



2431

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL
INTERNO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

**Seminario de Investigación Contable
Que en Opción al Grado de Licenciado en
Contaduría Presentan:**

**JORGE ANZALDO ISLAS
SERGIO A. OVIEDO PLATA**

**DIRECTOR DEL SEMINARIO: C.P. FELIPE
HERNANDEZ ROBLES**

MEXICO, D. F.

1978



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL
INTERNO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

	<u>Pág.</u>
INTRODUCCION	
1. CONTROL	1
1.1 Antecedentes	
1.2 Conceptos	
1.3 Características	
2. CONTROL INTERNO	16
2.1 Concepto	
2.2 Objetivos	
2.3 Importancia	
3. ELEMENTOS	30
3.1 Organización	
3.2 Procedimientos	
3.3 Personal	
3.4 Supervisión	
4. AUDITORIA FINANCIERA	47
4.1 Concepto	
4.2 Importancia	
4.3 Objetivos	
4.4 Normas de Auditoría	

5.	ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO	68
5.1	Métodos de Estudio	
5.2	Extensión	
5.3	Informe	
5.4	Confiabilidad	
6.	IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO	85
6.1	Antecedentes	
6.2	Importancia	

CONCLUSIONES

APENDICE "A"

BIBLIOGRAFIA

I N T R O D U C C I O N

Al iniciar el presente seminario de investigación, nos encontramos con la problemática de decidir el área de la Contaduría Pública en la cual basarnos para el desarrollo del mismo, situación que presentaba dos alternativas:

- 1a. - Realizar el trabajo sobre algún área o materia en la que nuestros conocimientos fueran más amplios y de esta manera facilitaríamos su desarrollo.
- 2a. - Efectuarlo sobre aquella en la que sintieramos deficiencias en los conocimientos adquiridos y de esta manera obligarnos a profundizar en su estudio para suplir dichas fallas.

Analizando estas alternativas, encontramos que la primera presentaba una perspectiva más sencilla para la investigación, pero no nos proporcionaría ningún beneficio adicional. La segunda, por el contrario, representaba mayor dificultad para la investigación, pero los beneficios que obtendríamos serían muy importantes, ya que además de consolidar los conocimientos ya adquiridos, subsanaría en gran parte las posibles

deficiencias surgidas en nuestra educación superior. Haciendo a un lado las facilidades y apegándonos más a nuestra conveniencia, nos inclinamos por la segunda opción.

Tomando en cuenta lo anterior y convencidos de que la Auditoría de Estados Financieros es la principal actividad privativa de nuestra profesión, y que a su vez el estudio y evaluación del control interno es la base en la cual se apoya el auditor para determinar la naturaleza, extensión, y oportunidad de los procedimientos a aplicar en el desarrollo de la misma, llegamos a la conclusión de tomar LA IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS, como tema del trabajo a desarrollar.

Para el mejor logro del presente hemos procedido a dividirlo en cinco capítulos, primero describiremos lo que es el control, para después definir el control interno, sus objetivos, elementos y la necesidad de su existencia dentro de la empresa; en tercer lugar, hablaremos sobre la auditoría financiera, sus objetivos y normas; más adelante daremos una breve explicación de los métodos de estudio, y por último, terminaremos por ubicar al ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS, resaltando su importancia en los principales rubros de los mismos.

Esperando contar con la benevolencia del lector, deseamos que el presente sea de utilidad a aquellas personas que llegasen a tener algún - - vínculo con los sistemas de control interno en las empresas, así como a los compañeros de futuras generaciones, a quienes exhortamos a superarse en los estudios para su mejor realización en el ejercicio profesional, y en pro de la dignificación de la Contaduría Pública, que es nuestro propósito fundamental.

1. CONTROL.

1.1. ANTECEDENTES

El desarrollo económico generado por la revolución industrial - en el siglo pasado, trajo consigo grandes cambios en la vida de los negocios, como son los adelantos en la tecnología industrial, una mayor división del trabajo, y en general, una organización empresarial dotada de una mayor complejidad.

En la antigüedad el comerciante no tenía grandes problemas de organización y administración, ya que él mismo atendía - todas las operaciones relacionadas con su negocio.

El pequeño industrial trabajaba en forma similar, encargándose de instalar su propia maquinaria y de adquirir todos los materiales y objetos necesarios para la manufactura de sus - productos, en la mayoría de los casos una vez fabricados, personalmente salía a realizarlos.

Estas personas no tenían necesidad de controlar sus operaciones a través de sistemas o registros, pero conforme se - inició el desarrollo industrial a fines del siglo pasado, surgió la necesidad de implantar o ejercer un mayor control en

los negocios, dando así origen a los primeros controles, que solo perseguían en principio el registro de las operaciones.

En este período, la administración sólo enfocó sus esfuerzos en la expansión y producción, no prestando atención a la eficiencia de sus operaciones internas.

La ineficiencia en la organización y dirección de una empresa, muchas veces propició su fracaso. La competencia comenzó a notarse y se hizo necesario bajar los costos, amentar la productividad y disminuir los errores.

Como una necesidad de esa época, apareció Frederick W. Taylor, que sin duda es el personaje histórico más destacado en el campo de la "dirección de la producción", y por ende de la Administración. Para comprender el alcance de los logros de Taylor, reconozcamos que fue un innovador en un ambiente donde había apatía general en la administración, donde existían fuertes tradiciones que otorgaban libertad a los trabajadores para establecer métodos de producción y el derecho a guardar sus conocimientos como secretos de trabajo. En este ambiente estático, Taylor desató una oleada de cambios en la filosofía de la dirección que estremeció toda la estructura de muchas organizaciones.

Esencialmente la nueva filosofía de Taylor expresaba que el método podía y debía aplicarse a todos los problemas de la dirección, y que los métodos mediante los cuales se realizaba el trabajo los debía determinar la gerencia por medio de la investigación científica. Señaló cuatro nuevas tareas para la dirección, las cuales pueden resumirse como sigue: (1)

1. El desarrollo de un método científico para cada elemento del trabajador, a fin de reemplazar los viejos métodos manuales.
2. La selección científica, el entrenamiento y preparación de los trabajadores, en lugar del viejo método de permitir al trabajador escoger sus propias tareas y adiestrarse lo mejor que pudiera.
3. El desarrollo de un espíritu de sincera cooperación entre el trabajador y la dirección para asegurar que el trabajo se llevara a cabo de acuerdo con los procedimientos científicamente formulados.
4. La división de trabajo entre los trabajadores y la dirección en partes casi iguales, asumiendo cada grupo el trabajo pa

(1) Taylor F. W. Principles Of Scientific Management N. Y. Pág. 36.

ra el que estaba mejor capacitado, en lugar de las antiguas condiciones mediante las cuales la mayor parte del trabajo y de la responsabilidad recaían en el trabajador.

En nuestra época la dirección se ha desarrollado mucho mediante la ayuda experimental de investigadores, tanto en el ámbito psicológico como en el fisiológico, lo que se conoce como ingeniería humana que tiene aplicación general en la dirección de la producción. También ha evolucionado en el campo del personal, con técnicas de selección y colocación de éste junto con la función organizadora de las relaciones industriales. Y por último, la división de trabajo entre el trabajador y la administración ha tenido implicaciones de largo alcance, las funciones básicas directivas de la planeación y CONTROL cubren actualmente gran parte del trabajo que antiguamente realizaban los trabajadores, dándoles libertad para concentrarse en la ejecución de planes cuidadosamente establecidos tanto a los supervisores como a los mismos trabajadores.

El notable progreso actual de la producción, así como su control de tipo general, es consecuencia de dos acontecimientos ocurridos en la década de los treinta, que ayudaron a establecer las bases y señalar el camino para el futuro.

Estos fueron el desarrollo e introducción en la industria del "control estadístico de la calidad", y el desarrollo en el año de 1934 de la "teoría del muestreo del trabajo". Los conceptos del control estadístico de la calidad avanzaron rápidamente y la aplicación de estos conceptos de probabilidad al control de la calidad del producto llegaron a ser de aplicación general, especialmente al iniciarse la Segunda Guerra Mundial. Al aceptar los trabajadores, capataces y dirección los conceptos básicos de muestreo, gráficas de control, etc., hubo un importante progreso preliminar que señalaba lo que había de venir en el período de la posguerra. Sin embargo, el procedimiento del muestreo del trabajo iba a permanecer casi completamente ignorado por veinte años, y finalmente fue actualizado y utilizado por algunas compañías progresistas en la década de los años cincuentas.

El actual ritmo de progreso del concepto, teoría y técnicas de la producción empezó poco después de la Segunda Guerra Mundial. Las investigaciones respecto a las operaciones bélicas efectuadas por las fuerzas armadas produjeron nuevos recursos auxiliados por la matemática y el cálculo, proporcionando conocimientos para hacer efectivas viejas técnicas a problemas de operaciones militares. Estos últimos parecían si

milares a los problemas existentes en las operaciones de producción, de modo que los enfoques de los problemas bélicos empezaron a introducirse en el uso industrial. Uno de los progresos más importantes de este género fue la introducción de la "programación lineal". Al fin existía una herramienta básica matemática capaz de manejar muchos de los problemas más complejos en gran escala, para programar y distribuir los recursos limitados de un sistema de producción. Más importante aún fue el invento de la computadora de alta velocidad, lo que permitió resolver problemas de programación lineal en gran escala. La programación lineal sin computadores hubiera tenido solamente un pequeño campo de aplicación. La computadora se manifestó como una poderosa herramienta con derecho legítimo, y no únicamente como un instrumento para realizar el trabajo tedioso del cálculo. Con su auxilio, los sistemas de producción pudieron simularse y modelarse después de establecer condiciones realistas (2).

En la época moderna, el control de un negocio es indispensable para su buena administración y organización. En toda empresa se hace necesaria la implantación de controles que le permitan, según sean sus necesidades, obtener la seguridad y confianza -

(2) Administración y Dirección Técnica de la Producción
Elwood S. Buffa. Editorial Limusa,

de los resultados de sus operaciones.

Para terminar, consideramos que por falta de una apropiada definición de CONTROL, a éste se le asignan funciones de "inspección, intervención, supervisión y registro de algo" (3), lo cual ha hecho necesario circunscribir el concepto a las funciones de vigilancia y supervisión en una forma general.

1.2. CONCEPTOS

Para poder definir el control, debemos empezar por señalar en qué consiste la Administración, ya que el control es un elemento del proceso administrativo.

La palabra "Administración" proviene de Ad y Ministrare, - que conjuntamente significa "servir", es decir, se considera a la Administración como servidora de otras ciencias.

Esta acción de servir tiene implícita una cooperación de esfuerzo. La acción coordinada y el servicio para el logro de determinados objetivos es lo que debemos encontrar en la Administración.

(3) Diccionario Ilustrado de la Lengua Española,
Editorial R. Sopena, S.A.

El C.P. Joaquín Gómez Morfín, define a la Administración como: "El proceso por medio del cual el hombre trata de introducir orden y aplicar dirección adecuados a las diversas instituciones de la sociedad para lograr determinados objetivos, incluyendo en ésto el bien común" (4).

El Lic. Isaac Guzmán Valdivia, la define como: "La obtención de determinados resultados mediante la dirección eficaz del trabajo y de la colaboración de otras personas" (5).

El L.A.E. y C.P. José A. Fernández Arena, la define como: "Una ciencia social que persigue la satisfacción de objetivos institucionales, por medio de un mecanismo de operación, y a través del esfuerzo humano" (6).

De las definiciones anteriores podemos apreciar que todos coinciden en que es un proceso para obtener determinados objetivos.

Por lo que, Administración es: "El camino por el cual se pretende llegar a la obtención de objetivos determinados".

- (4) La Administración Moderna y los sistemas de Información Joaquín Gómez Morfín.
- (5) Reflexiones sobre la administración. - Isaac Guzmán Valdivia.
- (6) Introducción a la Administración. - Texto programado. J. A. Fernández Arena.

Quedando definido lo que es Administración, podemos pasar a describir al proceso administrativo. El C.P. Agustín Reyes Ponce, le describe de la siguiente manera: (7)

SINTESIS DE LAS FASES, ELEMENTOS Y ETAPAS QUE FORMAN EL PROCESO ADMINISTRATIVO

<u>FASE</u>	<u>ELEMENTOS</u>	<u>ETAPA</u>
A. MECANICA	1. Previsión	Objetivos Investigaciones Cursos alternativos
	2. Planeación	Políticas Procedimientos Programas Pronósticos Presupuestos
	3. Organización	Funciones Jerárquicas Selecciones
B. DINAMICA	4. Integración	Selección Introducción Desarrollo Integración
	5. Dirección	Autoridad Comunicación Supervisión
	6. <u>Control</u>	Establecimiento Operación Interpretación

(7) Análisis de Puestos. - Agustín Reyes Ponce.

Una vez ubicado el CONTROL, dentro del proceso administrativo, pasaremos a definirlo.

Controlar, es básicamente comparar los resultados obtenidos con lo esperado, a fin de corregir las desviaciones o en su caso formular nuevamente los planes (8).

Su finalidad es poner de manifiesto debilidades, omisiones y errores para rectificarlos y al mismo tiempo impedir que vuelvan a ocurrir.

La actividad del control por ser esencial para la correcta realización de los planes, es aplicable a todas las actividades y en todos los niveles, desde la administración del personal, hasta las funciones de finanzas, ventas, y de producción. Además satisface plenamente la consigna vigente en toda empresa, consistente en la medición continua de la eficiencia en el trabajo.

El control administrativo persigue específicamente tres propósitos básicos que es conveniente resaltar:

- (8) Introducción a la Administración.
J. A. Fernández Arena.

1. Proporcionar los instrumentos necesarios para la eficiencia y supervisión del trabajo de los subordinados, responsabilidad ineludible de todo ejecutivo.
2. Implica la necesidad de que los dirigentes estén de manera permanente, atentos en el cumplimiento del programa.
3. Finalmente el control se utiliza como la base informativa indispensable para la elaboración de programas futuros. Este último objetivo nos parece muy importante, ya que de la veracidad y de la oportunidad de esta información dependerá en gran parte el éxito de las decisiones adoptadas en lo futuro.

1.3. CARACTERISTICAS

Ahora bien, para que esta función se cumpla con la mayor eficiencia, los controles deben reunir ciertas características que consideramos transcribir íntegramente de los señores H. Koontz y C. O'Donnel, que señalan en su libro como requisitos para un sistema adecuado de controles a saber: (9)

(9) Principios de Administración. - H. Koontz y C. O'Donnel.

- a) Los controles deben reflejar la naturaleza y necesidad de la actividad.

Desde el momento en que se planean los objetivos de un negocio y la forma de lograrlos a través del desarrollo de distintas actividades, se establecen los controles de acuerdo con la peculiaridad de cada actividad y así tenemos por ejemplo que el control que ejerce sobre la producción el gerente de esta actividad es completamente diferente del que puede establecer un tomador de tiempo.

- b) Los controles deben reportar las desviaciones en forma expedita.

A fin de que se tomen las medidas necesarias para corregir cualquier discrepancia con los planes originales, es indispensable que la información sobre estas fallas sea oportuna y puede decirse que los mejores controles son aquellos que permiten detectar las desviaciones en el momento en que están ocurriendo.

- c) Los controles deben ser flexibles.

El desarrollo de un negocio a una velocidad mayor que la planeada puede crear problemas muy serios, puesto que las diferentes actividades van adaptándose a las nuevas necesidades que no en todos los casos están debidamente controladas, es por ésto que al planear cualquier control debe establecerse en forma tal, que siga operando aún cuando cambien las circunstancias previstas.

- d) Los controles deben reflejar una organización modelo.

Generalmente, la planeación de un negocio se hace pensando en una organización modelo, por lo tanto, los controles que se diseñan deben estar en consecuencia con esos planes.

- e) Los controles deben ser económicos.

El costo de establecer y mantener un control nunca debe ser mayor que el de la actividad que se pretende controlar.

- f) Los controles deben ser comprensibles.

Las personas que ejercen los controles deben entender-

los, de otra manera, no tienen razón de existir.

- g) Los controles deben asegurar una acción correctiva.

No es suficiente que a través de un control se detecten fallas y se señale al responsable de éstas, es indispensable que además indique la forma de corregirlas.

Además de los requisitos arriba mencionados, los autores señalan dos pre-requisitos para que el sistema de controles funcione adecuadamente.

1. La seguridad de que los planes son claros, completos y están totalmente integrados.
2. La seguridad de que la organización da la necesaria autoridad a los subordinados que deben cumplir cada tarea.

Considerando la importancia que tienen los conceptos antes señalados, podemos resumir que CONTROL es: "El elemento del proceso administrativo mediante el cual se supervisa el establecimiento y la operación de lo planeado, así como la interpretación de los resultados obtenidos con el fin de apli-

car medidas correctivas a las desviaciones, y en su caso el
borar nuevos planes."

2. CONTROL INTERNO

2.1 CONCEPTO

Una vez ubicado dentro de nuestro trabajo el control, entraremos a un tema relevante por lo que significa, se entiende y lo que realmente debe considerarse como la parte medular de toda empresa.

En su sentido más amplio, control interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica (10). Abarca por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, distribución y consumo de una empresa; sus relaciones públicas y privadas y la vigilancia general sobre su patrimonio, así como aquellos de quienes depende su conservación y crecimiento.

El C.P. Joaquín Gómez Morfín da la siguiente definición del control interno: "El control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, protegen adecuadamente los

(10) Normas y Procedimientos de Auditoría.
I.M.C.P. A.C.

bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita" (11).

El C.P. Víctor Z. Brink en su obra da la siguiente definición del control interno: "El control interno se refiere al diseño y utilización de todos los medios a través de los cuales, desde un punto de vista financiero, a la administración le es permitido coordinar más eficazmente las operaciones corrientes, planear para el futuro, y proteger los activos de la compañía" (12).

El C.P. Arthur W. Holmes, afirma que: "Un sistema de comprobación interno automático, es aquél por medio del cual el trabajo contable de un empleado es verificado por otro, cada uno de los cuales trabaja independientemente y sin repetirse entre sí, sino más bien, obteniendo una conclusión lógica del trabajo global. De esta manera se logra que diferentes personas lleguen al mismo resultado, lo cual prueba la corrección de los datos de contabilidad y que se evite el fraude" (13).

(11) El Control Interno en los negocios. - Joaquín Gómez Morfín.

(12) Internal Auditing. - Víctor Z. Brink.

(13) Auditoría Principios y Procedimientos. - Arthur W. Holmes.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, en su estudio del control interno (noviembre 1948), da la siguiente definición: "El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección. Esta definición, reconoce que el sistema de control interno se extiende más allá de las funciones que directamente corresponden a los departamentos contables y financieros, tal sistema puede influir control presupuestal, costos estandar, información periódica sobre la operación - análisis estadísticos y su distribución, programas de entrenamiento del personal, un cuerpo de auditoría interna, estudios sobre tiempo y movimientos propios de la ingeniería industrial, y controles de calidad mediante un sistema de inspección que es fundamentalmente una función de producción (14)

Una vez analizados los conceptos expuestos con anterioridad; consideramos que la definición más completa es la expresada por el Comité de Procedimientos de Auditoría del Institu-

(14) Normas y Procedimientos de Auditoría
Instituto Americano de Contadores Públicos.

to Americano de Contadores Públicos, ya que resume en general las principales funciones de un sistema de Control Interno eficiente.

2.2 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

De las definiciones mencionadas anteriormente se desprende que los principales objetivos del control interno son tres:

- a) La obtención de información financiera correcta, segura y oportuna.
- b) La protección del patrimonio de la empresa.
- c) La promoción de eficiencia en operación.

a) **OBTENCION DE INFORMACION FINANCIERA CORRECTA, SEGURA Y OPORTUNA.**

La información constante, correcta, segura y oportuna, es fundamental para el desarrollo de un negocio, ya que dicha información constituye la base para las decisiones que deben tomarse y para elaborar los programas de las actividades a desarrollar en el futuro.

La misión del control interno es la de garantizar que los informes y estados financieros presentados a la administración sean correctos, veraces y oportunos, con el objeto de que ésta pueda observar los resultados de su operación y asimismo corregir las deficiencias que pudiera haber en ella. O sea, que con base en esos informes, la administración está en condiciones de trazar su política financiera en el futuro, y por ende fijar políticas de ventas, de producción, de crédito, etc.

Para lograr ésto, es necesario llevar un registro oportuno, exacto y completo de las operaciones, que permita la comprobación de la veracidad de los informes y estados financieros, así como de cualquier otro dato que proceda de la contabilidad.

También la corrección y seguridad de los informes tiene vital importancia para los administradores, puesto que una información que adolece de estos requisitos origina que se tomen decisiones equivocadas que llevan a errores que pueden afectar considerablemente a la empresa.

b) LA PROTECCION DEL PATRIMONIO DE LA EMPRESA

El patrimonio de la empresa esta formado por aquellos bienes tangibles e intangibles con los que cuenta la negociación para su funcionamiento y para el logro de sus objetivos. El mantenimiento de un sistema adecuado de control interno permite el descubrimiento de desfalcos y otras irregularidades similares.

El control interno no solamente permite conocer las irregularidades, sino que también tiene la tendencia a evitarlas, mediante la aplicación de un buen sistema de control en sus activos.

Debe hacerse notar que si el control interno es un medio para prevenir los fraudes, también brinda los medios apropiados para conocerlos oportunamente, determinando su monto, lo cual permite la aplicación inmediata de las medidas necesarias para su corrección.

Un plan de seguros adecuado a las necesidades del negocio es un complemento imprescindible del control interno desde el punto de vista de la protección de sus propiedades.

c) PROMOCION DE EFICIENCIA EN OPERACION

La eficiencia de las operaciones, es en la actualidad motivo de interés para la administración, ya que el problema esencial de la productividad de un negocio radica en el control de los desperdicios, tanto de tiempo como de materiales y de mano de obra, lo cual se eliminaría con la implantación de sistemas de control de costos y gastos adecuados, que den lugar a que las transacciones se realicen en una forma sistemática y metódica, lo que proporcionará mayor eficiencia en su trámite.

Uno de los medios de que se auxilia el control interno para lograr sus objetivos, es la técnica llamada "Presupuesto", con la cual se puede obtener un doble control y coordinación de las operaciones que realiza la empresa.

El presupuesto debe de ser constructivo en el sentido de que por medio de este sistema debe fomentarse un aumento en el volumen de las operaciones, que se reflejará a la postre en un aumento en las utilidades.

El propósito fundamental del control interno es disminuir los riesgos en errores e irregularidades, lo que se tra-

ducirá en un aumento de eficiencia en operación.

Los objetivos del control interno son amplios, pues abarcan funciones administrativas, financieras y contables, - existiendo en todos los niveles la autoridad, sin que se centralice en ningún punto determinado.

Por tanto, puede decirse que sólo mediante la implantación de un adecuado sistema de control interno, se puede alcanzar los objetivos que permitirán a la empresa salir adelante en su misión.

Algunos autores señalan un cuarto objetivo del control interno que es la adhesión a las políticas de la empresa. Ahora bien, nosotros consideramos que dicha adhesión a las políticas de la empresa es un punto de vital importancia dentro de la misma eficiencia de operación, pues para que ésta sea realizada con mayor eficacia, es necesario que el personal esté plenamente identificado con las políticas establecidas por la dirección.

2.3 IMPORTANCIA

El desarrollo del comercio y de la industria en los últimos años, y en consecuencia el desenvolvimiento alcanzado por la administración, hacen del control interno materia imprescindible dentro de la empresa moderna, por ser éste una técnica administrativa y contable.

La importancia cada vez mayor que ha adquirido el control interno se debe a muchas causas, como son:

- a) El crecimiento de los negocios ha originado que su organización sea más compleja y extensa, al grado de que la administración depende de la veracidad de los reportes y análisis para poder controlar efectivamente sus operaciones.
- b) Mediante el mantenimiento de un sistema adecuado de control interno, la administración descarga en gran parte su responsabilidad en el personal que labora en la empresa, protegiendo así sus activos y previniendo errores, por lo que el control interno es un factor básico operante en una forma o en otra en la administración de un negocio.

No obstante que algunas veces es identificado con el mismo organismo administrativo, el control interno se caracteriza por ser el sistema nervioso que activa todas las políticas operantes, y las conserva dentro de órdenes de ejecución practicables.

El control interno es un instrumento de eficiencia, y su funcionamiento normal ayuda a fortalecer el régimen de protección para los bienes confiados a la administración.

La idea directriz del control interno es la de protección, pero ésta debe ser lograda eficientemente, ya que el control interno forma parte de la organización y ésta como técnica tiende a la eficiencia.

Es necesario tener presente que el sistema de control interno debe estar en relación con la magnitud de cada empresa y de acuerdo a sus necesidades y posibilidades, para que no redunde en un costo exagerado, superior a los beneficios que pudieran obtenerse de él; debe considerarse también que habrá ocasiones en que los rendimientos sean a largo plazo, lo mismo que los beneficios, o sea después de pasados uno

o varios ejercicios. Obviamente en los negocios pequeños el control interno tiene características distintas en comparación con las de los grandes negocios, debido a que los primeros no pueden adoptar íntegramente todos los elementos constitutivos de un sistema de control interno ideal,

Existe una declaración hecha por el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de Norte América, según la cual la auditoría interna es parte integrante del control interno. Comunmente se tiene una idea inversa, o sea que el control interno debe estar contenido en la auditoría interna, porque ésta con ser más detallada y más profunda que la auditoría de balance, puede exceder los márgenes de los problemas puramente financieros y contables, interviniendo en los problemas de operación de la empresa (15).

Es cierto que la auditoría interna necesita del apoyo del control interno; pero también es verdad que el control interno requiere en la misma magnitud de la auditoría interna; el control interno puede vivir sin la auditoría interna, pero es difícil que la auditoría interna exista sin control interno. El hecho de que pueda haber control interno sin auditoría interna, aumenta la jerarquía de éste.

(15) Conferencias sobre control interno. Concepto de control interno. - José Manuel Pintado. I.M.C.P.

La auditoría interna tiene por objeto revisar los controles - que protegen a la administración, luego para que haya controles tiene que haber existido antes un plan, y este plan puede ser, precisamente el control interno.

La auditoría interna es una actividad puramente técnica, el control interno por el contrario, es una actividad menos fría, es más humana. El control interno es más organización al grado de que muchas veces puede confundirse con ésta, radicando ahí el mayor valor y la fundamental importancia de lo que estamos analizando, ya que todo plan que contribuye a evitar el desperdicio y a incrementar el aprovechamiento de los elementos de la producción, tiende a combatir el fracaso de los negocios y lógicamente ayuda al florecimiento de la economía.

El beneficio que ha proporcionado el control interno en la auditoría se considera como uno de los adelantos más importantes en este aspecto durante los últimos cincuenta años, - ésto es en razón de la disminución del trabajo detallado de - revisión de los registros de contabilidad, ya que el contador público al dictaminar sobre los estados financieros de una - empresa, necesita verificar los datos contenidos en los mis-

mos y parte de esa verificación se realiza mediante la comprobación detallada de algunas de las transacciones efectuadas por la empresa.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos considera que al emitir una opinión profesional sobre estados financieros, el examen del control interno es la base fundamental sobre la que se apoyan, la naturaleza, extensión, y oportunidad de las pruebas de los registros de contabilidad y de los demás procedimientos de auditoría que se aplican en cada caso.

Como base para determinar la confianza que se va a depositar en él, y para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría que use, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente en la empresa.

Ahora bien, con un sistema de control interno previamente implantado, el auditor sólo tendrá que cerciorarse de su buen funcionamiento, haciendo pruebas selectivas sobre los procedimientos en un pequeño número de operaciones registradas. Pero si por el contrario este sistema es deficiente,

el auditor necesariamente tendrá que ampliar las dimensiones de su revisión hasta el grado que le permita suponer que las transacciones no verificadas se encuentran correctas.

3. ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Como ha quedado establecido en el capítulo anterior, el Control Interno tiene como objetivos: la obtención de información correcta, - segura y oportuna, la protección al patrimonio de la empresa, y la promoción de la eficiencia de la operación.

Ahora bien, el control interno está integrado por cuatro elementos - que le permiten llevar a cabo los objetivos expuestos anteriormente, por lo que consideramos necesario hacer un estudio de los mismos.

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

- | | |
|---|---------------|
| 1 | Organización |
| 2 | Procedimiento |
| 3 | Personal |
| 4 | Supervisión |

3.1. ORGANIZACION

¿Qué es organización?

Los señores Paul R. Lawrence y Jay W. Lorsch (Harvard -- University) definen la organización como: (16)

(16) Serie, Desarrollo Organización. - Lawrence/Lorsch Fondo Educativo Interamericano, S.A.

"La coordinación de actividades diferentes de distintos colaboradores individuales para llevar a cabo transacciones planeadas, con el ambiente".

El profesor Ing. Gustavo Velázquez Mastretta define a la organización de la siguiente manera: (17)

"La organización consiste esencialmente, en coordinar las actividades y comprobar que todo sucede de conformidad con el plan adoptado, con las instrucciones formuladas y con los planes establecidos. El control de la organización tiene por objeto poner de manifiesto debilidades y errores, para rectificarlos e impedir que se repitan. En esencia, la organización en una empresa lo abarca todo, cosas, personas y acciones".

El L. A. E. y C. P. José Antonio Fernández Arena da la siguiente definición de organización: (18)

- (17) Administración de los sistemas de producción. - Gustavo Velázquez Mastretta. L. I. M. U. S. A.
- (18) Introducción a la Administración. - José Antonio Fernández Arena. U. N. A. M.

"La organización es la unidad productiva o de servicio que, constituida según aspectos prácticos o legales, se integra por recursos humanos materiales y técnicos, valiéndose de la administración para lograr sus objetivos".

Una vez tomadas en consideración las definiciones anteriores, consideramos que la definición dada por el Ing. Velázquez Mastretta es la que más se apega al objetivo de nuestro trabajo, ya que enfoca a la organización como la "función" de coordinar, desarrollar y comprobar los objetivos de una entidad económica. Por otro lado, la definición del L. A. E. y C. P. José Antonio Fernández Arena enfoca a la organización desde un punto de vista "empresa", ya que la considera como "unidad productiva o de servicio" y no desde el punto de vista "función". Por último, consideramos que la definición dada por los señores Lawrence y Lorsch está enfocada en el sentido más amplio de lo que significa en sí el término Organización, es decir, en un sentido literal.

La efectividad del funcionamiento de la organización depende en un grado esencial de como sus miembros se encuentran involucrados en los objetivos de la misma. En consecuencia, es indispensable que los mecanismos de control estén coordi

nados con los principios de organización, de tal manera que cada departamento de una empresa esté destinado a realizar una función, asignando a los jefes o encargados, así como a los empleados respectivos sus obligaciones y precisando claramente las responsabilidades que de ellas se derivan.

Una vez definido el concepto Organización, pasaremos a describir las funciones de la misma, que son: (19)

- 1 Dirección
- 2 Coordinación
- 3 División de labores
- 4 Asignación de responsabilidades

3.1.1 Dirección.

Asume la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.

3.1.2 Coordinación.

Para adaptar las obligaciones y necesidades de las -

partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico, que prevenga los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a la asignación de autoridad.

3.1.3 División de labores.

Para definir claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro. El principio del control interno aplicable en este aspecto es, según el estudio "Internal Control" del Instituto Americano de Contadores, que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación. Bajo el mismo principio, continua dicho estudio, ... el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o de custodia, sino concretarse al registro correcto de datos, verificando sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables, así como a la presentación de los informes y análisis que requiera la dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa.

El principio de división de funciones impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación puedan influir en la forma que ha de adoptar su registro o en la posesión de los bienes involucrados en la operación. Bajo este principio, una misma transacción debe pasar por diversas manos, independientes entre si.

3.1.4 Asignación de Responsabilidades.

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

La delegación de funciones y responsabilidades puede hacerse sin interrupción desde el director 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.

3.2 PROCEDIMIENTOS

Por procedimientos entendemos el modo o forma de hacer las cosas, también "son los actos o pasos detallados que integran un trabajo".

La existencia de control interno no se demuestra sólo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización: (20)

3.2.1 Planeación y Sistematización.

Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación; la división de labores; el sistema de autorizaciones y la fijación de responsabilidades. Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar el cumplimiento, por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa; uniformar los procedimientos; reducir errores; abreviar el período de entrenamiento del personal.

(20) Normas y Procedimientos de Auditoría, I. M. C. P.

nal y eliminar o reducir el número de órdenes verbales y de decisiones apresuradas.

3.2.2 Registros y Formas.

Un buen sistema de control interno debe procurar - procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.

Principios que deben regir a la adopción de registros y formas: (21)

Deben servir como medio para cumplir con los procedimientos implantados por la dirección de acuerdo con sus objetivos...

Deben ser suficientemente sencillos para que sean - accesibles a quienes los emplean, facilitando el registro oportuno y correcto de datos a un costo mínimo.

En su diseño deben tenerse presentes todos sus usos - posibles, a fin de que el número de registros y formas sea el mínimo razonable.

(21) Internal Control. I. A. C. P.

Deben ser diseñados en tal forma que su empleo correcto obligue a la adopción de los procedimientos prescritos, contribuyendo de esta manera al sistema interno de verificación en el registro. Mediante diseño apropiado de formas, se logran procedimientos de control interno, tales como la aprobación de las transacciones en sus diversas etapas; la verificación aritmética mediante la colocación adecuada de la información y su distribución apropiada entre los varios departamentos y empleados.

3.2.3 Informes.

Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna. En este caso, desde luego, no basta la preparación periódica de informes internos, sino su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

Los informes contables constituyen en este aspecto un elemento muy importante del control interno desde

la preparación de balances mensuales, hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad o de obligaciones por vencimientos.

Las actividades de distribución y producción pueden vigilarse de cerca mediante informes periódicos, analíticos y comparativos; informes de ventas, de costos, análisis de variaciones de eficiencia y tiempo ocioso, etc.

3.3 PERSONAL

"Todas las actividades de cualquier empresa son iniciadas y determinadas por las personas que constituyen esa institución: plantas, oficinas, computadores, equipo automático y todo lo demás que una empresa moderna usa son improductivos, excepto por el esfuerzo y dirección humanos... De todas las tareas de la dirección, la administración del componente humano es la central y la más importante, porque todo lo demás depende de que también es realizada". Rensis Likert (22).

(22) Rensis Likert, *The Human Organization*, Mc. Graw Hill Book Company, New York 1967, pag. 1

En base al párrafo anterior, podemos darnos cuenta de que toda la actividad desarrollada dentro de una organización, - dependerá directamente del personal asignado a las distintas áreas que existan, por lo cual debe de hacerse una adecuada contratación de personal.

Los profesores Paul Pigors y Charles Myers, en su obra titulada "Administración de Personal" señalan tres procedimientos principales para la contratación de personal: (23)

1. Reclutamiento
2. Selección
3. Colocación y entrenamiento

La actividad contratante, empieza con la requisición de personal. En las grandes empresas con muchos puestos diferentes, la requisición debe efectuarse sobre la base de especificaciones precisas del trabajo, que deben ser establecidas de acuerdo a las necesidades y políticas de la empresa.

3.3.1 Reclutamiento

El objetivo del reclutamiento es el de proporcionar

(23) Paul Pigors, Charles Myers, Administración de Personal C. E. C. S. A.

los elementos humanos, que en un momento dado la empresa llegara a requerir.

PROCEDIMIENTOS:

- Medidas publicitarias
- Bolsas de trabajo
- Sindicatos
- Agencias de empleo
- Universidades
- Centros de capacitación
- Contactos personales, etc.

Los procedimientos de reclutamiento pueden mejorarse si el administrador de personal estudia cuidadosamente la correlación entre las fuentes de recursos humanos, los métodos de reclutamiento y la ejecución subsecuente en el trabajo.

Desde luego, el reclutamiento puede presentarse aún antes que la requisición misma para llenar cualquier vacante dada, porque el departamento de administración de personal puede tomar solicitudes para empleo con anticipación a las necesidades reales de

contratación, contando de esta manera con una reserva de candidatos para llenar futuras vacantes.

3.3.2 Selección

Para poder llevar a cabo este paso con éxito, el departamento de personal necesita tener en cuenta cierto número de factores inherentes al empleado.

Para buscar información sobre dichos factores, normalmente se hace uso de las siguientes técnicas, aunque no necesariamente en el orden que aquí se presentan:

- Entrevista preliminar
- Forma de solicitud de empleo
- Investigación de la historia en empleos anteriores
- Examen físico
- Examen psicológico
- Pruebas de empleo

Por no ser objeto de nuestra investigación, únicamente dejaremos enunciadas las técnicas anteriores sin profundizar en el desarrollo de las mismas.

3.3.3 Colocación y Entrenamiento

Una vez terminado el proceso de selección, el siguiente paso a seguir es el de la colocación, el cual va unido a un entrenamiento cuyo objeto es el de preparar al personal para que desempeñe de la mejor manera posible las labores que le han sido encomendadas.

La colocación consiste en la comparación sobre lo que el empleado seleccionado puede hacer, con lo que el puesto requiere, las condiciones de trabajo que impone y las prestaciones que ofrece (remuneración, posibilidades de promoción, etc.). No es fácil la comparación de estos factores en un nuevo trabajador, por lo que la primera colocación normalmente se lleva a cabo en un estado de período de prueba.

"El entrenamiento no es algo que se hace sólo una vez con los nuevos empleados (es utilizado continuamente en los establecimientos bien manejados). Cada vez que se tiene a alguien haciendo un trabajo se está entrenando. Cada vez que se dan instrucciones o se discute un procedimiento se está entrenando". C. R. Dooley (24)

(24) C. R. Dooley, "Training Within Industry in the United States". International Labor Review, Vol. 54, pag. 161.

Los tipos de entrenamiento que mejor se adaptan a una organización específica dependen de un buen número de factores, tales como la habilidad requerida para los puestos a ocupar, las calificaciones de los candidatos solicitantes a los puestos, y las clases de problemas operativos confrontados para la organización. Aunque es importante que el programa de entrenamiento sea desarrollado para cubrir necesidades específicas, el administrador de personal, o el director de entrenamiento, deben estar también familiarizados con el rango total del entrenamiento tal como es practicado en otras empresas y organizaciones de manera que puedan aconsejar a los directores sobre los métodos de entrenamiento que mejor se adapten a sus necesidades.

Así el entrenamiento que impulsa al empleado hacia el autodesarrollo y la versatilidad, debe ser planeado, administrado y aceptado como un proceso sin fin. (25)

(25) Administración de personal. Paul Pigors y Charles Myers. C. E. C. S. A.

Un sistema de Control Interno no es una máquina - que funcione por si sola, requiere para su existen-- cia el elemento humano que lleve a cabo las labores delineadas en el sistema. En consecuencia, la cali- dad del personal influye poderosamente para que los métodos proyectados se realicen eficientemente. El sistema de Control Interno más perfecto es inoperan- te, si los empleados encargados de su manejo no po- seen los conocimientos y la experiencia requeridos - para llevarlo a la práctica en la forma proyectada.

3.4 SUPERVISION.

Como ha quedado asentado, no es unicamente necesario el di- seño de una buena organización, sino también la vigilancia - constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo, de acuerdo con los planes de la organización. - La supervisión se ejerce en diferentes niveles por funciona- rios y empleados que en forma directa o indirecta participan en la organización. Los departamentos de auditoría interna, presupuestos y estadística, son los primeros elementos cuad- yuvantes para el mantenimiento efectivo del control interno:

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

Un grado más elevado de planeación requiere control presupuestal e implantación de estándares de producción, distribución y servicios. También un control interno de tipo más elevado probablemente incluirá informes periódicos sobre capital de trabajo, origen y aplicación de recursos, variaciones financieras presupuestales, etc. En negocios de mayor importancia, la supervisión del control interno amerita un auditor interno o un departamento de auditoría interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa con los otros elementos de control. Así la función de auditoría interna que vigila la existencia constante del control interno, es a su vez un elemento muy importante del mismo y como complemento a éste una empresa puede adoptar los servicios de una auditoría externa, que vendría a revisar en general todo el funcionamiento de la organización, dando así un gran respaldo al departamento de auditoría interna.

4. AUDITORIA FINANCIERA

Siendo nuestro principal interés el conocer la importancia y trascendencia que tiene el control interno en la Auditoría Financiera y habiendo entendido sus objetivos, elementos y características, lo estudiaremos dentro de la misma, ya que ésta no se puede realizar íntegramente sin la presencia viva del control interno.

Para tal fin, comenzaremos por definir y entender qué es la Auditoría, cómo se realiza y con qué elementos se integra, para posteriormente resaltar su importancia.

4.1 CONCEPTO

Existen diversos conceptos sobre Auditoría, pero consideramos que los más completos son los siguientes:

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a la Auditoría de Estados Financieros como: (26)

"La investigación hecha por un Contador Público independiente en los libros, registros, bienes y transacciones de una en

(26) Boletines del I.M.C.P.

idad económica, realizada conforme a técnicas especiales - con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad con que los estados financieros inicialmente preparados por la administración presentan la situación financiera y los resultados de operación, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados".

Erick L. Kohler define a la Auditoría como: (27)

"Una revisión analítica hecha por un Contador Público del "Control Interno" y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra entidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros".

Como podemos apreciar en las definiciones anteriores, Auditoría es: La revisión hecha por un contador público de los registros de las operaciones y bienes de una entidad económica. Ahora bien, para poder llevar a cabo dicha revisión el contador público debe conocer cuales han sido los procedimientos seguidos para el control interno, la eficiencia con la cual se ha realizado y hasta que punto se reflejan en la contabilidad. Lo anterior es fundamental para que el contador -

(27) Auditoría E.L. Kohler. - Editorial Diana.

público pueda expresar su opinión acerca de la confiabilidad de las operaciones que están reflejadas en los estados financieros.

4.2 IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA

Siendo la empresa una entidad dinámica en la que se conjugan diversos factores (capital, trabajo, etc.) y teniendo como finalidad el obtener utilidades, ésta necesita de un respaldo moral que le permita conocer y dar a conocer los resultados de las operaciones realizadas. Para tal efecto se recurre al contador público para que después de efectuar una revisión sobre los libros de contabilidad emita una opinión sobre la situación financiera de la misma, teniendo como trascendencia el juicio que de su trabajo se normarán los que intervienen en ella en forma directa (accionistas, funcionarios, trabajadores, etc.) o indirecta (acreedores, el fisco, etc.).

Por lo tanto, el contador público al efectuar una auditoría ad quiere responsabilidad social, la cual está avalada por el Có digo de Etica de la Profesión, que contiene los siguientes ar tículos que consideramos conveniente transcribir:

Artículo 2.12. El contador público no expresará opinión acerca de los estados financieros sin haber practicado un examen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. No firmará dichos estados o informes sin incluir un dictámen redactado de tal manera que exprese claramente su opinión, en los términos relativos a las normas de información incluidas en los pronunciamientos oficiales del Instituto.

Artículo 2.13. Los dictámenes, opiniones e informes que emita el contador público con su firma, deberán ser necesariamente fruto de una investigación practicada por él, con su supervisión o la de algún miembro de su firma.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín No. 3 menciona: "...por lealtad hacia el público que depende de sus servicios y por defensa de su propia posición y su responsabilidad, es absolutamente indispensable que ningún contador público permita que su nombre sea asociado expresa o implícitamente, a un grupo de estados financieros sin que haya una explicación clara y expresa del tipo de esa relación y de la responsabilidad que el auditor asume con respecto a los estados financieros..." Cuando se trata de un contador

público independiente que realiza actividades profesionales y su nombre se asocia a ciertos estados financieros sin que se haya realizado un examen lo suficientemente extenso para justificar la expresión de una opinión en forma de dictámen o informe, el auditor debe evitar cualquier confusión o interpretación errónea, expresando de manera clara y precisa la naturaleza de su relación con los estados financieros y en su caso, el alcance del examen realizado.

4.3 OBJETIVOS: DICTAMEN E INFORME

4.3.1 Generalidades

El resultado del trabajo del auditor y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional del auditor. Este documento puede ser una expresión concreta y sintética, en cuyo caso recibe el nombre de Dictámen, o bien puede ser un documento más extenso en el cual aparte de la expresión de la opinión, se añaden comentarios, ampliaciones a los datos proporcionados en forma sintética en el dictámen, etc., en cuyo caso el documento se denomina Informe.

El dictamen del contador público puede definirse como: "El documento suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros". (28) La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que frecuentemente es lo único que el público ve del trabajo del contador público.

4.3.2 Responsabilidad

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su folleto especial titulado "La actividad del Contador Público como Auditor Independiente, su dictamen y sus responsabilidades" (VII-60) establece que: Los estados financieros, por ser declaraciones de la empresa, son responsabilidad directa y exclusiva de la propia empresa. Por otra parte, toda vez que el dictamen del contador público se refiere precisamente a esos estados financieros responsabilidad de la empresa, el profesional es única y exclusivamente responsable del contenido de su propio dictamen o informe, por lo que es indispensable poner la mayor

(28) Normas y procedimientos de auditoría. I.M.C.P.

atención a la necesidad de redactar dicho dictamen en forma clara y precisa para que no deje lugar a dudas respecto al grado de responsabilidad que el profesional está aceptando al firmar dicho documento, dado que el Artículo 2.11 del Reglamento de Etica Profesional establece que el contador público será considerado culpable de un acto que desacredite a la profesión, en la expresión de su opinión sobre estados financieros (29).

4.3.3 Contenido del Dictamen

Un dictamen normal está formado por dos secciones o párrafos, llamados respectivamente: párrafo de alcance o de procedimiento y párrafo de opinión.

En el primer párrafo el auditor da una breve explicación del alcance del trabajo realizado y del grado de responsabilidad que asume con respecto a ese trabajo. En el dictamen ordinario este párrafo está formado por tres afirmaciones básicas:

(29) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.

- a) La primera en la cual el auditor afirma haber examinado los estados financieros cuyas características se describen de modo preciso al principio del propio párrafo.
- b) La afirmación de que el examen fue realizado de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas.
- c) Y por último, que el auditor utilizó en su examen todos los procedimientos que consideró necesarios en las circunstancias.

El segundo párrafo, que para dar exactamente la idea de que es una opinión profesional, empieza normalmente con las palabras: ... En mi opinión..... aquí se expresa la afirmación de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de la empresa conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y de que dichos principios de contabilidad han sido aplicados de manera consistente en relación con el ejercicio anterior.

Con este dictamen, el auditor asume la responsabilidad total profesional por el examen realizado y por los elementos de los estados financieros que están amparados con su opinión.

La forma más usual de dictamen sobre estados financieros es:

He examinado el Balance General de la Cía. _____ al _____ y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluye las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Cía. _____ al _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad gene-

ralmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Otra forma aceptable de presentar el dictamen es la siguiente:

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan en forma razonable la posición financiera de la Cfa. _____ al _____, y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen de dichos estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría, que dentro de las circunstancias consideré necesarias.

Las formas de dictamen mencionadas anteriormente son conocidas como dictámenes tradicionales. A partir de 1974 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de su comisión de normas y procedimientos de auditoría, presentó a la profesión un nuevo dictamen, el cual, elimina terminología técnica que no es del dominio público, siendo las principales características las siguientes: (29-A).

(29-A) Boletín de normas y procedimientos de audito

- Se eliminan las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría;
- Se eliminan las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente;
- Se elimina el calificativo de razonablemente.
- Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Las razones en que se basó la recomendación del nuevo dictamen son básicamente las siguientes:

- Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el auditor como resultado de su trabajo.
- Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía de preparar los estados financieros para el examen del auditor.

- No hay objeción para utilizar un nuevo dictamen sobre estados financieros si así lo considera -- más adecuado, el auditor, porque existe la con-- vicción de que las normas de auditoría siempre serán cumplidas no obstante que no haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen - preceptos de observancia obligatoria.

- En forma similar el auditor tendrá que compro-- bar que la administración de la compañía aplicó consistentemente principios de contabilidad en la preparación de los estados financieros, a pesar - de no mencionarlo expresamente en el dictamen, - para cumplir con las normas de auditoría.

- La consistencia en aplicación de principios de conta bilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informati vo de la comparabilidad de las cifras en los es-- tados financieros que acompañan al dictamen del audi tor. Como sucede con cualquier otro asunto re-- lativo a la adecuada revelación dentro de los esta-- dos financieros, si no se hace mención alguna ex-- presa, se infiere que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

- La simplificación que se propone del dictamen -
es congruente con el hecho de que, existiendo -
ciertos artículos del Código de Ética Profesional
que establecen obligaciones semejantes a las que
se derivan de las normas de auditoría, no se ha
considerado indispensable hacer referencia a la -
observancia de las normas de ética profesional --
dentro del cuerpo del dictamen.

Sin embargo, es importante aclarar que cuando exis-
tan violaciones a las normas de auditoría, a los prin-
cipios de contabilidad y a sus reglas particulares de -
valuación y de presentación o a su aplicación consistente
te o cuando existan incertidumbres sobre la solución -
de algún problema, el auditor deberá expresar las sal-
vedades, su opinión negativa o se abstendrá de opinar,
según proceda.

El modelo del nuevo dictamen es el siguiente:

En mi opinión, con base en el examen que practi-
qué, los estados financieros que se acompañan, --
preparados por la administración de la compañía,
presentan la situación financiera de la compañía X,
S.A. al ... y los resultados de sus operaciones -
por el año que terminó en esa fecha.

Un dictamen expresado con los términos anteriormente indicados, implica que el contador público no tuvo limitación alguna en su trabajo, no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y por último, que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de dichos principios

. . . .

de contabilidad al compararse con los utilizados en el ejercicio anterior.

Es en estos casos cuando el contador público puede expresar una opinión limpia, o sea sin salvedades o limitaciones de ninguna especie.

4.3.3.1 Salvedades

Existen ocasiones en que el auditor no puede de manera absoluta suscribir las afirmaciones que forman el dictamen ordinario.

Puede suceder que por exigencias del cliente o por razones de costo, no se hayan aplicado todos los procedimientos de auditoría que el propio auditor considere necesarios; puede suceder que existen en los estados financieros áreas en las cuales no se presenten razonablemente la situación y los resultados de operaciones, o en las cuales no se hayan seguido estos principios de manera consistente. Puede suceder - -

también que respecto a ciertas áreas de los estados financieros el auditor no haya podido obtener elementos suficientes de juicio, para apoyar de una manera profesional y objetiva su opinión.

En estos casos, siempre y cuando las áreas afectadas no sean lo suficientemente extensas o importantes como para afectar substancialmente a los estados financieros, el auditor puede hacer excepciones parciales a alguna de sus afirmaciones, indicando en qué consiste la excepción, la afirmación que esta excepción afecte, y la importancia relativa de ella dentro de los estados financieros. Estas excepciones parciales a alguna de las afirmaciones del dictamen ordinario se llaman "salvedades".

4.3.3.2 Abstención de Opinión.

Puede darse el caso de que por restricciones importantes a la aplicación de procedi

mientos de auditoría cualquiera que sea la razón de éstas o porque los procedimientos de auditoría no hayan dado resultados satisfactorios, el auditor carezca de elementos de juicio suficientes en una área importante y significativa de los estados financieros.

En este caso, el documento final que el auditor rinde se le denomina "Abstención de Opinión", y en él, el auditor hace constar de manera expresa, clara y precisa, que no se encuentra en condiciones de dar una opinión profesional sobre los estados financieros formados en conjunto, aún cuando - después de hacer esta aclaración genérica el propio auditor puede hacer comentarios específicos sobre las partidas particulares en las cuales se sienta con elementos suficientes.

4.3.3.3 Opinión Negativa.

El contador público deberá expresar una opinión negativa, cuando como consecuencia

de su examen encuentre que los estados financieros revisados no presenten la situación financiera y los resultados de las operaciones, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y que las excepciones encontradas sean a tal grado importantes que impidan la expresión de una opinión sin salvedades. Una opinión negativa deberá incluir una explicación de las razones que la originaron.

4.4 NORMAS DE AUDITORIA

4.4.1 Concepto.

Norma significa: "Regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las acciones".

Para asegurar que los servicios que presta el contador público al realizar una auditoría sean de calidad profesional, existen ciertos requisitos fundamentales relativos a su persona y al trabajo que desarrolla, a los cuales se les ha denominado "NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS" (30).

(30) Apuntes del Profesor C. P. Juan C. Salles.

4.4.2 Fuentes de las Normas de Auditoría.

La profesión ha establecido las normas de auditoría generalmente aceptadas en virtud de lo siguiente:

1. Se exige una calidad óptima en los trabajos de auditoría para hacer frente a la responsabilidad adquirida con el público y clientes.
2. Resulta imposible reglamentar en forma específica el trabajo de auditoría, ya que está sujeto al criterio del auditor. Para mantener la óptima calidad de los trabajos se fijaron normas de carácter general, a las cuales debe apegarse el criterio individual.

La comisión de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos re conoce como fuentes de las normas de auditoría los siguientes dos hechos:

1. El que la auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.

2. - El que la auditoría tiene características y finalidades propias que le son conaturales.

4.4.3 Clasificación de las Normas de Auditoría.

Las normas de auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo, los cuales se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos declara que en el término "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas", se entiende que incluye en su totalidad las siguientes normas: (31)

4.4.3.1 Normas Personales.

la.- El trabajo de auditoría de estados financieros con la finalidad de rendir una opinión profesional sobre los mismos, debe ser desempeñado por personas que teniendo título profesional legalmente expedido y

(31) Normas y Procedimientos de Auditoría, - I.M.C.P.

reconocido, tengan entrenamiento técnico - adecuado y capacidad profesional como auditores.

2a.- El auditor está obligado a ejercitar un cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

3a.- El auditor o auditores están obligados a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional como auditores.

4.4.3.2 Normas relativas a la Ejecución del Trabajo.

1a.- El trabajo de auditoría debe ser plneado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera adecuada.

2a.- Como base para determinar la confianza que va a depositar en él, y para de

terminar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría que use, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa.

3a.- Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria, suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión relativa a los estados financieros que examina,

4.4.3.3 Normas relativas a la Información y Dictamen.

la.- En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, debe expresar de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si ha realizado algún examen de ellos, debe manifestar de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance

ce y el grado de responsabilidad que como consecuencia de él asume.

2a. - El auditor debe declarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de operación de la empresa en la fecha y por el período a que se refieren, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3a. - El auditor debe declarar expresamente en su dictamen o informe si los principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en el período actual en relación con el período precedente.

4a. - A menos de que el auditor haga una declaración expresa en contrario, se considerará que él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuadas.

5a. - Cuando el auditor se considere obligado a hacer salvedades a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen, deberá expresarlas de modo claro e inequívoco, manifestar explícitamente a cual de las informaciones genéricas se refiere, indicar los motivos de la salvedad y la trascendencia e importancia de ella dentro del cuadro general que suministran los estados financieros.

6a. - Cuando el auditor considere que no está en condiciones de expresar una opinión profesional con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, debe declararlo así de manera explícita, aún cuando después de esta declaración podrá hacer los comentarios parciales que considere - que el resultado de su examen le autoriza para hacer.

EL ESTUDIO Y LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO COMO
NORMA DE AUDITORIA

El boletín No. 5 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su conclusión número uno dice: "En la emisión de opiniones de los contadores públicos sobre estados financieros, el examen del Control Interno es la base fundamental sobre la que se apoyan la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas de los registros de contabilidad, y de los demás procedimientos de auditoría - que se aplican en cada caso, sobre los diferentes aspectos del negocio".

5. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

De acuerdo con el texto usual del dictamen de los Contadores Públicos, el examen de los estados financieros se realiza de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Esta declaración implica entre otras cosas, que el contador público realizó una investigación del sistema de control interno existente en la empresa y que su estudio y evaluación le sirvieron como base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que dió a los procedimientos de auditoría aplicados.

De acuerdo con lo anterior, la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos considera que sus miembros no deben emitir dictámenes sobre estados financieros, sin haber cumplido plenamente con las normas de auditoría generalmente aceptadas y más aún, sin haber examinado el control interno en sus aspectos relacionados con la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los estados financieros.

Declara también, que el hecho de que el contador público emita una opinión sin salvedades, de acuerdo con las normas generalmente aceptadas, no implica su aprobación tácita del sistema de control interno del negocio examinado.

El contador público debe comunicar a su cliente las deficiencias que encontró y puede sugerir medidas para su corrección, pero el objetivo básico del examen del control existente es su evaluación, a fin de determinar la confianza que puede asignar a cada fase y actividad del negocio para precisar la naturaleza, alcance y oportunidad que ha de dar a sus pruebas de auditoría.

Cuando el resultado del examen del control interno en vigor le impide confiar del todo en la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los estados financieros y no le es factible ampliar sus procedimientos hasta un grado que le permita satisfacerse de la integridad y veracidad de los mismos, el contador público queda imposibilitado y debe abstenerse de expresar opinión alguna.

El contador público no debe oponer salvedades ni abstenerse de emitir su dictamen sobre los estados financieros por deficiencias en el control interno, a menos que concurren las tres circunstancias siguientes:

- a) Que existan serias fallas u omisiones en determinadas fases del control interno.
- b) Que tales fallas u omisiones puedan afectar a cifras de relativa magnitud en los estados que ha de dictaminar, y

- c) Que los deseos de su cliente u otras circunstancias le impidan realizar las pruebas adicionales, que para suplir las fallas u omisiones en el control interno, el auditor estime son necesarias para quedar satisfecho sobre la propiedad de las cifras afectadas.

La verdadera evaluación del control interno es más que nada la impresión mental que cada una de las diversas actividades del negocio provocan en el auditor. Es de recomendarse, sin embargo, que el examen del control interno y las conclusiones relativas se hagan - constar en papeles de trabajo.

Independientemente de las ventajas que esta recomendación implica, como ayudar a la supervisión del trabajo de sus ayudantes y asentar las bases para facilitar las auditorías posteriores, el consignar por escrito el estudio del control interno es indispensable:

- Como evidencia de que el auditor cumplió con la norma de auditoría que lo obliga a examinar el control interno.
- Como explicación del por qué dió diferentes extensiones a sus pruebas de auditoría, escogió determinados procedimientos y la oportunidad en que fueron aplicados.

Es indudable que en una acusación en contra del contador público - por negligencia profesional, la constancia escrita del examen del control interno constituiría una prueba muy importante en su favor (32).

5.1 METODOS PARA EL ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO.

Formular y observar son procedimientos generales de auditoría, es claro que el control interno puede revisar hasta cierto grado, tomando en cuenta que es una fase integral de la auditoría. Cada procedimiento contribuye para que el auditor obtenga el conocimiento del sistema de control interno.

El auditor puede realizar en auditorías previas una gran parte de sus investigaciones del control interno, ya sea como investigación separada o como parte de una auditoría, por lo que se debe tener algún sistema ordenado para su revisión.

Enseguida se enumeran algunos procedimientos para la investigación del control interno que son utilizados en la práctica, tomando en cuenta que hay numerosas variaciones de cada tipo de investigación y que pueden usarse combinados en vez de usar uno solo:

(32) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.

1. Método de investigación por medio de cuestionario.
 2. Método de lista de confronta (lista recordatorio).
 3. Método de investigación sobre los registros de contabilidad.
 4. Método de investigación mediante gráficas de organización (método gráfico).
 5. Método de investigación describiendo el negocio en general (método descriptivo).
 6. Método de investigación a base de gráficas de flujo.
- 5.1.1 Método de Investigación por medio de Cuestionarios.

Un cuestionario de control interno es un compendio de preguntas cuidadosamente seleccionadas al respecto.

Esta forma de investigación la emplean principalmente las grandes firmas de contadores, quienes consideran que dichos cuestionarios son aplicables a todo tipo de empresas, son flexibles y permiten conocer la mayor parte de las características del sistema de

contabilidad, obteniendo un importante ahorro en tiempo.

Con el uso de cuestionario se obtienen las siguientes ventajas:

1. Indica hasta donde puede llegar el auditor en su investigación.
2. Le proporciona una base uniforme para el trabajo de los ayudantes.
3. Ofrece la oportunidad de ahorrar tiempo al no tener que reconstruir su programa de control interno en cada trabajo.
4. Permite el descubrimiento de grandes deficiencias.

Cuando el uso de cuestionarios forma parte del procedimiento normal, al concentrarse el auditor en el estudio del control interno le permitirá percatarse de los cambios habidos con relación a los años anteriores.

Algunos auditores consideran inadecuado este método porque establecen preguntas muy generales para ser de valor en situaciones particulares, o que las preguntas sugieran contestaciones indebidas y que el auditor no pueda ahondar lo suficiente en el sentido de las preguntas.

La realidad es que los auditores que usan sistemas estandar y metódicos para el examen y revisión del control interno, adoptan variantes en algunos casos y con frecuencia preparan cuestionarios especiales para los diferentes tipos de negocios.

Para coadyuvar a que los cuestionarios sean utilizados adecuadamente, se emiten instrucciones específicas y se revisan periódicamente. Para facilitar su revisión es conveniente prepararlo de tal forma que las contestaciones afirmativas indiquen un control adecuado y las negativas deficiencias en el mismo, haciendo observaciones al calce cuando el caso lo amerite.

El cuestionario se divide en secciones en forma similar a un programa de auditoría, se aconseja que

cada sección se asigne al ayudante que tenga a su cargo la misma parte en el programa de auditoría.

Cabe mencionar que enseguida de las preguntas deben dejarse espacios en los que se indique si se ha verificado la corrección de las respuestas. Es conveniente que el cuestionario se firme por el responsable que tenga a su cargo el trabajo y al final deben hacerse anotaciones sobre si el sistema es o no adecuado.

Al finalizar el cuestionario y una vez estudiado por el auditor, se debe archivar con los papeles de trabajo para futuras revisiones.

NOTA: Ver Apéndice "A".

5.1.2 Método de lista de confronta (lista recordatorio).

Este sistema consiste en la enumeración detallada de los métodos y prácticas que caracterizan un buen control interno; tiene como propósito servir de guía en la revisión.

Sus más importantes ventajas es que evita la contestación de preguntas en forma rutinaria y proporciona a los ayudantes un resumen útil con el cual efectuar su revisión; ayuda a la formulación de programas de auditoría y a la elaboración de cuestionarios del control interno adoptados a un cliente en especial.

De las desventajas de este método podemos mencionar que:

- No proporciona un registro de las observaciones del auditor, mientras que el cuestionario es al mismo tiempo más que una guía, un registro de las observaciones.

- Puede resultar impráctico en un negocio pequeño y por lo tanto, se considera conveniente cuando no existan cuestionario, ya que puede tomarse como base para la elaboración de los mismos.

5.1.3 Método de Investigación sobre los Registros de Contabilidad.

En este método, una lista de los registros contables del cliente o una copia del Manual de Contabilidad - es usado como punto de partida para la revisión del control interno.

La ventaja principal de este sistema es que la inves tigación se lleva a cabo en forma individual para ca da cliente, además que estimula al auditor que tiene el trabajo a su cargo. También se da oportunidad - a que el cliente de una explicación más amplia acer ca de sus procedimientos y métodos dando las fallas de éstos, con lo que se permite hacer las recomen daciones de una manera más fácil y eficiente.

Las desventajas de este sistema es que se puede em pañar el objetivo de la investigación y prolongar las preguntas sin incrementar la efectividad del examen. Lo más aceptado respecto a este sistema es que de be ser complementario de otros.

5.1.4 Método de Investigación mediante Gráficas de Organi zación (método gráfico).

Este método consiste en el estudio de las gráficas de organización del cliente.

Las gráficas deben prepararse con suficiente detalle de manera que muestren tanto los departamentos y divisiones de éstos, como las funciones específicas de sus miembros. En las grandes empresas es muy usual encontrar este tipo de gráficas, lo que evita el trabajo de elaborarlas y facilita al auditor la evaluación del grado de concordancia de las diferentes funciones con los objetivos del control interno.

5.1.5 Método de Investigaciones describiendo al negocio en general (descriptivo).

Este sistema es conveniente en negocios pequeños en donde el control interno es débil y muy limitado. La desventaja que presenta es el trabajo de revisar varias páginas de notas narrativas para cerciorarse de que todos los puntos relacionados con el control interno se han examinado en forma adecuada. Algunos contadores reducen esta desventaja al adoptar --

la política de comentar sólo las deficiencias importantes, (registrando) en papeles de trabajo los casos en que se haya encontrado controles inadecuados.

5.1.6 Método de Investigación a base de Gráficas de Flujo.

Este método es complementario del método gráfico, ya que las gráficas de flujo de procedimientos se muestran en relación con las de organización para hacer resaltar el control obteniendo a través de la división de responsabilidades funciones. Estas gráficas cubren las ventas, cuentas por cobrar, entradas a caja, compras, salidas de caja y nóminas.

Por lo general, este sistema es utilizado por firmas pequeñas de contadores. En los casos que el trabajo del auditor incluya la revisión del sistema de contabilidad, las gráficas de flujo son de gran valor.

NOTA.- Debe reconocerse que los distintos métodos no dejan de ser simples procedimientos mecánicos y que en última instancia la experiencia y el buen juicio del auditor que efectúa el examen serán

los puntos más importantes en una revisión satisfactoria del control interno.

5.2 EXTENSION DE LAS INVESTIGACIONES DEL CONTROL INTERNO.

En una primera auditoría la revisión del control interno deberá ser más minuciosa, y en las siguientes se podrá optar por alguna de las siguientes alternativas:

- Estudiar el control interno minuciosamente en cada revisión.
- Enfocar su revisión únicamente a ciertas fases y en determinado lapso de tiempo revisar completamente el sistema de control interno.

Lo más razonable y lo que más se lleva a la práctica es lo indicado por la segunda alternativa.

El propósito fundamental del estudio de control interno es proporcionar los elementos necesarios para determinar el

grado de confianza que podrá depositar en él y de esta manera poder decidir los procedimientos de auditoría aplicables. Esto es de singular importancia ya que al demostrar el examen el grado de eficiencia o ineficacia en las diferentes fases, el auditor podrá poner mayor atención en aquellas fases en las que el control interno es débil.

5.3 EL INFORME DEL ESTUDIO DE CONTROL INTERNO

La ayuda que se puede proporcionar a los clientes para mejorar el control interno está reflejada en las recomendaciones contenidas en el informe que se presenta a la gerencia sobre dicho sistema. Dicho informe debe reunir, según importante firma de contadores las siguientes características:

"El informe de las deficiencias sobre control interno debe depender de su importancia y del propósito del examen. A menos que las condiciones del convenio de trabajo lo establezcan de otra manera, las deficiencias cubiertas o compensadas por los procedimientos de auditoría NO deben incluirse en el informe, pero de todos modos se debe informar a la gerencia en una carta por separado acerca de dichos puntos".

Si las deficiencias encontradas fueron de tal grado importantes que requieran una comprobación de todas las transacciones, es obvio que tendrá que señalarse esta situación a la gerencia.

En algunos informes el auditor expresa su opinión acerca de la efectividad del control interno, en otros casos únicamente menciona las deficiencias encontradas, y en otros casos, además de las dos observaciones anteriores, se incluyen los comentarios y las sugerencias acerca de como corregir tales deficiencias.

5.4 CONFIANZA EN EL CONTROL INTERNO.

La mayoría de los contadores coinciden, al opinar que no puede existir alguna regla específica para determinar hasta donde el auditor puede confiar en el control interno que sería el juicio personal del contador el factor principal para determinar el grado de confiabilidad que sea posible depositar en él.

Sin embargo, en las instrucciones para el uso del cuestionario que aparece en el estudio de casos de control interno (33)

(33) Estudio de Casos de Control Interno.- Instituto Americano de Contadores Públicos.

se menciona entre otros los siguientes:

"Las preguntas se han redactado de tal manera que una contestación afirmativa indicará un grado satisfactorio de control interno. Las contestaciones negativas requerirán de información suplementaria que indique si es que el cliente efectúa otro procedimiento que posea un grado de control aceptable en las circunstancias".

Lo anterior nos lleva a la conclusión de que si el cuestionario no es una regla que determine el grado de confianza del control interno si será un elemento importante en el cual el auditor podrá apoyar su juicio, ya que la contestación va seguida de la verificación que demuestre que los métodos indicados por las respuestas, se llevan a cabo en la práctica.

Otro punto que es muy importante señalar, es que el auditor descansa en la integridad de la organización del cliente, ya que si el auditor quisiera descubrir irregularidades importantes como son los desfalcos, fraudes, etc., tendría que extender su trabajo hasta un grado en el que el costo sería prohibitivo; aunque no por esto el auditor estaría relevado de extender su revisión cuando existan circunstancias que

despierten sospecha de alguna irregularidad.

Puede ocurrir en algunos casos que el control interno sea a tal grado deficiente que se requiera una auditoría detallada, lo cual es posible que suceda con frecuencia en los negocios pequeños, en los que se podría efectuar esta revisión sin costos exagerados; en las empresas medianas o grandes, el costo de una auditoría detallada sobrepasaría los límites de beneficio y seguridad que de ella se esperara. Es claro que al no poder efectuar una auditoría satisfactoria el auditor debe abstenerse de emitir un dictamen formal.

6. IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORIA FINANCIERA

6.1 ANTECEDENTES

La necesidad de establecer sistemas de control interno, seguramente no fue sentida mientras las negociaciones no adquirieron el crecimiento extraordinario que han experimentado en los últimos 50 años. Como se ha dicho ya, la contabilidad y después el control interno han sido una consecuencia del desarrollo económico de las empresas.

De la misma manera, en los tiempos actuales, cuando un negocio ha ido creciendo desde pequeño hasta alcanzar un volumen respetable, su propietario o principal dirigente se da cuenta de que no le es posible atender un sinnúmero de detalles que antes constituían su labor más importante. Entonces piensa en la conveniencia de delegar sus atribuciones en manos de algunos ayudantes, para que la empresa pueda desenvolverse en forma satisfactoria. Estos funcionarios, a su vez, necesitan de auxiliares para llevar a cabo las labores relativas a su departamento, implantándose así la división del trabajo para el logro de un fin común.

En estas condiciones, el director general o propietario, concreta sus esfuerzos a la coordinación del trabajo de los funcionarios especialistas, lo cual constituye un verdadero problema, cuya solución se estima como la función más importante de la administración de una empresa. Además para la autoridad central, el conocimiento y control completo de las actividades que se desarrollan es primordial para lograr los objetivos señalados, entre los cuales son comunes a todos los negocios el de procurar la integridad del capital invertido y hacer producir a dicho capital un rendimiento proporcionado al riesgo que lleve consigo y al esfuerzo que requiera.

Los problemas que plantea el control de los negocios tienen su origen en las diversas actividades funcionales, que en principio pueden considerarse concentradas alrededor de dos funciones:

- a) La de obtener o producir las mercancías o servicios objeto del negocio, y
- b) La de venderlos.

Todas las demás actividades suelen revestir, mas bien un ca

rácter auxiliar o complementario de aquellas otras dos, a pesar de que algunas pueden suponer por sí igual o incluso mayor importancia. Así, por ejemplo, las que se refieren a finanzas, personal o administración general, son todas consecuencia de las actividades de obtención y venta de los productos. Los problemas del control se encuentran, sin embargo, esparcidos en todos los aspectos de la organización y afectan pues, a las funciones específicas de ventas, fabricación, compra, tesorería, productos, gastos, etc. El ejercicio de un adecuado control sobre cada una de estas funciones en particular ha de conducir, al logro de los resultados más favorables, siempre que los planes y normas están adaptados a las circunstancias que acuse la situación económica en general.

"La función de la contabilidad como instrumento de control administrativo está unánimemente reconocida en los países de gran capacidad comercial e industrial. No obstante, un sistema de contabilidad que no esté apoyado en un control interno eficaz, es hasta cierto punto inútil, puesto que no es posible confiar en los datos que arrojen los informes y estados financieros. Salta a la vista la importancia que tiene -

no sólo para la dirección general, sino para los jefes de departamento, la seguridad de los informes que les proporciona el Departamento de Contabilidad; de otra manera, probablemente podrían tomarse juicios equivocados que redundarían en daños para la empresa".

También cuando no existen procedimientos de control interno, son frecuentes los errores involuntarios en el trámite de las transacciones, así como los desperdicios que pueden clasificarse también dentro del grupo de los errores que se cometen sin intención de defraudar.

En consecuencia, ésta es una razón de peso para insistir y subrayar el valor que posee el control interno para dificultar o evitar el que se cometan errores, malversaciones o fraudes, y así precisar que la empresa rinda su máxima eficiencia (34).

6.2 IMPORTANCIA

Hemos mencionado la justificación de la existencia de un sistema de control interno en las negociaciones. Toca ahora estudiar la importancia de la revisión del mismo al realizar

(34) El Control Interno en los Negocios. - Joaquín Gómez Morán,

la auditoría financiera.

Para cumplir con lo anterior, citaremos las siguientes recomendaciones que deben observarse al llevar a cabo el examen de los diferentes rubros de los estados financieros tomando en cuenta los objetivos que se persiguen y de acuerdo a las normas de auditoría, en especial aquella que menciona la necesidad del estudio y evaluación del control interno (normas relativas a la ejecución del trabajo).

Estas recomendaciones pueden ser aplicables en circunstancias normales, pero podrán darse casos especiales en que por sus características no sean aplicables o bien sean necesarios otros adicionales o suplementarios.

En los objetivos y procedimientos de auditoría aplicables a las cuentas de activo, nos encontramos con un común denominador; la preocupación del auditor de cerciorarse de que los bienes o derechos registrados existen, son reales y que efectivamente representan un activo para la empresa en cuyo balance se presentan; en principio, se basa la revisión del activo en las cuentas en lo que está registrado.

Tratándose del pasivo u obligaciones, el objetivo principal - es cerciorarse de que todas las obligaciones contraídas y - pendientes de liquidar estén efectivamente registradas y se muestren como pasivo en el balance (35).

6.2.1 Caja y Bancos.

Los principales objetivos que deben perseguirse al - examinar este rubro son:

- Comprobar la autenticidad (en cantidad y calidad) de los fondos de efectivo y de los depósitos a la vista, propiedad de la empresa y que se encuentran ya sea en su poder o en poder de instituciones de crédito, o bien en tránsito.
- Determinar si dentro de este rubro se presentan todos los fondos y depósitos disponibles, propiedad de la empresa.
- Determinar si estos fondos y depósitos llenan las condiciones de disponibilidad inmediata y sin restricción de cualquier índole en cuanto a su uso y destino.

(35) Normas y Procedimientos de Auditoría, - I.M.C.P.

- Determinar si las divisas extranjeras incluidas en este rubro están adecuadamente valuadas.

- Verificar su adecuada presentación en el balance, así como que éste contenga la debida información en casos tanto de posible restricción a la disponibilidad inmediata, como de existencias importantes en monedas extranjeras.

En este rubro del balance cuya fácil disponibilidad aumenta el riesgo de manipulaciones de fondos, deben observarse ciertas normas de control interno entre las que se encuentran:

- a) La separación clara entre las funciones de custodia y manejo de valores.

- b) Las de autorización de transacciones u operaciones relacionadas con valores, y

- c) Las de registro contable.

Con base en estas normas de control, se pueden enunciar las siguientes recomendaciones para efectuar un mejor examen:

- Que exista autorización del Consejo de Administración o administradores para quienes manejen o tengan firma en las cuentas bancarias.
- Deben delimitarse clara y expresamente las labores de los cajeros y evitar que tengan intervención en operaciones tanto de autorización de movimientos de entrada y salida de dinero, como en las de registro contable.
- Debe adoptarse la política de afianzar a todos aquellos empleados que manejen fondos y valores.
- Debe existir un control inmediato a la recepción de entradas diarias de dinero (recibos prenumerados, relaciones de cobranzas y de valores recibidos por correo, tiras de máquinas registradoras o de control de cajeros, reportes de salida y/o entrega de mercancía, de desperdicios, etc.); no

mezclarse con los fondos fijos de caja, no utilizarse para pagos; en el caso de cheques recibidos, endosarse restrictivamente y en forma inmediata a su recepción, y si las circunstancias lo permiten, depositarlos íntegramente en el banco el mismo día o a más tardar al siguiente día laborable después de recibidas.

- Para las salidas de dinero deberá existir la autorización previa, la adecuada comprobación de las erogaciones y utilizarse de preferencia cheques firmados mancomunados, expedirse en forma nominativa, evitando hacerlos "AL PORTADOR", debiendo hacerse a nombre de la empresa o del girado; cancelarse los comprobantes con sello fecha dor de "PAGADO"; establecerse fondos de caja para pagos de gastos menores, anticipos al personal, etc., de acuerdo con las políticas y procedimientos que al efecto debe establecer la empresa.

- Las conciliaciones de las cuentas bancarias de cheques con los registros contables deben ser efectuadas mensualmente y las partidas de concili-

liación deben ser investigadas y en su caso ajustadas regularmente por personal independiente al manejo y custodia de los fondos.

6.2.2 Inversiones en Valores.

Objetivos que se persiguen en el examen de este rubro del balance general; el contador público debe dirigir su trabajo a satisfacerse principalmente en:

- La existencia física de los títulos o documentos que acrediten la propiedad de las inversiones.
- La correcta valuación de las inversiones de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y su adecuada presentación en los estados financieros; incluyendo la información relativa a cualquier gravamen que exista sobre dichas inversiones.
- La inclusión en los resultados del período que se examina de los productos provenientes de las inversiones.

La determinación del alcance de los procedimientos de auditoría aplicables a este renglón debe efectuarse después de haber estudiado cuidadosamente los siguientes aspectos del control interno:

- La subdivisión de labores entre los empleados de la compañía, encargados de las funciones de:
 - a) Adquisición y venta de inversiones.
 - b) Registro en libros de las inversiones y de sus correspondientes productos.
 - c) Custodia de los títulos o documentos representativos de las inversiones, y
 - d) Cobro de los productos provenientes de las inversiones.

- Los procedimientos en vigor para la aprobación de la adquisición de los valores representativos de las inversiones, así como para la venta de las mismas y para el registro de la utilidad o pérdida en la venta.

- Los procedimientos existentes para autorizar el grvamen de las inversiones en garantía de présta--mo u otras transacciones.
- El estudio periódico de las inversiones para determinar la valuación correcta de las mismas y la posible necesidad de establecer provisiones para las bajas de valor.
- Los procedimientos relativos a las inspecciones físicas periódicas de los títulos o documentos que amparen las inversiones, por funcionarios o empleados que no sean los encargados de la custodiá de los valores.
- La existencia de registros auxiliares en donde -- consten todos los datos necesarios para la identificación de los documentos representativos de las inversiones.

6.2.3 Cuentas y Documentos por Cobrar.

Objetivos que se persiguen en el examen de cuentas y documentos por cobrar:

- Determinación de la autenticidad de los derechos adquiridos que se presentan en el balance.
- Examen de su valuación y probabilidad de cobro de los derechos presentados.
- Determinación de la propiedad de su presentación en el balance, y
- Verificación de las cuentas y documentos por cobrar como partes integrantes del regimen de propiedad del negocio.

En la verificación de las cuentas y documentos por cobrar el examen del control interno es indispensable, pues constituye la base para el logro de los objetivos mencionados.

En lo que respecta al logro del primer objetivo es recomendable el estudio de las siguientes actividades:

- Segregación de las funciones de crédito, control -

de mercancías o servicios, facturación de los mismos, contabilización de los adeudos, custodia de la evidencia documental, cobranza e ingresos por cobros realizados.

- La obligación de facturar todas las ventas.
- El uso de formas numeradas previamente para pedidos de los clientes, requisiciones al almacén, notas de remisión y/o listas de embarque y facturas.
- La autorización de las operaciones de venta.
- La verificación independiente de la facturación, en cuanto a cantidades, precios, condiciones de venta y operaciones aritméticas.
- La separación de actividades entre los encargados de los registros auxiliares de cuentas y documentos por cobrar y aquellos de quienes dependen los movimientos en las cuentas de mayor,

así como la información por canales distintos para unos y otros.

- La verificación interna de las salidas del almacén con cargo a las cuentas de los compradores.
- La verificación interna de los ingresos a caja -- con créditos a las cuentas de los compradores, incluyendo la recuperación de cuentas incobrables.
- El sistema interno para confirmar por correspondencia los saldos de los diversos deudores.

En cuanto al segundo objetivo, propiedad de presentación de los adeudos en el balance, se debe incluir en el examen de control interno:

- El estudio del sistema de autorización para efectuar las transacciones relacionadas con cuentas y documentos por cobrar de todas clases.
- El criterio seguido para la clasificación de los adeudos y la consistencia en su aplicación, y

- El manejo contable de las cuentas y documentos - por cobrar y la vigilancia sobre sus vencimientos.

Por lo que se refiere al cumplimiento de lo señalado en el tercer objetivo acerca de la valuación y probabilidad de cobro de los adeudos deben estudiarse:

- Los requisitos mínimos para el otorgamiento de créditos.
- La política de garantías requeridas.
- El funcionamiento de la cobranza.
- La información constante sobre la antigüedad de los adeudos.
- La política determinante del tratamiento contable a las cuentas incobrables.
- El control sobre las devoluciones, rebajas y descuentos.

- El control sobre la fijación de precios y sobre los intereses a cargo de los deudores.

Por último, en lo referente a la verificación de las cuentas y documentos por cobrar como partes integrantes del régimen de propiedad del negocio, debe estudiarse:

- El control sobre las cesiones por descuentos y otros conceptos de los adeudos a favor del negocio, y
- El control en vigor sobre la contratación de obligaciones, en especial aquellos en que se otorguen en garantía cuentas documentos por cobrar.

6.2.4 Inventarios.

Los principales objetivos del contador público al efectuar la revisión de inventarios son:

- Comprobar su existencia física.

- Asegurarse a la fecha del inventario físico y al final del ejercicio de que todos los movimientos por mercancías recibidas y de artículos embarcados y facturados son contabilizados en el período que les corresponde.
- Que los métodos de valuación estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en forma consistente con relación al ejercicio anterior.
- Que los registros de inventarios sean ajustados a los resultados de los recuentos físicos, después de que se investiguen y aclaren debidamente las diferencias de importancia.
- Que la empresa tenga la documentación comprobatoria de la propiedad de las existencias.
- Que contengan solamente artículos y materiales en buenas condiciones de uso o de venta, o bien que se establezcan las estimaciones necesarias que reconozcan la pérdida de valor al disponer

de los inventarios en mal estado, obsoletos o de lento movimiento.

- Que los inventarios en tránsito se encuentren debidamente contabilizados, de acuerdo con las condiciones de la compra que serán las que determinen si son propiedad de la empresa.
- Que las existencias propiedad de terceros en poder de la empresa estén debidamente controladas y segregadas.
- Que su presentación en el balance o en sus notas sea correcta y se haga una revelación suficiente respecto a grupos de partidas que los integran, métodos de valuación, estimaciones por pérdidas de valor, compras a afiliadas, gravámenes sobre los inventarios.

La revisión estudio y evaluación de la efectividad del control interno relativo a inventarios, deberá dirigirse principalmente a los procedimientos relativos a los siguientes aspectos:

- Control que se ejerce sobre la custodia física de los inventarios.
- Control de las existencias físicas y de sus movimientos por medio de registros adecuados.
- Comparación periódica de dichos registros con los saldos en las cuentas de mayor.
- Planeación y ejecución de los inventarios físicos, su recopilación, valuación y comparación con los libros y la investigación de las diferencias como resultado de los inventarios físicos.
- La segregación de funciones existente en cuanto al registro, custodia, compra, recepción y embarque de los inventarios.
- Registro oportuno de todo lo que se recibe y del pasivo correspondiente.
- Control de que todo lo que se embarca se registra, y en su caso se factura oportunamente en el período que corresponda.

- El control sobre la obtención, manejo y custodia de la evidencia documental que ampare las entradas y salidas de inventarios propiedad de la empresa y de aquellos recibidos en consignación.
- Método de valuación de los inventarios, incluyendo las bases seguidas para el registro y acumulación de los materiales, mano de obra directa y gastos indirectos en el caso de empresas industriales.
- La comprobación que efectúan los empleados de la empresa de la corrección aritmética de los inventarios finales o periódicos.
- Estudio o investigaciones para determinar la posible existencia de inventarios dañados, obsoletos o pasados de moda.
- La existencia de seguros por montos adecuados para cubrir los riesgos inherentes al manejo de los inventarios, incluyendo las fianzas del personal que interviene en su manejo.

- Informes que se preparan, su contenido, oportunidad, a quienes se dirigen, grado de control - que se ejerce a través de ellos y de las distintas líneas de autoridad.

6.2.5 Inmuebles, Maquinaria y Equipo.

Los objetivos de la revisión de las cuentas de inmuebles, maquinaria y equipo son:

- Comprobar que esos bienes son propiedad de la empresa que los muestra en su balance.
- Conocer y mostrar en el balance cualquier limitación o gravamen a esa propiedad.
- Cerciorarse de que todos los bienes de los cuales la empresa es propietaria estén reflejados en el balance.
- Comprobar que la presentación de estos bienes en el balance sea al costo de adquisición.

- Comprobar que el cómputo de la depreciación sea razonable, consistente con el ejercicio anterior y de acuerdo con los métodos aceptados para calcularla.
- Asegurarse del adecuado registro de las altas y bajas de los bienes mencionados.

El control interno aplicable a las operaciones relativas a los inmuebles, la maquinaria y los equipos se puede resumir en los siguientes procedimientos, los cuales deben ser revisados por el auditor al llevar a cabo su trabajo:

Compras y Altas

- Debe existir una autorización formal para hacer una inversión en inmuebles, maquinaria o equipos. Esta autorización requiere un estudio previo para determinar si la compañía necesita hacer ese desembolso por la suma y en el sentido que pretende darsele.

- La autorización mencionada se debe utilizar para compararla con el desembolso hecho efectivamente, y en caso de que ese valor sea en exceso de la cantidad inicialmente autorizada, se deben estudiar las razones del aumento y conceder una nueva autorización para el mismo. El control interno debe proveer un procedimiento para comprobar que se hayan recibido los bienes, tal como exigir las firmas de aceptación de los jefes de departamento o secciones en las cuales van a ser utilizados, antes de liquidar totalmente la cantidad contratada.

- Deben existir reglas definidas para distinguir las adiciones al equipo de aquellas que representan GASTOS POR CONSERVACION Y REPARACIONES.

- Por lo que se refiere a las construcciones u órdenes de trabajo, en proceso, conviene revisar esa cuenta periódicamente, con objeto de registrar en su oportunidad y en forma definitiva las partidas que representen unidades terminadas o

gastos acumulados por conservación y reparaciones.

- Para efectos de un control físico del activo fijo, periódicamente se deben efectuar inspecciones de esos bienes aún cuando sea en forma rotativa y se deben ajustar los registros de acuerdo con los resultados de esos trabajos.

Bajas o Retiros

- Debe existir una autorización formal para vender, retirar o destruir las partidas que la compañía ya no tenga en uso.
- Las partidas que se vayan a reemplazar deben ser mencionadas en el escrito de autorización para la compra de un nuevo equipo; de otra manera debe indicarse que la compra se refiere a una adición.
- La compañía debe tener precisados los pasos -

necesarios para informar a los directivos y al departamento de contabilidad de las partidas des- truidas o retiradas, por ejemplo, mediante co- pias de órdenes de embarque, de facturas y - otra clase de memoranda debidamente autoriza- dos, según las circunstancias.

Registros

- La compañía debe registrar su activo en cuen- tas que representen los bienes adquiridos, de - acuerdo con sus características generales y cu- yo importe lo amerite, por ejemplo: Terrenos, edificios, maquinaria y equipo de producción, e- quipo de transporte, equipo de oficina, etc. En algunos casos valdrá la pena considerar la clasi- ficación de los bienes por funciones más que - por tipo, por ejemplo: Producción, ventas, ofi- cina, administración, etc., que se puede lograr a través de registros auxiliares.

- Conviene que los registros relativos al control de los bienes a que nos referimos estén maneja

dos por empleados independientes de aquellos responsables de la vigilancia y guarda de los bienes.

6.2.6 Activo Intangible.

Los objetivos del examen de las partidas del activo intangible son los siguientes:

- Asegurarse de que el saldo a que están presentadas las partidas de que se trata, representa bienes de los que se derivarán beneficios para ejercicios futuros y que no incluye conceptos que debieron ser absorbidos en ejercicios anteriores. Se deberá comprobar que estén presentadas en los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

- Precisar si el lapso de aplicación a ejercicios futuros, en su caso, es razonable o que por --

tratarse de partidas de duración indefinida excepcionalmente es adecuado no amortizarlas.

- Comprobar que estén valuadas al costo.

- Comprobar que el cargo a resultados, derivado de la aplicación del costo de los intangibles de vida limitada, está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

Control interno aplicable al Activo Intangible:

- Autorización y evidencia suficiente. Debe existir la necesaria autorización de los funcionarios adecuados dentro de la jerarquía de la empresa para la inversión en bienes intangibles. De la misma manera, esta inversión debe estar respaldada por la evidencia que permita comprobar su justificación.

- Distinción entre partidas de balance y partidas -

de resultados. Es preciso señalar con claridad los lineamientos que permitan distinguir los conceptos entre aquellos que se refieren a partidas del balance y aquellos que se refieren al estado de resultados. Asimismo, deben existir reglas precisas para poder distinguir las partidas por su correcta clasificación contable. También deberá estar claramente definida la forma en que, en su caso, las partidas intangibles se aplicarán a los resultados.

- Deben existir registros analíticos que permitan identificar claramente las partidas intangibles, según su naturaleza, y que a su vez hagan factible el cálculo de su aplicación a los resultados.

- Por lo que se refiere a las patentes, marcas y nombres comerciales o industriales, se requiere especial cuidado a efecto de que sean registrados legalmente, esté en vigor el derecho a usarlos y en posesión de su legítimo propietario.

6.2.7 Pasivos Acumulados y Estimados.

Objetivos: el problema a que se enfrenta el auditor al examinar el pasivo circulante es fundamentalmente el de satisfacerse de que todas las obligaciones sujetas a pago o liquidación a corto plazo se incluyen en montos razonables en los estados financieros. El concepto razonabilidad adquiere una mayor importancia al tratarse de pasivos acumulados, sobre todo en los casos en que el monto de dichas obligaciones está basado en una estimación hecha por la propia empresa, no sujeta a verificación con facilidad. Sin embargo; precisamente por tratarse de estimaciones, si el cálculo o verificación del auditor independiente produce diferencias en comparación con el que muestren los estados, no debe insistirse en su ajuste sino en aquellos casos en que la discrepancia sea de tal importancia que se vea afectado el cuadro general de los estados financieros.

Lo anterior no implica que no se efectúe un examen adecuado de estos pasivos, pues es indudable que el contador público deberá estudiar los procedimientos

establecidos para la acumulación de estas obligaciones; deberá verificar los cálculos que comprueben su corrección; examinar los pagos efectuados después de la fecha de los estados financieros, etc., en forma que pueda contar con evidencia suficiente de que se han incluido en forma razonable en dichos estados todos los pasivos acumulados de importancia.

Por otra parte, es objetivo del examen también, determinar si los estados financieros incluyen estimaciones de pasivo con importes claramente exagerados o por conceptos que no justifican una previsión financiera, tales como las llamadas reservas para contingencias que carecen de un propósito específico que pueda justificar el cargo a los resultados respectivos. La creación de estimaciones en exceso de las obligaciones que las ameritan es violatoria de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El control interno aplicable a pasivos acumulados se ejerce en gran parte mediante el control de las cuen

tas de costos y gastos con que están relacionados. Por ejemplo, el cargo a resultados que produce un crédito a regalías acumuladas, estará sujeto a los controles comunes de gastos, como son: su aprobación por funcionarios competentes, su verificación aritmética, su comparación con presupuestos autorizados, etc. Una práctica recomendable es la de mantener auxiliares detallados de los distintos pasivos acumulados que periódicamente se comparen contra las cuentas de control correspondientes. En ocasiones es conveniente que dichos auxiliares muestren separadamente los datos relativos a créditos hechos con cargo a costos o resultados; otros créditos de diferente origen; disposiciones de las acumulaciones y cargos por otros conceptos. La conciliación periódica entre las acumulaciones hechas con cargo a resultados, y las cuentas en que éstos se registran, es una buena medida de control. Los pagos deben estar sujetos a los mismos procedimientos de control que los demás tipos de erogaciones. Además, los movimientos extraordinarios de cargos y créditos deben ser autorizados por funcionarios competentes. Las operaciones registradas en las cuentas de

pasivos acumulados deben ser revisadas periódicamente por empleados responsables e independientes de aquellos que las tengan a su cuidado, vigilando que todas las operaciones estén debidamente autorizadas, que los créditos originados por cargos a resultados concuerden con los registros de costos y gastos y con las bases aprobadas de antemano para su acumulación; que los pagos cargados estén de acuerdo con la naturaleza de las cuentas de pasivo afectadas, etc. Debe vigilarse también que las personas encargadas de mantener los registros analíticos de pasivos acumulados sean independientes de los cajeros, de los encargados de preparación de pólizas y de los que tienen a su cuidado las cuentas de control.

6.2.8 Cuentas y Documentos por Pagar.

Los objetivos para cuentas y documentos por pagar serán:

- Cerciorarse de que todas las deudas contraídas y pendientes de liquidar a plazo menor de un

año estén registradas en cuentas y presentadas en el balance.

- Cerciorarse de que todos los saldos que muestran las cuentas y documentos por pagar correspondan efectivamente a obligaciones reales y pendientes de cubrir.

- Determinar la correcta clasificación de estas deudas según su naturaleza, documentación y fecha o época de vencimiento.

El control interno aplicable a las operaciones que afectan estas cuentas debe tener como principal objetivo, el oportuno registro de todos los pasivos de una empresa, lo cual deberá abarcar una vigilancia estricta sobre las compras, contratos, impuesto, etc., que puedan representar una obligación a cargo de la compañía; además, deberá vigilarse que su liquidación sea en los términos señalados en los contratos, documentos, etc.

6.2.9 Pasivo a Largo Plazo.

Objetivos:

- Cerciorarse de que todas las deudas contraídas y pendientes de liquidar con vencimiento a más de un año de la fecha de balance estén registradas en cuentas y se presenten en el balance.
- Cerciorarse de que todos los saldos que muestran las cuentas y documentos por pagar corresponden efectivamente a obligaciones reales y pendientes de cubrir.
- Determinar la correcta clasificación de las obligaciones, cuidando principalmente de que si parte del pasivo que era a largo plazo vence en el término del año siguiente, esta parte sea excluida del pasivo a largo plazo y presentada dentro del circulante.
- Determinar las garantías otorgadas y los gravámenes que sobre algún activo puedan representar.

- Las normas de control interno aplicables son prácticamente las mismas que quedaron señaladas en el examen de las cuentas y documentos por pagar.

6.2.10 Contingencias.

El examen de las contingencias realizado por un contador público tiene los siguientes objetivos:

- Comprobar que todas las contingencias de importancia estén mencionadas en los estados financieros o en notas a los mismos.
- Determinar, en los casos en que el resultado de las contingencias se puede anticipar razonablemente y redundará en pérdida para el negocio, que se hayan hecho las provisiones necesarias en la contabilidad.
- Determinar, como consecuencia del estudio de las contingencias, si por la importancia de éstas el auditor puede tener la necesidad de emitir

tir un dictamen con salvedad, o de abstenerse de opinar.

En vista de que las contingencias, como ya se indicó, representan posibles soluciones, dependiendo de futuros eventos que pueden resultar en beneficio o perjuicio de una empresa, el sistema necesario para controlarlas dependerá fundamentalmente de las personas que intervengan en cada empresa por lo que no es factible señalar procedimientos concretos de control interno y solamente se pueden hacer recomendaciones generales respecto del control que se puede tener sobre las contingencias. A este respecto, deberá existir una comunicación formal entre la persona encargada de formular los estados financieros y el directivo o directivos clave de la empresa, para que aquél esté enterado de las contingencias existentes y en su caso tome nota de ellas al formular los estados financieros. Conviene también que el responsable de la formulación de los estados financieros tenga acceso a las actas de las juntas del Consejo de Administración y a los contratos celebrados, para el mismo objeto. Final

mente, en los casos de contingencias cuyo monto sea conocido por el contador, es conveniente que registre ese importe en cuenta de orden.

6.2.11 Capital Contable.

Los objetivos de la auditoría del capital contable pueden concentrarse en los siguientes tres puntos:

- El auditor debe satisfacerse de que los valores que se presentan en los distintos renglones del capital contable corresponden, por su naturaleza, a los rubros respectivos.
- El auditor debe satisfacerse de que los requisitos legales y estatutarios necesarios para la constitución y movimientos de las distintas partidas del capital contable han sido satisfechos.
- El auditor debe satisfacerse de que la descripción y clasificación de las partidas que se presentan en el capital contable son suficientemente claras y explicativas y de que incluyen to-

das las distinciones y aclaraciones necesarias para el conocimiento de la situación del mismo capital contable, segregando aquellas partidas que por su naturaleza no sean repartibles.

El auditor debe hacer una investigación cuidadosa de los procedimientos del control interno que la empresa aplica sobre el capital contable. Algunos de los puntos destacados que debe cubrir esta investigación son los siguientes:

- La forma de conservación del capital no emitido o del capital emitido no suscrito. En algunos casos, las empresas que tienen capital emitido o capital no suscrito acostumbran no hacer la impresión de los títulos sino hasta que se efectúe la suscripción del mismo capital. En otros casos, se mantienen en Tesorería, sin firmar o parcialmente firmados, los títulos de las acciones que representan la parte no emitida o no suscrita del capital.

- El auditor debe cerciorarse del procedimiento seguido por la empresa y en el caso de existencia de acciones en Tesorería, cerciorarse de la efectividad de las precauciones que se sigan para evitar la disposición indebida de los títulos.
- Mantenimiento del registro de acciones. En los casos de acciones nominativas en las compañías por acciones, o en los casos de sociedades de personas, se deben mantener registros especiales en los cuales quede anotada la representación de cada persona dentro del capital social de la empresa. La forma de mantenimiento de estos registros, su cuidado y vigilancia y los sistemas de verificación empleados sobre ellos son de capital importancia para el auditor.
- Utilización de instituciones externas para el manejo del capital. En algunos casos las empresas que mantienen sus acciones dentro del mercado de valores usan los servicios de instituciones especializadas. En esos casos se

deben revisar las condiciones de contratación con la institución que hace las operaciones correspondientes e investigar las medidas de control que tiene la empresa sobre su agente para manejo del capital.

- Procedimiento para el pago de dividendos. Se debe investigar cuales son los procedimientos seguidos para el pago de dividendos decretados sobre las acciones, ya sea que los pague directamente la empresa o ya sea que se utilicen los servicios de bancos, agentes o corresponsales. En el caso de que se usen servicios de agentes o corresponsales, debe verificarse y evaluarse el control que se ejerce sobre las actividades de dichos agentes o corresponsales.

Igualmente se debe verificar el control ejercido sobre los cupones pagados y sobre su forma de cancelación o destrucción en su caso.

- Control sobre amortizaciones de acciones. En la misma forma que se debe investigar el control interno sobre el pago de dividendos y el manejo de los cupones de dividendos, se debe hacer una investigación con puntos similares sobre el manejo y pago de amortizaciones de acciones o reducciones de capital.

6.2.12 Ventas y Costo de Ventas.

Los objetivos principales del contador público al examinar este renglón se dirigen a satisfacerse de lo razonable de las cifras de ventas, costo de ventas, y por consiguiente, de la utilidad bruta que aparecen en el estado de resultados, y son los siguientes:

Ventas.

- Asegurarse de que las ventas que aparecen en los estados financieros de la empresa representen transacciones efectivamente realizadas y que no se incluyan ventas ficticias por mer-

cancelas no despachadas o servicios no rendidos.

- Determinar dentro del alcance de su examen - que todas las ventas realizadas durante el ejercicio están incluidas en el estado de resultados, y que por lo tanto no se incluyen dentro de - las ventas del ejercicio, ventas efectuadas en el ejercicio inmediato posterior, o viceversa.

- Determinar dentro del alcance de su examen - que todas las deducciones por rebajas, devoluciones, etc., se muestren en el estado de resultados disminuyendo a las ventas y que estas deducciones sean genuinas.

- Que en el estado de resultados se muestren - las ventas que provengan de transacciones normales dentro de la operación del negocio, separándolas de aquellas otras que no reúnen estas condiciones. Asimismo, que existan las suficientes declaraciones informativas cuando - una parte substancial de las ventas se efectúe

a compañías subsidiarias o afiliadas, o bien a una sola compañía.

- Que para la contabilización de las ventas y su presentación en los estados financieros se hayan observado principios de contabilidad semejantes a los aplicados en el ejercicio anterior.

Costo de Ventas.

- Que el costo de las ventas incluya todos aquellos costos atribuibles a las ventas efectuadas durante el ejercicio.
- Que todos aquellos costos que deban diferirse por referirse a erogaciones que beneficien a ejercicios futuros no se carguen a los resultados, y viceversa. Que si son por conceptos especiales no directamente relacionados con las ventas, como por ejemplo, gastos de investigación y experimentación y los cargos a los resultados son por cantidades de importancia, se

muestran en renglón por separado para no distorsionar la presentación e interpretación de la utilidad bruta.

Que la contabilización del costo de ventas y su presentación en los estados financieros se hayan observado principios de contabilidad semejantes a los aplicados en el ejercicio anterior.

A continuación se mencionan los aspectos del sistema de control interno que se recomienda estudiar para determinar el alcance de los procedimientos de auditoría aplicables a los renglones de ventas y costos de ventas. Debe tenerse presente que por la estrecha relación que estos renglones guardan con otros capítulos de los estados financieros (con cuentas por cobrar en el caso de ventas y con inventarios en el caso de costo de ventas) el estudio del control interno debe coordinarse y complementarse con el de cuentas por cobrar e inventarios.

En el estudio del control interno relativo a las ventas y al costo de ventas se recomienda que se

estudien los siguientes aspectos:

- La subdivisión de labores entre los empleados de la compañía en relación con las funciones de: a) embarque, b) recepción, c) facturación, d) cobro y e) contabilización. En relación con este estudio, véase las recomendaciones sobre control interno contenidas en el examen de cuentas y documentos por cobrar, las cuales son también aplicables a la evaluación del control interno sobre el renglón de ventas.

- El control sobre las existencias físicas de las distintas clases de inventarios y los procedimientos de costos y de valuación. Para este fin, véase las recomendaciones sobre control interno, contenidas en el examen de inventarios, las cuales son igualmente aplicables al estudio del control interno sobre el renglón de costo de ventas.

- Los procedimientos en vigor para el otorgamiento, documentación y aprobación de las re_

bajas y descuentos sobre ventas, así como para la aceptación y documentación de las devoluciones.

- La información analítica o de tipo estadístico que se prepare para uso de la gerencia clasificando las ventas tanto en unidades como en valores por clases o líneas de productos, zonas de ventas, etc., así como los informes periódicos sobre el volumen y valor de la producción, etc. En muchos casos esta información también muestra el costo y la utilidad bruta por líneas o productos y la comparación de estos datos con los relativos a ejercicios anteriores.
- En su caso, los procedimientos para el manejo y control de las ventas efectuadas por sucursales o agencias foráneas, consignatorios, agentes, etc.
- Los procedimientos existentes para el control, contabilización y presentación en los estados financieros de los productos por conceptos dis

tintos a las ventas normales de las mercancías o servicios con los cuales opera la empresa. Estos ingresos o productos diversos pueden consistir de ventas de material de desperdicio, de activos fijos, etc.

6.2.13 Gastos de Operación.

En términos generales, el objetivo que persigue el contador público al examinar los gastos de operación y los llamados otros gastos y productos, es la verificación del cumplimiento de estas áreas del estado de pérdidas y ganancias, con los principios de contabilidad generalmente aceptados que los rigen, entre los que se destacan los siguientes:

- Asegurarse de que los resultados que aparecen en los estados financieros corresponden a transacciones efectivamente realizadas y no incluyen partidas ficticias.
- Determinar, dentro del alcance de la auditoría, que todos los gastos incurridos y todas las pérdidas sufridas durante el ejercicio, estén

incluidos en el estado de pérdidas y ganancias y que, por lo tanto, no se han diferido para ejercicios futuros, ni se han dejado de registrar resultados correspondientes a servicios ya recibidos durante el período.

- Que en el estado de pérdidas y ganancias se muestren los resultados provenientes de la operación normal del negocio, en forma separada a aquellos que reflejan operaciones extraordinarias, especiales o no recurrentes. Cuando una parte importante de los resultados refleja operaciones realizadas con empresas subsidiarias o afiliadas, este hecho debe hacerse constar en el estado de pérdidas y ganancias o en notas complementarias del mismo.

El estudio y evaluación que el auditor hace del sistema de control interno de su cliente le permite concluir respecto del grado de confianza que le puede asignar a los libros y registros de la empresa, cerciorándose si la empresa ha observado una adecuada política para clasificar los ingresos y los gastos y, consecuentemente,

para la integración de la cifra correspondiente al resultado neto del ejercicio.

Aún cuando de hecho todas las secciones en que pudiera clasificarse un sistema de control interno están relacionadas directa o indirectamente con las cuentas de gastos de operación y otros gastos y productos, existen ciertas secciones del control interno que están en íntima relación con dichos conceptos. Dentro de tales secciones pueden considerarse los ingresos y egresos de caja, compras y cuentas por pagar, ventas diversas y las cuentas por cobrar respectivas, nóminas, inventarios (de partes, materiales dañados y desperdicios, principalmente), activo fijo y depreciación, e inversiones en valores.

Desde luego, como en toda fase de la auditoría de estados financieros, la efectividad del sistema de control interno habrá de ser considerada como base fundamental para determinar la extensión que habrá de dársele a los procedimientos de auditoría respectivos.

CONCLUSIONES

1. - Control es el elemento del proceso administrativo mediante el cual se supervisa el establecimiento y la operación de lo planeado, así como la interpretación de los resultados obtenidos, con el fin de aplicar medidas correctivas a las desviaciones, y en su caso elaborar nuevos planes.
2. - Control interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica.
3. - Los objetivos del control interno abarcan funciones administrativas financieras y contables, existiendo en todos los niveles la autoridad y el control sin que se centralicen en algún punto determinado, éstos son:
 - Obtención de información financiera correcta, segura y oportuna.
 - Protección del patrimonio de la empresa.
 - Promoción de eficiencia en operación.

4. - La importancia adquirida por el control interno se debe a:
- La organización cada vez más compleja y extensa de los negocios.
 - La dependencia de la veracidad de los análisis y reportes.
 - Es un instrumento de eficiencia, y su funcionamiento formal ayuda a fortalecer el régimen de protección para los bienes confiados a la administración.
 - Para el auditor tiene suma importancia, ya que con un buen sistema de control interno previamente implantado, solo tendrá que cerciorarse de su funcionamiento correcto, haciendo pruebas selectivas en un adecuado número de operaciones, lo que proporcionaría un importante ahorro en tiempo y costo de la auditoría, redundando en beneficio de la propia empresa.
5. - El sistema de control interno debe estar en relación con la magnitud de cada empresa y de acuerdo a sus necesidades y recursos, teniendo siempre en cuenta que el costo de su implantación nunca deberá ser mayor a los beneficios que de él se pretenda obtener.

6. - El control interno para el logro de sus objetivos se vale de cuatro elementos que son:

- Organización,
- Procedimiento,
- Personal y
- Supervisión.

7. - Auditoría financiera es la revisión efectuada por un contador público de los registros de las operaciones y bienes de una entidad económica, con el fin de expresar su opinión acerca de la razonabilidad con que los estados financieros presentan la situación económica de la misma.

8. - La trascendencia de la auditoría financiera radica en el juicio que de esta se normaran los que intervengan directa o indirectamente en la empresa.

9. - El método de estudio de control interno más aceptado por las firmas de contadores públicos, es el de cuestionarios, siendo aconsejable complementarlo en parte con otros métodos.

10. - Debe reconocerse que los métodos utilizados no dejan de ser simples procedimientos mecánicos y que en última instancia, la experiencia y el buen juicio del auditor que efectúa el examen, serán los puntos más importantes en una revisión satisfactoria del control interno.

11. - En los informes de la revisión del control interno que el auditor proporcione a la gerencia, debe incluir los comentarios acerca de las deficiencias encontradas, así como sugerencias para la corrección de las mismas.

12. - El estudio y evaluación del control interno es la base fundamental en la que se apoya el contador público para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas que sobre los registros de contabilidad haga, y de los demás procedimientos de auditoría aplicables en cada caso, sobre los diferentes aspectos del negocio.

APENDICE "A"

CUESTIONARIO ILUSTRADO PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Este cuestionario se presenta como ejemplo de las diversas técnicas que utilizan los Contadores Públicos al revisar el control interno. Se usa en general para los negocios industriales o comerciales. Esta sujeto a limitaciones y no debe considerarse que es - - adaptable a todas las situaciones, sin modificación.

FONDOS DE CAJA CHICA

	* <u>SI</u>	**	<u>No</u>	<u>No Aplicable</u>
1. ¿Se usa el sistema de fondo fijo?	_____	_____	_____	_____
2. ¿Recae la responsabilidad de cada fondo en una sola persona?	_____	_____	_____	_____
3. ¿El encargado del fondo es independiente del cajero y de otros empleados que manejan las remesas de los clientes y otras entradas?	_____	_____	_____	_____
4. ¿No tiene acceso a los registros de contabilidad el encargado del fondo?	_____	_____	_____	_____
5. ¿Obtiene el encargado un comprobante formal de todos los pagos hechos del fondo?	_____	_____	_____	_____
6. ¿Se formulan todos los comprobantes en tinta o de otra manera que se dificulte hacerles alteraciones?	_____	_____	_____	_____
7. ¿Están escritas las cantidades en dichos comprobantes en números y letras?	_____	_____	_____	_____
8. ¿Se aprueban los comprobantes por un jefe de departamento o algún otro empleado equivalente?	_____	_____	_____	_____

	* <u>Sí</u> **	<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
9. ¿Se expiden los cheques para el reembolso a la orden del encargado?	_____	_____	_____
10. ¿Se cancelan los comprobantes de los reembolsos al momento o inmediatamente después de la firma del cheque de reembolso, de tal modo que no puedan usarse en forma indebida posteriormente?	_____	_____	_____
11. ¿Se auditan los fondos frecuentemente o mediante recuentos por sorpresa por un auditor interno u otra persona independiente?	_____	_____	_____
12. ¿Si el fondo fijo está representado en todo o en parte por una cuenta bancaria se ha notificado al banco que ningún cheque a la orden de la compañía debe aceptarse para depósito?	_____	_____	_____
13. Los fondos de caja chica se encuentran restringidos:			
a) ¿A gastos pequeños que no exceda de las necesidades para los pagos de un periodo de dos semanas o menos?	_____	_____	_____
b) ¿A gastos pequeños que no excedan de cierta cantidad fija?	_____	_____	_____
14. ¿Es adecuado el control sobre los cheques canjeados?	_____	_____	_____
15. ¿Se efectúa una auditoría interna adecuada de los comprobantes y anexos antes de que el reembolso se efectúe?	_____	_____	_____

Preparado por _____
 Fecha _____
 Revisado: _____
 Senior _____
 Supervisor _____

Firma de contadores
 Cliente.

ENTRADAS A CAJA

	Si **	No	No Aplicable
1. Si las cajas registradoras, volantes de ventas, recibos de los cobradores, etc., funcionan como comprobantes de las entradas de caja, ¿se verifican por un empleado independiente del cajero?	---	---	---
2. ¿Se abre la correspondencia por alguien distinto del cajero o del encargado de llevar las cuentas de clientes?	---	---	---
3. ¿Se prepara por la persona que abre la correspondencia un registro del dinero y cheques recibidos y este registro se entrega a alguna otra persona distinta del cajero para una verificación independiente de las cantidades registradas y depositadas? (Véase punto 7 a.)	---	---	---
4. ¿Se depositan intactas y diariamente sin dilación las entradas a caja?	---	---	---
5. ¿Alguna persona que no sea el cajero efectúa los depósitos en el banco?	---	---	---
6. Si así se hace, ¿las obligaciones de esta persona son independientes de los registros de clientes?	---	---	---
7. ¿Se recibe por un empleado independiente del cajero y de la persona que hace los depósitos, un duplicado de la ficha de depósito sellada por el banco? Se comparan dichas fichas:	---	---	---

	SI		No	No Aplicable
	*	**		
a) ¿Con el registro de remesas - de entradas a caja?	_____	_____	_____	_____
b) ¿Con el libro de caja?	_____	_____	_____	_____
8. Las fichas de cargo del banco por- cheques devueltos, etc., ¿se envían directamente a algún empleado que no sea el cajero?	_____	_____	_____	_____
9. ¿Se encuentran los valores negocia- bles, que no sean efectivo, cheques o letras, en poder de un empleado independiente del cajero?	_____	_____	_____	_____
10. ¿Es responsable el cajero por las - entradas a caja desde que se reci- ben en su oficina hasta que se depo- sitán en el banco?	_____	_____	_____	_____
11. ¿Se autorizan todas las cuentas ban- carias por el consejo de administra- ción?	_____	_____	_____	_____
12. Cuando las sucursales o agencias - de la compañía efectúan cobros ¿se depositan en la cuenta de un banco local y los retiros de fondos se - - efectúan directamente por la ofici- na central?	_____	_____	_____	_____
13. ¿La recepción de efectivo en oposi- ción a los cheques y letras es in- significantes relativamente?	_____	_____	_____	_____
14. ¿Se encuentran bajo control adecua- do las remesas deficientes de los - clientes (es decir, que han conside- rado descuentos excesivos, deduc- ciones, etc.) si es que no se depo- sitán inmediatamente?	_____	_____	_____	_____

Sí No No
* ** Aplicable

15. ¿Es difícil para el cajero el acceso a los registros de clientes y estados de cuenta mensuales?

SALIDAS DE CAJA

	Sí		No	No Aplicable
	*	**		
1. ¿Se encuentran numerados de ante- mano los cheques?	—	—	—	—
2. ¿Se guardan y archivan los cheques - anulados?	—	—	—	—
3. ¿Se toma nota por la persona que - concilia las cuentas bancarias de la secuencia de los números de los - cheques?	—	—	—	—
4. ¿Se utiliza un protector de cheques?	—	—	—	—
5. ¿Se formula un registro de cheques - simultáneamente con la preparación de los cheques por medios mecánicos?	—	—	—	—
6. Las firmas autorizadas se encuen- tran limitadas a los empleados que no tienen acceso:				
a) ¿A los registros de contabili- dad?	—	—	—	—
b) ¿A las entradas de caja?	—	—	—	—
c) ¿A los fondos de caja chica?	—	—	—	—
7. ¿Se encuentra prohibido firmar o - refrendar cheques en blanco?	—	—	—	—
8. ¿Se encuentra prohibido girar che- ques a la "Caja"?	—	—	—	—
9. ¿Se encuentran controladas en la - contabilidad las transferencias de - un banco a otro?	—	—	—	—
10. ¿Se formulan conciliaciones banca- rias por alguna persona que no ten- ga intervención en el manejo de - efectivo, incluyendo la firma de - cheques?	—	—	—	—

	<u>Sí</u>	<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
11. ¿Este empleado (núm. 10) obtiene los estados de cuenta bancarios directamente de estas instituciones?	_____	_____	_____
12. ¿Las personas que concilian las cuentas bancarias examinan los cheques pagados en lo que respecta a fechas, nombres, cancelaciones y endosos?	_____	_____	_____
13. ¿Se acompañan los comprobantes relativos a los cheques cuando se llevan a la firma? (Véase Compras y Gastos, núm. 13).	_____	_____	_____
14. Cuando se usa una máquina firmadora de cheques, ¿se encuentra la placa bajo control adecuado?	_____	_____	_____
15. ¿Se cancelan debidamente los comprobantes de tal manera de impedir su posterior uso indebido?	_____	_____	_____

DOCUMENTOS POR COBRAR

	* <u>Sí</u>	** <u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
1. ¿Se confirman periódicamente por la compañía los documentos a cargo de clientes?	_____	_____	_____
2. ¿Se autorizan los documentos y las renovaciones por un funcionario responsable?	_____	_____	_____
3. ¿El encargado de los documentos es independiente del cajero y de los empleados de contabilidad?	_____	_____	_____
4. Si existen documentos recibidos en garantía, se guardan por otro empleado distinto:			
a) ¿Del cajero?	_____	_____	_____
b) ¿De algún empleado que lleva registros de contabilidad relacionados con esos documentos?	_____	_____	_____
5. ¿Se concilian periódicamente las relaciones con la cuenta de control?	_____	_____	_____

CUENTAS POR COBRAR

	<u>Sí</u>		<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
	<u>*</u>	<u>**</u>		
1. ¿Se confirman independientemente - las cuentas de clientes por personal de la compañía?	---	---	---	---
2. ¿Se formulan periódicamente para su revisión, relaciones de clientes clasificadas por antigüedad de saldos?	---	---	---	---
3. ¿Se manejan las cantidades en controversia con los clientes por alguna otra persona que no sea el encargado de llevar estas cuentas?	---	---	---	---
4. ¿Se aprueban por un funcionario las cancelaciones de cuentas malas y los ajustes acreedores?	---	---	---	---
5. ¿Se aprueban los memoranda de crédito por alguna persona autorizada y se encuentran bajo control numérico?	---	---	---	---
6. ¿Es un requisito previo la aprobación del departamento de crédito para el pago de los saldos acreedores de los clientes?	---	---	---	---
7. ¿Se envían a todos los clientes estados de cuenta mensuales?	---	---	---	---
8. ¿Se confrontan independientemente los estados de cuenta y se tienen controlados para asegurarse que se ponen en el correo por alguna otra persona que no sea el encargado de las cuentas de clientes?	---	---	---	---

Si * **	No	No Aplicable
-----------------	----	-----------------

- | | | | |
|-----|---|-------|-------|
| 9. | ¿Se confrontan regularmente las relaciones de clientes con la cuenta de control? | _____ | _____ |
| 10. | ¿Se revisan periódicamente por un funcionario las cuentas atrasadas? | _____ | _____ |
| 11. | ¿Se encuentran separadas las obligaciones del encargado de las cuentas de clientes de cualquier función relacionada con la caja? | _____ | _____ |
| 12. | ¿Si existe más de una sección de cuentas de clientes se cambian periódicamente los empleados responsables? | _____ | _____ |
| 13. | ¿Se efectúan simultáneamente los asientos de caja con los recibos de caja mediante alguna máquina de contabilidad? | _____ | _____ |
| 14. | ¿Se autorizan específicamente por un funcionario responsable los descuentos que se salen de las reglas señaladas? | _____ | _____ |
| 15. | ¿Es independiente el departamento de cobranzas y constituye realmente una confronta de los encargados de las cuentas de clientes? | _____ | _____ |
| 16. | ¿Se encuentra separada completamente la gerencia del departamento de crédito del departamento de ventas? | _____ | _____ |
| 17. | ¿Se ejerce un control adecuado sobre las cuentas malas después de que se han cancelado? | _____ | _____ |

INVENTARIOS

	<u>Sí</u>	<u>No</u>	<u>No Aplicable</u>
	* **		
1. Se tienen establecidos registros de inventarios perpetuos respecto a las siguientes clases de mercancías:			
a) ¿Materias primas y abastecimientos?	—	—	—
b) ¿Manufactura en proceso?			
c) ¿Productos terminados?	—	—	—
2. ¿Todas las compras de materiales se envían a los almacenes centrales (contrario al sistema de enviar directamente a los centros de producción)?	—	—	—
3. Si así se hace, ¿son llevados los registros de los almacenes por empleados que funcionan independientemente de los almacenes?	—	—	—
4. ¿Se confrontan los registros de inventarios perpetuos mediante inventarios físicos cuando menos una vez al año?	—	—	—
5. Dichos recuentos físicos se toman por empleados independientes:			
a) ¿De los almacenistas?			
b) ¿De aquéllos responsables de llevar los registros de inventarios perpetuos?	—	—	—
6. ¿Existe una aprobación escrita de empleados responsables para los ajustes que se hacen a los registros de almacén basados en los recuentos físicos?	—	—	—

	* <u>Sí</u> **	<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
7. El sistema incluye alguna provisión para que informen periódicamente - los empleados responsables acerca:			
a) ¿De artículos de movimiento -- lento?	_____	_____	_____
b) ¿De artículos obsoletos?	_____	_____	_____
c) ¿De existencias en exceso?	_____	_____	_____
8. ¿Las siguientes clases de inventa-- rios se encuentran bajo control con-- table?			
a) ¿Mercancías en consignación?	_____	_____	_____
b) ¿Materiales en poder de provee-- dores, maquiladores, etc.?	_____	_____	_____
c) ¿Mercancías embarcadas sobre memorándum?	_____	_____	_____
9. La mercancía que no es propiedad de la compañía (mercancías de -- clientes, mercancías en comisión, -- etc.) ¿se encuentra materialmente -- separada y bajo control contable?	_____	_____	_____
10. Respecto a los inventarios de fin -- de año:			
a) ¿Se preparan instrucciones es-- critas para guía de los emplea-- dos que participan?	_____	_____	_____
b) Se verifican doblemente los si-- guientes pasos:			
¿Determinación de cantidades?	_____	_____	_____
¿Sumarización de cantidades?	_____	_____	_____
¿Conversión de unidades?	_____	_____	_____
¿Precios usados?	_____	_____	_____
¿Cálculos?	_____	_____	_____
¿Sumas?	_____	_____	_____
¿Sumarización de hojas de deta-- lle?	_____	_____	_____
¿Existe un control efectivo sobre la acumulación y venta de desperdicios?	_____	_____	_____

INVERSIONES EN VALORES

	Sf		No	No Aplicable
	*	**		
1. ¿Se guardan bajo llave los valores?	—	—	—	—
2. ¿Se guardan en una caja de seguridad?	—	—	—	—
3. ¿Es necesario que más de una persona se encuentre presente al abrir la caja? ¿Dichas personas no intervienen en el manejo de los registros de contabilidad relativos?	—	—	—	—
4. ¿Se inspeccionan los valores periódicamente?	—	—	—	—
5. ¿Están los valores a nombre de la compañía?	—	—	—	—
6. ¿Se lleva un registro por el departamento de contabilidad de cada uno de los valores, incluyendo los números de los certificados?	—	—	—	—
7. Se autorizan las compras y ventas de valores: a) ¿Por un funcionario? b) ¿Por el consejo de administración?	—	—	—	—
8. ¿Se registran adecuadamente y por separado los valores propiedad de otros y los que se guardan como garantía?	—	—	—	—
9. ¿Se ha previsto la vigilancia de los valores que se han cancelado y de los que se han reservado totalmente, para el caso de su realización?	—	—	—	—

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

	SÍ * **	No	No Aplicable
1. ¿Se llevan libros auxiliares para propiedades, planta y equipo?	_____	_____	_____
2. ¿Se comparan cuando menos una vez al año con el mayor general?	_____	_____	_____
3. ¿Se autorizan de antemano las compras de equipo por el consejo de administración o algún comité directivo?	_____	_____	_____
4. Si es así, ¿se comparan los gastos reales con las estimaciones autorizadas?	_____	_____	_____
5. Si las compras de equipo no se autorizan previamente, ¿se aprueban los gastos actuales por el consejo de administración o uno o más funcionarios?	_____	_____	_____
6. ¿Es necesaria la aprobación para la venta de material de desecho?	_____	_____	_____
7. a) ¿Toma la compañía inventarios periódicos de su activo fijo? b) ¿Se realizan avalúos periódicos para fines de seguros?	_____	_____	_____
8. ¿Tiene la compañía una política bien definida para la contabilización de cargos a activo fijo en oposición a los gastos de reparación y mantenimiento?	_____	_____	_____
9. ¿Se informa acerca de los retiros de maquinaria y equipo de acuerdo con un procedimiento rutinario que provea seguridad razonable de que van a contabilizarse en forma adecuada?	_____	_____	_____

	<u>Sí</u>	<u>No</u>	<u>No</u>
	<u>* **</u>		<u>Aplicable</u>
10. ¿Se tiene control del material de - desecho que se vende?	_____	_____	_____
11. ¿Existe un sistema satisfactorio pa ra la salvaguarda de herramienta - pequeñas?	_____	_____	_____

DOCUMENTOS POR PAGAR

	SÍ		No	No Aplicable
	* **		<u>No</u>	<u>Aplicable</u>
1. ¿Se autorizan los préstamos por el consejo de administración?	—	—	—	—
2. ¿Se mencionan específicamente en las actas los nombres de los bancos de quienes se solicitan los fondos?	—	—	—	—
3. ¿Se mencionan específicamente en las actas los nombres de los funcionarios autorizados para solicitar préstamos?	—	—	—	—

CUENTAS POR PAGAR

	Sf		No	No Aplicable
	* **		<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
1. ¿Se concilia regularmente el registro de pólizas (o registro de cuentas por pagar) con el mayor general?	_____	_____	_____	_____
2. ¿Se comparan regularmente los estados de cuenta de los proveedores con el pasivo registrado?	_____	_____	_____	_____
3. ¿Se tiene estipulado que todos los ajustes que se registran en las cuentas por pagar deben tener la autorización de un funcionario?	_____	_____	_____	_____
4. ¿Se manejan los saldos deudores por el departamento de crédito?	_____	_____	_____	_____

VENTAS

	<u>Sí</u>		<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
	*	**		
1. Los pedidos de los clientes están sujetos a revisión y aprobación antes de la aceptación:				
a) ¿Del departamento de ventas o de pedidos?	—	—	—	—
b) ¿Del departamento de crédito?	—	—	—	—
2. ¿Se encuentran numerados de antemano los avisos de embarque?	—	—	—	—
3. Se verifica la exactitud de facturas de venta en:				
a) ¿Cantidades acumuladas?	—	—	—	—
b) ¿Precios que se usaron?	—	—	—	—
c) ¿Cálculos y sumas?	—	—	—	—
d) ¿Condiciones de venta?	—	—	—	—
4. ¿Se comparan las facturas con los pedidos de los clientes?	—	—	—	—
5. ¿Se tramitan las devoluciones de mercancías por el departamento de recepción?	—	—	—	—
6. ¿Se sumarizan y se clasifican las facturas por otro departamento distinto al departamento de contabilidad, para suministrar una verificación sobre las ventas registradas?	—	—	—	—
7. Los siguientes tipos de ventas se tramitan y se registran de la misma manera que las ventas a los clientes:				
a) ¿Ventas a los empleados?	—	—	—	—
b) ¿Ventas de desperdicios y material de desecho?	—	—	—	—
c) ¿Ventas C. O. D. ?	—	—	—	—
d) ¿Ventas de contado?	—	—	—	—

CAPITAL SOCIAL, ETCETERA

	<u>Sí</u>		<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
	<u>*</u>	<u>**</u>		
1. ¿Utiliza la compañía registradores y corredores independientes para la venta de sus acciones?	—	—	—	—
2. Si no es así:				
a) ¿Guarda algún funcionario los certificados no emitidos y los talonarios de acciones?	—	—	—	—
b) ¿Se cancelan efectivamente los certificados ya redimidos?	—	—	—	—
c) ¿Se adhieren las estampillas de bidamente en las emisiones originales?	—	—	—	—
3. ¿Emplea la compañía agentes independientes para el pago de dividendos?	—	—	—	—
4. Si la respuesta a la pregunta 3 es negativa, ¿se ejerce aparentemente un control adecuado en la preparación, envío y contabilización de los cheques de dividendos no reclamados?	—	—	—	—

	<u>Si</u>		<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
	<u>*</u>	<u>**</u>		
8. ¿ Pueden relacionarse las unidades - vendidas, con las compras (o la -- producción) y los inventarios?	_____	_____	_____	_____
9. ¿ Existe una verificación adecuada - sobre las bonificaciones por fletes?	_____	_____	_____	_____

GENERALIDADES

	Sf *	**	No	No Aplicable
1. ¿Nuestros registros incluyen una gráfica de la organización de la compañía?	—	—	—	—
2. ¿Se encuentra ésta al día?	—	—	—	—
3. ¿Se fijan razonablemente las responsabilidades de los funcionarios y empleados?	—	—	—	—
4. ¿Se usan manuales de contabilidad?	—	—	—	—
5. Las funciones del departamento de contabilidad se encuentran completamente separadas:				
a) ¿De las ventas?	—	—	—	—
b) ¿De la producción?	—	—	—	—
c) ¿De las compras?	—	—	—	—
d) ¿De las entradas y salidas de caja?	—	—	—	—
e) ¿De los seguros?	—	—	—	—
6. La compañía tiene:				
a) ¿Un contralor?	—	—	—	—
b) ¿Un auditor interno?	—	—	—	—
7. Nosotros revisamos:				
a) ¿El programa del auditor interno?	—	—	—	—
b) ¿Los informes del auditor interno?	—	—	—	—
8. ¿Existe rotación en los trabajos de los empleados?	—	—	—	—
9. ¿Se obliga a todos los empleados a tomar vacaciones?	—	—	—	—

	Sí		No	No Aplicable
	*	**		
10. ¿Se encuentran afianzados todos los empleados en puestos de confianza?	_____	_____	_____	_____
11. ¿Se consideran aparentemente adecuados los importes de las fianzas, según se encuentran anotadas en nuestros papeles de trabajo?	_____	_____	_____	_____
12. ¿Se encuentran de tal modo divididas las funciones de los empleados que son parientes, que resulta improbable la colusión?	_____	_____	_____	_____
13. Los libros de contabilidad:				
a) ¿Son adecuados para el negocio?	_____	_____	_____	_____
b) Están al día?	_____	_____	_____	_____
c) ¿Son balanceados cuando menos una vez al mes?	_____	_____	_____	_____
14. ¿Se encuentran adecuados los informes internos que llegan a la gerencia, de tal modo que muestren las anomalías en los datos financieros y de otra clase?	_____	_____	_____	_____
15. ¿Se encuentran bajo control presupuestal los gastos y costos?	_____	_____	_____	_____
16. ¿Algún empleado responsable revisa periódicamente los seguros de la compañía?	_____	_____	_____	_____
17. ¿Se aprueban los asientos de diario por un empleado responsable?	_____	_____	_____	_____
18. ¿Se encuentran explicados adecuadamente o amparados por datos substanciales las pólizas o asientos de diario?	_____	_____	_____	_____

	<u>Sí</u>	<u>**</u>	<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
19. ¿Se considera adecuado el control - contable que se ejerce sobre las o <u>peraciones</u> de las sucursales?	_____	_____	_____	_____
20. ¿Alguno de los funcionarios es tam <u>bién</u> ejecutivo de otras empresas - (distintas de las afiliadas conocidas) con las que la compañía efectúa ne <u>gocios</u> ?	_____	_____	_____	_____
21. ¿Existen cuentas bancarias a nom <u>bre</u> de la compañía o asociaciones de empleados que no se encuentren registradas en los libros?	_____	_____	_____	_____

N O M I N A S

	<u>Sí</u>		<u>No</u>	<u>No Aplicable</u>
	*	**		
1. ¿Se encuentra distribuida la preparación de las nóminas entre varios empleados?	_____	_____	_____	_____
2. ¿Se ha establecido la rotación de trabajos entre los empleados que preparan la nómina?	_____	_____	_____	_____
3. ¿Se confrontan doblemente las operaciones de trámite relacionadas con la preparación de la nómina antes de pagarla?	_____	_____	_____	_____
4. ¿Se registran las horas de trabajo en relojes marcadores?	_____	_____	_____	_____
5. ¿Se autorizan todos los cambios de cuotas, ingresos y bajas del personal?	_____	_____	_____	_____
6. Se confrontan o se comparan las tarjetas de tiempo:				
a) ¿Con los programas de producción?	_____	_____	_____	_____
b) ¿Con las distribuciones de la nómina?	_____	_____	_____	_____
7. ¿Firman los capataces semanalmente las hojas de las nóminas de salarios?	_____	_____	_____	_____
8. ¿Se les paga a los empleados mediante cheques?	_____	_____	_____	_____
9. Si la respuesta al punto número 8 es afirmativa, ¿se numeran los cheques de antemano?	_____	_____	_____	_____

	<u>Sí</u>	<u>**</u>	<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
10. Los cheques de salarios se firman por los empleados que no participan:				
a) ¿En la preparación de la nómina?	—	—	—	—
b) ¿En la custodia de los fondos de caja?	—	—	—	—
c) ¿En llevar los registros de contabilidad?	—	—	—	—
11. ¿Se efectúan los pagos de sueldos de alguna cuenta bancaria especial destinada a ese objeto?	—	—	—	—
12. ¿Se marcan los cheques con máquinas que tengan totales automáticos?	—	—	—	—
13. ¿Se obtienen recibos de los empleados?	—	—	—	—
14. ¿Tiene la compañía algún medio independiente de pago (por ejemplo, un automóvil blindado u otro servicio)?	—	—	—	—
15. Si no es así:				
a) ¿Se cambian los pagadores frecuentemente?	—	—	—	—
b) ¿Son independientes las funciones de los pagadores de la preparación de la nómina?	—	—	—	—
c) ¿Acompaña al pagador una persona que no tenga ingerencia en la preparación de la nómina?	—	—	—	—
16. ¿Se encuentran los conceptos especiales de la nómina tales como anticipos, etc., sujetos al mismo procedimiento que los pagos normales?	—	—	—	—

	<u>SI</u>	<u>No</u>	<u>No</u>
	<u>* **</u>		<u>Aplicable</u>
17. ¿Hacen las conciliaciones de la - - cuenta bancaria, de nóminas emplea- dos cuyas obligaciones no están rela- cionadas con el departamento de nómi- nas?	_____	_____	_____
18. ¿El procedimiento que se sigue al - conciliar las cuentas bancarias de - nóminas, incluye la confronta de -- nombres de los cheques de nóminas contra los mismos registros y el - examen de los endosos en los che- ques?	_____	_____	_____
19. ¿Se ejerce un control adecuado so- bre los pagos de semanas anterio-- res y salarios no reclamados?	_____	_____	_____

COMPRAS Y GASTOS

	<u>Sí</u>		<u>No</u>	<u>No</u> <u>Aplicable</u>
	*	**		
1. ¿Tiene la compañía un departamento de compras? Si es así, se encuentra separado:				
a) ¿Del departamento de contabilidad?	—	—	—	—
b) ¿Del departamento de recepción?	—	—	—	—
c) ¿Del departamento de embarques?	—	—	—	—
2. ¿Se efectúan todas las compras mediante órdenes de compra?	—	—	—	—
3. ¿Están numeradas de antemano todas las órdenes de compra?	—	—	—	—
4. ¿Una de las copias del informe de recepción va directamente al departamento de contabilidad?	—	—	—	—
5. ¿Están numerados de antemano los volantes de recepción y se lleva un registro permanente en el departamento de recepción?	—	—	—	—
6. ¿Se tramitan todas las devoluciones de las compras a través del departamento de embarques?	—	—	—	—
7. Todas las facturas se confrontan en el departamento de contabilidad:				
a) ¿Contra las órdenes de compra?	—	—	—	—
b) ¿Contra los informes de recepción?	—	—	—	—
c) ¿Contra los informes de inspección?	—	—	—	—

	Sí		No	No Aplicable
	*	**		
8. Existe una responsabilidad definida (amparada por la evidencia) para confrontar facturas en lo que respecta a:				
a) ¿Compras?	—	—	—	—
b) ¿Cálculos y sumas?	—	—	—	—
c) ¿Cargos por fletes?	—	—	—	—
9. ¿Las compras que se efectúan por cuenta de los empleados se tramitan a través del departamento de compras en una forma rutinaria?	—	—	—	—
10. ¿Se preparan comprobantes para todos los conceptos de compras y gastos?	—	—	—	—
11. ¿Se efectúan las distribuciones por empleados responsables?	—	—	—	—
12. ¿Se revisan las distribuciones antes que los comprobantes se aprueben o se paguen?	—	—	—	—
13. ¿Se examinan los comprobantes de compras y gastos por un funcionario o empleado responsable para asegurar que se encuentran completos los anexos y los distintos requisitos?	—	—	—	—
14. ¿Se utiliza una máquina franqueadora?	—	—	—	—

BIBLIOGRAFIA

1. Principles Of Scientific Management. N. Y.
F. W. Taylor.
2. Administración y Dirección Técnica de la Producción.
Elwood S. Buffa. - Editorial Limusa.
3. Diccionario Ilustrado de la Lengua Española.
Editorial R. Sopena, S. A.
4. La Administración Moderna y los Sistemas de Información.
Joaquín Gómez Morfín.
5. Reflexiones sobre la Administración.
Isaac Guzmán Valdivia.
6. Introducción a la Administración.
J. A. Fernández Arena.
7. Análisis de Puestos.
Agustín Reyes Ponce.
8. Principios de Administración
H. Koontz y C. O'Donnel.
9. Normas y Procedimientos de Auditoría.
I. M. C. P., A. C.
10. El Control Interno en los Negocios.
Joaquín Gómez Morfín.

- 11.- Internal Auditing.
Victor Z. Brink.
- 12.- Auditoría, Principios y Procedimientos.
Arthur W. Holmes.
- 13.- Conferencias sobre Control Interno.
José Manuel Pintado. - I. M. C. P.
- 14.- Serie Desarrollo Organización.
Lawrence - Lorsch Fondo Educativo.
Interamericano, S. A.
- 15.- Administración de los Sistemas de Producción.
Gustavo Velázquez Mastretta.
Editorial Limusa.
- 16.- Internal Control.
I. A. C. P.
- 17.- The Human Organization.
Rensis Likert.
Mc. Gram Hill Book Compañy. New York.
- 18.- Administración de Personal.
Paul Pigors, Charles Myers. - C. E. C. S. A.
- 19.- Training Within Industry in the United Satates.
C. R. Dooley. - International Labor Review.
- 20.- Boletines del I. M. C. P.
- 21.- Auditoría.
E. L. Kohler. - Editorial Diana.

22. - Apuntes del Profesor C.P. Juan C. Salles.

23. - Estudios de casos de Control Interno.
I. A. C. P.

24. - Manual del Contador Público.
I. M. C. P.

25. - Manual del Contador.
W. A. Paton.