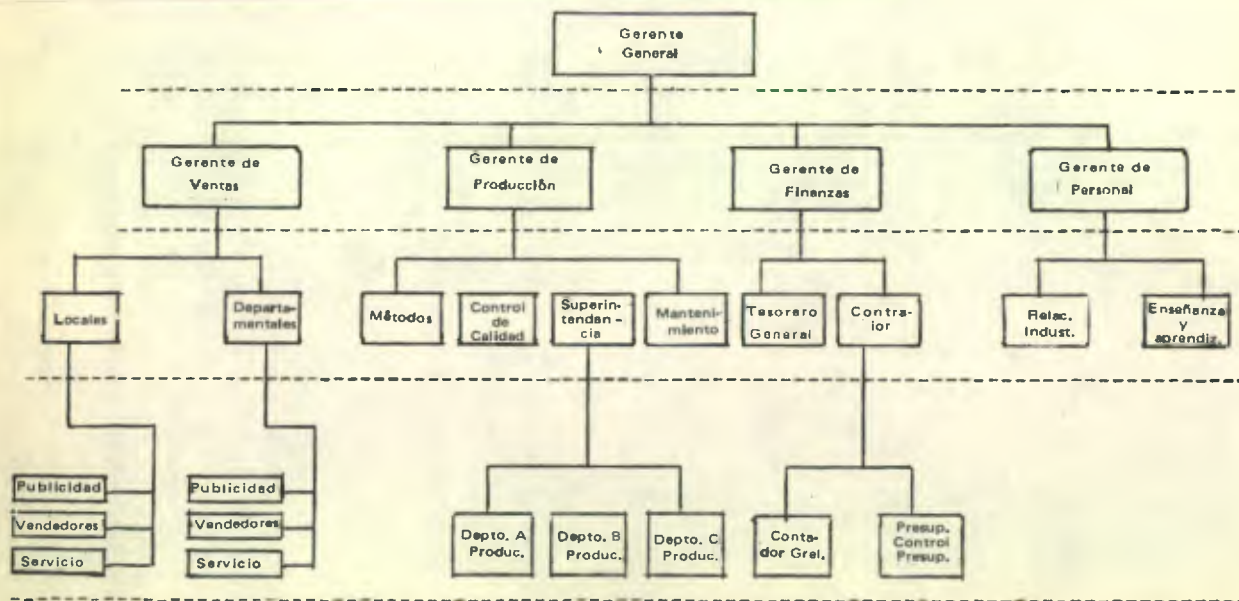
- 1o. Las bases de la política general de la empresa debidamente planeada por la dirección general y aprobada por la junta directiva.
- 2o. Que en su elaboración intervengan todos los departamentos involucrados en los niveles que pretenda controlar la contabilidad por áreas de responsabilidad.
- 3o. Que cada responsable, tomando en cuenta los objetivos generales de la empresa y su departamento, fije sus propios objetivos particulares,

sus planes sean revisados y en su caso modificados por su inmediato superior, pero oyendo la opinión del interesado.

- 4o. El responsable de un departamento, deberá integrar su propio presupuesto en base a la información obtenida de sus subordinados y a su vez lo pondrá a disposición del director responsable de su área, quien dará sus puntos de vista y lo modificará en su caso, escuchando también la opinión de sus jefes de departamento, a fin de formar el presupuesto de su división que finalmente se propondrá al director general.
- 5o. Los presupuestos deben ser en todo momento realistas.
- 6o. Es recomendable el uso de presupuesto flexibles analizados de acuerdo con las áreas de responsabilidad.

Este sistema puede presentarse gráficamente como se muestra en el cuadro No. 7.

GRAFICA DE ORGANIZACION, COMPAÑIA "X", S.A.
 DETERMINACION Y CODIFICACION DE AREAS DE
 RESPONSABILIDAD Y CENTROS DE COSTOS



En tal sentido cuando el auditor, dentro del procedimiento de la Auditoría Administrativa que esté llevando a cabo, decide la implantación de un sistema de Contabilidad por Area de Responsabilidad, es conveniente seguir la secuencia recomendada por el C.P. Humberto J. Leal en conferencia dictada en la Universidad de Durango la cual es la siguiente:

1o Definir la organización administrativa de la empresa.

Implica precisar la estructura de la organización administrativa de la compañía, sus objetivos, sus principales políticas administrativas, la función, responsabilidad autoridad y relaciones de puesto y políticas aplicables a las mismas.

2o. Determinar las unidades de responsabilidad y los sujetos responsables de las mismas:

Con base en la estructura orgnizacional obtenida y de acuerdo con los diferentes niveles, se determinarán las áreas de responsabilidad, procurando que éstas coincidan con centros de costo y se establezcan en forma clara los responsables de las mismas.

3o. Condición de las áreas de responsabilidad:

Determinadas las áreas de responsabilidad, se procede a codificarlas con el objeto de facilitar su identificación, clasificación y referencia, elaborándose el catálogo de áreas de responsabilidad.

4o. Determinación y clasificación de los costos y gastos en controlables y no controlables.

Implica una revisión de las cuentas y subcuentas de gastos que servirá de base para la clasificación de los mismos, primero, en controlables y no controlables y posteriormente en la determinación de los primeros por área de responsabilidad.

5o. Formulación de presupuesto de costos y gastos por áreas de responsabilidad:

Debe hacerse con base en gastos debidamente estudiados y aprobados por el responsable directo y por la dirección general o la persona o personas encargados de presupuestos.

6o. Integración y adaptación con el sistema contable:

Se procederá a coordinar e integrar el sistema de contabilidad por responsabilidades y los presupuestos, en su caso, a la contabilidad general efectuando los cambios necesarios en el catálogo de cuentas, de tal forma que se logre codificar y clasificar los costos y gastos controlables por áreas de responsabilidad, para proceder posteriormente a su registro y contabilización a través del rediseño y adaptación de los auxiliares de gastos.

7o. Diseñar los informes de responsabilidad:

Se determinan y diseñan los informes de responsabilidad internas de cada área involucrada, de acuerdo con el nivel de responsabilidad a que pertenezca. En dichos informes se debe poder comparar lo real con lo planeado y determinar las variaciones correspondientes.

8o. Integración de los costos y gastos controlables con los no controlables para la elaboración de los estados de resultados.

Esto viene a ser como una conciliación entre los informes de responsabilidad y el estado de resultados. Se parte del resumen total de los costos y gastos controlables (informes al primer nivel). En seguida, se elaborará un estado que nos cuenta la traslación de los costos departamentales controlables, más los no controlables a una clasificación convencional que comprenda la totalidad.

2. ANALISIS FACTORIAL

El análisis factorial, viene a ser en el desarrollo de una auditoría administrativa, la espina dorsal de la misma. Mediante el análisis ordenado

que se haga de la empresa en conjunto, o de una de sus partes el auditor podrá llegar a uno de los objetivos primarios de la auditoría administrativa: el precisar las pérdidas y las deficiencias operativas existentes.

Para llevar a cabo este tipo de análisis de manera efectiva, se requiere que preferentemente se haya hecho una organización administrativa por la cual se hayan separado las áreas de responsabilidad respectivas. Esta clasificación adapta la estructura contable y la estructura de la organización en la cual los costos y gastos sobre los cuales cada área es responsable y tiene control, se acumulan a la misma, de tal forma que las medidas de ejecución puedan recopilarse y reportarse por niveles individuales de responsabilidad para que dicha información sea utilizada para una planeación y control más efectivos en todos los niveles de la organización.

Como consecuencia de ello, dicho sistema en su implantación requiere de una adecuada delegación de responsabilidades y de autoridad que permitan obtener resultados más ajustados y más objetivos del análisis que se lleve a cabo.

Claro, que dicho análisis no será menos importante cuando por primera vez se lleva a cabo una auditoría administrativa pues el resultado del análisis de la pauta del grado de organización administrativa y por consecuencia del grado de deficiencia con que está trabajando la empresa. Mientras que, cuando ya previamente se cuenta con un sistema de áreas de responsabilidad, dicho análisis nos dirá el grado de eficiencia operativa que se está logrando, en relación a lo presupuestado o previsto, en su implantación.

El análisis factorial a que se somete una empresa, debe abarcar fundamentalmente las siguientes técnicas:

- 1o. **Investigación:** puede ser interna o externa. Se lleva a cabo mediante resolución de cuestionarios previamente formulados para cada función, en los que están comprendidas todas aquellas cuestiones de interés general, para la función y que sean normativas para su desempeño y comparación. En la práctica, al realizar el investigador el trabajo, irá completando los cuestionarios con otras materias inherentes a la función que en forma peculiar corresponda a la

empresa.

20. Observación: Esta es sumamente amplia, trata de establecer el grado de efectividad en cuanto a la concentración y la profundidad que se aplica al desempeño de una acción.
30. Análisis: Consiste esta fase en analizar diversa documentación de la empresa como sus estados financieros, el estado de origen y aplicación de fondos, contratos diversos, estadísticas, facturas, etc., y sacar de ellos la información necesaria que sirva de base para formular recomendaciones.

Se analiza tanto documentación como información externa de la empresa, comprendiendo datos sobre mercado, la competencia, fuentes de abastecimiento de materia prima, fuerza de trabajo, influencia en el medio que ejerza la empresa o sus dirigentes, cambios en la política gubernamental que puedan afectar a corto o largo plazo la estabilidad de la empresa, modificaciones al sistema tributario, etc.

Los componentes de cada función son prácticamente los mismos en cualquier empresa y pueden variar ligeramente de una a otra, más en la forma que en el fondo.

El análisis factorial, como ya quedó expresado anteriormente tiene por objeto determinar el grado en que el desempeño real y objetivo de estas funciones contribuye con su participación específica y necesaria, al esfuerzo total. En tal sentido, se hace necesario abarcar todos los ámbitos de la empresa. Para el efecto he considerado atinada la clasificación que Alfred Klein y Nathan Grabinsky (23) hacen y recomiendan para llegar a evaluar la situación administrativa y operacional de una empresa.

Así por ejemplo, en donde quiera que se encuentre una función de compras, los lineamientos normativos serán aplicables a todos los casos pudiendo variar ligeramente por razones circunstanciales.

Es decir, pues, que conviene iniciar todo trabajo de análisis factorial, con una relación que nos recuerde los requerimientos a investigar en cada función. Dicha relación puede irse ampliando y mejorando con la práctica de quien ejecuta el trabajo.

23 Klein y Grabinsky: El Análisis Factorial. Op. cit.

De tal forma que el análisis factorial bien orientado puede reportar entre otros beneficios, los siguientes:

2.1 En el medio ambiente

Permite a la empresa conocer la ubicación física que tiene dentro de la integración industrial en el ámbito local o nacional, permitiéndole por lo tanto, conocer hasta donde puede ampliar el radio de sus actividades tomando en consideración los planes gubernamentales de construcción de carreteras, localización económica de las plantas productoras de tal manera que resulte favorable para proveedores y consumidores.

En lo Político: conocer la situación legal de la empresa en cuanto a posibilidades de fomento o restricciones a las actividades industriales a las cuales pertenece.

En lo Económico: capacidad de producción, poder de compra de la población, disponibilidades de crédito, tasa de interés, las formas usuales de pago, etc.

En lo Fiscal: clase y tasas de imposición que afecten a la empresa, estímulos fiscales locales y regionales.

En lo Social: conocer la existencia de organizaciones comerciales, organizaciones de trabajadores, organizaciones políticas y organizaciones sociales.

2.2 En la política y dirección (Administración general)

Al analizar las actividades de este factor puede determinarse al grado de empleo de las habilidades direccionales y administrativas, estableciendo procedimientos que permitan a la empresa producir con una mayor eficiencia y, como resultado lograr un incremento del producto

Permite mejorar el control de las operaciones. La empresa puede reducir la cantidad de materiales, utilizando el consumo de electricidad,

etc.

En síntesis el examen del factor de política y Dirección de la empresa permite saber hasta donde la administración:

- a) ha establecido una política equilibrada que involucra el campo de acción, su justificación, los medios y los objetivos que persigue.
- b) ha instituido y operado una organización coordinada y eficiente.
- v) ha mantenido la organización bajo una vigilancia conveniente.

Cuando hagamos referencia a los análisis económico-financieros propios de una auditoría administrativa, expondremos algunas formas para medir la ejecución administrativa de las operaciones.

2.3 El estudio de los productos y procesos

Permite hacer una adecuada selección de los productos que vayan a ser elaborados con el fin de incrementar el volumen de producción, y el margen de ganancia máximo que pueda obtenerse con una adecuada combinación de ventas por productos. Asimismo, se obtiene una adecuada planeación de los procesos que tiende a disminuir los rechazos de los productos y el desperdicio de los materiales empleados.

Es decir que el estudio de este factor permite en cuanto a Productos: definir la política de producción, determinar clase, características, diseños, usos y presentación de los diferentes productos, si existe un previo estudio de mercado para fijar planes de producción, si hay adecuada comunicación con el público para conocer sus gustos y necesidades, así como la cantidad y costo anual, costos unitarios de producción, precios de ventas a mayoristas, detallistas, consumidores, etc.

En cuanto a procesos: puede contribuir a mejorar las características tecnológicas, de ingeniería y organización de los productos, con el fin de mejorar la presentación del producto y utilizar los desechos y evitar las mermas hasta donde sea posible.

En síntesis, el estudio de los Productos y Procesos permite:

- a) Elaborar productos que económicamente satisfacen las demandas de los consumidores y
- b) Emplear servicios de investigación tecnológicos para mejorar sus productos y procesos.

2.4 Política financiera

Situación Financiera.

El problema fundamental de la dirección financiera es encontrar y mantener el equilibrio entre liquidez y rentabilidad.

Los medios financieros constituyen un factor que condiciona la mayor parte de las decisiones de una empresa. El valor monetario, en efecto, no es solamente una expresión y una medida de bienes de activo y de resultados, sino también y sobre todo, un medio primordial para alcanzar los objetivos empresariales.

Cuando se pretende programar la futura actividad de una empresa, han de tomarse en consideración los medios financieros disponibles y a menudo no queda otro remedio que condicionar los mismos objetivos a tal disponibilidad.

En este sentido, los medios financieros son un factor clave que hay que tener presente en la disposición de los futuros planes y en su inserción dentro de un sistema coordinado de medios y de objetivos.

En general, el estudio de este aspecto tiene por objeto establecer los registros y planes que lleven al director de la empresa a conocer los recursos monetarios necesarios para efectuar las inversiones que se necesitan, así como para desarrollar las operaciones propias de la empresa.

Trata pues, que la empresa mediante una política conciente con

respecto a sus necesidades monetarias y a las funciones financieras accesibles, esté adecuadamente provista de recursos monetarios en condiciones y a costos óptimos y que haga una prudente utilización de los mismos en sus actividades.

En cuanto a la forma para medir la ejecución de la política financiera, más adelante trataremos de manera especial este aspecto.

En una empresa mediana la función financiera puede atribuirse a uno de los funcionarios de la misma, ya sea al Sub Gerente o al Contador General. En empresas pequeñas dicha función se sitúa en el Propietario o Gerente de la compañía.

De conformidad con una encuesta realizada en los Estados Unidos de Norteamérica en grandes empresas, la posición jerárquica del Contralor y del Tesorero varía de una empresa a otra, mientras que en unas el principal ejecutivo de finanzas es el Tesorero en otras sus funciones se encuentran delimitadas y se concede un mayor nivel jerárquico al Contralor; en otras tienen el mismo nivel y en algunas las actividades de la contraloría están enfocadas al área presupuestal y contabilidad, en tanto que las funciones de Auditoría Interna se sitúan en el tesorero apreciándose cierta anarquía al respecto.

En unos casos tanto el tesorero como el contralor son responsables ante el Vice-presidente de finanzas; en otros el contralor es responsable ante el presidente y su posición igualmente varía si su actuación es de un contralor "staff" de asesoría y consultoría hacia la dirección, o como ejecutivo de la contraloría enmarcada en una organización de tipo lineal. (24)

En síntesis, para realizar a cabalidad los objetivos de la función financiera antes mencionados se hace necesario que el Auditor en su examen de dicha función trate de orientar o encaminar su análisis a las finalidades siguientes: (25)

24 Finanzas y Contabilidad; Revista. Op. cit.

25 La Auditoría de las Funciones de la Gerencia de las Empresas. Tesis. Alfonso Mejía. UNAM.

10. Estudiar la estructura del capital, así como las modificaciones acaecidas y definir si corresponden a las necesidades específicas de la empresa: si el costo del capital ajeno no perjudica el rendimiento del capital propio; si es conveniente resumir todos los créditos a largo plazo en uno solo, por medio de emisión de obligaciones, o si por el contrario, es preferible capitalizar los créditos mediante emisión nueva de acciones; si el capital que se tiene, propio o ajeno es suficiente, excesivo o insuficiente.
20. Emitir opinión acerca del sistema de depreciación; de las bases que se toman para calcularla y si el monto de la depreciación más el valor real de los bienes suman el valor de una inversión nueva.
30. Analizar la política de dividendos establecida, de las bases sobre los cuales opera; forma en que se pagan; ventajas y desventajas de repartir dividendos fijos, tomando en cuenta no solo la estabilidad financiera sino el impacto que en los accionistas refleja la inestabilidad de los dividendos que reciben, o en su caso, los que no llegan a recibir.
40. Estudiar las utilidades retenidas y las bases conforme a las cuales se retienen.
50. Determinar si el valor de la inversión inicial ha permanecido estable, es decir si su poder de compra actual corresponde al que tuvo al iniciarse la empresa.
60. Emitir opinión acerca de la forma como elaboran y utilizan el presupuesto de ingresos y egresos. Ver hasta que punto los ingresos y egresos programados han correspondido a la realidad e investigar los motivos para modificar la planeación de las operaciones.
70. Investigar si el programa de ingresos y egresos permite en todo momento mantener el capital de trabajo con la relación necesaria que garantice su estabilidad y proponer en su caso, los ajustes a los programas de ingresos y egresos necesarios.
80. El análisis de los estados financieros producidos después del registro

de todas las operaciones llevadas a cabo durante el lapso que cubra el ejercicio. Para esto es necesario que las cifras que contengan dichos estados sean las correctas y estén físicamente respaldadas por las operaciones practicadas por los documentos correspondientes, lo cual es proporcionado por una auditoría previa de estados financieros.

2.5 En los medios de producción

Este análisis permite establecer la necesidad que de acuerdo a sus operaciones tenga la empresa de terrenos, edificios, maquinaria y equipo que le permitan efectuar eficientemente sus operaciones. El profundizar más en el estudio de este factor puede establecer la necesidad de adquirir maquinaria más adecuada, o de proceder a una mejor ubicación de las existentes, a fin de mejorar la eficiencia en la producción, a efecto de lograr una reducción en los movimientos necesarios para su manipulación.

Para su mejor estudio, este factor debe dividirse en servicios externos y servicios internos y establecer en cada uno de ellos la clase de medios de transporte, la clase de medios de comunicación, la clase de energía, la forma del abastecimiento de agua, y otros servicios tanto internos como externos. Especialmente debe analizarse la inversión realizada y la inversión requerida para los principales rubros que integran los medios de producción, como son: los terrenos, las construcciones, la maquinaria y equipo de producción, las instalaciones, herramientas y equipo auxiliar, el equipo de transporte y otra clase de inversiones que constituyan medios de producción.

En síntesis, debe establecerse a este respecto, una política cuidadosa de inversiones y de reposición que tome en cuenta los servicios externos disponibles que la empresa esté dotada de los servicios internos necesarios, terrenos, edificios, maquinaria y otros bienes de producción en cantidad suficiente y calidad adecuada para una elaboración eficiente de sus productos.

2.6 La fuerza de trabajo

Al entrar al análisis de éste factor tan importante dentro de las

actividades de una empresa, y particularmente de una empresa industrial, se debe llevar como objetivo central el de lograr la aplicación de medidas que tiendan a reducir el consumo inadecuado de tiempo de trabajo. Se tratará de lograr con el estudio un adiestramiento conveniente del personal para mejorar la utilización del equipo e incrementar el volúmen de la producción.

Este tipo de análisis es de los más importantes dentro del análisis factorial que necesariamente debe llevarse a cabo como parte del procedimiento de auditoría administrativa.

Todo estudio analítico del factor trabajo bien hecho es tan sistemático que implacablemente va poniendo al descubierto, uno por uno, los puntos donde se producen desperdicio de tiempo y de esfuerzo; para suprimir tal desperdicio es preciso determinar sus causas, que suelen ser la mala planificación y organización, el control insuficiente o la falta de formación apropiada de los trabajadores. La aplicación del análisis en una industria puede originar una serie de investigaciones y mejoras que se extenderán por toda la organización, desde el departamento de ingeniería hasta contabilidad, ventas etc. Quizá la medida que adopten hagan que el trabajador calificado experimente la sensación del novato al ver que los métodos que ha practicado durante tantos años causan desperdicio de tiempo y de esfuerzo y que los trabajadores nuevos, debidamente adiestrados en nuevos métodos, pronto los superan en cantidad y calidad de producción.

Claro, que al entrar al desarrollo de un trabajo de ésta naturaleza, el Auditor debe contar con la comprensión y el apoyo del personal dirigente en todas sus categorías, desde la más alta hasta la más baja. Es necesario que la dirección superior este convencida de la utilidad del estudio del trabajo puesto que el auditor tiene que contar con su apoyo, pero tal vez la tarea más difícil sea la de persuadir al capataz o jefe de cuarto nivel.

Si no se explica previamente a esta persona el propósito general del análisis, lo más probable es que dicho jefe adopte una actitud difícil e incluso obstruccionista por diversas razones de tipo subjetivo.

A través del análisis de éste factor se logran mejorar las relaciones

industriales si se lleva a cabo debidamente, ya que fundamentalmente se considerarán como objetivo principal el estudio de las condiciones de trabajo.

Al estudiar las condiciones de trabajo deberán tomarse en consideración varios aspectos entre ellos:

- a) Observaciones Generales: Lo primero que se observa al efectuar el análisis del trabajo es que se garanticen condiciones de trabajo que permitan a los obreros ejecutar sus tareas sin fatiga innecesaria. Por ejemplo, de nada sirve realizar investigaciones sobre la mejora de métodos de trabajo si la iluminación es mala o si la atmósfera de la fábrica es tan mala que los operarios tienen que salir a tomar aire fresco al patio. Estas malas condiciones de trabajo son causas de tiempo improductivo por deficiencias en la dirección. No sólo se pierde tiempo sino que se origina una proporción excesiva de trabajo defectuoso con el desperdicio de material y pérdida de producción consiguientes. "Los trabajadores que no están sanos ni contentos y realizan su labor con innecesaria fatiga física o mental son productores ineficaces, a diferencia, de las máquinas, sobre las que poco influye el medio que las rodea..." (26)
- b) Limpieza de los Locales: Estos aspectos no cuantificables, suelen ser observados en el análisis debido principalmente en este caso a que la limpieza es la primera condición esencial para la salud de los trabajadores por lo que se insistirá en la existencia de instalaciones sanitarias adecuadas.
- c) Iluminación: deberá establecerse si los lugares de trabajo están eficientemente iluminados considerando para el efecto la intensidad y la calidad de la misma. La cual está determinada a su vez por la difusión, la dirección y uniformidad de distribución, el color, la brillantez y el grado de deslumbramiento.

En cuanto a la intensidad adecuada, la United States Department of

26 Introducción al Estudio del Trabajo -O.I.T.- Op. cit.

Labor, Bureau of Labor Standards, recomienda que se observen los niveles de intensidad de iluminación siguientes:

INTENSIDAD DE ILUMINACION GENERALMENTE RECOMENDADA

Nivel generalmente recomendado en pies-bujías en servicio (10,674 lux) (sobre la tarea o a 0.75 m. del suelo).

Tareas que exigen máximo esfuerzo visual. 200-1.000 ¹

Trabajos de precisión máxima que requieren: finísima distinción de detalles, condiciones de contraste malas largos espacios de tiempo, tales como: montajes extrafinos, clasificación de precisión; acabado extrafino.

Tareas que exigen gran esfuerzo visual. 100

Trabajos de precisión que requieren: fina distinción de detalles, grado mediano de contraste largos espacios de tiempo, tales como: montaje fino; trabajo a gran velocidad acabado fino.

Tareas que exigen bastante esfuerzo visual. 50

Trabajos prolongados que requieren: fina distinción de detalles, grado moderado de contraste largos espacios de tiempo, tales como: trabajo corriente de banco, de taller y de montaje; trabajo en maquinaria de taller, acabado de piezas de finura media o grande; trabajo de oficina.

Tareas que exigen un esfuerzo visual corriente 30

Trabajos que requieren distinción moderada de detalles, grado normal de contraste, espácios de tiempo intermitentes, Tales como: trabajos en máquinas automáticas; esmerillado tosco; trabajos de mecánica (automóviles) tablero de distribución; procesos continuos; salas de archivos y conferencias; embalaje

Tareas que exigen poco esfuerzo visual. 10

Como en: escaleras, recibidores, cuartos de aseo y lugares de servicio; almacenamiento.

Tareas que no exigen esfuerzo visual 5

Como en: vestíbulos; pasillos; pasadizos, almacenes.

FUENTE: Introducción al estudio del Trabajo. —O.I.T.—

1 Resultante de sumar la iluminación especial suplementaria y la iluminación general. No deberán excederse los límites generales de luminosidad que se indican en el Cuadro 3 y deberán evitarse los reflejos cuando se empleen materiales de colores claros.

En relación al deslumbramiento, deberá observarse que sea el mínimo existente, a efecto de que no perjudique la vista y en consecuencia la producción. El deslumbramiento producido por el reflejo de superficies brillantes, como techos y paredes, puede reducirse disminuyendo la luminosidad de las fuentes de luz, velando o difundiendo la luz o limitando los contrastes mediante el aumento de intensidad de la iluminación general o utilizando pinturas mate.

En general son detalles que los encargados de diseñar y equipar la fábrica y otros lugares de trabajo deben hacer todo lo posible por alcanzarlos, puesto que el aumento de la productividad resultante compensará con creces el esfuerzo que se realice en este sentido.

d) Ventilación calefacción y Refrigeración: debe evaluarse el grado de ventilación de calefacción y refrigeración existente, pues, las temperaturas excesivamente altas o bajas y la mala ventilación disminuyen la productividad al reducir la vitalidad de los trabajadores

y ser causa de enfermedades y molestias entre ellos.

La temperatura efectiva puede evaluarse mediante la consideración de:

- a) la rapidez de purificación del aire
- b) de su temperatura
- c) de la humedad
- d) la irradiación.

"Deberá lograrse que como termino medio cada persona empleada en un lugar de trabajo disponga de 11.5 m³ de aire, es también recomendable que el movimiento de aire no se produzca a una velocidad superior a 15 metros por minuto cuando funcione calefacción y a 45 metros durante la época calurosa". (27).

Existe un termómetro llamado de Kata, que permite computar directamente la "capacidad de refrigeración" del ambiente, es un instrumento de mucha utilidad y que es usado por técnicos en las fábricas donde se producen humedad y calor excesivos.

e) Color:

Es conveniente fijar su atención en el color de las paredes de los lugares de trabajo y deberán sugerirse aquellos que sean agradables y a menos a las condiciones en que deba desenvolverse el trabajador.

f) Ruidos:

Es un aspecto que influye mucho en el rendimiento del trabajo. Es factor de fatiga o irritación, con la consiguiente pérdida de la efectividad en la producción. Deberá ser menor a medida que el grado de concentración necesario sea mayor.

g) Espacio y Asientos para Trabajar:

27 Introducción al Estudio del Trabajo. O.I.T. = Op. cit.

Se observará que todo trabajador disponga de suficiente espacio para trabajar, para depositar sus herramientas y materiales y moverse sin que lo estorben sus compañeros, otras máquinas o el hacinamiento de materiales, todo con el fin de que pueda ejecutar eficazmente su tarea. Son muchas las empresas que no dedican la debida atención a este asunto, y es frecuente observar que los trabajadores son obligados a permanecer de pie por la idea equivocada de los administradores de que trabajan más y mejor en tal postura.

h) Limpieza y Conservación:

Se observará que por ejemplo los pasadizos se hallen libres de materiales y de otras obstrucciones, a efecto de que no se pierda tiempo al trasladar material cerca o lejos de las máquinas o lugares de trabajo.

Además algo muy importante que debe observarse es que no se encuentren inmovilizadas grandes cantidades de material semielaborado o en su estado primitivo que además de ser un estorbo constituye inversión que podría canalizarse de manera más productiva.

Deberán establecerse normas tendientes a prohibir depositar en el suelo materiales que no sea absolutamente necesario hacerlo.

i) Prevención de Accidentes:

Debe tenerse presente que todo el tiempo perdido por accidentes representa horas-hombre y horas-máquina que es preciso añadir al tiempo invertido para producir una cantidad determinada de bienes o servicios lo que supone una disminución de la productividad. Por lo tanto deberá tratarse de mejorar los procedimientos y métodos de producción. Debe tratarse que los trabajos se lleven a cabo dentro de condiciones que reúnan seguridad para no retrasar la producción por la existencia de condiciones peligrosas. Un efectivo estudio de los métodos de trabajo puede contribuir a reducir los accidentes simplemente con limitar el número de manipulaciones del material y la distancia en que se manipula el mismo.

j) Prevención de Incendios:

La prevención de incendios, es más que todo una cuestión de adiestramiento adecuado de todos los interesados del estricto cumplimiento de las normas de prevención de incendios que son a las que el auditor puede contribuir a su elaboración como producto del análisis que haya llevado a cabo.

En síntesis, el factor trabajo debe estar organizado de tal manera que la empresa teniendo una política conciente en sus relaciones con el personal mantenga en operación y dentro de una estructura equilibrada, una fuerza de trabajo adecuada para la óptima utilización de los bienes de producción, satisfaciéndose así los objetivos de la empresa en un ambiente de mutua cooperación.

2.7 Suministros

Este factor está plenamente identificado con lo referente a la política de Compras de una empresa.

Su función primordial está centrada en suministrar en forma oportuna una corriente continua de materiales y servicios de calidad a precios convenientes.

Dentro del análisis que se lleve a cabo de este factor, deben estudiarse los Métodos de Compra y existencias, investigación acerca de los abastecimientos, Clase volumen y origen de las compras, aspectos relacionados con la vigilancia de los materiales, del almacenamiento, del manejo de los materiales fuentes de abastecimiento, posibles sustitutos del material empleado.

Deberá ponerse especial atención en cuanto a la razonabilidad del mínimo de existencias en uso o su determinación selección de proveedores, etc.

En resumen deberá establecerse una política de compras conciente y con el empleo de métodos apropiados a efecto de que la empresa provea a sus departamentos de producción de materiales y otros abastecimientos

adecuados en cantidad, calidad, costo y tiempo, conservando inventarios a un nivel económico, y utilizando la investigación para mejorar las condiciones de los abastecimientos.

28 Actividad productora

El análisis de este factor debe perseguir una organización idónea de la producción que pueda servir para incrementarla sin cambios en los medios de producción o en el número de trabajadores. Así mismo, establecer un control de los productos manufacturados de conformidad con normas finas de calidad para reducir el volumen de los materiales consumidos en la producción.

El análisis de este factor tiende principalmente a estudiar algunos aspectos como los siguientes:

- a) mejor método de fabricación: por lotes de acuerdo con pedidos de clientes, continua, de acuerdo con existencias, etc.
- b) Organización física: disposición del proceso, grado de mecanización.
- c) Planeación de la cantidad y supervisión de la calidad.
- d) Manejo, mantenimiento y conservación de materiales.
- e) Aspectos temporales y aspectos humanos.
- f) Productividad.

Al referirnos a la Productividad dentro del estudio de este factor nos referimos al estudio de la relación resultante de la producción obtenida con los recursos utilizados para obtenerla.

Son muchos los factores que influyen en la productividad resultante en cada empresa. Para la determinación de grado de productividad en conjunto pueden ponderarse la productividad de cada uno de los recursos

que para el efecto se agrupan por ejemplo en: tierra, materiales, maquinaria y mano de obra.

Productividad de la Tierra:

Puede considerarse la productividad de la tierra como la relación entre la producción de bienes o servicios y el valor del terreno utilizado para su realización

Productividad de los Materiales:

Esta se manifiesta por la relación entre la producción alcanzada y los materiales consumidos, por ejemplo cuando una cortadora experta puede obtener 11 camisas de la misma pieza de tela de la que otra persona solo obtiene 10. Puede decirse en este caso que la productividad de la pieza de tela de la primera persona es mayor en un 10 o/o.

Productividad de las Máquinas:

La productividad de las máquinas se mide por la relación de unidades producidas a horas máquinas utilizadas.

Productividad de la Mano de Obra:

Esta se mide por la relación de unidades producidas a horas hombre trabajadas para su realización.

Por consiguiente el elevar la productividad significa producir más con el mismo consumo de recursos, o sea el mismo costo en lo que se refiere a tierra, materiales, horas-máquina o mano de obra, o también que se obtiene la misma cantidad de producción utilizando menos recursos de tierra, materiales, horas-máquina o mano de obra, pudiendo dedicarse los recursos así economizados a la producción de otros bienes.

En síntesis, con el análisis de este factor el auditor debe tratar que la empresa usando los métodos de transformación apropiados, se organice y mantenga en operación sus departamentos de producción en condiciones de óptima eficiencia aprovechando ventajosamente los servicios de

investigación tecnológica.

2.9 Mercadeo

El estudio de este factor de operación tiene por objeto señalar al empresario las medidas que garanticen el flujo contínuo de los productos al mercado y que proporcionen el óptimo beneficio tanto a la empresa como a los consumidores.

Para el efecto deberá recomendarse un estudio que incluya:

- a) política de mercado,
- b) localización y potencialidad e los mercados locales, nacionales e internacionales.
- c) Clase de mercados: industriales, agrícolas, de servicios, etc.
- d) Situación de la competencia: principales competidores.
- e) Ventas y distribución: organización para la venta, volumen de ventas por clase de productos.
- f) Precios, plazos y condiciones.
- g) Supervisión
- h) Distribución: empaque medios.

El estudio del factor mercadeo irá encaminado a señalar una política sana de precios que contribuya a la utilización óptima de la capacidad de la producción de la planta. Además deberá señalarse así mismo, el método mas adecuado de distribución que tienda a su vez a reducir las cuentas incobrables y otras pérdidas en las operaciones.

Debe tenerse presente que, con una política consciente de promoción de ventas y aprovechando las oportunidades y condiciones que presenta el

mercado, la empresa realiza operaciones de venta en cantidades, precios, plazos y condiciones adecuados a las necesidades de la negociación y hace uso de la investigación de mercados con objeto de mejorar sus actividades de promoción.

2.10 Contabilidad y Estadística

El estudio de este factor por ser uno de los mas importantes dentro de la organización empresarial, debe ponerse especial cuidado en su análisis y evaluación, debe establecerse y tener en funcionamiento una organización que permita la recopilación de datos, particularmente financieros y de costos, con el fin de mantener informada a la empresa de los aspectos económicos de sus operaciones.

Cuando se estudia este aspecto dentro de un programa de auditoría administrativa, generalmente se sigue un orden que tenga por objeto establecer:

a) Organización Contable:

Su Estructura: En este sentido, tal como lo mencionamos en capítulo anterior, es recomendable la implantación del Sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad, el cual es un sistema de información y control contable, diseñado para adaptar la estructura contable y la estructura de la organización, en el cual los costos y los gastos sobre los cuales cada área es responsable y tiene control, se acumulan a la misma, de tal forma que las medidas de ejecución puedan recopilarse y reportarse por niveles individuales de responsabilidad, para que dicha información sea utilizada para una planeación y control más efectivos en todos los niveles de la organización.

Solo cabe agregar que la contabilidad por áreas de responsabilidad coordinada e integrada con herramientas contables administrativas como el costo standard, las tasas de rendimiento, los presupuestos flexibles, etc. es un sistema único de información administrativa, que impele a la toma de decisiones y al incremento de la productividad.

b) Presupuestación:

Dentro de la moderna contabilidad la presupuestación constituye un elemento imprescindible de planeación, de coordinación y de control. Se debe propugnar porque toda empresa posea alguna forma de presupuesto cuando no sea posible o necesario el funcionamiento de un sistema presupuestal completo. Cuando sea necesario debe sugerirse la implantación de este sistema completo, el cual incluye:

Presupuesto de operación: que incluya planeación de operaciones.

Presupuesto de capital: que muestre planeación de cambios en activos fijos.

Presupuesto financiero: que muestre por anticipado el origen y la aplicación de fondos.

c) Registros estadísticos:

Debe considerarse, la implantación de registros estadísticos, cuidando obtener control sobre ciertas operaciones a fin de que proporcionen una orientación segura sobre la marcha de las actividades. En este sentido deben cubrirse los dos aspectos de los registros estadísticos: la recopilación de la información y la presentación de dicha información.

Comunmente la presentación de los detalles de carácter estadístico se hacen mediante el empleo de gráficas. lo cual permite una comprensión más rápida y segura de los puntos esenciales. Las gráficas o esquemas tiene la ventaja sobre los cuadros numéricos de que cualquier persona, aún las no versadas en estos asuntos, pueden leer o interpretar los datos contenidos. La profusión de cifras no es aconsejable.

d) Costos:

Deberá recomendarse el método de costos que a criterio del auditor sea el técnicamente más aconsejables atendiendo al tipo de industria de que se trate.

e) **Métodos de Información:**

La comunicación es parte de la organización y uno de los elementos esenciales para la debida coordinación de esta. La información a su vez, es una de las formas de comunicación y puede ser verbal o escrita; ambas deben ser utilizadas, tienen grandes ventajas y si se usan apropiadamente constituyen un elemento vital para toda empresa y en particular para los directivos y sus subordinados a través de las diferentes líneas de dependencia, ya que son la base para tomar decisiones.

Los elementos de un sistema de información para que ésta sea eficaz y que deberán establecerse cuidadosamente son:

Oportunidad, claridad, sencillez, base de medición y análisis de variaciones.

OPORTUNIDAD: Se dice que vale más un informe pulido en un 80o/o presentado a tiempo que un informe totalmente completo y revisado, presentado fuera de tiempo.

CLARIDAD: Deben ser presentados claramente y eliminar el lenguaje técnico en su presentación.

SENCILLEZ: La simplificación de cifras al eliminar centavos o demasiado decimales contribuirá a hacer más objetivos los informes.

BASE DE MEDIDA: Para lograr mayor efectividad en los informes deben presentarse los datos comparados con la base que sirva de referencia, como pueden ser: presupuestos, cuotas de gastos, proporciones, plazo de cumplimiento, etc.

ANALISIS DE VARIACIONES: Un informe debe ser constructivo interpretando las variaciones de las cifras obtenidas con respecto a la base de medida y debe proporcionar conclusiones respecto a causas de variaciones y con respecto a decisiones que hayan de tomarse.

En síntesis el factor objeto de estudio, "Contabilidad y estadística" se considerará positivo cuando tenga una organización eficiente para la

elaboración de presupuestos, el registro de las operaciones financieras y la contabilidad de costos asimismo que produzca informes contables y estadísticos en lapsos y forma convenientes y además proporcione los medios y facilidades para la auditoría de sus operaciones

3. Determinación de la o las de trabajo a examinar

Cuando el auditor ha llevado a cabo el análisis factorial de la empresa, con base en cuestionarios debidamente adaptados a las condiciones y naturaleza de la empresa motivo de estudio, esta en capacidad de poder establecer, con base en los métodos aprobados de evaluación la o las áreas que presentan mayores deficiencias, desperdicios o irregularidades y que por lo tanto deben ser objeto de un análisis más minucioso que permita establecer las medidas correctivas a recomendarse para lograr la optimización de los beneficios que puedan obtenerse del factor o area motivo de estudio.

En la aplicación del análisis factorial, debe hacerse una evaluación de cada función para fundamentar las conclusiones de quien hizo el trabajo. Es claro que una misma función, en empresas diferentes, no puede tener el mismo valor, por ejemplo, la función financiamiento no puede tener el mismo valor en una empresa industrial que en una institución bancaria.

Es decir, que el camino más adecuado para medir el grado en que se cumple una función, cuando se tiene experiencia de años anteriores es el establecimiento de patrones teóricos ideales para cada uno y comparar esos patrones con los desempeños reales, a fin de tener una base de evaluación que sirva para los informes y juicios del investigador.

Para tomar una decisión, los especialistas han establecido métodos para evaluar las condiciones que presentan las áreas estudiadas y que deberán ser aplicados uniformemente a todos los factores que han sido investigados a efecto de contar con un resultado confiable que permita determinar acertadamente el alcance de la investigación a realizar. La medición del grado en que las operaciones se desempeñan presenta tantas dificultades como la medición de la productividad. Son variados los métodos de valuación general para la medición de la efectividad de los

factores de operación existentes. Entre ellos, A.E. Klein y N. Grabinsky sugieren el siguiente:

Elementos	Clasificación tentativa de los factores	O/o Contribución del factor al total	O/o de efectividad	<u>bx</u> 100
Política de inversión y reemplazo	4	10	50	5
Servicios internos	3	15	80	12
Servicios externos y medios	2	25	90	22.5
Inversión para las operaciones	1	50	60	30
		100		

Fuente: La Auditoría Administrativa (Fernández Arena") Pág. 67.

1o. En la columna 1) se clasifican los factores atendiendo al orden de importancia considerado previamente.

2o. Valuación subjetiva de la importancia de cada uno de los factores dentro de todos los cuales forman el 100o/o (columna b)

3o. Resultado de la evaluación propia de cada factor según procedimiento aplicado anteriormente en formulario No. 1 (columna c)

4o. Resultado de la evaluación de la efectividad del factor objeto de estudio (columna d).

3.1 Propósitos centrales del Análisis Factorial

Los propósitos que se persiguen con la preparación y respuesta a los cuestionarios convenientemente preparados para llevar a cabo el análisis por factores de operación dentro de la empresa, están perfectamente tipificados por Alfred. W. Klein y Nathan Grabrinsky (28) quienes señalan como

28 Análisis Factorial. Op. cit.



propósitos fundamentales los siguientes:

- a) Enunciar el diagnóstico de los factores que impiden el desarrollo de la actividad industrial.
- b) Precisar los factores limitantes o débiles que están impidiendo el desarrollo normal de la industria. Para esto se apoyan los autores en el método de análisis por factores de operación.
- c) Analizar los problemas que en el órden industrial confronten los países en proceso de desarrollo.
- d) Precisar cual es el desempeño óptimo en la función de cada factor.

Debido a que la acción de los hombres es siempre susceptible de ser mejorada, se hace necesario efectuar periódicamente una revisión completa del proceso administrativo, en cada uno de los factores que lo integran. La frecuencia con que se haga tal revisión dependerá de algunos síntomas o indicación que puedan ir apareciendo como: pérdidas económicas, excesiva rotación de personal, ineficacia de los controles, descenso en las ventas, etc. Es necesario hacer este tipo de análisis también porque es posible que los métodos y procedimientos utilizados vayan sufriendo vicios que desvirtuen los propósitos para los cuales se implantaron y que con el tiempo se vayan convirtiendo en algo diferente a lo que se implantó originalmente.

Otra razón importante para efectuar este tipo de análisis es la competencia. Una empresa que no está atenta a las necesidades del mercado, a las transformaciones que van sufriendo las preferencias del consumidor es una empresa que tarde o temprano sucumbirá dejando el mercado en manos competidoras

Aunque de la revisión mencionada se deriven beneficios para le empresa, especialmente cuando es practicada por profesionales competentes debemos tomar en cuenta que dicho análisis tiene un carácter bastante subjetivo que por consiguiente no es infalible.

En su fase actual, dicha revisión, es solo un avance a procedimientos y técnicas que sin duda habrán de surgir con más fuerza en el futuro, con

la contribución de diversos profesionales y prácticos de la administración.

4. Evaluación y proceso de análisis e interpretación

A. López de Sá (29) dice: análisis de balances es "...el estudio de la situación de una parte de un sistema de partes o del conjunto patrimonial de una empresa o entidad, mediante la descomposición de sus elementos y la anotación de los datos que indiquen las diversas relaciones que puedan tener entre sí tales elementos, con el fin de conocer la realidad de una situación o juzgar la actuación de una administración, desde un punto de vista determinado...".

Hemos iniciado este punto, con la definición del análisis de balances, ya que, dentro del procedimiento de auditoría administrativa, el auditor, como ha quedado expresado anteriormente, debe evaluar la actuación de una administración. El resultado económico y financiero de una gestión administrativa está reflejada en sus estados financieros, por lo tanto, estos proporcionarán algunos elementos de juicio necesarios para que el auditor pueda proceder a la evaluación de la actuación de los directores de un negocio.

Como es sabido, el análisis de balances además de llevarse a cabo para fines, de crédito, también se lleva a cabo para averiguar el crecimiento de los negocios, teniendo como meta comprobar como crece y cuanto rinde la empresa. Con objeto de satisfacer este deseo, se efectúa una inspección a fin de observar si el dinero empleado está produciendo resultados satisfactorios y si realmente es compensador el esfuerzo realizado.

Con estas revisiones se ponen en evidencia los posibles errores de la administración.

En nuestra auditoría administrativa, cuando el análisis lo estamos

llevando a cabo por áreas de responsabilidad o factor de operación, debe para el efecto, hacerse una clasificación de los elementos del balance atendiendo al factor que pertenecen y así poder obtener una evaluación de la incidencia en la situación financiera y en los resultados de la actuación de cada responsable del factor de operación o área de responsabilidad.

En tal sentido, para poder llegar a obtener una evaluación de la empresa en su conjunto deberán hacerse evaluaciones parciales, dentro de las cuales, se tomarán en cuenta, como mínimo las relaciones que se enumeran seguidamente.

Debido a la estrecha relación de algunos factores de operación pueden juzgarse sus resultados, mediante la aplicación de relaciones comunes. Por ejemplo, la actuación de las responsables de:

- a) Política y Dirección
- b) Suministros
- b) Medio ambiente

Pueden evaluarse así:

Indicación Financiera

Activo Circulante \div Pasivo Circulante

Capital Contable \div Pasivo Total

Ventas Netas \rightarrow Cuentas por Cobrar

Ventas Netas \leftarrow Inventarios

Ventas Netas \div Activo Fijo

Rendimiento de Ventas

Ganancia Neta \div Ventas Netas

Rendimiento de Capital

$$\text{Ganancia Neta} \div \text{Capital Contable}$$

Indice de Expansión Total

$$\text{Ventas de un ejercicio} \div \text{Ventas de ejercicio precedente.}$$

- d) El factor correspondiente a los 'medios de Producción' pueden presentar su evaluación mediante la aplicación de las fórmulas siguientes:

$$\text{Fuerza de la Inversión} = \frac{\text{Activo Fijo}}{\text{Activo Total}}$$

Influencia de los gastos fijos en

$$\text{los costos,} = \frac{\text{Gastos fijos de producción}}{\text{Costo de producción.}}$$

$$\div$$

$$\text{Grado de Mecanización} = \frac{\text{Valor Maquinaria y Equipo}}{\text{Activo total.}}$$

Grado de expansión productora en

$$\text{un período} = \frac{\text{Incremento de Activo fijo}}{\text{Activo Fijo.}}$$

Informe del estado del activo fijo:

$$\text{Costo de Reparación de mantenimiento} \div \text{Activo fijo.}$$

$$\text{Rendimiento del activo fijo} = \frac{\text{Producción en Unidades}}{\text{Valor del Activo fijo.}}$$

- e) El factor "Financiamiento", puede evaluarse mediante la aplicación de las fórmulas que pongan en evidencia los recursos económicos con que cuenta la empresa, así como el costo de los mismos. En general, los siguientes dan el grado de razonabilidad con que se están alcanzando dichos objetivos.

Política Financiera

Estructura del Pasivo = Pasivo a corto plazo ÷ Pasivo a largo plazo

Independencia Financiera

Capital Contable ÷ Activo Total

Grado de Autofinanciamiento

Reservas de Capital ÷ Capital Social

Grado de Dependencia de Acreedores

Pasivo Circulante ÷ Pasivo Total

Grado de Seguridad para los acreedores

Ganancia Neta ÷ Pasivo total

Redituabilidad del Activo

Ganancia Neta ÷ Activo Total.

- f) La evaluación del factor "Fuerza de Trabajo" y su rendimiento dentro de las operaciones de la empresa, puede obtenerse mediante la aplicación de las fórmulas siguientes:

(Ver página 101)

Rendimiento de la Mano de Obra

Producción en Unidades = No. de horas-hombre.

Indice de Gravedad

Días perdidos X No. de obreros ÷ Horas hombre trabajadas.

Relación entre los tipos de trabajo

Número de empleados ÷ Número de obreros

Relación entre los tipos de salario

Salarios indirectos ÷ Horas hombre trabajadas.

Importancia de los salarios

Salarios ÷ Costo de fabricación

Ventas por trabajador

Ventas Netas ÷ Número de trabajadores

Indice del empleo de personal de producción

No de horas dedicadas a las operaciones ÷ No. de horas de trabajo personal.

- g) A su vez, la evaluación del factor "Productos y Procesos" puede descansar en la aplicación de las fórmulas siguientes:

Estructura de los costos

Costos fijos ÷ Costo total de fabricación

Importancia de los gastos indirectos:

Gastos indirectos de producción \div Costo total de producción

Grado de transformación:

Costo de Producción \div Costo de materias primas y materiales.

Grado de mecanización:

Consumo KWH \div Número de trabajadores.

Grado de aprovechamiento de la capacidad.

Producción física \div Capacidad plena.

Grado de aprovechamiento de los materiales.

Desechos y desperdicios \div Materias primas

Rendimiento Energético

Producción en unidades \div Energía consumida.

- h) La evaluación de la actuación de los responsables de la actividad de "Mercadeo", dentro de la empresa, puede hacerse mediante la observación de los resultados de las siguientes relaciones:

o/o de Costos de distribución y venta:

Gastos de venta y distribución \div Costo de venta

Influencia de la ubicación de la fábrica con respecto al mercadeo:

Gastos de transporte \div Costo de venta.

Grado de influencia de la publicidad en las ventas.

Gastos de publicidad y promoción \div Ventas netas

Promedio de ventas por vendedor.

Ventas Netas \div Número de vendedores

Relación de las cuentas por cobrar

Ventas Netas \div Promedio de saldos de clientes

Bondad de la política de crédito

Cuentas Incobrables \div Monto de créditos concedidos

Relación de devoluciones

Monto de las devoluciones \div Ventas netas

Quando la auditoría administrativa se está llevando a cabo por vez primera, y concretamente no puede establecerse la situación y resultados por área de responsabilidad, entonces el auditor lleva a cabo un análisis general de la situación financiera que refleje los resultados de la gestión administrativa aplicando para ello las fórmulas que para el efecto son necesarias y que conduzcan a lograr dicho análisis.

Entonces el examen de la situación financiera de una empresa, se realiza desde un punto de vista general, preferentemente según estados financieros auditados, sin entrar a considerar su situación por factor de operación. Se recurre a índices o relaciones de gestión que a juicio del auditor representen un sistema integrado de análisis de balances. Esto es, que se comparen dos o más elementos de balance al objeto de obtener una indicación significativa de la situación y una representación sintética de la misma empresa.

Un conjunto de índices bien estudiados puede responder a estos requisitos porque permite iluminar la situación de la empresa a través de

pocos y significativos elementos clave. Debe tratar de lograrse, mediante éste análisis un conocimiento rápido y simple de la situación.

A continuación se exponen textualmente, los resultados reportados por una investigación llevada a cabo entre varias empresas de los Estados Unidos de Norteamérica.

Indice de algunos sectores industriales de los EE UU.

Sector industrial (No. de empresas consideradas)	Beneficios netos sobre capital neto	Beneficios netos sobre ventas netas	Ventas netas sobre capital neto. (Rota-- ción)	Ventas netas sobre capital circulante	Activo circ.s/ pasivo "circul.	Ventas netas s/alma cen.	Duración crédito concedi- do.	Deudas s/capi- tal ne- to.
	%	%	veces	veces	veces	veces	días	%
Muebles (139)	8.94	3.12	3.1	5.3	2.8	6.3	41	66.8
Fabricas de Utensi- lios y bisuteria(98)	7.84	3.71	2.5	4.1	3.4	4.7	40	44.6
Géneros de punto(74)	5.93	2.83	2.1	4.1	3.1	5.4	38	53.4
Elaboración en madera (74)	8.87	4.00	1.7	3.1	3.0	5.2	36	59.7
Construcción de máqui- nas herramientas(143)	3.82	2.07	1.8	4.7	2.8	7.1	43	60.4
Construcción de insta- laciones industriales (439)	7.49	3.43	2.1	3.1	3.3	4.3	52	54.9
Alimentos y conservas (69)	8.10	1.18	6.8	17.5	2.3	28.2	12	68.0

Fuente: Luciano Ronchi, El Control Económico y Financiero por la Alta Dirección, Deusto. 1965.--

5. Los medios de control como elemento de Auditoría Administrativa

Hemos concluido en que a) la auditoría administrativa es eminentemente preventiva, b) la administración de una compañía se basa fundamentalmente en el control de las operaciones efectuadas periódicamente. El control de las operaciones puede hacerse en forma directa o por medio de sistemas que tienen por objeto dar cumplimiento a las disposiciones administrativas.

Edward Norbeck (30) dice que el control administrativo es: 'el proceso de ordenar los sucesos dentro del medio ambiente para obtener los fines deseados'. Esta definición comprende la estructura de la organización, la selección de las medidas tecnológicas, la selección de empleados y la fijación de metas políticas

Frank A Lamperti (31) dice que los controles administrativos son "una combinación de los objetivos, de los planes, las políticas los procedimientos, las técnicas y las normas, en adición a la medición apreciación o evaluación de los resultados".

W.T. Jerome (32), dice que 'los controles del negocio representan la línea de conducta que sigue el ejecutivo hábil para lograr cierto dominio sobre su medio ambiente'.

Las diferentes clases de control de que puede disponer una buena administración como instrumento de la auditoría administrativa, quedan considerados dentro de la clasificación que expone E. Norbeck, la cual es la siguiente:

1. Los controles empleados para estandarizar el nivel del rendimiento.
2. Los controles que se usan para salvaguardar los activos de la compañía.

30 Auditoría Administrativa. Edward Norbeck. Op. cit.

31 Auditoría Administrativa. Edward Norbeck. Op. cit.

32 Auditoría Administrativa. Edward Norbeck. Op. cit.

3. Los controles que fijan los límites de la delegación de autoridad.
4. Las reglas utilizadas para planear y programar las operaciones.
5. Las instrucciones necesarias para que la gerencia de alto nivel equilibre los planes y programas de la empresa.
6. Los reglamentos empleados para estandarizar el nivel de calidad y para medir el rendimiento en el trabajo.
7. Las reglas para motivar a los empleados de la compañía.

Inicialmente, la gerencia vigilaba las operaciones por medio de la supervisión directa. Esto es posible solo cuando los negocios son pequeños y permiten al propietario poseer conocimiento completo de todo el proceso. Cuando el tipo de organización es más complejo, entonces, la supervisión directa ya no es viable.

Cuando se empieza a necesitar de sistemas de control, el empresario recurre primeramente a la Contabilidad para que ésta como uno de los sistemas más antiguos y más comunes de control administrativo le sirva como tal. Claro que la contabilidad para que pueda llenar el cometido de control debe estar basada en el concepto de ser un instrumento para la preparación de la información que necesariamente ha de usarse para dirigir las actividades de la empresa. Es decir que aún cuando no es un elemento de control de acción directa, sí tiene el poder de iniciar la acción. Es una fuente de información central e importante. Además tiene la ventaja de ser una función objetiva del personal administrativo.

Desde luego, constituye solo uno de los recursos para el control con que puede contar la gerencia en un momento determinado.

De ahí que la tendencia moderna, ha sido la de darle a la contabilidad un enfoque o aplicación que permita llegar a considerarse como una verdadera herramienta para la dirección de los negocios. Por ejemplo:

Contabilidad por áreas de responsabilidad

Mediante la Contabilidad por Areas de Responsabilidad, se pueden identificar los gastos e ingresos con los responsables y posteriormente mide los resultados que obtienen cada uno de ellos Para el efecto, se supone que previamente ha sido delimitada la responsabilidad correspondiente a cada área, como requisito indispensable para su implantación.

El control a través de la contabilidad por áreas de responsabilidad, se lleva a cabo en todos los niveles establecidos los cuales generalmente dentro de una organización son cuatro:

1. El Gerente General, quien es responsable, frente a la Junta Directiva de los resultados obtenidos y de la situación financiera de la empresa.
2. En el segundo nivel, los directores de cada área de responsabilidad y que representan generalmente: el Mercadeo, Producción, Finanzas, y Personal, son responsables de las ventas, costos y gastos.
3. El tercer nivel, constituido por los jefes de departamento o centro de costo, por ejemplo: Producción Depto. 1; Producción Depto. Generales de la fábrica, Distribución, Ventas, Administración, etc.
4. El cuarto nivel, está constituido por jefes de sección o supervisores que tengan a su cargo una actividad específica dentro de los centros de costo correspondiente.

De ahí que sea uno de los instrumentos clave con que puede contar el auditor cuando lleva a cabo una auditoría administrativa, si se toma en cuenta la importancia que reviste en nuestros días la contabilidad por áreas de responsabilidad según lo expresado en el capítulo anterior.

Código de Cuentas

Este es un instrumento de la contabilidad por áreas de

responsabilidad que nos permite clasificar los gastos, costos e ingresos en la misma forma que se han clasificado las responsabilidades en el organigrama presentado. Su objeto central es el de establecer las cuentas necesarias para agrupar las operaciones en tal forma que a fin de mes se pueda informar a los interesados y a cada responsable sobre el comportamiento de los gastos, costos e ingresos de su área en el período que se trate, en relación a lo presupuestado.

Presupuestos

Para que la contabilidad por áreas de responsabilidad sea verdaderamente un instrumento de administración, debe necesariamente auxiliarse de una técnica presupuestal debidamente depurada y que incluya cuando menos los siguientes requisitos:

1. Que los presupuestos se basen en la política general de la empresa, debidamente planeada por la dirección general y aprobada por la Junta Directiva.
2. Que en su elaboración intervengan todos los departamentos involucrados en los niveles que pretenda controlar la contabilidad por áreas de responsabilidad.
3. Cada responsable, tomando en cuenta los objetivos generales de la empresa, y su departamento fije sus propios objetivos particulares, sus planes sean revisados y en su caso modificados por su inmediato superior, pero oyendo la opinión del interesado.
4. Que el responsable de un departamento, integre su propio presupuesto en base a la información obtenida de sus subordinados, y a su vez lo ponga a disposición del director responsable de su área, quien dará sus puntos de vista y lo modificará en su caso, escuchando también la opinión de sus jefes de departamento a fin de formar el presupuesto de su división que finalmente se propondrá al director general.
5. Que los presupuestos sean en todo momento realistas

6. Es recomendable el uso de presupuestos flexibles, analizados y adaptados a las áreas de responsabilidad.

Ademas, al adoptarse el presupuesto como medio de control, deberán observarse en su cálculo, las siguientes técnicas presupuestarias:

1. Que exista posibilidad de efectuar predicciones.
2. Debe establecerse si es posible llegar a las metas que se han fijado sobre bases realistas.
3. Posibilidades de Cuantificar: debe ser posible cuantificar todos y cada uno de sus elementos para que puedan ser medibles en contabilidad.
4. Costeabilidad: El sistema de elaboración y contro del presupuesto deberá ser eficiente y representar un costo razonable a la empresa.
5. Oportunidad: la información que se obtenga deberá producirse con oportunidad para que sea de utilidad a la administración.
6. Comunicación: es muy importante fijar claramente canales de comunicación tanto de datos para su elaboración como los informes que se obtengan posteriormente.
7. Flexibilidad: debe estarse en condiciones de cambiar los presupuestos en base a información obtenida, o sea que el presupuesto debe ser flexible.

Costos Standard

Así como el presupuesto y su control presupuestario son de los mejores instrumentos para vigilar la buena marcha de una empresa, también conviene complementarlos con la aplicación de costos standard para contar con un elemento también valioso para conocer la eficiencia del trabajo.

Esto es, considerando que en la actualidad, el administrador ya no se

conforma con conocer el costo al que resultó un determinado producto, sino que también debe interesarse por conocer el costo al que debió haber resultado el producto y para proporcionar esta información nada mejor que el costo standar que se constituye en patrón de eficiencia y que a través del análisis de variaciones, permite conocer la forma en que están trabajando los diversos departamentos de producción y permite también situar responsabilidades.

Los costos standard, eso sí, deben ser realistas, deben señalar el costo a que debería lograrse un producto, a un volumen de producción determinado y en condiciones operativas en las que se supone una eficiencia que pueda alcanzar la empresa con los elementos que tienen disponibles.

En tal sentido, los costos standard para ser operantes, como medida de eficiencia, deben ser producto de una investigación detenida hecha por expertos en la materia, más bien que el resultado de cálculos hechos por contabilidad.

Debe observarse esta condición cuidadosamente ya que no es conveniente hacer comparaciones de datos reales con patrones de eficiencia que no estén debidamente estudiados y tomar decisiones y exigir responsabilidades en base a las variaciones que resulten.

La comunicación

No debe sub-estimarse también la importancia de la comunicación dentro de la extensión de los controles administrativos. El sistema de comunicación proporciona la base para un mejor funcionamiento operativo, pues indica a los supervisores afectados las normas por medio de las cuales serán calificados, da a conocer las responsabilidades delegadas. Este sistema proporciona conceptos comunes y un lenguaje para pensar y hablar del negocio especialmente en sus aspectos cuantitativos. De hecho, estos conceptos permiten que se lleve a cabo una administración por objetivos, que pone a la administración por autocontrol en lugar de la administración por autoridad.

Administración por objetivos

"...La parte más preponderante para la planeación y el control de una buena organización administrativa, es el de determinar y establecer los objetivos de la compañía, su alcance y extensión, ya que, para poder realizar eficientemente cualquier tarea, es preciso tener primeramente una idea clara de los objetivos que se pretenden alcanzar. Actuar sin objetivos y sin un plan claramente definido, trae como consecuencia el no conseguir en su plenitud los fines que se pretenden, y el no obtener una adecuada planeación, coordinación y control para lograrlos..." (33)

Este proceso se deriva de la firme convicción de que un gerente deberá ser medido por lo que logra. (no es lo que hace, sino lo que logra que se haga lo que cuenta). Claro que a medida que este concepto se aplica a un puesto determinado, ayuda a definir de una manera muy específica cual es la tarea en términos de lo que debe lograrse. Por lo tanto, los objetivos dan el fin básico y la dirección de la actividad. Como alguien dijo "si sabes donde quieres ir, aumenta tus posibilidades de llegar allí". Y si se tienen una lista de objetivos definidos en términos de "resultados que deberán lograrse" se tiene una idea muy clara de lo que la tarea individual es.

La administración por objetivos "es un método de administración que enfatiza las metas que deben alcanzarse y en su aplicación total, requiere establecer objetivos específicos en cada área de responsabilidad. Las metas y objetivos identifican los resultados a lograrse en determinado período de tiempo. Permite evaluar a la persona y pagarle como administrador por los resultados obtenidos..." (34)

No puede haber administración por objetivos sin control. Todos los objetivos que se hubieren fijado deberán poderse medir. Los resultados de los objetivos previstos pueden medirse mediante las preguntas: Que queríamos? , Que tenemos?

Mediante la administración por objetivos se controla a las personas

33 Administración por Objetivos. Traducción. Instituto de Superación Empresarial, México, D.F.

34 Idem.

por lo que ellas pueden hacer y ofrecen y lo que realmente han logrado hacer.

Corresponde al auditor en este sentido, evaluar los resultados alcanzados en relación a los objetivos fijados, y analizar las causas de las desviaciones encontradas, tratando de que los errores encontrados sean enmendados para el año siguiente.

Muchas firmas importantes de los Estados Unidos han establecido la administración por objetivos como un mecanismo de la Gerencia para evaluar la actuación o han aplicado la idea para planeación de recursos humanos o con propósitos de compensación.

La administración por objetivos fue primeramente discutida como un nuevo enfoque a la evaluación de la actuación gerencial, frecuentemente bajo el título de "Evaluación por Resultados".

A través de la administración por objetivos, se logra un auto control sobre el personal y sobre las operaciones. El gerente sabe lo que el debe lograr y tiene a su disposición los medios para analizar su propio avance hacia el objetivo señalado. Es decir, que en tanto el responsable de alguna función tenga un efectivo control del trabajo, el superior no necesita intervenir más que en ocasiones especiales, o sea aplicando el sistema de Administración, por excepciones.

La administración por objetivos requiere una atención rigurosa y precisa en la tarea de administrar. En su aplicación los tratadistas sobre administración por objetivo aconsejan seguir ordenadamente los pasos siguientes:

1. Fijar objetivos:

Los gerentes por área de Responsabilidad determinan que resultados específicos planean producir como resultado de sus esfuerzos.

También planean cuidadosamente como se producirán estos resultados, pero el énfasis está en los resultados, más que en los medios para producirlos.

Los objetivos deben determinarse con tanta precisión como sea posible, para que la medición del objetivo resulte fácil en su oportunidad.

Para ello deberá contarse con una transmisión de la visión que el estrato superior tenga del futuro de la empresa hacia los Gerentes individuales para que estos tengan un contexto lleno de significado, dentro del cual puedan formular sus metas.

2. Trabajar hacia las metas:

Esto es que los Gerentes que se han trazado sus objetivos, trabajen para llegar a ellos dentro del período también establecido.

3. Examinar la actuación:

Los objetivos no deben servir solo para dirigir el esfuerzo en la dirección correcta, sino también para medir el progreso. Este examen toma la forma de control administrativo, pero con mayor efectividad, debido a metas más definidas y más detallado plan previo acerca de como lograrlos.

En la práctica, el proceso de evaluación de la actuación que incorpora la administración por objetivos se convierte en una operación sencilla.

1. Un individuo anota sus objetivos principales para el año que viene y sus planes específicos para alcanzar dichos objetivos.
2. Los somete a la consideración del jefe para revisión. De la discusión resultante los objetivos acordados.
3. Cada trimestre revisa el progreso hacia esos objetivos con su jefe. Objetivos y planes son revisados y actualizados si es necesario.
4. Al finalizar el año, el individuo prepara un reporte de objetivos

- logrados" enumerando los logros más importantes con comentarios sobre los resultados verdaderamente obtenidos y los esperados.
5. Esta evaluación personal se discute con el jefe. Los motivos por los cuales las metas no fueron alcanzadas se analizan.
 6. Se establece una nueva lista de objetivos para el año entrante.

Nuevas Técnicas de Control:

Las nuevas técnicas también indican de que manera los administradores están solucionando los problemas que se les presentan. Han surgido como consecuencia de la necesidad que tiene la gerencia de contar con técnicas de control mejores para enfrentarse a las complejidades, enormes cantidades de datos y plazos improrrogables y cortos que son característicos de la industria que lucha contra una competencia permanente.

Las nuevas técnicas de control a los que la técnica ha recurrido que más se han destacado son: La Técnica de Evaluación y revisión de Programas, (PERT) y el Método de la Ruta Crítica (CPM), las cuales vinieron a sustituir a técnicas como la Gráfica de Gantt, que se utilizó anteriormente.

Desde luego, que la Gerencia antes de adoptar una de estas técnicas de control, deberá hacer comparación de las ventajas que puedan ofrecerle otros métodos de control.

En cuanto al PERT; este es un sistema complejo que tiene el propósito de ayudar a la gerencia por medio de la realización preliminar detallada de la planeación y el control de los costos para los proyectos de desarrollo y construcción". (35)

Sus características principales son: el cálculo de tiempo de las tareas por medio de probabilidades, por lo que es más aplicable a las operaciones sobre las cuales no existen experiencias anteriores. La verificabilidad, el análisis y los reajustes al programa original son en síntesis sus principales características.

Los costos y los tiempos relativos se ponen en un plan, una red o un modelo de maestros que permiten la medición exacta del progreso logrado, y permiten a los ejecutivos apreciar de una manera más realista las consecuencias de los distintos cursos de acción alternativos sobre la base de los informes recibidos oportunamente.

Este sistema de control administrativo, encaja perfectamente cuando se tienen delimitadas áreas de responsabilidad, pues, emplea por lo general un esquema de organización que para fines prácticos, corresponden a las líneas de autoridad de la gráfica de organización del proyecto, y en el cual, el programa de tiempo y de costos se sumariza por organización. Esto quiere decir que, la responsabilidad y la autoridad específicas deben quedar claramente definidas, así como los niveles de presentación de información a la gerencia.

Se le señalan como desventajas el hecho de que no se presta para los programas extra-urgentes en los que la gerencia para rapidez, espera organizar al mismo tiempo que lleva a cabo el proyecto, transfiriendo responsabilidades cuando cree que al hacerlo expeditará la terminación del proyecto.

Otra desventaja que se le señala, es su alto costo.

Se le atribuyen algunas ventajas como que es excelente para planear, programar tiempos, fijar alternativas entre el costo y el programa de tiempo, obtener información con respecto al estado en que se encuentra el programa e informes del progreso alcanzado y vigilar las operaciones.

Generalmente es necesario obtener los servicios de especialistas para implantar este sistema y para utilizar voluminosos datos de entrada que únicamente pueden ser producidos fácilmente por medio de computadoras.

Método de la Ruta Crítica (CMP):

Esta técnica es menos complicada y menos costosa que el sistema PERT, y constituye una adaptación del mismo.

Este sistema tiene las mismas ventajas generales que el PERT, con respecto a su aplicación para la planeación y la programación de tiempo.

Puede adaptarse perfectamente a las operaciones de producción en los proyectos de desarrollo e introducción de nuevos productos. Los ingenieros lo han empleado con éxito en la construcción de edificios.

Se diferencia del sistema PERT en que los tiempos de duración de las operaciones se fundamentan en la experiencia, por lo que evita las complicaciones de los cálculos de probabilidades para determinar dichos tiempos. Esto le da simplicidad, claridad y comprensión.

La función de la auditoría administrativa en este sentido, puede ser, la de informar a la gerencia acerca de la naturaleza de estas técnicas existentes, así como de la naturaleza de nuevas técnicas que pueden estar todavía en una etapa inicial de su desarrollo. Es decir, puede servir de orientador en lo relacionado con estas nuevas técnicas.



IV. INFORME

Como en todo trabajo para el que un Contador Público y Auditor es llamado a intervenir la preparación y presentación del informe constituye un factor importantísimo en la terminación de una auditoría administrativa.

1. Elementos básicos

Cuando se procede a la preparación del informe, deben tomarse muy en cuenta elementos esenciales que debe reunir el contenido del mismo. Deberán reflejarse las condiciones perjudiciales, deficiencias, irregularidades, mencionándolos en orden de importancia.

William P. Leonard, (36) señala como elementos básicos la Corrección, la Concisión y la Cortesía.

CORRECCION manifestaciones precisas basadas en informes definidos.

CONCISIÓN: presentación clara y breve de los informes.

CORTESIA; utilizar aquellas palabras y frases que eviten una implicación o innecesaria brusquedad.

Los elementos mencionados deben quedar considerados al preparar el informe a fin de lograr que la Administración pueda darle un alto grado de confiabilidad. Ello queda garantizado si cuidamos que el informe llene los requisitos mínimos siguientes:

- a) Considerar los puntos importantes.
- b) Incluir datos importantes en el capítulo de aspectos fundamentales.
- c) Ser breve y original
- d) Los anexos deben contener datos sintéticos

36 William Leonard; Auditoría Administrativa. Op. cit.

- e) Ser claro. Sin ambigüedades
- f) Los problemas que presente deben estar suficientemente discutidos con la supervisión.
- g) Detallarse las prácticas actuales, en forma correcta, cortas y adecuada
- h) Incluirse toda la información que el lector debe conocer
- i) Las recomendaciones que se expresen deben ser factibles y practicables todas tendientes al éxito de la empresa.
- j) El material debe ser interesante, útil y adecuado.

En síntesis, el auditor debe cuidarse de presentar su informe de tal manera, que, sus recomendaciones busquen las mejoras y las acciones correctivas para lograrlas. Para el efecto debe su informe ser claro y preciso.

2. Contenido

El informe resultante del trabajo desarrollado con motivo de una auditoria administrativa puede presentarse con el contenido y orden siguiente:

- a) Propósito y alcance
- b) Aspectos Fundamentales
- c) Problemas discutidos con la supervisión
- d) Prácticas comunes (en detalle)
- e) Resultados y comentarios
- f) Recomendaciones
- g) Anexos.

3. Métodos para presentación de resultados

Generalmente se produce un informe completo al momento de finalizar el trabajo.

Algunas veces se puede emitir un informe preliminar en el curso del trabajo tan pronto se cuente con suficientes hallazgos e irregularidades que merezcan su pronta atención. En este caso deberán también mencionarse en

el informe final dando a conocer las medidas adoptadas para superar las deficiencias encontradas en el curso del examen.

Otras veces, el informe general se puede clasificar en tres informes así:

- a) Informe cubriendo el examen de la empresa como un todo.
- b) Informe sobre cada una de las actividades examinadas.
- c) Informe en cuanto a recomendaciones que deberá adoptar la empresa para su futuro.

En todo caso, al señalar los hechos de mayor importancia, es recomendable reportarlos en el orden de su importancia relativa. Esto con el fin de mantener el interés de la persona que lo lee, dándole a conocer de inmediato, los males o deficiencias que merecen pronta atención.

Cuándo estos hechos de mayor importancia puedan ser discutidos con los responsables, y por consecuencia puedan encontrarse soluciones esto debere hacerse notar en el informe en forma detallada, para que se sepa a que deficiencias les han sido encontradas soluciones y para verificar si estas se estan llevando a la práctica.

En lo referente a la presentación de las Recomendaciones estas generalmente deben llevar como finalidad mejorar los procedimientos, la ejecución del trabajo las políticas y estandarizaciones la estructura de la organización, desenvolvimiento del personal, etc.

Las medidas que se han recomendado tomar, podrán en algunos casos irse poniendo en práctica a través del desarrollo del trabajo cuando el auditor este autorizado para ello.

De todas maneras, las recomendaciones deben ser presentadas en el orden de su posible aceptación.

Algo muy importante en este aspecto, es que el auditor deberá tratar de que se admitan sus recomendaciones, ya que se supone que deberá estar convencido de su necesaria adopción. Otro aspecto importante es que por cada recomendación básica, es conveniente tener en mente otra aproximada

cuya finalidad sea similar

En cuánto a las personas a quienes deberá entregarse copia del informe, esto debe quedar establecido al momento de llevar a cabo las pláticas preliminares a la ejecución del trabajo.

Después de entregado el informe, es conveniente que el auditor se mantenga informado de la aplicación de las recomendaciones emitidas y de los resultados obtenidos, con el fin de ir mejorando las formas y los procedimientos, modificando y formulando políticas tendientes al mejoramiento de las operaciones.

No está demás manifestar la conveniencia de discutir con la dirección de la empresa los casos de importancia, que no hubieren sido corregidos debiéndose propugnar por una decisión al respecto que tenga por objeto la aplicación de medidas correctivas que a su vez contribuyen a hacer positiva la Auditoria a la Administración de cuyo resultado se hubieren derivado.

V. CONCLUSIONES

1. Por auditoría administrativa concretamente concebimos al instrumento de la dirección de las empresas que mediante un examen bien dirigido y eminentemente constructivo ayuda a la administración, a encontrar la forma de reducir sus costos y lograr mejores resultados.

Esto es, ayudando a la gerencia a lograr con su ejecución los objetivos que persigue toda administración o sea lograr su máxima eficiencia, indicando los mejoramientos posibles que necesariamente deban introducirse en el proceso operativo.

2. La Auditoria Administrativa, constituye un instrumento preventivo más que curativo. Fundamentalmente trata de ayudar a la gerencia a detectar las señales de peligro que pueden pronosticar problemas serios en el futuro. Va más allá de la función financiera al interesarse porque la empresa tenga por ejemplo, sistemas para evitar los desperdicios, un aceptable grado de eficiencia en la utilización de la mano de obra, lleva a cabo un profundo análisis financiero, se ocupa de cuestiones de mercado etc.

3. Como hemos dicho, se trata de una auditoria completa y claramente constructiva en su concepto. Se interesa por medio del análisis en mejorar los métodos de llevar a cabo las operaciones, sugerir las mejoras en los controles operativos, señalar fallas en la implantación de responsabilidades funcionales, y consecuentemente mejorar los resultados mediante una ayuda positiva a la gerencia. En empresas de nuestro medio es evidente en mayor o menor proporción que los resultados se ven afectados por falta de observancia de elementos básicos de administración teniendo por lo tanto urgencia de un análisis que a la luz de las técnicas de moderna administración permita emitir un juicio sobre la situación efectiva de una empresa, de su posición actual con respecto al futuro y que permita conocer las deficiencias de la política administrativa actual a efecto de poder tomar atinadamente las medidas correctivas que redunden en beneficios economicos.

En tal sentido, su ejecución en nuestras empresas no es menos importante que una auditoria financiera; más bien nuestros empresarios

necesitan algo más que un dictámen sobre la situación financiera y los resultados económicos obtenidos. Una previa auditoría administrativa puede servir de base y hacer más positiva una futura auditoría que se lleve a cabo con fines financieros ya que proporciona las bases administrativas que coadyuvan a un más ajustado registro de las operaciones y contribuye en forma preventiva a la eliminación de pérdidas no reflejadas de inmediato en dinero y que por lo tanto no podrían ser evidenciadas fácilmente por otro tipo de examen. Actualmente este tipo de servicio en la mayoría de los casos es prestado por el Contador público como una extensión de una auditoría financiera.

4. Generalmente el Contador Público al efectuar la auditoría de estados financieros, observa que la administración muestra deficiencias que pueden perjudicar a la empresa impidiéndole obtener rendimientos máximos, por lo tanto, en mi opinión, se le aportará un significativo beneficio a las empresas si se incluye dentro del programa de trabajo un examen de la eficiencia administrativa.

Esta ampliación puede consistir en la formulación de cuestionarios encaminados a examinar la eficiencia de la empresa en sus operaciones con el fin de poder aportar observaciones útiles a la dirección.

Puede considerarse éste procedimiento como el punto de partida para que el empresario conozca la importancia y la necesidad de un profundo examen operativo y administrativo.

5. La Auditoría Administrativa, puede ser llevada a cabo por el Contador Público en función de auditor externo, de contralor o de auditor interno. Todos los sistemas reportan ventajas y desventajas, pero la dirección de la empresa debe basar su decisión fundamentalmente en la disponibilidad de personal y recursos económicos con que cuente para llevar a cabo un programa de auditoría de este tipo. Como la auditoría administrativa es eminentemente evaluativa, es posible contar con una mayor objetividad de las apreciaciones de un Contador Público independiente, además de las sugerencias que como producto de su experiencia en otras empresas puede obtenerse, pero, resulta más difícil su ejecución ya que en este caso el profesional deberá primeramente familiarizarse: conocer objetivos, políticas, procedimientos controles

establecidos, registros, archivos, etc., luego verificar la información recibida con las operaciones y controles reales. En todo caso, lo fundamental consiste en que el trabajo sea desarrollado por profesional que pueda ofrecer un servicio de calidad y de utilidad.

6. Se conocen dos clases de auditoria administrativa: ad-hoc y ex-natura-rerum. La primera es aquella que se lleva a cabo con base en un programa preparado para un propósito especial y que en mi opinión es la económicamente más adecuada para una intervención de auditor externo, la segunda es aquella que se constituye en una práctica natural en la administración de las empresas, revisando tanto las áreas problemáticas como las no problemáticas y en una forma constante y es la que más conviene en cuanto a su utilidad, siempre que dicho programa sea aplicado por un equipo formado por personal de la empresa.

7. Esencialmente toda auditoria administrativa para que sea considerada como tal, debe cumplir como mínimo con los objetivos que se consideran básicos como son: precisar pérdidas y deficiencias operativas, establecer mejores formas de control, establecer mejores métodos, determinar procedimientos para lograr operaciones más eficientes y en general, contribuir al mejor uso de los recursos físicos y humanos que se poseen.

8. Para evaluar adecuadamente una realidad administrativa, previamente debe establecerse un sistema específico para la empresa que se trate y cuya asignación ponga en evidencia, el grado de efectividad o deficiencia que se observa en el funcionamiento del factor objeto de análisis.

9. Deberá considerarse también la inclusión dentro de los procedimientos a seguir, de las técnicas mínimas que deben ser aplicadas a un programa de esta naturaleza, como: el análisis factorial, determinación de la o las áreas de trabajo o examinar, una adecuada evaluación, análisis e interpretación de los resultados obtenidos en el examen, y adoptar la herramienta que se llama Contabilidad por Areas de Responsabilidad que otorgue una conciencia administrativa a todas las personas que tienen a su cargo alguna función, a fin de lograr una intervención directa de las mismas en la administración. Esta intervención, es beneficiosa, por cuánto cada una

de las personas a quienes se asigna una responsabilidad, fórmula sus propios objetivos, explica las variaciones reflejadas a su inmediato superior, propone y aplica acciones correctivas pertinentes y en síntesis colabora con el logro de los objetivos de la compañía.

En esta forma, la contabilidad por áreas de responsabilidad, permite un control de operaciones, costos y gastos más efectiva, se logra la integración de la contabilidad general y la de costos, con los presupuestos y con las responsabilidades a diferentes niveles de la organización, permite así mismo medir la eficiencia de operación de cada persona responsable. También se logra una mayor eficacia de los presupuestos por haber intervenido cada persona en su formulación a su nivel correspondiente. Esto a su vez, permite la administración por excepción al evidenciarse periódicamente las variaciones más importantes en relación al presupuesto.

10. La Auditoría Administrativa en su alcance como auditoría eminentemente preventiva, debe finalmente recomendar un medio de control que permita realizar evaluaciones periódicas de las áreas o actividades que lo necesiten. Un medio de control, como lo hemos mencionado puede ser la implantación de un efectivo sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad que este complementado por:

- a) Un adecuado Código de Cuentas que permita asignar los costos y gastos a los centros responsables.
- b) Un presupuesto general clasificado por niveles de actividad dentro de la organización.
- c) Determinación de costos standard que sean base de comparación a efecto de conocer el grado de eficiencia al que se está trabajando.
- d) Un sistema de comunicación interna que proporcione la base para un mejor funcionamiento operativo. En síntesis un medio de control preventivo cuyas bases comparativas hubieren sido fijadas por los mismos responsables y que permitan una adecuada administración por excepciones.
- e) Es oportuno señalar también que ultimamente se han recurrido a

modernas técnicas por medio de las cuales algunos administradores han logrado la planeación y el control de los costos para el desarrollo de sus proyectos. De los más experimentados han sido la técnica de Evaluación y Revisión de programas (PERT) y el Método de la Ruta Crítica (CMP). Desde luego antes de decidirse por la adopción de una de éstas técnicas deberán conocerse sus características y determinarse su factible aplicación a la empresa de que se trate tomando en cuenta factores operacionales y económicos.

11 El informe resultante del trabajo llevado a cabo deberá sintetizar de una manera clara, ordenada y precisa desde los objetivos que lo han motivado hasta las recomendaciones pertinentes, de tal manera que el interesado pueda formarse una opinión sobre la habilidad y buen juicio del auditor.

12. Cada una de las técnicas que necesariamente deben tener aplicación al llevar a cabo un trabajo de auditoria administrativa, merecen un estudio analítico por cuanto constituyen técnicas que todo Contador Público debe dominar. En tal sentido, estimo conveniente su inclusión expresa dentro de los cursos que forman el pensum de estudios que más se relacionen con ellas.

BIBLIOGRAFIA

1. La Contabilidad en la Administración de las Empresas — R. Anthony-UTEHA- 1a. Edición México D. F. 1966.
2. La Contabilidad Administrativa - Mary Murphy Editorial Continental, CECSA, México D.F. 1966.
3. Enciclopedia de la Empresa Moderna Editorial Deusto, España; 1965.
4. El Control Económico y financiero por la Alta Dirección —Luciano Ronchi— Gestión, Deusto 1965.
5. Auditoria Administrativa —Fernandez Arena Editorial JUS S.A. 1a. Edición, México D.F. 1966.
6. Contabilidad por Areas de Responsabilidad —IMCP— 1a. Edición 1967.
7. Auditoria de la Administración, Leonard-artículo publicado en el libro "Sistemas y Procedimientos" de Víctor Lazzaro.
8. Sistemas y Procedimientos —Víctor Lazzaro— Editorial Diana S.A. México D.F. 3a. Edición, 1967.
9. Programación, Organización y Control Newman— Ediciones Deusto; Bilbao, España, 3a Edición, 1964.
10. Auditoria Administrativa Edward F. Norbeck— Editorial Técnica S.A. 1a. Edición, México D.F. 1970.
11. El Control Interno en los Negocios —Joaquín Gómez Morfín Fondo de Cultura Económico, México D.F. 4a. Edición, 1963.
12. Organización, Costos y Balances, Tomo I - Dr. Francisco Cholvis—

Editorial Partenón 2a. Edición 1965, Argentina.

13. El Control Financiero en la Industria Francis Simmonds Ediciones Manes, Buenos Aires, 3a. impresión, 1962.
14. Tendencias de la Auditoria Administrativa, Planes y Operaciones Plática de William L. Campfield, C.P.A.
15. Auditoria de la Administración de pequeñas industrias —Centro Regional de Ayuda Técnica Vol. 29.
16. Introduccion al Estudio del Trabajo, O.I.T. Imprenta del Journal de Geneve, Suiza, 1962.
17. Análisis Factorial Alfred Klein y Nathan Granbinsky— Banco de México 4a. Edición, 1969.
18. El Control de la Empresa a través de los datos contables, —John P. Dale Ediciones Sagitario Barcelona 1961.
19. Revista Dirección y Control año 1969.
20. REvista Finanzas y Contabilidad, 1967, 1968, 1969 y abril de 1970.
21. Revista International Management, Diciembre 1970.
22. The Management Audit (An Appraisal of Management Methods and perfomance).
23. Aplicación de los metodos CPM—PERT en la planeación de auditorias en Guatemala, Tesis de Graduación del Lic. VERNY Aníbal Samayoa.
24. Administración por Objetivos, Traducción del Instituto de Superación Empresarial del Noroeste; México D.F.
25. Diccionario enciclopédico Quillet.