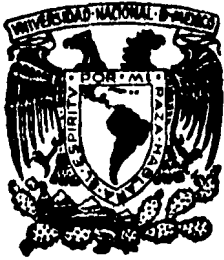


169A
2/9/85



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**EL CONTADOR PUBLICO
Y
LAS FUNCIONES DE CONTRALORIA**

**Seminario de Investigación Contable
Que en opción al Grado de
LICENCIADO EN CONTADURIA
Presenta**

JOSE LUIS MAYER TESORERO



**Director del Seminario:
Lic. AGUSTIN DIAZ CAMPOMANES**

México, D. F.

1985



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.

EL CONTRALOR Y SU FUNCION EN LA EMPRESA

INDICE

	PAG.
PROLOGO.....	1
INTRODUCCION.....	4

CAPITULO I ORIGEN DE LA CONTRALORIA

ORIGEN DE LA PALABRA CONTRALORIA.....	9
ORIGEN Y ANTECEDENTES DE LA CONTRALORIA.....	10
ANTECEDENTES HISTORICOS.....	12

CAPITULO II CONTRALORIA PRIMERA PARTE

CONCEPTOS DE CONTRALORIA.....	20
SITUACION ACTUAL DE LA CONTRALORIA.....	28
IMPORTANCIA DE LA CONTRALORIA.....	31
UBICACION DE LA CONTRALORIA DENTRO DE LAS EMPRESAS.....	35
REQUISITOS PERSONALES PARA EJERCER LA FUNCION DE CONTRALORIA.....	45

CAPITULO III CONTRALORIA SEGUNDA PARTE

FUNCIONES Y DESCRIPCION DE LA ACTIVIDAD DE CONTRALORIA EN RELACION CON:

a) Contabilidad.....	65
b) Impuestos.....	71

	PAG.
c) Auditoría.....	79
d) Análisis e Interpretación de Estados Financieros.....	85
e) Presupuestos.....	90
f) Estadísticas.....	97
g) Otras funciones.....	99

**CAPITULO IV
CONTRALORIA TERCERA PARTE**

INFORMACION DE CONTRALORIA.....	109
CARACTERISTICAS DEL SISTEMA DE INFORMACION.....	114
CONCLUSIONES.....	123
BIBLIOGRAFIA.....	125

PROLOGO

P R O L O G O

"Desde el último cuarto de siglo, el arte y la ciencia de organizar los grupos sociales, grandes y pequeños, son cada vez más característicos de nuestra civilización. La aparición de los principios de administración es indicio de la dirección que probablemente habrán de seguir o, mejor dicho, que tendrán que seguir tales valores si es que hemos de resolver los problemas a los que se enfrenta nuestra civilización. Solamente cuando tales principios se hayan perfeccionado y estén aceptados por todos en general, como norma de conducta dentro de los grupos sociales y para ser también observada entre ellos, será cuando tendremos conciencia de los problemas de control y métodos para resolverlos que guarden proporción con el inmenso poder sobre las cosas materiales que la ciencia moderna ha puesto en nuestras manos.

El cambio es una ley indiscutible del universo. Con el transcurso del tiempo nada permanece igual a lo que hemos visto o conocido. Cambio es crecimiento, decadencia, mutación constante de los seres vivos y de la materia inanimada a formas y cualidades diferentes. En unos casos el cambio es lento y casi imperceptible, en otros, es rápido y violento.

La nuestra es una generación de cambios revolucionarios. Dos guerras mundiales obligaron al país a realizar el cambio drástico de la paz a la guerra y la vuelta a la paz. La mayor crisis económica de la historia moderna nos obligó a realizar cambios fundamentales en nuestras vidas y trabajos.

El significado y el efecto de estos grandes acontecimientos llama mil veces al día a las puertas de la fábrica, los negocios y se hace sentir en cada uno de sus departamentos (Bethel -

Atwater, Smith y Stocman, Organización y Dirección Industrial).

La continua evolución en las formas de dirigir los negocios, el aumento en las dificultades para lograrlo y lo complicado - de las mismas, exige la planeación y proyección a futuro de -- los rumbos a seguir en los diferentes sectores del negocio; - asimismo, exigen el establecimiento de sistemas efectivos de - información dentro de las compañía. Un negocio moderno de con siderable magnitud no puede ser inteligentemente dirigido si - no se tiene una continua y organizada corriente de información sobre las circunstancias y condiciones en las que funcionan sus planes y los resultados reales de sus operaciones.

Ninguna empresa puede ignorarlo. La empresa ha de hacerse tan dinámica y tan fluida como el mundo a que pertenece. De estar dispuesta en cualquier momento a recortar, pulir y rehacer su organización y sus operaciones, todos los útiles que emplee la dirección deben aplicarse a las condiciones cambiantes para di rigirlas hacia la máxima satisfacción.

Toda empresa puede hacer mucho en su propio bien, mejorando su administración, organización y su funcionamiento.

La administración en los negocios esta sujeta en una buena par te a la personalidad de los que en ella intervienen, por lo que la coordinación, como cualidad de aquella, es esencial para - una buena operación.

En esta forma, un grupo de hombres responsables consolidó e hi zo del dominio público los fines de su trabajo a través de la contabilidad que es la base fundamental de la dirección de los negocios y es el articulador y coordinador de las actividades mercantiles. Los contadores, como miembros de la profesión, - deben apoyar con energía las organizaciones cuyos fines y obje

tivos son elevar la profesión y sus miembros.

La técnica adquirida por el estudio de las materias de nuestra profesión, respaldada ampliamente por una experiencia suficiente en el terreno de la práctica, imponen escalar peldaños cada vez mejores, uno de ellos sería el de la CONTRALORIA. La Contraloría se manifiesta actualmente con la dignidad de una profesión en cuyo ejercicio sus representantes han adoptado prácticas y procedimientos que enfatizan la responsabilidad que tiene para con los intereses de terceros.

La Contraloría en pleno desarrollo, acusa en su crecimiento - un progreso casual debido a la variedad por demás heterogénea de industrias, empresas comerciales y políticas de dirección, que exige una preparación sistemática para su ejercicio.

En México son pocas las empresas que cuentan con un Contralor y todavía menos las que lo utilizan como tal, debido al escaso conocimiento que se tiene sobre su correcta actuación. Por otra parte, dentro de la literatura técnica con que contamos en nuestro idioma, hay poco escrito sobre Contraloría.

INTRODUCCION

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

Retrocediendo a la época en que un solo hombre era todo en un negocio, vemos que lo mismo resolvía problemas de producción, de ventas o de administración. Esto sucedía porque los negocios eran pequeños o que, en algunos casos, la familia era el personal con que contaban esas pequeñas empresas. Por lo tanto, el problema de organización y administración casi no existía, pues era sumamente fácil para el propietario de la empresa quien generalmente era el director de la misma, ejercer las actividades de dirección, ejecución y control, puesto que mantenía contacto directo con sus subordinados y todos aquellos elementos que constituyen su pequeña empresa, facilitando en esta forma la resolución de los problemas que se pudieran presentar de orden técnico o de su funcionamiento interno. Posteriormente a través del tiempo los negocios evolucionaron y se desarrollaron, se amplió su campo de acción, el trabajo se hizo más complejo, y consecuentemente se hicieron necesarios, no solamente medios económicos más elevados, sino que, también, el administrador único se vió en la necesidad de ejercer sus funciones de dirección, ejecución y control, a través de la ayuda de otras personas con la capacidad y la habilidad necesaria para desempeñar las distintas actividades que concurren en un negocio para poder lograr así sus objetivos, delegándoles también la autoridad necesaria para el buen desempeño de sus funciones.

Estas personas o funcionarios, también se auxiliarán del personal necesario para cumplir con las atribuciones a ellos encomendadas a medida que la empresa o negocio vaya desenvolviéndose.

De esta manera las actividades se irán agrupando en funciones

definidas que deberán ser desarrolladas por un especialista, el cual será responsable de los resultados obtenidos de dicha función.

Al estudiar la situación planteada en los párrafos anteriores, se ve que hay distintos elementos que en el desarrollo de sus funciones, se encaminan hacia la obtención del mismo objetivo, en tal forma, que es el éxito del conjunto, dependiendo esto último, del grado de control y coordinación que se haya logrado.

La organización es el elemento indispensable para lograr la - coordinación y el control necesario en las actividades funcionales de un negocio, y sus funcionarios son los encargados y - los directamente responsables de obtener dicha coordinación y control.

El establecer un control interno apropiado a las funciones de empresa, establecer las rutinas más simples para el buen desempeño de las tareas, determinar las responsabilidades, analizar e interpretar las operaciones financieras del negocio, - etc., son el imperativo que da lugar al nacimiento de las funciones de Contraloría, que principalmente es una función de - servicio a los directivos de la empresa.

El Contador Público en el ejercicio de su profesión va conociendo y estudiando los diversos aspectos de la organización y control de las empresas a través de los problemas que se le van presentando en su vida profesional, por lo que se convierte en un experto en la materia, además de que está preparado técnicamente y posee los conocimientos necesarios para intervenir y contribuir al desarrollo orgánico y administrativo de las empresas.

La carrera del Contador Público ha evolucionado como consecuencia del desarrollo de las empresas. Primeramente era necesario solo un Tenedor de Libros y posteriormente un Contador. Sin embargo, las funciones del Contador se han multiplicado de tal forma que se hace necesario hacer una separación de dichas funciones, de manera que las tareas rutinarias de registro de operaciones, la preparación de declaraciones e informes al gobierno, etc., pertenecen al Contador, y las funciones de servicio a los directivos de la empresa deberán estar a cargo de un Contralor, funcionario que se hace indispensable en las grandes empresas.

Frecuentemente se encuentra que los propietarios de una empresa se interesan en un sistema administrativo, principalmente porque desean conocer y tener la seguridad de que las operaciones que se han realizado cubran los requisitos que se han fijado, o poder precisar la posición que guarda la empresa en un momento dado.

El Contador Público va consolidando su posición en las empresas a medida que el tiempo pasa, como resultado de las operaciones cada vez más complejas, y que para su mejor desarrollo requieren de la intervención de especialistas en las diferentes ramas de la administración para lograr sus objetivos.

El mecanismo de los negocios es tan complicado que en un sistema administrativo deficiente es imposible tener la seguridad de que: los objetivos de la empresa se han alcanzado; las políticas que desde un principio se adoptaron se han llevado a cabo; los presupuestos calculados han sido correctamente aplicados; los fondos de la compañía han sido manejados de acuerdo con las instrucciones de los accionistas; los resultados obtenidos a través de sus estados financieros son exactos y se --

pueden servir de ellos para hacer una comparación de su situación con otras empresas similares, etc.

Para poder obtener todas las informaciones anteriores, las empresas se ven en la necesidad de tener entre sus funcionarios al profesional que, debido a su capacidad, cumpla con esas funciones, siendo el más indicado el Contador Público, ya que la preparación técnica que recibe le permite ser el indicado para desempeñar esas funciones.

En nuestro país, la economía ha venido desarrollándose enormemente en los últimos años, y presenciamos la integración y -- formación de empresas de todas clases y tamaños, además de -- aquellas que conjuntamente con la economía del país se han venido desarrollando también a un ritmo acelerado.

El desarrollo económico de un país, trae consigo su desarrollo social, y en México observamos que hay una tendencia hacia la creación de empresas organizadas en forma de sociedades, siendo la más común la Sociedad Anónima, porque puede reunir a infinidad de accionistas, los que con sus aportaciones acumulan grandes capitales, los cuales serán encauzados hacia la formación y fortalecimiento de negocios que con sus recursos, tanto actuales como potenciales, contribuyen a las necesidades que el progreso de un país requiere.

Como es lógico, en una Sociedad Anónima que tiene gran cantidad de accionistas, no todos pueden intervenir en su administración, por lo que esta función la llevan a cabo por medio de un Consejo de Administración previamente constituido por ellos mismos (generalmente con personas ajenas a los accionistas), al que consideran capaz de afrontar las responsabilidades que se derivan del manejo de sus inversiones.

Los principios de la administración científica son base de la buena dirección y funcionamiento de cualquier empresa, debido a la complejidad cada vez mayor de las operaciones de los negocios modernos, la aplicación de los conocimientos empíricos, aunque de cierta utilidad en algunos casos, esta siendo desplazada por el ejercicio de una buena administración por parte del Consejo de Administración.

Son de tal importancia las funciones financieras y contables en las empresas modernas, que estas se reflejan en su administración. Las gráficas de organización de los negocios actuales, incluyen normalmente una sección relativamente nueva en nuestro país, pero que a través del tiempo se vuelve más importante. Esta nueva sección es la Contraloría, cuyo titular es un funcionario nombrado Contralor. Algunos otros negocios solamente hacen mención de dicha sección por medio de un funcionario al que le denominan Gerente Administrativo, Contador Financiero, Gerente de Contabilidad, etc.

La palabra "Contraloría" nos da de inmediato la idea de la persona que controla o sea el "Contralor". Aplicando este término al campo de los negocios, el Contralor es la persona que se encarga del Control Interno, quedando desde el momento investido de autoridad propia.

CAPITULO I

ORIGEN DE LA CONTRALORIA

ORIGEN DE LA PALABRA "CONTRALORIA"

En la época romana se le designaba con el nombre de "rota" y a una rueda pequeña "rotula". Posteriormente esta palabra se aplicó a los pergaminos que eran hojas enrolladas y en las cuales se hacían registros. Los franceses convirtieron la palabra - "rotula" en "roule" y tiempo después en "Contrerole". Los ingleses en el tiempo en que apareció este vocablo, acostumbraban conservar en registros por duplicado las cuentas, como un medio para poder confrontar las operaciones anotadas por el personal subalterno. A dicho duplicado se le designó con el nombre de "Comter-roll", adoptando la palabra "Comter" del latín "Contra". Así la persona que hacía uso del "Comter-roll", era designada con el nombre de "Comterroller". La palabra fue adoptada entre los siglos XII y XIII.

En el nuevo diccionario "Murray", existe una referencia a una publicación hecha en 1292, en la que se decía que la palabra era "Comtre-roullour" y que provenía del francés.

Posteriormente la palabra fue "Comptroler" basada en una equivocada asociación de la palabra francesa "Compte" (cuenta). En la actualidad para designar al Contralor, la palabra usada es "CONTROLLER".

Por lo que respecta al español, la palabra "CONTRALORIA" constituye un galicismo, pues este término llegó a nuestro idioma a través del francés.

ORIGEN Y ANTECEDENTES DE LA CONTRALORIA

Puede considerarse que el origen de la Contraloría se debió al interés que los propietarios de empresas tenían en conocer los resultados obtenidos a través del desarrollo de las actividades de sus administradores. Estos funcionarios a su vez, sienten la necesidad de conocer dichos resultados para poder determinar si las políticas adoptadas han sido correctas, o de lo contrario, modificarlas, y en su caso, aplicar nuevas políticas, hasta dar con aquellas que permitan obtener el éxito deseado.

Debido a este interés, se hizo posible que existieran dentro de las empresas elementos especializados para llevar a cabo el control de actos ejecutados por la administración.

La teneduría de libros es el control más elemental que se conoce, y fue el tenedor de libros el primero que se enfrentó al problema de establecer y manejar registros en los que se pudiera tener la historia de la empresa por medio de cifras. Por lo tanto, considerando lo anterior, se puede decir que la teneduría de libros es posiblemente una de las funciones que dió origen a la Contraloría. Sin embargo, la Contraloría no se restringe exclusivamente a las funciones de teneduría de libros, aunque frecuentemente recurre a ella para informarse y poder desempeñar sus funciones.

Una de las atribuciones del Contralor, es estar en contacto directo con el personal de la empresa para poder mantener la coordinación de todos los elementos integrantes de la misma; por lo que se puede considerar que el jefe de personal es otro posible origen del Contralor.

Sin embargo, analizando las funciones actuales del tenedor de libros y del jefe de personal, encontramos que ninguno tiene facultades para informar al Consejo de Administración de los resultados obtenidos y, mucho menos, para juzgar la eficiencia de las actividades administrativas y las funciones de los administradores.

La mecanización de los sistemas de contabilidad y la depuración de sus principios técnicos, es una consecuencia de la rápida evolución de la teneduría de libros, que va paralela al desarrollo y expansión de las cada vez más complejas actividades económicas, las cuales dan lugar a la competencia entre las grandes empresas para obtener el dominio del público. Lo anterior influye en el volumen y variedad de los estados financieros, y es necesario que estos muestren en forma oportuna cifras correctas, las cuales serán utilizadas por los dirigentes para llevar a cabo sus estudios y proyectos, haciéndose necesario el establecimiento de la Contraloría (para hacer dichos estudios y proyectos), como un factor esencial en la buena administración de los negocios. Sin embargo, muchas empresas no la aceptan como indispensable puesto que les ocasionaría gastos adicionales, por lo que generalmente, son las grandes empresas las que establecen el departamento de Contraloría, siendo necesario que la organización de la empresa acepte este departamento y se le reconozcan facultades e independencia para desempeñar adecuadamente sus funciones.

Como se puede apreciar, es conveniente tanto para la administración como para los dueños de la empresa, contar con los servicios de un Contralor o un Departamento de Contraloría. Sin embargo, en muchas empresas es ignorada la Contraloría, no obstante tiene muchas posibilidades de colocarse principalmente como auxiliar de la administración y, desde luego, como

una medida de seguridad tanto para los dueños como para los acreedores de la empresa.

ANTECEDENTES HISTORICOS

La Contraloría se ha desarrollado a través de los años, proyectándose paralelamente al desenvolvimiento y evolución de la industria y el comercio. Por lo tanto, su más completo desarrollo lo ha alcanzado en los países económicamente más poderosos. Su desarrollo empezó a fines del siglo XVIII aproximadamente, y a mediados del siglo XIX es cuando, propiamente, las compañías de los países más desarrollados, empezaron a establecer el puesto de Contralor dentro de su organización. Como podrá suponerse, la evolución no ha sido uniforme, y ha variado según el medio económico en que se desenvuelve, siendo por lo tanto, su desarrollo sumamente lento.

LA CONTRALORIA EN INGLATERRA

En este país, los antecedentes del Contralor son muy escasos, sin embargo, su antecesor inmediato lo encontramos en su organización gubernamental, a mediados del siglo XVI, en el Auditor de la Real Hacienda, quien se encargaba del examen sistemático de las cuentas públicas. En ese mismo siglo, es adoptado por primera vez el término de Contralor en varios puestos de la Real Casa de Inglaterra, como por ejemplo: el Con-

tralor de Cuentas de la Oficina, de Lord Chamberlain. Posteriormente, fue implantándose el nombramiento de Contralor en algunos departamentos y oficinas de estado, como en la Real Hacienda y la Oficina Nacional de Deudas.

Aun cuando en el gobierno inglés, el Contralor no ha tenido la misma importancia que en el gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, se puede decir que se le da mayor importancia que en las empresas.

El Instituto Británico de Administración dice que el concepto de Contralor es poco comprendido en la gran mayoría de las compañías británicas, pero tiende a ser utilizado cada vez más. Actualmente la mayoría de las grandes empresas tiene algún ejecutivo que desempeña funciones de Contraloría, aunque no se le designe con el nombre de Contralor.

LA CONTRALORIA EN ESPAÑA

España introdujo al Contralor a mediados del siglo XIV a través de las Cortes de Navarra, como funcionario administrativo, oficial del antiguo cuerpo del Ministerio de Marina, que en los hospitales y a bordo de buques de guerra, tenía la misión de llevar cuenta y razón de los caudales y efectos correspondientes.

En la ordenanza de 1710, se confiere al Contralor, las funciones de interventor de material de artillería, adquiriendo tal importancia, que en 1742 figuraba en el Cuerpo de Cuenta y Razón de esta arma, toda una organización burocrática com-

pleta, con sus empleados de Contralor de Artillería, Contralores de Provincia y ayudantes de Contralor, nombres que desaparecieron con la Ordenanza de 1802.

LA CONTRALORIA EN LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA

En los Estados Unidos se estableció por primera vez al Contralor en el gobierno, reemplazando el nombramiento de Tesorero de Cuentas, implantado en el año de 1776, por un Contralor, un Auditor y seis Comisario de cuentas, el 26 de septiembre de 1778, por medio del Congreso Continental.

En 1789 fue creado el Ministerio de Hacienda. Cuatro funcionarios (el Tesorero, el Registrador, el Auditor, y el Contralor), además del Secretario, estarían bajo las órdenes del Presidente. El Contralor se encargaría principalmente de: "Vigilar la corrección y preservación de las cuentas públicas, examinar todas las cuentas asentadas por el Auditor y certificar los balances presentados por el registrador. Informar al Secretario de las formas oficiales de papeles impresos para ser usadas por las diferentes oficinas colectoras de la Renta Pública. Asimismo, informarle el procedimiento adoptado para guardar y conservar las cuentas del personal al servicio de la Secretaría de Hacienda".

Varias modificaciones experimentó el puesto de Contralor dentro de la organización gubernamental, pero es hasta el año de 1894 cuando encontramos un cambio de importancia. En esta fecha, las funciones del Contralor fueron específicamente definidas, la teneduría de libros de la Secretaría de Hacienda -- fue más ampliamente centralizada, y en resumen, el Contralor

después de esta modificación llegó a ser un verdadero ejecutivo de oficina, con responsabilidades centralizadas para el manejo y ajuste de las cuentas públicas.

Poco después, por Decreto de "Presupuestos y Contabilidad", - se implantó con carácter independiente el Departamento de Contabilidad General, que estaría bajo el control y dirección -- del Contralor General de los Estados Unidos.

Posteriormente, en 1945, se llevó a cabo una reorganización - del Departamento de Contraloría. En la actualidad encontramos el nombramiento de Contralor no solamente en la Secretaría de Hacienda, sino en la Secretaría de la Armada y en varios otros ministerios.

Por lo que respecta a la Contraloría en las compañías norte-americanas, esta se implantó aproximadamente en el año de 1880, en la compañía de Ferrocarriles Atchinson, Topeka y Santa Fé, siendo las funciones desempeñadas por este ejecutivo de carácter propiamente financiero.

La compañía del Sud-Pacífico, implantó el puesto de Contralor en 1885. La Leigh Valley, empresa ferrocarrilera también, en el año de 1890, la General Electric Company en 1892 y la Edi-son Company de Nueva York en 1900.

En todas estas compañías aunque el Contralor era el jefe del departamento de Contabilidad, debía aceptar las disposiciones del Presidente de la compañía sobre asuntos contables, como - por ejemplo: la aplicación que se daría a los gastos de operación, la forma de aplicar los descuentos sobre bonos, etc.

El profesor Hugh Jackson, director de la Escuela de Comercio de la Universidad de Standford, efectuó en 1945, un estudio -

sobre la Contraloría en los negocios norteamericanos. El estudio se llevó a cabo en 195 compañías, de las cuales 114 eran industrias, 38 de servicios públicos, 23 de ferrocarriles, 13 comerciales y 7 bancarias.

Dicho estudio reveló que de 195 empresas, 143 tenían establecido el puesto de Contralor aproximadamente desde hacía 22 años. De estas compañías, 93 eran industriales, 17 de ferrocarriles y 17 de servicios públicos, 11 comerciales y 5 bancarias, 52 de las 195 compañías no tenían implantado el puesto de Contralor, dentro de estas empresas quedaron incluidas 21 industriales, 21 de servicios públicos, 6 de ferrocarriles, 2 comerciales y 2 bancos. Estas empresas representaban el 27% del total de las compañías sobre las que se hizo el estudio, aunque no tenían creado el puesto de Contralor, en cambio sí tenían implantado el puesto de Auditor o de Jefe de Contabilidad, y aun en ocasiones, las funciones contables eran confiadas al Tesorero de la compañía.

LA CONTRALORIA EN MEXICO

En nuestro país es difícil precisar el establecimiento del -- puesto de Contralor, ya que hasta la fecha ningún organismo -- se ha encargado de la recopilación de datos sobre esta materia. Sin embargo, los antecedentes más antiguos los encontramos consignados en la Ley de Secretarías de Estado del 25 de diciembre de 1917, ya que en su artículo 13 establece el Departamento de Contraloría, con atribuciones para llevar la -- contabilidad de la nación, efectuar la glosa de toda clase de cuentas e intervenir en las operaciones de la deuda pública.

Más tarde se hizo indispensable expedir la ley que reglamente la organización, competencia y atribuciones de dicho departamento, por lo que se elaboró la Ley Orgánica del Departamento de Contraloría, el 17 de enero de 1918, en la que se estableció las facultades y obligaciones del Contralor como sigue:

El Departamento de Contraloría estará a cargo de un funcionario denominado "Contralor General de la Nación", nombrado y removido por el Presidente de la República, además un Auditor General, un Contador en Jefe, un Oficial Mayor, un Cuerpo de Auditores Regionales y el número de empleados y funcionarios necesarios para el desempeño de sus labores y que tendrán las facultades y atribuciones que el Contralor indique. Algunas de sus funciones más importantes eran:

1. Llevar las cuentas generales de la nación, la fiscalización de fondos y bienes, y de aquellos que esten bajo la guarda del gobierno.
2. La glosa de las cuentas de funcionarios, empleados y agentes que manejen fondos y bienes de la nación o administrados por el gobierno, acordar los métodos de contabilidad y la manera de rendir los informes relativos a las finanzas de cualquier oficina, departamento o dependencia del gobierno.
3. Hacer el examen e inspección de los libros, registros y documentos relativos a la contabilidad de la nación.
4. Hacer estudios sobre la organización interior, procedimientos y gastos de las secretarías y demás dependencias del gobierno, con el objeto de obtener la mayor economía en los gastos y eficacia en los servicios exponiendo recomendaciones que haría saber al Presidente de la República pa

ra tomar las medidas que juzgara convenientes.

5. Examen de todos los créditos en contra del gobierno federal.
6. Fiscalización en materia de deuda pública.

Más tarde, mediante decreto que modifica la Ley de Secretaría de Estado, suprime el Departamento de Contraloría y se reforma el artículo 4º de la Ley Orgánica del 25 de diciembre de 1917, para corresponder a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, todos los asuntos fiscales, de tesorería, de crédito, etc., y como consecuencia se deroga el artículo 13 de la citada Ley.

El régimen de Contraloría que se pretendió establecer en nuestro país, fue proyectado por algunos norteamericanos comisionados para reorganizar nuestra gestión financiera, olvidando que su evolución hacendaria era diferente a la nuestra, y por lo tanto, su establecimiento era contrario a la evolución hacendaria de nuestro país. Además, la forma de Contraloría que tuvimos surgió en Inglaterra de 1834, propia para este país - en que el gobierno efectivo de la nación lo tiene en sus manos el grupo de ministros que surgen del Parlamento Nacional en los conflictos políticos, la Secretaría de Hacienda, forma parte de la Contraloría Inglesa y se halla supeditada al mismo parlamento. A su vez, el Contralor aunque de carácter -- inamovible, limita su función a vigilar de un modo inmediato, la justificación de todos los gastos públicos, porque los pagos se hacen por un funcionario distinto, el "Paymaster", y como su acción se extiende a todo el reino, recibe el nombre de "Contralor General de la Nación Inglesa.

Por lo que respecta a las empresas particulares, el puesto de

Contraloría se implantó por primera vez en las siguientes compañías:

- General Motors de México, S.A. DE C.V., en el año de 1935
- Ford Motor Company, en el año de 1946
- Industria Eléctrica de México, S.A., en el año de 1948, etc.

Dado el gran desarrollo industrial y económico del país, grandes empresas se han venido estableciendo en los últimos años, y podemos decir que, en casi todas ellas, hay un funcionario (aunque no se le designe como Contralor), que desempeñe funciones de Contraloría.

CAPITULO II

CONTRALORIA PRIMERA PARTE

CONCEPTOS DE CONTRALORIA

Resulta complicado el tratar de dar una definición de Contralor o de Contraloría, debido a que no solamente en nuestro país, sino en Estados Unidos de Norteamérica e Inglaterra, aún no se ha unificado el criterio respecto a la amplitud de las funciones y a la coordinación de sus labores con otros funcionarios, como el Gerente General, el Tesorero, el Auditor Externo, etc.

Aparentemente resulta sencillo resumir en unas cuantas palabras, una aceptación correcta del término, puesto que este es utilizado libremente en los círculos comerciales e industriales, e inclusive existen asociaciones y corporaciones que agrupan a las personas que ejercen aquella actividad. Sin embargo, no es así, puesto que sus partes o componentes no han sido plenamente identificadas o delimitadas y porque las funciones y labores que se atribuyen, la jerarquía que se le confiere, su posición dentro de la empresa, etc., varían no solamente de país a país sino de compañía a compañía, aun cuando estas sean de características similares, todo lo cual es comprensible si entendemos que las labores que se encomiendan al Contralor están condicionadas por las necesidades y características específicas de cada empresa en particular. Sin embargo, a continuación transcribiré algunas definiciones tomadas de diferentes diccionarios y publicaciones:

- DICCIONARIO DE LA LENGUA CASTELLANA

"Oficio honorífico de la Casa Real, según la etiqueta de Borgoña, equivalente a lo que según la de Castilla llamaba Veedor. Intervenia en las cuentas, los gastos, las libranzas, los cargos de alhajas y muebles, etc. En el campo de

la artillería y en los hospitales del ejército, el que interviene en la cuenta y razón de los caudales y efectos".

- DICCIONARIO ENCICLOPEDICO UTHEA

"Cargo análogo al de Interventor, que existe en algunas instituciones".

- DICCIONARY OF OCCUPATIONAL TITLES

"Es el funcionario que supervisa los asuntos financieros de las empresas industriales, establecimientos educacionales, corporaciones municipales y del estado. Autoriza y controla toda clase de erogaciones. Dirige el manejo de la contabilidad en general, analiza las cuentas y los registros y prepara informes y estados para los directores o cuerpos legislativos acerca de erogaciones y costos de producción y sobre la condición financiera y la organización. Desarrolla y recomienda las políticas acerca de los problemas financieros y de organización".

El Contralor es el funcionario que tiene a su cargo los libros de contabilidad general, los registros y estados financieros de la empresa, y cuida de que se lleve el debido control de las cuentas por cobrar y de todos sus bienes y activos. Aprueba y firma los cheques para los desembolsos de efectivo, siempre que se basen en contratos debidamente autorizados u otros documentos apropiados, y puede también firmar los demás cheques expedidos por la empresa. Puede, además, endosar a nombre de la empresa cheques, pagarés y otras obligaciones para su cobro, su depósito o su transferencia; preparar los estados financieros de la empresa y otros estados e informes financieros. Presenta al Presidente, cada trimestre, eva

luaciones relativas al resultado de las operaciones de la empresa. Bajo el Director de Finanzas, ejecuta todos los actos inherentes al puesto de Contralor, así como otros deberes que de tiempo en tiempo le pueden ser encomendados por el Comité Ejecutivo.

Al analizar esta definición, encontramos que antiguamente el Contralor solo existía en oficinas del gobierno, y en ocasiones, en algunas empresas particulares nombraban a un funcionario como Contralor, el que se encargaba de intervenir en erogaciones, libramientos y algunas operaciones más, respecto al control de la empresa y de las operaciones mismas. Sin embargo, aun cuando en la actualidad los Contralores se ocupan de las funciones que se citan en esta definición, en realidad, - las funciones de Contraloría son más importantes por su finalidad constructiva y su calidad jerárquica en el terreno de la administración y organización de las empresas modernas.

- DICCIONARIO WEBSTER DE LA LENGUA INGLESA

"Comtroller.- Es el que controla una oficina, que supervisa y verifica asientos de oficinistas subordinados; el que tiene a su cargo los gastos de una ciudad, de una compañía, etc."

- BANK TERMINOLOGY (PUBLICACION EDITADA POR THE NATIONAL CASH REGISTER CO).

"Contraloría.- Esta oficina es a menudo llevada por el Vice-Presidente y Contralor.- Las obligaciones de un Contralor generalmente abarcan las funciones de Auditoría, así como el establecimiento y control de los sistemas en uso de las operaciones bancarias. El Contralor es también un punto clave en la planeación de las futuras operaciones".

- WALTERIO PESQUEIRA BENITEZ, CPT, EN SU ARTICULO "LA FUNCION DE LA CONTRALORIA" (FINANZAS Y CONTABILIDAD, REVISTA MENSUAL)

"Desde hace algún tiempo, ha venido desarrollándose una moderna especialidad de la Contaduría Pública, que ha sido designada con el nombre de Contraloría.

La palabra sugiere de inmediato la concepción de la persona que controla o que ejerce la Contraloría, viniendo a ser el Contralor.

Aplicando el término al campo de los negocios, el Contralor será la persona que practique o ejerza el control interno, quedando desde ese momento investido de autoridad propia y adquiriendo las facultades del Auditor Interno, pero con otras más de suprema importancia".

- DAVID R. ANDERSON - PRACTICAL CONTROLLERSHIP

"El campo que cubre la Contraloría es tan amplio que ninguna breve definición puede dar una idea adecuada de la verdadera función que en los negocios modernos desarrolla esta actividad".

En las definiciones anteriormente enunciadas, encontramos que aun no existe una definición precisa de lo que es el Contralor o la Contraloría. Los autores solo se concretan a dar una breve explicación de sus funciones y de las de su departamento, las cuales varían notablemente de una empresa a otra, aun cuando estas sean similares.

Sin embargo, es conveniente establecer, con base en las definiciones anteriores, lo que es el Contralor y la Contraloría, aun cuando se trate de una función que no ha alcanzado su pl

no desarrollo, por lo que a continuación expreso lo que pretend de ser, no una definición, sino un concepto o un juicio, de lo que a mi criterio es la Contraloría y el Contralor:

CONTRALORIA

Es la técnica que implanta y controla las formas y procedimientos necesarios para registrar las operaciones de una empresa, de tal manera que:

1. Proporcione datos que una vez recopilados e interpretados en forma apropiada, hagan posible la dirección racional de la misma.
2. Aseguren la protección de su patrimonio.
3. Faciliten el correcto y oportuno cumplimiento de las disposiciones legales que la afecten.

CONTRALOR

Es un funcionario de primera categoría, cuya labor principal es estudiar y realizar los objetivos del Control Interno, sin perjuicio de tener a su cargo otras funciones específicas que se determinan, de acuerdo con el tipo de empresa o las circunstancias de cada caso. Por lo tanto, el contralor tiene a su cargo la supervisión general de todos los libros de contabilidad de la empresa, refrenda los cheques, pagarés y otras obligaciones con el propósito de obtener toma de decisiones que la empresa espera de cada una de ellas, y en esta forma alcanzar los fines de la misma por medio de programas y procedimientos. Además, vigila la correcta aplicación durante el tiempo de vigencia de estos y consecuentemente, da curso a las

modificaciones que procedan, analizándolas, interpretándolas y criticándolas.

Ya hemos visto, al estudio de los diferentes conceptos de Contraloría expuestos anteriormente, que no existe un criterio - unificado de lo que significa o cual es su finalidad. Sin embargo, tomando como base los conceptos citados, podríamos decir que una de las más aceptadas interpretaciones del vocablo Contraloría, en nuestro medio, lo es una definición simple, pero no por eso menos válida que dice: "Contraloría es la actividad encargada de la planeación para el control, información financiera, valuación y deliberación, administración de impuestos, informes al gobierno, coordinación de la auditoría externa, - protección de los activos de la empresa y la evaluación económica".

No obstante, es necesario tener cuidado y no caer en el error común de considerar que una función, en este caso la Contraloría, es la más importante de cuantas se dan en una empresa. Esto se menciona porque normalmente cada uno de los responsables o de los que trabajan en un área determinada estima que sus labores o actividades son las más importantes para la empresa, y cree que esa función es la verdadera razón de existir de las compañías.

Contraloría es, básicamente, el análisis de las operaciones en una empresa antes de que estas se realicen; la utilización de los registros contables, con el fin de asesorar a la administración en las políticas a seguir; proteger los bienes del negocio y proporcionar a la Dirección la información adecuada que ayude a la eficaz planeación y control de las operaciones del negocio.

Analizando, este concepto se divide en tres partes principales

que son:

1. El Contralor debe analizar las operaciones de la empresa antes de que se realicen, ya que del resultado de este análisis dependerán las decisiones que se tomen, así como las consecuencias que de ellas resulten.
2. El uso que haga el Contralor de los datos obtenidos mediante los registros de Contabilidad, debe ser lo más acertado posible en su aspecto deductivo. De esta manera este funcionario estará en la mejor disponibilidad de asesorar a los administradores de la empresa en lo que se refiere a las políticas que deban seguirse, por ejemplo: cobros, presupuestos o cualquier otro aspecto de la empresa. De tal manera que si la política de que se trata es adecuada a las condiciones y tipo de empresa a la cual va a aplicarse, es seguro que los bienes del negocio estarán siempre bien protegidos.
3. Siempre ha existido en las empresas la función de proporcionar informes a la Dirección, los cuales durante muchos años solo se limitaban a la formulación del balance general y del estado de pérdidas y ganancias. Sin embargo, en la actualidad la administración necesita información completa y oportuna sobre cada una de las fases de las operaciones del negocio, lo que trae como consecuencia, generalmente, el éxito en la planeación y el control de las transacciones.

Con el objeto de que la administración opere con eficiencia en las transacciones de la empresa, es indispensable que atienda un sinnúmero de detalles que son, además de complicados muy diversos, y que van desde la organización interna de la compañía hasta el estudio del medio en que la empresa debe -

desarrollar su actividad. Lo más lógico es pensar que para la solución de estos problemas de tipo realmente diferente, sean utilizados sin limitación alguna de los servicios de personas técnicamente capacitadas, las cuales se encargarán de resolver dichos problemas y tomar decisiones actuando en nombre de la administración. Esta situación, por supuesto, tiene sus ventajas, pero se presenta el problema de la coordinación de estos servicios especializados, con el propósito de que puedan actuar realmente como una unidad armónica y no como partes diferentes que probablemente traten de alcanzar en sus respectivas actividades metas diferentes, lo cual alejaría a la compañía de la meta fijada.

La Contraloría representa esa función reguladora, de las diferentes actividades que se desarrollan en la compañía, adquiriendo importancia este hecho ya que trae como consecuencia el conocimiento y la identificación de la administración con todas y cada una de las secciones o departamentos que integran la empresa, debiendo tener la Contraloría como características esenciales, autoridades y autonomía, para poder corregir defectos, señalar procedimientos y fijar reglamentos.

SITUACION ACTUAL DE LA CONTRALORIA

Las grandes empresas han seguido la política de implantar un Departamento de Contraloría durante los últimos años, o por lo menos el puesto de Contralor; y es en estas empresas que el Contralor tiene la autoridad y responsabilidad que justifican la naturaleza de sus funciones, además de que desempeña todas las funciones que le son propias aun cuando no las ejecute personalmente.

En cambio, en la gran mayoría de empresas pequeñas, no se encuentra establecido aun el puesto de Contralor, y si acaso existe, no desempeña todas sus funciones. Por lo tanto, en estas compañías el Departamento de Contraloría se concreta solamente al Contador mismo y excepcionalmente un ayudante.

Por lo antes expuesto, podemos decir que la situación del Contralor en las empresas aun no es uniforme, ya que esta condicionada a la clase de empresa de que se trate y, principalmente, al tipo de organización de la misma.

Es frecuente encontrar que el Departamento de Contraloría sea combinado con el de Tesorería, o bien que sea ayudante del Tesorero y, en otras ocasiones, el Tesorero depende del Contralor. Sin embargo, las funciones que desempeña el Contralor son de naturaleza muy diferente a las que desempeña el Tesorero, y tanto uno como otro son nombrados por el Director Financiero y dependen de él, designándosele al Contralor funciones de registro de las operaciones y el análisis de las transacciones realizadas o por realizar; y al Tesorero se le designarán funciones de guarda de fondos y valores de la empresa, así como la responsabilidad de la política financiera que se siga.

David R. Anderson, en su libro "Practical Controllershship", se ñala específicamente las siguientes funciones del Tesorero:

1. Mantenimiento de la solidez de la estructura financiera - de la compañía.
2. Planeación de la obtención de fondos necesarios para fi--nanciar las operaciones de la empresa. Esto incluye nego--ciaciones y relaciones con banqueros.
3. Investigación de la inversión dada a todos los fondos de la compañía no empleados en el negocio.

Para el desempeño de estas funciones, el Tesorero podrá soli--citar del Contralor la información que necesite, referente a resultados financieros o bien, la interpretación de cualquier otro dato, pero por ningún motivo, las responsabilidades ante--riormente detalladas, deberán confundirse con las que desempe--ña el Contralor.

También es frecuente que el Gerente o Director de la empresa sea el que desempeñe las funciones de Contraloría, asimilando las responsabilidades que el caso amerite. Sin embargo, el -desempeño del puesto de Contralor requiere amplios conocimien--tos en el campo de la organización administrativa, métodos de control interno, sistema de contabilidad y análisis e inter--pretación de estados financieros, aspectos fiscales de los ne--gocios y manejo de personal que, como es lógico, dichos fun--cionarios poseen quienes conocen la empresa en forma general, pero no en detalle.

Finalmente, se puede decir que el Contralor desempeña, frecuentemente, solamente funciones de Jefe de Contabilidad o de Auditoría Interna, o bien no tiene ninguna responsabilidad del trabajo de contabilidad. En otros casos, un funcionario desempeña todas las funciones de Contraloría sin tener el nombramiento de Contralor.

IMPORTANCIA DE LA CONTRALORIA

En cuanto a la importancia de la función financiera y más específicamente de la Contraloría, es indiscutible que en la actualidad dicha función empieza a colocarse dentro de un primer plano de trascendencia, en razón a que las presiones económico-sociales de nuestra época obligan a las empresas a ejercer un mayor cuidado en la obtención de recursos y canalización de los mismos, y a enfatizar y mantener mayores y mejores controles sobre sus operaciones. Inclusive, se puede afirmar que en el futuro solo sobrevivirán y alcanzarán éxito las empresas que cuenten con una administración financiera eficiente.

No obstante, es necesario tener cuidado y no caer en el error común de considerar que una función, en este caso la Contraloría, es la más importante de cuantas se dan en una empresa. Esto se menciona porque normalmente cada uno de los responsables o de los que trabajan en un área determinada, estima que sus labores o actividades son las más importantes para la empresa. La empresa, es un conjunto de funciones y actividades que deben estar coordinadas y armonizadas, a fin de lograr los objetivos económicos, sociales, de servicio o de cualquier otra índole.

La contabilidad y otros medios de registro y presentación de hechos y datos han desempeñado un papel muy importante en el desarrollo de las actividades mercantiles. Mediante ellos la administración de las empresas obtiene control y coordinación en sus operaciones, consiguiendo la información necesaria para normar su criterio respecto a las actividades futuras, las cuales se proyectan con base en los informes mismos. Sin embargo, la importancia de estos informes a la administración -

ván creciendo considerablemente a medida que transcurre el tiempo, es decir, que para las empresas modernas la función de teneduría de libros que se limitaba a llevar un registro histórico de sus operaciones financieras, no puede considerarse sino como digno antecesor de la moderna e imprescindible labor de Contraloría que pretende asegurar el mayor éxito en las actividades mercantiles.

La función contable se había concretado a la formulación del balance general y estado de pérdidas y ganancias, los cuales eran presentados algún tiempo después al cierre de libros, una vez que habían sido tomados los inventarios físicos y después de que la contabilidad había sido auditada por un Contador Público Externo (situación todavía común en muchas empresas). Actualmente la administración demanda y necesita información rápida y completa de todas y cada una de las fases de operación. Tal información deberá ser, naturalmente, veraz y adecuada. Estas exigencias hacen que aumenten el volumen, variedad y complejidad de los registros e informes, y lo que es quizá más importante, el impulso que ha tomado la función constructiva y de planeación, así como la de interpretación y análisis de los informes, independientemente de las funciones únicamente ejecutivas.

Los servicios de auditoría externa por parte de un profesional son de gran significado para la entidad y la opinión o dictamen del Auditor Externo, con respecto a la situación financiera de la misma y el resultado de sus operaciones, y aun sobre la situación funcional interior y políticas de operación, no deja fuera de responsabilidad a los directivos y funcionarios ejecutivos hacia el Consejo de Administración, accionistas y público en general, respecto de que todas las transacciones se han llevado a cabo de acuerdo con los planes trazados previamente, y se están usando los más adecuados de registro e informa-

ción. Asimismo, que los bienes de la compañía están siendo protegidos convenientemente y que los informes y manifestaciones gubernamentales para impuestos y otros objetos, se han formulado y presentado sin poner en peligro los intereses y la honorabilidad de la compañía. Cubrir debidamente estos puntos exige encomendar la supervisión e intervención sobre este amplio campo de actividades a una persona que esté íntimamente ligada con todas las fases del negocio, que posea un criterio amplio y versatilidad en sus aptitudes y que, naturalmente, tenga la experiencia necesaria dentro de la empresa u otras empresas de tipo similar.

Para fortalecer esta idea recordaremos que la organización necesita ser dinámica. Esto es, que los sistemas registradores y de información deben irse acoplando oportunamente, teniendo en cuenta que los informes y datos que se obtienen de los registros deben atender a necesidades concretas, a las cuales tienen que ajustarse. Por ejemplo, en lo que se refiere a las declaraciones y manifestaciones de impuestos, así como a las necesidades de tener que prestar atención a distintos requerimientos de oficinas gubernamentales, la situación es cada día más complicada, ya que las leyes y reglamentos sobre el particular con frecuencia no son lo suficientemente claros. Además, pudiera darse el caso de que una incorrecta interpretación de preceptos legales, ya sea en cuestiones de impuestos o asuntos administrativos, origine comprometer seriamente los intereses de la compañía. En tales circunstancias, se hace necesario llevar registros y controles ajustándose a lo que disponen las distintas leyes que regulan las actividades mercantiles privadas, evitando de esta manera que las autoridades fiscales en determinadas circunstancias presuman que ha existido intención deliberada de defraudación.

Todas las cuestiones que se relacionan directamente con la

planeación, manejo e interpretación de registros e informes, necesitan estar bajo la responsabilidad de persona o personas que formen parte de la administración del negocio, ya que de esta manera estarán íntimamente relacionadas con todas sus ac tividades, con lo cual podrán ser de su pleno conocimiento to dos los aspectos de la organización en sí, y en determinadas circunstancias hasta los más íntimos detalles respecto de sus operaciones. En una palabra, debe ser una persona que este en condiciones de proveer a la empresa de los medios más adecuados para conseguir su control y coordinación.

No se puede afirmar que, por el hecho de incluir un Contralor en la organización de una empresa, se tenga asegurado el éxito, puesto que esto depende de muchos factores, pero si se cuenta con una persona técnicamente capacitada, cuyas funciones sean a la vez que colaborar al mejoramiento de la administración, vigilar e informar acerca de los resultados, señalando cambios en la política aplicada con el objeto de mejorar en cualquier forma las decisiones que tengan como consecuencia el logro de los objetivos previamente fijados.

UBICACION DE LA CONTRALORIA DENTRO DE LAS EMPRESAS

La situación de la Contraloría en las empresas depende de diversos factores, tales como capacidad económica y organización, clase de empresa, etc. Por lo tanto, sería conveniente precisar en términos generales cual es la posición que debe ocupar en el organismo administrativo.

El Contralor generalmente es nombrado por el Director Financiero de la empresa, con toda la formalidad que el nombramiento requiere.

Partiendo de la base de que las funciones de Contraloría son, principalmente, las de servicio a la Dirección, se puede decir que este departamento debe reportar directamente a la autoridad máxima dentro de la empresa, ya sea el Consejo de Administración, el Comité Ejecutivo, el Presidente, el Director, el Gerente General, etc., además no debe estar sujeto a la dependencia de ninguno de los jefes o funcionarios de operación porque se perdería, en relación con esa actividad, la independencia que necesita para fijar sus controles, reportar fallas, sugerir correcciones, etc., tendientes a lograr un funcionamiento más eficiente de todo el organismo.

Ahora bien, para que el departamento de Contraloría pueda desempeñar las funciones que le corresponden en la forma más conveniente, es necesario:

1. Que el Jefe del Departamento, o sea el Contralor, tenga igual categoría que la de los principales funcionarios del cuerpo directivo.
2. El Contralor debe organizar sus oficinas en forma adecuada

da y de acuerdo con el tamaño y la estructura orgánica del negocio, procurando ajustarse él mismo a lo que fundamentalmente deben ser sus funciones.

3. Debe procurar ponerse en armonía con los demás funcionarios de la administración, para proporcionar una mutua cooperación y desvirtuar la idea que puedan formarse respecto a que sus labores de determinar las desviaciones, sean un factor nocivo para el mejor desempeño de las funciones de los demás.

En mi opinión, el Contralor debe depender del Consejo de Administración, con las facultades y limitaciones que este le confiere, sin necesitar de autorización especial de ningún otro funcionario para llevar a cabo los actos que ejecute y gozar, dentro de las atribuciones que le hayan asignado, de las más amplias facultades de representación y ejecución, inclusive se debe fijar el alcance de la extensión de sus deberes en los estatutos de la compañía.

Siendo miembro principal de la administración, el Contralor no solo tiene responsabilidades con los funcionarios de la empresa, sino también puede considerársele responsable ante los accionistas, acreedores, gobierno y terceros interesados en la misma. Sin embargo, no obstante que es responsable de la formulación y presentación de los estados financieros a la consideración de los accionistas y al público en general, de la formulación de declaraciones y manifestaciones para efectos de impuestos y demás oficios que se presentan periódicamente a las oficinas gubernamentales, su intervención no releva al Consejo de Administración y demás ejecutivos principales de las responsabilidades que directamente les correspondan en cuanto al manejo de la empresa, de cuyos resultados deben responder ante los accionistas, gobierno y terceros.

Igualmente, es de considerarse el hecho de que los estados financieros publicados, así como informes y manifestaciones fiscales son presentados por la compañía, considerada como una - persona jurídica, no por una persona en particular, ya que no puede ser considerado sino como un importante miembro de la - administración, no obstante que una de sus principales obligaciones es la de tener preparado el material necesario para la presentación de hechos reales referentes a la empresa.

Para que el Departamento de Contraloría pueda desempeñar sus funciones en forma eficiente y pueda cumplir con los resultados que se esperan del mismo, es conveniente que el Contralor delegue algunas de sus funciones en otras personas especializadas que tengan bajo su responsabilidad la ejecución de sus propios planes y la revisión de los detalles mínimos. En consecuencia, el Contralor tendrá tantos supervisores como sea - posible, condicionado, claro esta, a la importancia económica de la empresa y al volumen de sus operaciones.

Como ya se indicó, la Contraloría es responsable de una gran diversidad de funciones y deberes, los cuales indiscutiblemente una sola persona no podrá llevar a cabo, dada la cantidad y complejidad de las mismas. Por tanto, si el Contralor de--sea cumplir eficazmente su cometido, deberá delegar la autoridad correspondiente a otras personas, para que bajo su direc-ción y supervisión se encarguen de la ejecución de aquellas - funciones. Esto, desde luego, no significa que la responsabilidad del Contralor disminuya o se transfiera, sino que él -- tendrá la obligación de mantener una coordinación y control - suficientes sobre sus ayudantes, evaluando constantemente la eficiencia de esa delegación de autoridad.

Dicha supervisión debe ser constante y lo bastante profunda - para que permita al Contralor conocer la marcha de la empresa

los problemas que se presenten y sus posibles soluciones.

En algunas empresas de importancia en nuestro país ya se tiene implantado el puesto de Contralor, y en los Estados Unidos de Norteamérica existe una asociación de profesionistas que actúa con este nombre. Es probable que en el futuro también - en México se generalice esta actividad. Por lo tanto, es de pensarse en la unificación de criterios respecto al más correcto significado de la función de Contraloría y de su campo de acción, así como del sitio que debe ocupar en la administración de los negocios modernos.

Es casi seguro que los Contralores no desempeñen labores semejantes en sus respectivas empresas, aun cuando estas sean similares y más aun, que los accionistas y directivos de los negocios no tengan una idea clara de las funciones que deben desempeñar estos funcionarios, lo cual da lugar a pensar que se puede prescindir del Contralor, sin que lleguen a surgir problemas administrativos por su ausencia, o bien que se piense que las funciones de Contraloría bien pudieran estar distribuidas entre los distintos funcionarios de la empresa. Desde este punto, ha de parecer a cualquier persona que la Contraloría no es tan importante como para que sea nombrada Contralor una persona con preparación y experiencia especial.

El Contralor en las empresas debe ser símbolo de confianza y seguridad para aquellas personas que tengan intereses dentro de las mismas. Si se reconoce este principio, es lógico que la existencia del Contralor sea, más que necesaria, conveniente.

Para apoyar lo expresado anteriormente con respecto a la importancia de la Contraloría, a continuación transcribo la opinión de McKinsey, expresada en una publicación de la American

Management Association:

"En una organización pequeña es preciso reconocer la existencia de las funciones financieras y de Contraloría, aun cuando no pueda permitirse tener dos funcionarios distintos para ejercer esas funciones. En el caso de una compañía pequeña que no pueda tener un buen Tesorero y un buen Contralor, es preferible tener un individuo de primera categoría que desempeñe ambas funciones".

UBICACION DEL PUESTO DENTRO DE LA ORGANIZACION DE LA ENTIDAD

El Contralor generalmente es nombrado por el Consejo de Administración de la empresa con toda la formalidad que el nombramiento requiere. Ello ocurre así en la práctica, en vista de que el Consejo de Administración esta colocado en mejor posición que cualquier otro funcionario o cuerpo directivo de la empresa para hacer una atinada selección de la persona que ocupará dicho puesto, pues sus conexiones y experiencias en los medios industrial, comercial y financiero le permite contar con información suficiente en cuanto al conocimiento personal de los candidatos al puesto de Contralor. En algunos casos, y dada la importancia que ha adquirido la función del Contralor en la empresa, lo encontramos formando parte del Consejo de Administración.

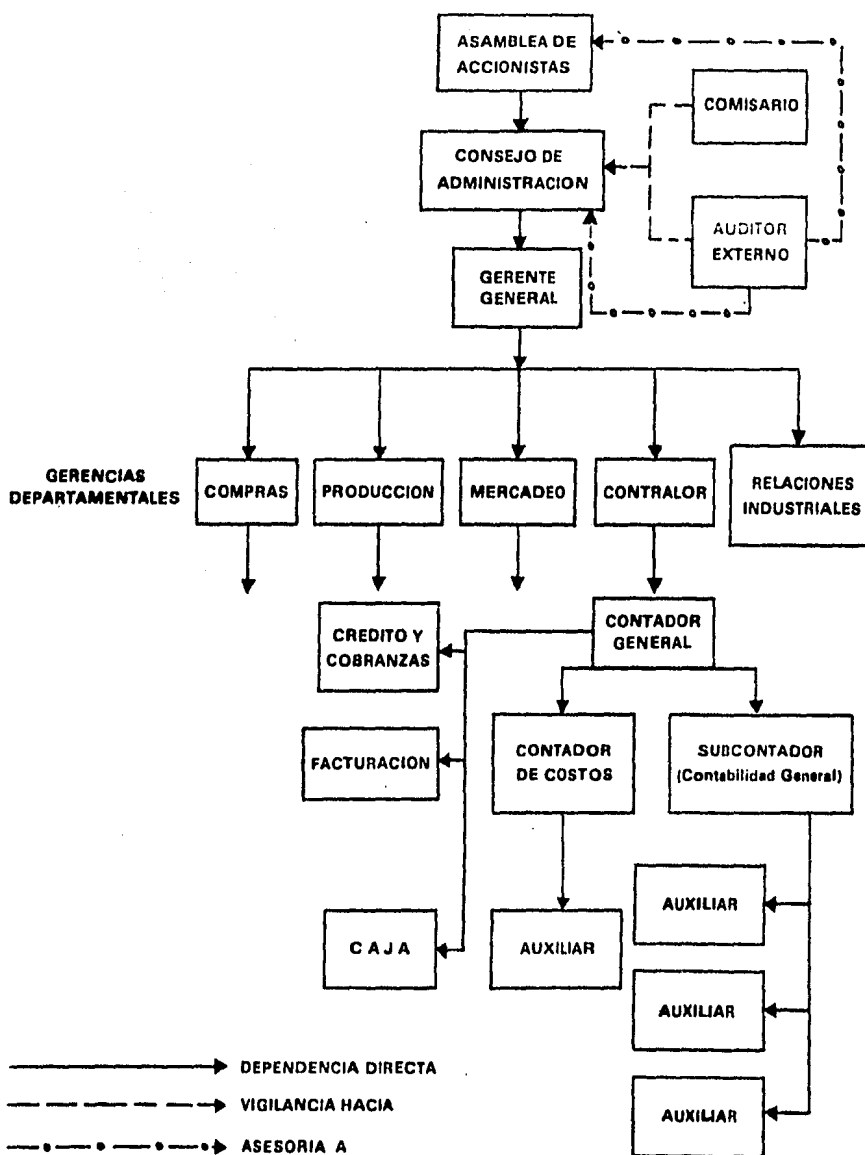
Para que ustedes tengan una visión completa sobre el tema de la ubicación del puesto de Contralor, a continuación se muestran los organogramas clásicos escogidos de casos reales y teóricos (tomados de libros relativos al tema). El objeto de presentar estos organogramas es determinar cuáles son las interrelaciones y dependencias de la función del Contralor, en relación con la de otros puestos dentro de la empresa (en todos los casos solo se analizan los puestos que dependen del Contralor).

También se presentan algunos comentarios adicionales acerca del organograma en el que el Contralor tiene funciones de línea y de asesoría.

En forma general, el Contralor asesora a las demás gerencias departamentales básicamente en cuanto a:

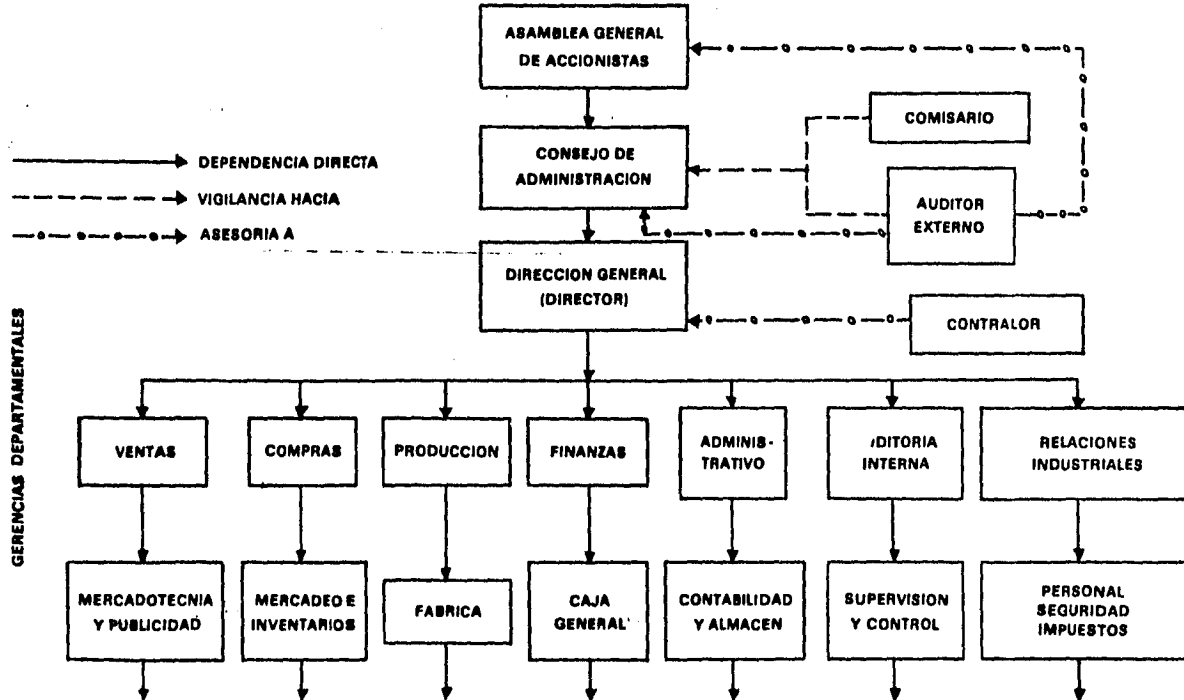
1. Elaboración, modificación y revisión periódica que efectúen otros funcionarios y jefes de departamento, en relación con los manuales y la política de la empresa.
2. Toma de decisiones de otros ejecutivos de la empresa en todo lo relativo a compras y ventas, por lo que se refiere al financiamiento.
3. Coordinación entre las áreas de compras, producción y ventas, la toma de inventarios físicos y su valoración.
4. En la preparación de los presupuestos de todos los departamentos y sobre el análisis de las variaciones.

**ORGANOGRAMA EN EL CUAL EL CONTRALOR
ES UN EJECUTIVO DE LINEA***



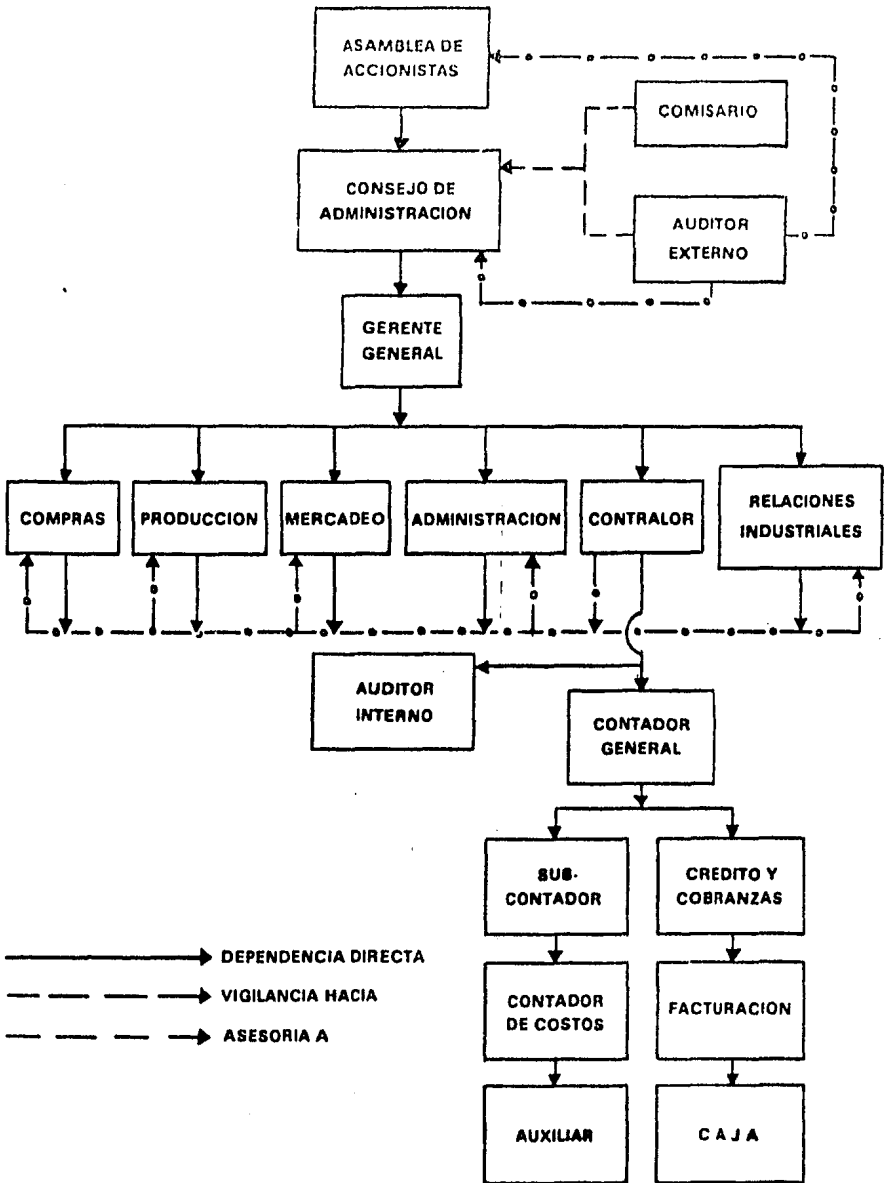
* Tácita y formalmente si existen asesoría del contralor hacia las otras áreas de operación de la empresa, pero ello no está estipulado específicamente como una función del contralor.

ORGANOGRAMA EN EL CUAL EL CONTRALOR DESARROLLA FUNCIONES DE ASESOR*



* El contralor es asesor de la Dirección General y de ésta a su vez dependen directamente los demás niveles de gerencias departamentales, por lo cual el contralor ejerce una asesoría en todas las áreas de operación de la empresa.

ORGANOGRAMA EN EL QUE EL PUESTO DE CONTRALOR IMPLICA FUNCIONES DE LINEA Y DE ASESORIA



REQUISITOS PERSONALES PARA EJERCER LA CONTRALORIA

I

En el desarrollo de la Contraloría se han adoptado prácticas y procedimientos que señalan la responsabilidad que tienen para con los intereses de terceros, quedando esto demostrado cuando el Instituto Americano de Contralores (actualmente "Financial Executive Institute"), adoptó y expidió la "Declaración de Principios" siguiente:

"El Instituto Americano de Contralores cuida la observación de los más altos niveles éticos en la práctica contable de las empresas, y en la preparación de los estados financieros y de operación de dichas empresas para sus directores, sus accionistas y los terceros interesados, de tal manera que puedan conocer las condiciones reales de la empresa en tanto que dichos informes ayuden a tal reconocimiento. Para este fin, el Instituto Americano de Contralores ofrece consejo y ayuda en relación con cualquier iniciativa a la protección del inversionista".

De lo anterior se desprende la gran responsabilidad que tiene el Contralor para con la empresa, y su actuación debe estar a la altura del lugar que ocupa en la organización. Por lo tanto, sus funciones serán desarrolladas con mejores resultados si el Contralor reúne los siguientes requisitos:

1. Tener una sólida preparación sobre sistemas, métodos y procedimientos de contraloría.
2. Tener amplia visión y capacidad para interpretar y analizar estados financieros.
3. Tener habilidad para discutir con cualquier funcionario -

de la empresa sobre la interpretación dada a sus estados y reportes.

4. Tener conocimientos de finanzas, legislación fiscal, organización.
5. Tener amplio conocimiento de la empresa.
6. Tener conocimiento de las políticas que tenga la empresa.

Estos requisitos atienden fundamentalmente a la preparación técnica del Contralor. Ahora bien, para que pueda desempeñar su cargo con la mayor eficiencia posible, es indispensable que, además de los mencionados requisitos de orden técnico, reúna los que a continuación se enumeran y que se refieren a sus cualidades personales más importantes:

1. Mente ordenada que busque las causas y pueda encontrar una serie de significados en un conjunto de hechos.
2. Sentido de la perspectiva para distinguir lo importante de lo que no lo es, para ver las operaciones de cada departamento no en forma aislada, sino en relación a la empresa como unidad y la operación misma del negocio, en relación a la industria o la economía en general.
3. Mente objetiva que pueda abarcar, estimar y valorar los diferentes factores concurrentes en una operación y en la empresa misma.
4. Paciencia en la construcción y cimentación de un conjunto de hechos y cifras, antes de resolver cada problema de la empresa.

5. Paciencia para sugerir y persuadir antes de ordenar.
6. Mente ordenada para encontrar una serie de significados en un conjunto de hechos, estableciendo sus causas.
7. Personalidad, es decir, que inspire confianza a la gente. Además, que guste de encontrarse entre la gente y trabajar con ella.
8. Sentido de vendedor, mejor dicho, será él mismo un vendedor que logre la aceptación de sus productos, como son normas de control, procedimientos y sus posibles cambios, etc.

Naturalmente que los requisitos enumerados se han enunciado con el propósito de dar una idea más o menos completa de las cualidades o requisitos que debe reunir la persona que se deberá encargar del Departamento de Contraloría de una empresa y, por ningún motivo, se ha tratado de establecer un modelo al cual deban sujetarse para la elección de este funcionario, ya que como hemos dicho anteriormente, la amplitud del campo de acción y los requisitos exigidos al Contralor, dependerán en gran parte de la importancia económica, extensión y volumen de las operaciones de la empresa.

REQUISITOS PERSONALES PARA EJERCER LA CONTRALORIA

II

Es importante para el desarrollo normal de las funciones del Departamento de Contraloría, que la autoridad que se le otorgue este adecuadamente planeada y sólidamente cimentada desde el primer momento en que su función se inicie en una empresa. - Para lograr este objetivo, en mi opinión, el Contralor deberá ser nombrado por el Consejo de Administración, con toda la -- formalidad que a tal nombramiento corresponde. Es lógico pen-- sar que el Consejo de Administración esta colocado en una me-- jor situación que los accionistas mismos para hacer una desig-- nación más adecuada de la persona que ocupará el puesto de -- Contralor, puesto que los miembros del Consejo, en la mayoría de los casos, estan conectados con los medios industriales, - comerciales y financieros, lo que a menudo les permite contar con la información suficiente, y a veces el conocimiento per-- sonal de los candidatos al puesto.

La magnitud de la autoridad conferida al Contralor, dependerá principalmente de él mismo, de su capacidad para administrar sus funciones y de los resultados rendidos al Director o Pre-- sidente y al propio Consejo de Administración. Es entonces, cuando al rendir estos resultados, el Contralor observará el alto grado de responsabilidad que tiene y la importancia que significan sus actividades dentro de la empresa para con es-- tos funcionarios.

Es de suponerse que si es variable la actividad del Contralor, el alcance de su autoridad dependerá de las actividades que le encomienden, debiendo sin embargo, aplicar los siguientes principios:

1. AUTONOMIA

Es importante, ya que el criterio que adopte el Contralor se-
rá consecuencia de la labor desarrollada por la Gerencia de -
la empresa, y toda la utilidad que pudiera reportar esa autono-
mía sería nula si el criterio del Contralor se ve influencia-
do por la persona que va a recibir los elogios o críticas por
la labor ejecutada, existiendo, en este caso, la posibilidad -
de que la administración sostenga medidas que perjudican el -
logro del objetivo y por el contrario evita la adopción de me-
didas que sirvan para corregir errores.

Dicha autonomía estará encaminada hacia los siguientes fines:

- a) A la aplicación de las medidas de seguridad que crea conveniente adoptar.
- b) Al desarrollo de sus funciones
- c) A la elaboración de estados y reportes
- d) A la interpretación de las cifras y elementos de esos estados y reportes.

2. AUTORIDAD SUFICIENTE

Para aplicar decisiones en el campo que previamente se le ---
asigne. La autonomía del Contralor debe complementarse con -
autoridad para decidir situaciones, pues desarrolla activida-
des de control, y deberá estar investido de autoridad para exi-
gir que todas las medidas adoptadas sean llevadas a cabo de -
una manera eficiente, o bien puedan hacerse cambios en las --
mismas para aplicar otras de mejores perspectivas.

Lo numeroso de las tareas que se encuentran bajo el cuidado del Contralor, hace imposible en muchos casos, que este funcionario pueda prestarle su atención personal. Es entonces cuando se verá obligado a delegar parte de su autoridad en otras personas, sus ayudantes y subalternos.

Uno de los problemas con los que tiene que enfrentarse un funcionario, es determinar qué tantas y cuáles de las responsabilidades que le corresponden pueden ser delegadas en otras personas. Por una parte, para delegar sus responsabilidades, el funcionario debe tener en cuenta, preferentemente, aquellas tareas que implican trabajo de detalle; por la otra, no puede perder contacto con los aspectos esenciales de su trabajo. La realidad es que puede delegar su autoridad, pero sus responsabilidades permanecerán siempre con él.

Este problema presenta particular dificultad para el Contralor, dado el alto grado de responsabilidad personal que tiene para con la Gerencia, el Consejo de Administración, los accionistas y las autoridades. Además de difícil, el problema tiene la importancia que significa el hecho de que solo una mente razonablemente desahogada, puede desarrollar una actividad con la fuerza necesaria para lograr los resultados deseados.

Para conseguir lo anterior, el Contralor debe organizar el trabajo de sus ayudantes, de tal forma que le permita delegar una buena parte de sus responsabilidades específicas, teniendo además cuidado de que aquellas personas en quienes las ha delegado entiendan los fines y objetivos por los que están trabajando, además de los principios en los que descansa la estructura contable.

Debe, asimismo, vigilar que haya la cooperación entre sus ayu

dantes, así como con los miembros de otros departamentos de la negociación con los que tenga o pueda tener contacto. Si se quiere que el plan de organización, cualquiera que sea, - signifique algo más que el estar impreso en un papel, el entendimiento y la cooperación son esenciales, a fin de que dicha organización fluya por cauces verdaderos de trabajo, -- trascendentales para una actividad que satisfaga las necesidades y las más caras aspiraciones de los directivos de la empresa.

No sería posible, ni se considera necesario, que el Contralor tenga en mente la información sobre los detalles que forman parte de las actividades bajo su supervisión. Es suficiente que asegure la adecuada operación del departamento al que dichos detalles pertenezcan, y que pueda obtener la información para proporcionarla con rapidez a quien se la solicite.

Lo anterior, no quiere decir ni mucho menos que las responsabilidades del Contralor tienden a reducirse, pero sí se procurará liberarlo del trabajo de detalle que forma parte de las numerosas actividades bajo su supervisión, asegurándose que dichos detalles en su obtención proporcionen la correcta información cuando sean preparadas por sus ayudantes y subalternos, por lo que es conveniente considerar que el estímulo, la comprensión y el reconocimiento de la labor del ayudante, todo ello con base en los principios de orden, disciplina y cumplimiento indispensables, conducen a la superación del -- trabajo y, lógicamente, a la persona que tiene la responsabilidad del mismo.

No obstante el amplio radio de acción y la ingerencia que el Contralor tiene en todo el trabajo que se efectúa en las oficinas, no debe tener jurisdicción directa sobre los empleados de los departamentos en ventas, compras, etc., y en general,

los ajenos al suyo.

Por lo tanto, si el Contralor es un importante funcionario dentro de una empresa, cabe hacer mención a los "Diez mandamientos de la buena organización", publicados por la "Asociación Americana de Gerentes", mismos que deben ser considerados por todos aquellos funcionarios que como tales desarrollan sus labores y delegan su autoridad en sus subalternos.

1. Cada funcionario debe tener sus responsabilidades perfectamente definidas y limitadas.
2. Toda responsabilidad debe implicar una autoridad correspondiente.
3. Cualquier cambio en la naturaleza o magnitud de las responsabilidades de un puesto, debe ser objeto de absoluta comprensión por parte de todos los afectados.
4. Ningún funcionario o empleado debe recibir órdenes definitivas de más de una fuente. Esto no debe interferir con las disposiciones generales emanadas de los diversos jefes de departamento.
5. Las órdenes deben darse a los subalternos a través de sus jefes inmediatos, respetando invariablemente la jerarquía existente.
6. Siempre que sea posible, las reprensiones al personal serán hechas en privado y, por ningún motivo ni bajo ninguna circunstancia, un empleado será reprendido en presencia de personal de un nivel igual o inferior al suyo.

7. Debe tenerse especial cuidado en actuar en forma inmediata para aclarar cualquier duda que, en relación con autoridad y responsabilidad, pueda surgir entre funcionarios y empleados.
8. Los ascensos, los aumentos de sueldo y las medidas disciplinarias, deben ser invariablemente aprobadas por el superior inmediato del empleado afectado.
9. No debe exigirse que un funcionario o empleado sea al mismo tiempo ayudante y crítico de otro.
10. Todo funcionario cuyas labores estén sujetas a una inspección periódica debe contar, de ser posible, con la ayuda y las facilidades que le permitan tener una verificación propia de la calidad de su trabajo.

El Contralor, en su carácter de funcionario, puede tomar de estos mandamientos medidas preventivas a través de su seguimiento, y así evitar que se susciten problemas en cuya resolución es necesaria la pérdida de tiempo de uno, y en algunos casos, de varios de los directivos, causando trastornos de consideración.

"La delegación de funciones y responsabilidades puede hacerse sin interrupción desde el director principal hasta los empleados inferiores, pero es condición indispensable que la cadena sea constante y que, en cada nivel de autoridad, el individuo este compenetrado perfectamente de cuáles son sus atribuciones y los límites de su responsabilidad" (J. Gómez Morfín, C.P. "El Control interno de los negocios").

REQUISITOS PERSONALES PARA EJERCER LA CONTRALORIA

III

Como lo he venido repitiendo a través de este estudio, considero que el Contador Público es el profesionista más indicado para asumir la responsabilidad de suministrar a la Dirección de información necesaria para el planeamiento y el control de las operaciones. Su deber es integrar y mantener los registros necesarios para que en ellos queden anotados y resumidos los resultados de todas las operaciones que se efectúen. Por otra parte, como no tiene responsabilidad alguna en la operación misma, el Contador esta en posición de reportar e interpretar objetivamente los datos que dichos registros proporcionan. Pero para desempeñar las funciones de Contraloría, en lo personal, el Contralor debe ser, técnicamente hablando, un buen Contador. Es decir, debe poseer la preparación profesional correspondiente y, además, debe tener buen criterio y la visión necesaria que lo capacite para el mejor uso de sus conocimientos técnicos, debiendo también estar familiarizado -- con los asuntos del negocio.

Esto desde luego, es aplicable a cualquier profesión, pero es de especial importancia, tratándose de cifras en las gestiones de los negocios, pues la forma y contenido de los estados financieros son susceptibles de diferente interpretación por -- parte de los funcionarios responsables de la empresa y todas aquellas personas ajenas al departamento en que se formulan.

Para llevar a cabo esta función real y efectivamente, es necesario que el Contador desarrolle cualidades que no le habían sido indispensables, cuando menos hasta cierto grado, en el - desempeño de sus obligaciones tradicionales. Dichas cualidades son las siguientes:

- 1a. Debe dejar de pensar que es solamente el Contador, el Auditor o el especialista de impuestos, en el sentido limitado de las palabras, y darse cuenta de la amplitud de las oportunidades y las necesidades que son inherentes a toda labor directiva.
- 2a. Debe acostumbrarse a considerar invariablemente la trascendencia de todas y cada una de sus actividades, escudriñando los resultados pasados y presentes, principalmente en cuanto afectan al futuro. El estímulo o la adquisición del hábito de la meditación, es insustituible en esta actividad y muy aconsejable en cualquier otra.
- 3a. Debe cultivar intensamente la facultad de entender y manejar al personal de la compañía, incluyendo no solamente a sus subalternos y a todas aquellas personas sobre las que tenga ascendencia dentro de la organización, sino también, de una manera especial, a los demás funcionarios que están dirigiendo realmente la operación del negocio y a los que debe comunicarse la información obtenida de los registros y libros de la empresa, si es que se requiere dar de esta algún uso constructivo.
- 4a. Debe aprender a organizar sus diversas actividades, a delegar responsabilidades y a entrenar a sus ayudantes en tal forma que el personal pueda satisfacer las necesidades de la Dirección en cuanto a suministro de información se refiere. Al mismo tiempo, continuará desarrollando efectivamente las labores relativas a la protección de las propiedades de la negociación y el cumplimiento con los informes, manifestaciones, declaraciones, etc., que las autoridades, especialmente las fiscales, requieran.

5a. Debe dominar el arte de formular un balance con bases intermedias entre la teoría y la práctica en la aplicación de técnicas contables, y debe aprender a aceptar, cuando sea necesario, medios y métodos, en lugar de principios básicos.

Se puede decir que las cualidades y los hábitos mentales anteriores son, en términos generales, los necesarios para el éxito como ejecutivo en cualquier campo o actividad.

Resumiendo, la necesidad que tienen los directivos en la actualidad de tener información oportuna de sus gestiones, ha dado al Contador la oportunidad de salir de su especializado y, en cierto modo, estrecho campo de acción y convertirse en un miembro activo dentro del grupo directivo de la empresa. Esto es, un Contralor en el sentido completo de la palabra. El reconocimiento que la administración ha hecho de la Contraloría como una función, ha sido determinante para los Contadores que han sabido aprovechar la oportunidad que les ha sido brindada.

CAPITULO III

CONTRALORIA SEGUNDA PARTE

FUNCIONES DEL DEPARTAMENTO DE CONTRALORIA

En las empresas que cuentan con los servicios de un Contralor, ya sea formando parte de su cuerpo directivo o como un jefe de menor importancia, habrán resuelto en parte, el problema de la designación de sus deberes y responsabilidades, de acuerdo con su esquema general de organización.

Generalmente se le asignan los deberes que el Consejo de Administración o el Director General consideran convenientes, los que frecuentemente tienen que ver con la contabilidad, supervisión de oficinas, y la intervención en los desembolsos de la compañía, y en algunas ocasiones se le asignan otras labores que no se encuentran directamente bajo la responsabilidad de algún otro funcionario.

En esta forma, se habrá resuelto el problema de la asignación de deberes del Contralor, de acuerdo con la situación especial de cada empresa. Sin embargo, no se puede negar que resultaría de gran utilidad conocer los deberes que fundamentalmente corresponden a este funcionario, principalmente cuando su nombramiento es reciente y tiene que cubrir sus deberes de acuerdo con la idea que él mismo tiene sobre sus funciones. Inclusive, en el caso de que se presentara una causa grave, es necesario saber hasta qué grado resulta responsable el Contralor para con los interesados de la empresa y aun para con los accionistas, gobierno y demás terceros interesados.

Por lo tanto, conviene delimitar su campo de acción, de tal forma que no llegue a invadir indebidamente los campos de acción de otros funcionarios y, además, evitar situaciones que inclinen a pensar que este funcionario descuida deberes que son de su responsabilidad, evitando también que se lo conside-

re como un elemento susceptible de desempeñar cualquier actividad dentro de la empresa.

Mientras no sea reglamentada la Contraloría en alguna forma, será necesario que las empresas que tengan interés en aceptar la dentro de su organización, le confieran las atribuciones - que a juicio de sus organizadores le quieran asignar, siendo probable que dichas funciones sean combinadas con otras de diversa índole, principalmente en empresas de mediana importancia.

Lo ideal sería formular una lista de funciones a las que más o menos pudiera atenerse un Contralor para cumplir con sus -- responsabilidades, la cual fuera aplicable a cualquier tipo - de empresa en términos generales, tal como sucede en las labores de otros funcionarios cuyos campos de acción son perfectamente conocidos. Una lista de deberes en este sentido también sería de gran utilidad para cuando se desean hacer constar los estatutos de la sociedad o en actos que constituyan - las resoluciones de los directivos.

Es aceptable el hecho de que esto no es muy fácil de conseguir, por la variedad de tipos de empresas y porque en nuestro medio es poco conocido el significado y la importancia de la Contraloría. Sin embargo, se pueden aprovechar las experiencias de Estados Unidos de Norteamérica, respecto de las - funciones que deben ser asignadas al Departamento de Contraloría.

Tomando como base diferentes clasificaciones de las funciones del Departamento de Contraloría, a continuación clasifico dichas funciones que, a mi juicio, son las que deben quedar dentro del campo de acción del Departamento de Contraloría, considerando que deberá servir a cualquier clase de empresa:

1. CONTROLAR Y PROTEGER LOS ACTIVOS DEL NEGOCIO

Uno de los objetivos principales de la Contraloría es el control y la protección de los bienes de una compañía, y si pensamos que estos bienes constituyen los medios que la misma -- tiene para alcanzar sus objetivos y, sin duda alguna, son el centro sobre el cual giran todas las operaciones que la empresa pretende realizar. Vigilar el aprovechamiento correcto y la protección de dichos bienes debe ser, indudablemente, - uno de los objetivos del Contralor. Los accionistas tienen - especial interés en obtener información oportuna acerca de di cho objetivo, puesto que no solamente constituyen las inver-- siones que a determinada fecha tienen efectuadas en la empresa, sino también incluyen intereses de terceros, los cuales - deben quedar, a su vez, garantizados.

I. CONTABILIDAD GENERAL

- a) Preparación e instalación de los registros de contabilidad.
- b) Preparación de los estados financieros e informes respectivos.

II. COSTOS (CONTABILIDAD INDUSTRIAL)

- a) Recopilación de los costos de producción.
- b) Recopilación de los costos de distribución.
- c) Recuento y valuación de los inventarios físicos.

III. ESTADISTICAS

- a) Preparación y presentación de los registros e informes estadísticos.
- b) Estudios económicos.

IV. SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS

- a) Iniciación, preparación y expedición de normas relacionadas con los asuntos y procedimientos de contabilidad y la coordinación de los sistemas en toda la compañía, incluyendo los métodos, informes, registros y procedimientos de oficinas burocráticas.
- b) Preparación o aprobación de los reglamentos o prácticas normales necesarios para asegurarse del cumplimiento de las órdenes o reglamentaciones expedidas por los organismos del gobierno.

2. VIGILAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES INHERENTES A LA EMPRESA

El segundo objetivo que persiguen las funciones de Contraloría, son las de carácter legal, que por su naturaleza son -- las que cubren las más delicadas exigencias.

Las leyes y reglamentos en materia de impuestos y otras que regulen determinadas actividades mercantiles, deben conocerse e interpretarse de manera correcta para presentar en su oportunidad, y con todos los requisitos exigidos, las declaraciones y pagos de impuestos, y pedir, cuando sea necesario,

aclaraciones y autorizaciones, así como hacer reclamaciones procedentes. Asimismo, deben presentarse datos e informes a dependencias oficiales y cubrir exigencias de llevar determinados registros y controles al corriente, para evitar multas, suspensiones u otras penas de mayor trascendencia. Estos requisitos legales van creciendo en número e importancia, a medida que va aumentando la intervención del estado en las empresas, lo cual exige que el Contralor deba tener conocimientos suficientes en materia legal. Además de que deberá estar familiarizado con las características y problemas de la empresa sobre este particular.

Se podría pensar que la función legal de Contraloría es más bien una función del departamento legal o abogados externos al servicio del negocio, pero en realidad en todos los problemas mencionados se encuentran características contables e interno-administrativas. Por lo tanto, son susceptibles de ser desarrolladas con mayor eficacia por el Contralor, para lo cual deberá contar, por supuesto, con los consejos y la orientación de especialistas en la materia.

Es posible encontrar empresas que cuenten dentro de su organización con un departamento de impuestos, el cual se hará cargo de cumplir con toda clase de trámites y disposiciones relacionadas con impuestos, y su función principal es la preparación y presentación de todos los pagos de impuestos y la superintendencia de todos los asuntos relacionados con estos.

3. ASISTIR A LA ADMINISTRACION EN EL CONTROL DE LAS OPERACIONES Y EN EL CUIDADO DE LA FORMULACION DE LAS POLITICAS

Este tercer objetivo de las funciones de Contraloría cubre

aclaraciones y autorizaciones, así como hacer reclamaciones procedentes. Asimismo, deben presentarse datos e informes a dependencias oficiales y cubrir exigencias de llevar determinados registros y controles al corriente, para evitar multas, suspensiones u otras penas de mayor trascendencia. Estos requisitos legales van creciendo en número e importancia, a medida que va aumentando la intervención del estado en las empresas, lo cual exige que el Contralor deba tener conocimientos suficientes en materia legal. Además de que deberá estar familiarizado con las características y problemas de la empresa sobre este particular.

Se podría pensar que la función legal de Contraloría es más bien una función del departamento legal o abogados externos al servicio del negocio, pero en realidad en todos los problemas mencionados se encuentran características contables e interno-administrativas. Por lo tanto, son susceptibles de ser desarrolladas con mayor eficacia por el Contralor, para lo cual deberá contar, por supuesto, con los consejos y la orientación de especialistas en la materia.

Es posible encontrar empresas que cuenten dentro de su organización con un departamento de impuestos, el cual se hará cargo de cumplir con toda clase de trámites y disposiciones relacionadas con impuestos, y su función principal es la preparación y presentación de todos los pagos de impuestos y la superintendencia de todos los asuntos relacionados con estos.

3. ASISTIR A LA ADMINISTRACION EN EL CONTROL DE LAS OPERACIONES Y EN EL CUIDADO DE LA FORMULACION DE LAS POLITICAS

Este tercer objetivo de las funciones de Contraloría cubre

un amplio campo de acción y comprende, además del uso de registros históricos de la empresa, la sincronización y registro de planes financieros en la forma de presupuestos. Asimismo, incluye el análisis e interpretación de los estados financieros y demás informes y datos internos, con el fin de que puedan ser entendidos con facilidad por los directivos de la empresa, y le puedan dar un uso apropiado.

En algunas ocasiones la interpretación de datos externos puede tener relación con las políticas de la compañía. Por lo tanto, el Contralor también se encargará de la recopilación, estudio e interpretación de datos estadísticos, tanto internos como externos, que se relacionan con las actividades de la empresa.

Puede decirse que la función de asistencia a la administración siempre ha existido, conjuntamente con los procedimientos contables, pero generalmente se restringía a la formulación y presentación de los estados financieros esporádica o periódicamente, situación que en la actualidad tiende a desaparecer y su campo de acción cada vez es más amplio y de mayor importancia.

Esta tercera función también se divide a su vez en departamentos y sus funciones como sigue:

I. AUDITORIA INTERNA

- a) Auditoría constante de todas las cuentas y documentos de la empresa, cualquiera que sea su localización.
- b) Determinación e investigación normal de que todas las propiedades de la compañía se hallan debidamente aseguradas.

- c) Examen de todas las garantías para el retiro de valores de las cajas fuertes de la empresa, y la determinación de que aquellos retiros se efectúan de conformidad con los estatutos y las regulaciones establecidos periódicamente por el Consejo de Administración.
- d) Mantenimiento de registros adecuados de todos los contratos y de todos los arriendos.

II. PROCEDIMIENTOS PRESUPUESTARIOS

- a) Preparación como Director de Presupuestos, en unión con otros funcionarios y Jefes de Departamento, del presupuesto anual que cubre todas las actividades de la empresa, para su presentación al Consejo de Administración y a la Junta de Directores, antes de la iniciación del año fiscal. La autoridad del Contralor para vetar las comisiones o gastos que no se hayan autorizado por el presupuesto, debe fijarla el Consejo de Administración o, en su defecto, la junta de directores de la empresa.

III. ANALISIS DE OPERACIONES PRESENTES Y FUTURAS

- a) Determinación de que todas las transacciones financieras cubiertas por minutas de la Junta de Directores o Consejo de Administración y/o por la Comisión Ejecutiva, se han realizado y registrado de manera adecuada.
- b) Aprobación (o refrendo) del pago de todos los cheques, pagarés y otros instrumentos negociables de la compañía que han sido financiados por

el Tesorero o por aquellos funcionarios que tienen autorización para hacerlo, de acuerdo con los estatutos de la empresa o aquellos que designa ocasionalmente el Consejo de Administración.

- c) Análisis e interpretación de estados e informes financieros para uso interno y externo.

IV. RELACIONES CON AUDITORES EXTERNOS

- a) Coordinación de las actividades del Auditor Interno con las del Auditor Externo, basándose en la preparación conjunta de los programas de trabajo, cubriendo por una parte las necesidades administrativas de la empresa, y por otra parte las de verificación técnica del Auditor Externo. Desde luego que los programas de coordinación deben desarrollarse individualmente, de acuerdo con las necesidades particulares y la forma de organización de cada empresa.

La preparación de los programas de trabajo coordinados debe formularse por el Auditor Externo, con la ayuda del Auditor Interno y la aprobación del Contralor. Sin embargo, es conveniente que los resultados obtenidos sobre estos programas previamente formulados, sean discutidos y estudiados por dichos funcionarios.

De acuerdo con las atribuciones anteriores, se podría decir que las funciones del Departamento de Contraloría son muchas y tratar de explicar cada una de ellas sería realizar un trabajo muy detallado, por lo que, tomando como base la gran semejanza que existe en algunas de ellas, se pueden agrupar en las siguientes funciones:

1. FUNCIONES RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD

Los administradores de las empresas reconocen la importancia que tiene la contabilidad dentro de su organización, puesto que les proporciona la información que necesitan para orientar y dirigir sus decisiones. Además, también les proporciona una historia completa de todas las operaciones que han realizado, en forma conjunta o para un caso en particular.

Esta función está relacionada con todos los aspectos de carácter contable dentro de la empresa, como son la organización e implantación del sistema que va desde el diseño de las formas a usarse hasta los libros, registros, auxiliares, etc., y finalmente la presentación de los estados financieros e informes. Incluye también la coordinación del trabajo de los empleados y de las condiciones que deben existir para el desarrollo del mismo.

La contabilidad es la responsable y encargada de que todas y cada una de las operaciones que realiza la empresa se registren por medio de los sistemas de contabilidad que, como ya dijimos, son el conjunto de formas, libros, registros, auxiliares, equipo mecánico, etc., en los cuales se registran todas las operaciones que realiza una compañía, se analizan con todo detalle y se agrupan en el orden en que se van efectuando, hasta llegar a la formulación de los estados financieros, que representan la principal finalidad del sistema contable, los cuales servirán de información a los directivos de la empresa, para que puedan guiar y coordinar las distintas actividades de la empresa, puesto que necesitan valerse de todos los medios para mantenerse informados de los acontecimientos que se susciten y de la forma en que puedan dirigir el trabajo de sus subordinados.

Ahora bien, cuando en una empresa se desea establecer un sistema de control interno, se necesita que la empresa este bien organizada y que tenga un adecuado sistema de contabilidad. No puede existir en forma independiente la organización, la contabilidad y el control interno, puesto que la organización es la base principal del control interno y la contabilidad es uno de sus elementos principales.

Las necesidades de informes y conservación de datos son diferentes en cada empresa y tienden a ser mayores en volumen y de mayor importancia mientras más grande es la organización. Además de los informes financieros que precisa la administración, los distintos departamentos de operación que mantienen determinada dependencia entre sí, se reclaman informes y datos sobre sus respectivas gestiones y operaciones realizadas, tales informes emanan generalmente de sus propios registros.

Si estos informes se presentan de acuerdo con el criterio de las personas que los formulan, o sea, en la forma y términos que cada uno estima procedentes, podrá suceder que no se obtengan los resultados deseados. Por esta razón es preferible establecer un control central en cuanto a determinación y formas de datos financieros y de carácter general. Tal control quedará bajo la responsabilidad del Contralor, quien por su jerarquía dentro de la empresa, esta al tanto de los asuntos y problemas fundamentales de la organización. Además, posee la destreza y especialización suficientes en cuanto a métodos de contabilidad, recopilación y presentación de datos en trabajos de oficina y otros mecanismo análogos. En tales circunstancias, tiene que ser este el indicado para actuar como centro coordinador de todas esas actividades, poniéndose en contacto con los demás jefes y encargados de departamento, para estudiar y resolver con ellos los distintos problemas que se originen sobre el particular. De esta manera, estará en condiciones de mantener un sistema contable y de registro en

general, que cubra todas las necesidades de la administración con la mayor eficiencia, sin perder de vista que aunque la jurisdicción del Contralor sobre la operación misma de los sistemas de contabilidad puede no ser directa, este es en último término, responsable de presentar datos exactos y oportunos. Por lo tanto, necesita vigilar y asesorar constantemente el desarrollo de esta función.

De acuerdo con este plan de acción, el Contralor puede indistintamente establecer la clasificación de las cuentas y registros que deban utilizarse, o bien revisar y aprobar lo que pudiera proponerle el Jefe de Contabilidad, llevar registros y cuentas, una vez aprobados y preparar los informes que hayan de obtenerse de los libros de contabilidad.

El Contralor determina la estructura y el contenido de dichos informes, pero pertenece al Jefe de Contabilidad la preparación de los mismos. Es corriente que el Jefe de Contabilidad someta estos datos a la aprobación del Contralor antes de darles curso. Otras veces lleva el propio Contralor un registro de los informes que deben prepararse y de las personas que han de recibirlos, y entonces es él quien les da curso, después de haberlos aprobado. Este método centraliza el control de la distribución de los informes.

Ya se ha establecido que el Contralor es el responsable de la contabilidad y los sistemas de registro de la compañía, pero como no es posible que ejerza un control directo sobre los detalles del trabajo material de manejar registros, delegará facultades y responsabilidades a un subordinado, que es el Jefe del Departamento de Contabilidad o Contador General. Este funcionario debe estar capacitado para cubrir estas labores en forma eficiente, y el Contralor por su parte vigilarlo y asesorarlo, buscando establecer medios de registro y presenta

ción de datos más prácticos y útiles.

Kester, en su libro Contabilidad Aplicada, nos da una idea clara respecto a las relaciones del Contralor con el Departamento de Contabilidad, y de la dependencia que existe entre ambos: "En términos generales, el Contralor dirige mientras que el -- Contador ejecuta".

Las funciones del Contador General o Jefe de Contabilidad abarcan el registro de todas las operaciones efectuadas por la empresa, y no solo debe procurarse que los cargos y los abonos - arrojen sumas iguales, sino que los asientos formulados afectan a las cuentas apropiadas, considerando que los registros - efectuados se asienten en forma íntegra y verídica.

La base sobre la que descansa el Departamento de Contabilidad es, sin lugar a dudas, el sistema que para el mismo tenga establecido la empresa, sin olvidar que cualquiera que sea debe -- comprender: un catálogo de cuentas, un manual de instrucciones, formas, registros y comprobantes que serán manejados con base en los procedimientos señalados en el manual, ya que esto servirá para que las modificaciones que se hagan al sistema - sean preparadas por el Contador General y supervisadas por el Contralor.

El Departamento de Contabilidad tendrá como principales funciones:

1. Mantener al corriente los libros principales de contabilidad y los correspondientes registros auxiliares.
2. Control de los registros de cuentas por cobrar y la vigilancia que del control de ingresos se tenga en la empresa.

3. Verificación de las facturas de proveedores, así como la aprobación de los comprobantes de pago.
4. Verificación de facturas que amparen ventas o servicios proporcionados por la empresa.
5. Preparación y verificación de cheques mediante los cuales se dispone de fondos de la empresa.
6. Supervisión de los registros existentes para el control de la fábrica, y por lo que se refiere al equipo, los reemplazos, el mantenimiento o las mejoras, de acuerdo con la política de la empresa, así como el establecimiento de las tasas de depreciación y los valores asegurables para la fábrica y el equipo.
7. Contabilidad de costos, en las grandes empresas a cargo de un Contador de Costos, pero en cualquier caso, el fin es proporcionar la información necesaria para el control de los gastos de producción y los precios de venta.
8. Estudio, cuando lo requieran, de la implantación de métodos, sistemas y prácticas, en lo que ya se ha establecido.

No debemos olvidar que todas las funciones realizadas por el Departamento de Contabilidad son desarrolladas bajo la supervisión y vigilancia del Contralor.

La supervisión y, en algunas ocasiones, la formulación de los estados financieros (balance general y estado de pérdidas y ganancias), por el Departamento de Contraloría, así como no-

tas e informes adjuntos a los mismos, que amplían la información contenida, constituyen el cimiento de las funciones del Contralor, ya que para el estudio de las futuras operaciones de la empresa, es indispensable basarse en cifras fidedignas, utilizadas por el Director General y el Consejo de Administración, como guía en la dirección y administración de la empresa. Al Contralor es a quien corresponde el análisis e interpretación de los puntos que él considera importantes. Es a este funcionario a quien corresponde proporcionar dichos esta dos e informes.

2. FUNCIONES RELACIONADAS CON LOS IMPUESTOS

Las relaciones fiscales son uno de los aspectos que más deben cuidar los ejecutivos de las compañías, porque cada día las necesidades de los estados modernos son mayores y de carácter más complejo, y como los particulares son los obligados a satisfacerlos dentro de los preceptos normativos fiscales, es natural que aumenten las prestaciones al estado por parte de los particulares, en la forma de impuestos, derechos, etc.

El conocimiento de las leyes impositivas es insuficiente, es necesario encontrar la forma para cumplir con ellas y, además, aplicar este conocimiento en beneficio de la compañía, no solo en la determinación de los ingresos gravables, en la formulación de las declaraciones y en la determinación exacta de las utilidades disponibles y el capital invertido, sino también en anticipar el efecto que el impuesto tendrá sobre las decisiones derivadas de las políticas de operación.

Cualquiera que sea la organización de una empresa, debe preverse en alguna forma la coordinación y combinación del conocimiento de las leyes impositivas y su administración, para una mejor comprensión entre la técnica contable y las políticas de la compañía.

La responsabilidad de proteger los intereses de la compañía en este aspecto, debe recaer en el Contralor, ya que posee la combinación del conocimiento técnico-contable y la familiarización con el negocio, necesaria para complementar el punto de vista legal relativo a los problemas de impuestos, a pesar de que algunas disposiciones no afecten directamente a la contabilidad.

En otras palabras, el Contralor tiene que estudiar el aspecto

fiscal de la compañía. El conocimiento de las obligaciones - fiscales y, en especial, el Impuesto Sobre la Renta, el Im-- puesto Sobre Ingresos Mercantiles y el Impuesto al Valor Agre gado, así como su trascendencia en la contabilidad y en la em presa, es una parte necesaria de la capacidad del Contralor, puesto que la parte contable de dichos impuestos esta íntima- mente ligada con el aspecto legal.

W.A. Paton dice: "En lo que respecta a los impuestos, una - parte preponderante del trabajo tiene siempre que ser realiza da por la Contraloría. Este departamento debe perfeccionar - sus conocimientos sobre los requisitos que se exigen para la liquidación de los impuestos, acudiendo al departamento legal solo para pedir consejo sobre determinados puntos".

Tratándose de una nueva disposición el Contralor la estudiará, la interpretará y, en ocasiones, acudirá al Consejo de espe- cialistas en la materia, ya sea dentro de su propia organiza- ción o fuera de ella, para poder adaptar de inmediato dicha - disposición a la compañía, modificando inclusive sus sistemas, procedimientos y controles a fin de satisfacer las exigencias de cualquier reciente disposición.

Por lo tanto, la vigilancia del cumplimiento de las obligacio nes fiscales debe considerarse como una de las principales - funciones del Departamento de Contraloría, y comprende todas las disposiciones legislativas que afecten a la empresa, y en particular aquellas vinculadas directamente a las utilidades de la empresa y sujetas a la supervisión fiscal.

El derecho fiscal en México es una disciplina legal y técni- ca de reciente creación, pues aunque siempre ha existido la tributación, legislación que obliga a ella, carecía, si no de principios, sí de una estructura coordinada, ya que actual-

mente en nuestro país las leyes tributarias estan en una etapa de reestructuración y los procedimientos que establece dicha legislación estan sujetos a constantes modificaciones para incluir situaciones no previstas con anterioridad, dado la gran variedad de impuestos de diferente naturaleza, que en -- ocasiones gravan un mismo acto, dando lugar a cambios constantes en la legislación, lo cual obliga a mantener una vigilancia permanente para estar oportunamente al tanto de las nuevas situaciones originadas por dichos cambios, lo cual constituye una tarea diaria y una investigación continua.

Ahora bien, para que el Contralor pueda desempeñar satisfactoriamente la función de impuestos, es conveniente que tenga a su servicio uno o más auxiliares expertos en la materia, o -- más aún, de ser posible, un Departamento de Impuestos, condicionado por supuesto, al tamaño, tipo e importancia económica de la empresa.

El Departamento de Impuestos funcionará como auxiliar del Departamento de Contraloría, y el Contralor considerará los dictámenes que emita dicho departamento. Sin embargo, prevalecerá en todo caso el criterio del Contralor, puesto que es el -- responsable directo ante el Gerente o Administrador.

El Departamento de Impuestos tendrá como funciones principales las siguientes:

1. Estudio y comprensión de las leyes fiscales y, en particular, de aquellas que afecten a la empresa.
2. Conocer oportunamente todos los cambios habidos en las leyes correspondientes.
3. Preparar con oportunidad las declaraciones, tanto para --

las autoridades locales como federales, de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

4. Conservar las declaraciones y documentos oficiales que aprueben fehacientemente el cumplimiento de las obligaciones gubernamentales.
5. Estudiar la repercusión fiscal de aquellas operaciones poco comunes que puedan realizarse en la empresa.
6. Comentar con el Contralor sobre las ventajas de una revisión por parte del Contador Público Externo de los estados financieros y situación fiscal de la empresa, con miras a que este dictamine ante la Dirección de Auditoría Fiscal.
7. Mantener informado al Contralor de cualquier cambio en materia fiscal.

Este departamento, como consecuencia de la reglamentación de la participación al personal en las utilidades, aun cuando es de carácter laboral, esta prestando un nuevo servicio a los departamentos de personal y relaciones industriales en todo lo relacionado a consultas, cálculo y reparto de dicha participación.

Para que el Departamento de Impuestos desarrolle sus funciones en forma más eficiente, el Contralor deberá observar los siguientes puntos:

- a) Planeación del registro de las operaciones de la empresa. El Contralor deberá tener presente al planear el sistema contable que ha de implantarse en la empresa, las leyes de carácter fiscal que le son aplicables, de acuerdo con

su naturaleza. Por lo tanto, deberá planear las formas de registro y los auxiliares que deban llevarse, de manera que se pueda obtener fácilmente la información que soliciten las dependencias oficiales. Deberá tomar en cuenta, también, los futuros cambios de la propia compañía, con el fin de permitirles flexibilidad a sus registros.

- b) Revisar que el registro se haya realizado según lo ordenado. Las leyes fiscales obliga a la empresa a reunir - determinados requisitos en aquellas operaciones registradas que afectan al cálculo del impuesto, y en otras operaciones que implican que la compañía actúe como representante del fisco sobre el impuesto, como en el caso del pago de honorarios a profesionistas. El Contralor debe estar consciente de estas obligaciones y vigilar que la documentación comprobatoria de las operaciones de la empresa reúnan los requisitos legales para que puedan ser registradas.

- c) Preparación de la información a las autoridades fiscales. Todos los impuestos obligan a efectuar informes de operaciones por períodos y a pagar el impuesto sobre ellas, o bien, a informar solamente sobre las operaciones (cuestionarios estadísticos), y como el Contralor conoce al detalle las cuentas y operaciones de la empresa y es él quien planeó el sistema contable, es la persona más indicada para proporcionar a las dependencias gubernamentales que así lo soliciten, esta información sobre la situación que guarda la empresa.

Ahora bien, como el Contralor estará auxiliado para el desempeño de estas funciones por el Departamento de Impuestos, jerárquicamente, el jefe de este departamento deberá estar subordinado al Contralor. Sin embargo, será autónomo y con li

nea de mando sobre su personal, teniendo a su cargo las siguientes funciones:

a) ORGANIZACION DEL DEPARTAMENTO Y DISTRIBUCION DEL TRABAJO.

1. Selección del personal que trabajará bajo sus órdenes, tomando en cuenta su capacidad en relación con el tipo de actividades que va a desempeñar.
2. Estudiar el tipo de empleo adecuado para cada individuo.
3. Distribuir el trabajo de acuerdo con las características personales de cada individuo.
4. Vigilar las relaciones con otros departamentos y, en especial, con los encargados de cálculos de impuestos, para ejercer un efectivo control pero sin ocasionar fricciones.
5. Vigilar que el trabajo sea eficiente y sus empleados sean responsables y obtengan los mejores resultados, evitando interferencia de labores.
6. Vigilar las operaciones de la empresa en relación con los impuestos aplicables.

b) PROCEDIMIENTO DE IMPUESTOS

1. Señalar qué departamento debe hacer el cálculo de un determinado impuesto, las limitaciones convenientes, etc., si la política general fijada a la compañía así lo permite.

2. Vigilar el programa de impuestos para coordinarlo con Auditoría Interna.
3. Formular tarjetas de control de impuestos, puesto que la legislación mexicana en materia impositiva es tan abundante y compleja que no es posible retener en la memoria sus constantes modificaciones y aclaraciones. Dichas tarjetas servirán de calendario para la oportuna presentación de los diversos informes que la compañía esta obligada a presentar y, además, para que los pagos sean oportunos.
4. Vigilar la guarda, clasificación y archivo de los documentos oficiales.

c) TECNICAS DE IMPUESTOS

Estudio de la legislación impositiva, jurisprudencia, antecedentes y publicaciones que contengan criterios interesantes de las autoridades y de los particulares; Función que lo capacita para servir de asesor en la formulación de la política fiscal de la compañía, en relación con las necesidades presentes y futuras.

d) CONTROL DE PAGOS DE SU DEPARTAMENTO

1. Vigilar que haya un control interno eficiente sobre los pagos de los diferentes impuestos (cuando este departamento los tenga a su cargo).
2. Aprobar los cálculos de impuestos que tengan especial trascendencia, o en su defecto, designar quién lo debe hacer y en qué condiciones.

3. Vigilar el pago correcto de los impuestos, confrontándolos con los recibos.

4. Evitar gastos no necesarios en su departamento.

e) ASESORAMIENTO EN TODOS LOS ASUNTOS RELACIONADOS CON LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

Esta función consiste en dar al Contador los datos y las aclaraciones técnicas necesarias para la resolución de -- los asuntos relacionados con esa dependencia. Además, re cabar y proporcionar con toda oportunidad las pruebas que requieran los encargados de la defensa de la compañía en caso de juicio.

f) CONSULTAS A TECNICOS EXTERNOS E INDEPENDIENTES

Tomar la iniciativa para las consultas que deban hacerse a diferentes especialistas, tanto de índole legal como -- técnico-contable, y aprovechar estos servicios para dar -- firmeza a sus conclusiones en dictámenes que emita.

Es común que las funciones mencionadas se concentren en un so lo individuo, debido a diversas causas, siendo la más impor-- tante la economía. Sin embargo, esto no desvirtúa su impor-- tancia y su desarrollo.

3. FUNCIONES RELACIONADAS CON LA AUDITORIA

La Auditoría es un medio de control que necesita la organización de una empresa para medir hasta qué grado las operaciones realizadas han tenido resultados positivos. Su función principal consiste en vigilar que se cumpla con lo dispuesto de acuerdo con el sistema de control interno, así como estudiar si el sistema implantado es el más adecuado para la empresa. Previene además, errores y fraudes, ya que el control interno aplicado aisladamente no logrará descubrirlos en su totalidad, por lo que es necesario que se implante además un sistema de control interno y un sistema de comprobación interna, ya que los dos sistemas están íntimamente relacionados. No obstante, es conveniente separarlos en la práctica.

AUDITORIA INTERNA

Las funciones del Departamento de Contraloría se inician desde el momento en que el Auditor Interno le turna los estados financieros debidamente corregidos, ya que mediante la interpretación y el análisis de los mismos, el análisis de las tendencias, la preparación, formulación y vigilancia de los presupuestos, etc., el Contralor norma su criterio y así está en condiciones de formular juicios personales e informar a los directivos de la empresa, quienes al recibir la información amplia de su gestión, procederán a tomar decisiones e inclusive a modificar las políticas de la empresa, si esto fuera necesario.

El Auditor Interno está subordinado directamente a un funcionario o directivo, en este caso, al Contralor, ya que forma parte de la organización de una empresa y sus componentes son trabajadores y empleados que están obligados con la misma por medio de un contrato de trabajo. Por lo tanto, su campo de

acción se ve limitado, debido a que sus funciones las realizará de acuerdo con lo que el Contralor establezca, y probablemente no pueda decidir individualmente la forma más conveniente de controlar las operaciones, ni hacer modificaciones a los programas de trabajo elaborados.

El Auditor Interno, como consecuencia de sus funciones, conoce en detalle las operaciones de la empresa, ya que ejerce una vigilancia constante sobre ellas. Por lo tanto, esta en condiciones de realizar una verificación detallada del sistema de control interno, y formar un juicio de si el sistema funciona en forma eficiente, por lo que el Contralor lo debe dejar en libertad de desarrollar e implantar sus propias ideas y proyectos en su departamento, debiendo estar, por supuesto, coordinados en forma lógica con los planes de trabajo del Contralor y de la empresa.

Para el desarrollo de esta función, el Departamento de Contraloría cuenta con los programas de trabajo que sobre los diversos aspectos de la empresa es necesario verificar y valorar. Representan, además, el síntoma de un buen funcionamiento del Departamento de Auditoría Interna junto con la supervisión que el Auditor Interno haga de las labores ejecutadas por su personal.

El Instituto de Auditores Internos de Estados Unidos de Norteamérica, define a esta función como "la actividad tendiente a revisar, dentro del ámbito de la empresa, pero en forma independiente, las funciones contables, financieras y de otra índole, cuya valuación sirva de fundamento a un servicio protectorista de positiva utilidad a la dirección de la empresa".

De lo anterior se puede deducir que la actividad principal del Departamento de Auditoría Interna consiste en la revisión sis

temática de las operaciones, sistemas y procedimientos de la empresa, así como de la información y comentarios turnados del Departamento de Contraloría sobre las deficiencias y los métodos sugeridos para su corrección.

El Departamento de Auditoría Interna cubre importantes puntos de las funciones del Departamento de Contraloría, y permite al Contralor actuar sobre bases firmes en la atención de labores que son más imperativas. Por lo general, las funciones del Departamento de Auditoría Interna se cubren de la siguiente forma:

- a) Mediante comprobación automática. Esto es posible por medio de la implantación de reglas y procedimientos que se refieren al trámite y registro de las transacciones. Tales reglas deben hacer posible la exactitud de los trabajos de manera automática. Esto significa que las labores correspondientes a una persona o a unas personas, comprueban automáticamente los trabajos desarrollados por otros individuos, complementándose entre sí, hasta conseguir la función terminada, reduciendo al mínimo posible errores.
- b) La revisión efectuada por el Auditor Interno y sus colaboradores se ocupa de la glosa de las cuentas y de cuidar la estricta observación de las reglas de tramitación a que nos hemos referido. El cuerpo de auditores que suelen tener las grandes compañías inspeccionan las actividades de las empresas asociadas, los trabajos de fábrica, de las oficinas de ventas y proveeduría de compras, en ocasiones tiene que ocuparse de investigaciones especiales sobre determinadas funciones, ramas de la producción o ac-

tuaciones de personas. Como una de las obligaciones fundamentales de la Auditoría Interna, se encuentra la de verificar la exactitud de los valores que mantienen el negocio, así como el resultado de sus operaciones según los informes financieros correspondientes.

Como fase principal la Auditoría Interna tiene la previsión y el descubrimiento de fraudes mediante la verificación de los sistemas, normas y procedimientos de la empresa, ya que el descubrimiento de un fraude es claro indicio de que en la empresa no hay control efectivo, y la sistematización de los procedimientos de contabilidad no son satisfactorios. Es aquí cuando el Auditor Interno y el Contralor examinan cuidadosamente los factores que permitieron las actividades fraudulentas, tomando las medidas necesarias para que el mismo caso no se vuelva a repetir.

Los programas de trabajo establecidos para las oficinas principales se aplicarán en las sucursales de la empresa, considerando las modificaciones pertinentes, de acuerdo a las necesidades de cada sucursal, siendo aconsejable que parte de la revisión y el trabajo desarrollado por el Auditor Interno en una sucursal sea verificado por el Departamento de Contraloría.

El Departamento de Contraloría en colaboración con el de Auditoría Interna, verificará si los métodos de control interno implantados son adecuados al volumen de la empresa, al giro del negocio y a la calidad del personal, para evitar los errores que se presenten tanto en las cuentas de contabilidad como en los métodos y procedimientos, de manera que al mejoramiento de cualquier método de control interno incluya la adopción de normas más constructivas, procedimientos más eficaces, contratación de nuevos elementos, mejores retribuciones al personal,

etc. Asimismo, y con base en los informes de Auditoría Interna, el Contralor se asegura de si las normas y planes que se han implantado y sus instrucciones estan siendo observados debidamente. Tales informes pueden contener sugerencias respecto a mayor economía de los gastos, mejores métodos de registro y operación, etc. También la Auditoría Interna debe vigilar e informar respecto a la eficiencia y control establecido, especialmente en cuanto a partidas como caja e inventarios.

AUDITORIA EXTERNA

Cada vez es mayor el número de empresas que emplean los servicios de un Auditor Externo (Contador Público Independiente), variando la naturaleza y amplitud de los mismos según el caso. El principal objetivo que se persigue al contratar los servicios del Auditor Externo es tener una opinión independiente sobre la correcta formulación de los estados financieros preparados por el Contralor, por lo que este no deberá intervenir en su selección y contratación, quedando esto a cargo, -; frecuentemente, del Consejo de Administración o de los accionistas directamente. Por ello, a menudo encontramos que el Auditor Externo rinde sus informes al Consejo de Administración en una forma directa o a través del Presidente o Gerente General de la empresa.

Las relaciones del Departamento de Contraloría con el Auditor Externo tienen notable manifestación en la cooperación. Usualmente, el Contralor sirve de punto de contacto con la empresa durante el transcurso de la Auditoría. Esto significa el arreglo de los detalles, la discusión o explicación de las prácticas y la política necesaria para la adecuada estimación de la posición financiera de la empresa.

No obstante lo estrechamente relacionado que esta el trabajo del Auditor Externo con el del Contralor, cada uno tiene sus

propias tareas y funciones, no pudiendo asumir los deberes y responsabilidades del otro, puesto que por una parte el Contralor es responsable primordialmente del desarrollo, la instalación y la operación de un sistema de contabilidad y de control interno económico y eficiente, ya que el Contralor y el Gerente, considerados como entidad, son responsables de los estados financieros formulados, no pudiendo en ningún caso, pasar su responsabilidad por la exactitud de dichos estados, al Auditor Externo.

Por otra parte, el trabajo del Auditor Externo debe complementar y suplementar al del Contralor, con una duplicación - mínima de esfuerzo. La Gerencia y el Consejo de Administración esperan, o deberían esperar, que el Auditor Externo les asegure que el estado de pérdidas y ganancias y el balance general sean formulados con base en los principios de contabilidad aceptados; que los sistemas de contabilidad y de control interno son adecuados y que el Contralor y sus subalternos son una medida razonable, competentes y dignos de confianza. Así, la Gerencia espera que el Auditor Externo sea un consultor verdaderamente independiente cuando expresa sus opiniones sobre estos puntos.

4. FUNCIONES DE ANALISIS E INTERPRETACION

La historia de un negocio desde el punto de vista contable es una sucesión de períodos, al final de los cuales el Departamento de Contabilidad formula los estados financieros que tienen como objetivo principal el de informar sobre la situación de la empresa y los resultados de sus operaciones. Por lo que es necesario conocer el contenido de dichos estados financieros por medio de un análisis e interpretación, para informar a los diversos interesados en la empresa como son administradores, acreedores y proveedores, directivos y funcionarios, gobierno, instituciones de crédito, inversionistas y público en general.

El funcionario más apto para desarrollar esta actividad es el Contralor, debido a que posee los conocimientos contables suficientes y las técnicas apropiadas para poder hacer una interpretación acertada y realizar el estudio de los estados financieros por medio de los métodos de análisis.

KESTER, en el capítulo relativo a "Análisis e interpretación de estados financieros" dice que existe una discrepancia sobre si la interpretación de los estados financieros es función contable o directiva, indicando que en último término, la interpretación que haya que darse a los datos, es función directiva, mientras que la preparación y análisis de los mismos -- son funciones características de la contabilidad.

Sin embargo, KESTER más adelante dice que el Contador debe hacer la interpretación debido a que los directivos de una empresa no están capacitados contablemente para comprender los informes, mientras que el Contador es la persona capacitada para interpretarlos. No obstante, KESTER no deja de comprender que en la mayor parte de los casos al Contador le falta

el conocimiento íntimo y especializado de los diferentes departamentos en particular, siendo esto indispensable para una eficaz interpretación de los informes.

El Contralor, debido a su situación dentro de la empresa como asesor técnico contable, a su preparación, estudios y experiencia que posee, además del acceso que tiene a todas las fuentes de información interna, se convierte en el más adecuado - analizador de los estados financieros con que cuenta la empresa. Por lo tanto, esto servirá para que los directivos de la empresa lleguen a tener un concepto claro de la situación que guarda la compañía y tomar las medidas necesarias que se crea conveniente adoptar en el futuro, siendo la aplicación de estas normas una función directiva.

Si interpretar significa lo que los estados financieros quieren decir, el éxito del Contralor al efectuar el análisis y la interpretación dependerá en gran parte de su buen criterio para escoger las cifras que sea conveniente analizar, y de su habilidad para interpretarlas, con el objeto de informar a los directivos.

La interpretación no esta sujeta a una enseñanza o a determinadas reglas precisas, sino más bien, es un proceso mental -- que se realiza en los diferentes niveles de la vida diaria. Para interpretar una cosa se necesita conocerla. Una persona que no ha tenido antecedentes de los estados financieros o de los negocios no puede interpretarlos.

En cuanto a los estados financieros, la interpretación se realiza a través de una técnica aplicada a dichos estados financieros, o sea, por medio del análisis y la comparación.

Análisis significa la distribución y separación de las partes

de un todo hasta llegar a conocer sus principios y elementos. Aplicando lo anterior a los estados financieros, es la operación de separar sus componentes para conocer sus principios y elementos, con el fin de interpretarlos y hacer factible un juicio sobre la empresa en conjunto o sobre determinados aspectos financieros de la misma.

El análisis de los estados financieros puede ser Interno, es decir, el que se realiza para fines administrativos, y Externo, o sea, el que se realiza para terceros. Un caso típico de este último es aquel que realizan los bancos en los estados financieros de los clientes que solicitan crédito.

El análisis interno es aquel que practica el Contralor, que además de los datos internos, debe tomar en consideración factores externos como son tributación, demanda del artículo y mercado general, etc. Con todos estos datos el Contralor tendrá material suficiente para formular un juicio personal y obtener las conclusiones de cada caso en particular, a través del análisis e interpretación de los datos recabados, para informar a la Dirección, al Consejo de Administración y a los accionistas.

Los estudios que formule deberán realizarse con todo cuidado, considerando la importancia que requiere esta función, ya que dichas conclusiones serán la base para que se tomen las medidas de ejecución para el buen funcionamiento de la empresa.

El hecho de que el Contralor intervenga en la preparación y supervisión del sistema contable, le permite llevar a cabo con mayor confianza y capacidad su función de analizar e interpretar los estados financieros y demás información, para su mejor presentación a los administradores, ya que conoce las características peculiares de los registros y los efectos y orígenes de las cifras y datos.

Para el análisis y la interpretación de los estados financieros se han establecido normas que se basan en la relación que necesariamente existe, entre las cifras que presentan dichos estados o entre uno y otro estado. Estas normas o métodos se les conoce con el nombre de "Razones", las cuales han sido -- clasificadas como sigue:

ESTATICAS O FINANCIERAS: Aquellas que se refieren al balance general y muestran la posición financiera de la empresa y la inversión de los recursos, tanto propios como ajenos.

ESTATICAS DINAMICAS: Son las que presentan la relación que existe entre ciertos renglones del balance general y del estado de pérdidas y ganancias, es decir, estudian las - operaciones efectuadas contra - los elementos que tiene la em-- presa para realizarlas.

DINAMICAS O DE OPERACION: Son las que se obtienen del estudio de los diferentes conceptos del estado de pérdidas y ganancias. Por lo que su propósi- to de mostrar la relación que existe entre los conceptos de - ingresos con los costos y gas-- tos de la empresa.

Existe otro procedimiento de análisis e interpretación de estados financieros, conocido como estudio de las tendencias.

Este método se basa en el estudio de las tendencias que las - operaciones de la empresa van reflejando en las cifras de los estados financieros a través de varios períodos.

El estudio que hace el Contralor de estas tendencias tiene va rias formas de presentación, la más común es la de "gráficas", que muestran objetivamente la historia de la empresa, para lo cual es necesario en el desarrollo de esta labor, tener conocimientos de la estadística, y su utilidad dependerá en gran - parte de una adecuada interpretación. Como es lógico suponer, estas tendencias tienen íntima relación con las razones obtenidas a través de cada ejercicio de la empresa.

5. FUNCIONES RELACIONADAS CON LOS PRESUPUESTOS

"El presupuesto es una medida de control de la administración que permite fijar los planes a seguir y las metas a alcanzar, facilita la coordinación de todos los departamentos que integran la estructura de un negocio y es la base de comparación de las operaciones actuales, con objeto de lograr mayor eficiencia" (Controllershship in Modern Management).

La necesidad de controlar las actividades de una compañía por medio de programas que establecen los objetivos a alcanzar para obtener un mayor beneficio, no solo para la empresa misma como organismo total, sino que dentro de este organismo para cada departamento y cada actividad, ha dado como resultado - que el presupuesto intervenga como un medio de gran utilidad para obtener el control en la dirección de los negocios.

Uno de los elementos esenciales en la dirección de las empresas es precisamente el presupuesto, el cual permite forzar a los administradores de un negocio, en sus diferentes niveles, a estudiar detenidamente con cuidado y tiempo, los problemas que existen y los que pudieran presentarse en el futuro, para solucionarlos en la forma más adecuada y en el momento preciso, para no hacer decisiones precipitadas que pudieran dar resultados perjudiciales a la empresa.

La finalidad principal del presupuesto es formular un programa de actividades estimadas y desarrollarlo por un período de terminado, a través de un proyecto que reúna los requisitos - indispensables de planeamiento, coordinación, ejecución y control, lográndose con esto el establecimiento de un buen control interno que ayuda a mantener los mejores medios de supervisión en la empresa y permite, además, vigilar constantemente la actuación operativa.

Por lo tanto, el presupuesto debe ser el resultado de un gran número de estudios e investigaciones por medio de los cuales se analizan todos los hechos concurrentes, con el objeto de no formular planes ilógicos y fuera de la capacidad de la empresa. Además, para establecerlo se necesita reestructurar el sistema contable y su organización en general, con el fin de separar debidamente sus funciones y establecer las responsabilidades que permitan obtener una mayor eficacia y mediar la actuación de cada persona.

Como el presupuesto se formula con anterioridad al período en que se va a aplicar, con base en las experiencias pasadas y se usa como medio de control para las operaciones presentes y futuras (control presupuestal), esta sujeto a revisión y a cambios en cuanto intervienen nuevos hechos y variantes, o bien, cuando en su desarrollo no muestra los resultados esperados.

Cuando ya se tenga el presupuesto y el control presupuestal este funcionando, están obligados todos los miembros que componen la organización de la compañía, a aceptarlo y seguirlo, puesto que el éxito o el fracaso del mismo depende en gran parte de la disciplina y vigilancia del personal.

Los períodos que cubren los presupuestos pueden ser mensuales, bimestrales, trimestrales, semestrales, de dos o más ejercicios, etc. Sin embargo, la determinación del período que deba cubrir un presupuesto dependerá de cada caso en particular. No obstante, es conveniente que se adopte al ciclo económico de la empresa.

La preparación de los presupuestos puede iniciarse con anticipación al fin del ejercicio anterior a aquel en que va a ponerse en vigor el programa de presupuestos, con el fin de que se tenga el tiempo suficiente para estudiar las diferentes al

ternativas que servirán de base para guiar las decisiones tomadas.

Antes de iniciar los presupuestos, es necesario que el Contralor cuente con el apoyo que le permita tener posibilidades de éxito en su realización. Dicho apoyo se divide en los siguientes factores principales:

EDUCACION PRESUPUESTAL

Es conveniente educar al personal para que comprenda que su cooperación en la formulación de los presupuestos es de gran utilidad. Una vez convencidos, durante la preparación de los presupuestos y el desarrollo de las operaciones, se les dará la ayuda técnica necesaria en la resolución de los problemas que se les pudieran presentar a aquellas personas que intervienen en su formulación, con el objeto de que entiendan los objetivos, alcances y técnicas del presupuesto en general.

APROBACION DE LOS PRINCIPALES EJECUTIVOS DE LA EMPRESA

Esto presupone que los directivos están convencidos de que es posible lograr que se prepare un presupuesto con resultados efectivos, que les permita dirigir a la empresa hacia los objetivos fijados.

ORGANIZACION ADECUADA

Es necesario que exista en la empresa en la que se va a instalar un presupuesto, una organización en la cual estén bien definidos los grados de responsabilidad y autoridad y una definida estructura que marque las relaciones entre los diversos factores de la empresa.

SISTEMA DE CONTABILIDAD ADECUADO

El presupuesto usa los mismos catálogos de cuentas y clasificaciones de gastos, así como los mismos instructivos de contabilidad que muestran los cargos y los créditos de las cuentas, puesto que de no hacerlo así, no se podrán hacer las comparaciones entre los actos reales y los presupuestados. Por lo tanto, es necesario que exista un buen sistema de contabilidad.

The Home University.-Encyclopedia (Vol. II).- El punto de vista contable es de gran importancia, ya que el presupuesto deberá compararse contra cuentas llevadas con los mismos títulos que el presupuesto. Sin esta comparación, el presupuesto carece de valor"

COORDINAR LA ELABORACION DE LOS PRESUPUESTOS Y CONTROLAR SU EJERCICIO.- W.S. Woodbury, Contralor de la Wahl Co., "La persona que debe manejar los detalles del presupuesto es el Contralor. Este tiene que conocer el cuándo y el por qué de los gastos y dónde deben colocarse o cargarse. Para ocupar el importante puesto de Contralor y ser el consejero del jefe ejecutivo con todos sus deberes y derechos, ha de tener también la responsabilidad de recopilar y presentar los presupuestos".

El Consejo de Administración confiere la responsabilidad de recopilar y presentar los presupuestos al Contralor, y su intervención principal radica en la coordinación, vigilancia y control de los mismos, procurando lograr una perfecta coordinación entre los diferentes presupuestos departamentales, -- pues unos son el resultado de otros.

Cada jefe de departamento deberá formular su propio presupuesto con base en las experiencias que tengan cada uno en su actuación.

En cuanto los presupuestos esten preparados y se hayan hecho las modificaciones necesarias, deberán consolidarse en uno solo que será el "Presupuesto General".

Los presupuestos pueden ser "fijos" o "rígidos", los que destinan cantidades fijas para cubrir los distintos presupuestos estimados durante el período trazado; "variables" o "flexibles", aquellos que consideran una variación en los pronósticos de los ingresos y, por lo tanto, una variación similar en los gastos y costos que siempre estan relacionados con los ingresos.

Considerando lo anterior, es conveniente que en una empresa - los presupuestos sean flexibles para poder adaptarse fácilmente a las inevitables fluctuaciones en el volumen de los negocios.

Para conocer los resultados de los presupuestos después de haberse establecido no es necesario esperar mucho, ya que el éxito de ellos depende de su utilidad para coordinar y controlar las operaciones de los distintos departamentos o divisiones de que esta formada la empresa para guiarla hacia la meta fijada, y no de qué tan aproximados fueron los resultados presupuestados en comparación con los resultados reales.

Es conveniente crear un manual en el cual se describan todos los aspectos necesarios para el buen funcionamiento del sistema orgánico, y le permitan al Contralor desempeñar una adecuada coordinación de los esfuerzos individuales. Además, realizar un correcto trabajo de supervisión y comprobar de una manera efectiva los resultados obtenidos mediante la comparación entre los datos reales y los presupuestados.

Prior Sinclair, cita en su libro "Budgeting" como los fines del presupuesto los siguientes:

1. Establecer un objetivo definido en la operación del negocio.
2. Formular medidas de ejecución de las operaciones futuras.
3. Provocar la cooperación en la aceptación de la política de ejecución de los planes.
4. Delimitar a qué se van a aplicar las erogaciones.
5. Determinar qué fondos van a requerirse, cuándo van a necesitarse y de qué fuente van a obtenerse.
6. Hacer comparaciones para saber la capacidad y calidad de lo que se ha hecho.
7. Indicar cuándo y en dónde deben efectuarse cambios en las operaciones normales, con el fin de que el objeto del plan se realice.

Como se puede ver, la finalidad del presupuesto en sí misma, es muy amplia y debe observar diferentes aspectos presentes y futuros. Y en razón de que el desenvolvimiento de los negocios, en general, y las actividades tan diversas que existen en los mismos, nos demuestran y comprueban que la adopción de una medida como la del presupuesto es necesaria y fundamental para la administración de los negocios en la actualidad.

Algunos autores han llegado a afirmar que para juzgar o apreciar si un negocio, comercio o industria, esta bien adminis-

trado y dirigido, basta con averiguar, como principio fundamental, si dicha empresa ha presupuestado en un grado suficiente y práctico, de acuerdo con sus necesidades, las diversas situaciones en que pueda encontrarse.

Abundando en lo anterior, considero que el presupuesto es necesario para la vida de un negocio, comercio o industria de cualquier índole y, aun cuando muchas empresas pequeñas de escasa importancia o recursos limitados no hablan ni mencionan presupuesto alguno, las medidas fundamentales, económicas y administrativas que proponen y ejecutan diariamente sus dueños y administradores son, en realidad, sin que ellos se den cuenta, medidas presupuestarias, las que propiamente orientan tales empresas aun no teniendo fijado presupuesto alguno.

Ahora bien, la mayoría de los autores están de acuerdo en que la planeación y formulación de un presupuesto comprende tres puntos fundamentales:

1. La formulación de un plan financiero suficientemente amplio, sencillo y claro.
- 2.. Delinear o fijar las normas necesarias para poner el plan en ejecución y precisar los procedimientos para llevar este plan a la práctica.
3. Verificar y comprobar los resultados.

6. FUNCIONES RELACIONADAS CON LA ESTADISTICA

La Estadística, como toda ciencia, requiere de un amplio conocimiento de los métodos experimentados, con el fin de poder obtener los beneficios deseados. Puede ser una disciplina independiente, o sea, la Estadística Metodológica, o bien, servir de ayuda a otras disciplinas, la Estadística Aplicada.

El campo de la Estadística Aplicada es muy amplio, pues a todas las ciencias les ofrece su contribución y en todas ellas hay fenómenos que son tratados estadísticamente. En relación con los negocios, la utilidad de la Estadística va en relación directa con los conocimientos que se posean de su técnica, convirtiéndose en los negocios como un instrumento de control e información sumamente útil.

En los negocios se ha hecho necesaria e imprescindible la existencia de un departamento o persona especializada en recopilar datos en una forma sistemática, para que puedan ser utilizados a la postre en la formulación de presupuestos e informes. Este departamento es el de Estadística.

Las principales funciones encargadas a este departamento serán las siguientes:

- a) Preparación e interpretación de informes gráficos y numéricos que muestran la historia de las operaciones de la compañía.

Dichos informes son propiamente las estadísticas y pueden ser generales o especiales, según lo requieran los directivos y los jefes de departamento de la compañía.

- b) Recopilación de datos estadísticos necesarios en los que se basen las predicciones de ventas, compras, producción, gastos, etc.

Como la Estadística es utilizada por el Contralor como un instrumento para sus funciones, se explica el por qué este departamento debe ser dirigido por él.

El Contralor debe pugnar por obtener de la Estadística el provecho máximo que la misma ofrece, presentando ciertas operaciones o parte de los problemas que se originan en los negocios, mediante cuadros estadísticos que permitan una orientación segura sobre la marcha de las actividades y que puedan resolverse a través de la aplicación racional de la estadística y la comparación de los resultados presentes con los anteriores. De esta forma, se precisa el alcance de una multitud de hechos ocurridos, para encauzar la política que convendrá seguir en el futuro.

Las formas de presentar los datos estadísticos generalmente se hacen mediante el empleo de gráficas o esquemas, las cuales deberán ser sencillas y que su significado pueda apreciarse fácilmente, de tal forma que su lectura se pueda captar inmediatamente, sobre todo, los funcionarios o directivos a quienes se les presentan, que precisan de pormenores claros y concretos.

7. OTRAS FUNCIONES RELACIONADAS CON EL DEPARTAMENTO DE CONTRALORIA

Algunas funciones por su naturaleza estan en situación de con fundirse con la Contraloría propiamente dicha, como habrá de suceder con los deberes del Tesorero, la Auditoría Interna y Contabilidad. Las dos últimas, como se ha analizado anteriormente, cubren actividades que caen dentro del campo de acción de la Contraloría. Es decir, comprenden labores que deben de sarrollarse bajo la responsabilidad del Contralor. Sin embargo, la autoridad que ejerce este funcionario en este plan más bien debe ser funcional. Pocas veces tendrá que ejercer un - control directo en estas actividades, pues de ellas se ocupan los jefes o encargados de tales funciones. Su función se refiere, sobre todo, a planeación, supervisión y asesoramiento, así como el diseño y establecimiento de métodos y procedimientos de ejecución de cuya correcta aplicación se hace responsable, en primer término, a los propios jefes de departamento.

De lo expresado en capítulos anteriores, se deduce que el Departamento de Contraloría esta íntimamente ligado con otros - departamentos y funciones, cuyas delimitaciones y significado son comúnmente conocidos. Este interdependencia puede llegar a extenderse a toda la organización.

TESORERIA

En cuanto al Tesorero y sus funciones, puede ser que en nuestro país pocas veces se designe a un funcionario para que se ocupe de este puesto, usando precisamente el nombre de Tesorero. Aunque de hecho tienen que existir labores propias de Tesorería en empresas de cierta importancia, sucede por lo general, que estas responsabilidades se asignan a uno de los -

más importantes funcionarios expresa o tácitamente.

Las funciones de Tesorería están plenamente identificadas y comprenden todas las actividades estrictamente relacionadas con las finanzas. En tales circunstancias atiende lo relativo a los fondos, reservas y medios de acción del negocio. Es decir, el Tesorero tiene primordialmente responsabilidades en materia de política financiera, correspondiéndole -- específicamente las siguientes atribuciones:

- a) Proveer y administrar los fondos que se necesitan para el financiamiento de las operaciones e intervención en la aplicación de tales fondos. Esto incluye, por tanto, negociaciones con bancos y otras instituciones de crédito.
- b) Procurar el mantenimiento de la solidez de la estructura financiera de la compañía.
- c) Invertir los fondos que la compañía no emplea.

Para concluir sus responsabilidades necesita recurrir al Contralor, con el objeto de obtener de él la información necesaria respecto a datos financieros y resultados de las transacciones, cuyos efectos financieros tiene que conocer oportunamente, así como para la interpretación de tales informes, -- mismos que deben proporcionarle una idea clara y correcta -- respecto a su significado y contenido. Asimismo, le será -- muy importante la asistencia del Contralor para la correcta interpretación de otros datos e informes que provienen de -- los distintos departamentos o secciones, imponiendo al respecto, las normas y requisitos que el Tesorero le sugiera.

En algunas empresas las labores de Tesorería y Contraloría -- las desempeña una misma persona, lo cual está condicionado a

determinados tipos de organización. Sin embargo, considero que es preferible separar estas dos funciones para que el control de las operaciones este garantizado, siguiendo aquellas reglas de control interno que exigen separación de labores -- respecto al registro y ejecución de transacciones con bienes patrimoniales. Es decir, organizar el trámite de las operaciones, de tal manera que el trabajo de uno complementa y verifica el del otro.

Sobre este tema se cita lo siguiente tomado del Manual del Contador de W.A. Paton:

"El Tesorero es el funcionario encargado de custodiar y desembolsar los fondos y atender a todas las necesidades financieras de la compañía, lo que ya de por sí es, en muchas compañías, una tarea de gran envergadura; en tanto que el Contralor debe libremente hacer la comprobación y la revisión de los fondos recibidos y desembolsados por el Tesorero y dedicarse al examen analítico de los acontecimientos tanto internos como externos, que es esencial para las grandes empresas".

W. A. Paton cree firmemente en la conveniencia de separar deberes del Contralor y del Tesorero. Esta persuadido de que la actuación de uno debe comprobar la del otro y de que por ningún concepto debe estar el uno subordinado al otro.

SERVICIOS DE OFICINA

Respecto a estas funciones, John H. Moore, de la "Pabst Corp." expresa su siguiente opinión:

"En lo que respecta a las funciones del director de oficina, me parece que este es más bien el encargado del despacho de asuntos de trámite. Probablemente responsable ante el Contralor, siendo su principal responsabilidad ver que las diversas funciones que figuran en la gráfica de organización se ejecuten en debida forma y a su debido tiempo. Es materialmente imposible que el Contralor vigile con toda minuciosidad los numerosos detalles que exige la ejecución de todas las funciones de su departamento. Por tanto, el jefe de oficina es simplemente un subalterno del Contralor y su cometido es cuidar que todo el trabajo del departamento y en realidad de todas las oficinas se realice con arreglo al programa trazado".

Es conveniente que los servicios de oficina queden bajo el campo de acción del Departamento de Contraloría, el cual de no desarrollar esta función, deberá delegarla en un encargado - (Jefe de Oficina) que se ocupe de todo lo relacionado a trámites y medios de trabajo en las oficinas.

El encargado de los servicios de oficina o jefe de oficina - tendrá las siguientes atribuciones:

1. Resolver problemas de trámite de oficina, estandarización de trabajo y su conveniencia, diseñar y adaptar formas impresas para los distintos servicios de oficina, distribuir en forma adecuada las labores de oficina, y cuidar de que las labores se lleven a cabo y de acuerdo con los planes de trabajo y gráficas de organización.
2. Planeación e implantación de sistemas, procedimientos y registros de oficinas, así como el equipo adecuado y cómo

do, los materiales y las formas necesarias para su operación.

Todo lo anterior podrá tener aplicación para todos los departamentos de la compañía, o limitarse solamente a las operaciones realizadas por los departamentos que están dentro de la jurisdicción del Departamento de Contraloría.

PERSONAL

Relacionado con lo expresado en la parte relativa a los servicios de oficina, es la función de atender lo referente al elemento humano, y es de gran utilidad que el Departamento de Contraloría ejerza autoridad sobre el Departamento de Personal.

Por otra parte, en virtud de que el Contralor tiene contacto con todos los departamentos de operación, conoce sus necesidades de personal, mano de obra, etc., por esta razón es conveniente que intervenga en lo que respecta a control de tiempo, nóminas, mejoras, rendimiento, condiciones de trabajo, servicios diversos, etc. Todas estas funciones atendidas en detalle por el Jefe de Personal, pero dependiendo del Departamento de Contraloría para que puedan ser supervisadas convenientemente.

CREDITO Y COBRANZAS

Motivo de discusión es el lugar que con respecto a otros departamentos debe ocupar el Departamento de Crédito y Cobranzas. En los Estados Unidos de Norteamérica se considera a Crédito y Cobranzas como funciones financieras, por lo que en

la mayor parte de las empresas opera bajo la jurisdicción de la Tesorería. También existe el criterio de que Crédito y Cobranzas están ligados a las ventas y por esta razón, deben estar bajo la jurisdicción del Jefe de Ventas. Otro criterio al respecto es el que considera que Crédito y Cobranzas debe estar organizado bajo la forma de un departamento independiente.

En mi opinión, considero que el Departamento de Crédito y Cobranzas debe estar bajo la supervisión del Departamento de Contraloría, ya que en este departamento el Contralor posee la preparación técnica necesaria para el funcionamiento adecuado de la empresa. Es él, quien junto con el Jefe de Crédito y el Jefe de Cobranzas, elabora las normas a las que se sujetará la concesión de créditos, así como las limitaciones de estos. También implantará los sistemas de cobranza y las normas por las que se registrarán. Todo ello bajo el punto de vista de evitar pérdidas de tiempo y la obtención de buenos rendimientos.

CREDITO

Para la concesión de un crédito común, es suficiente la resolución del mismo por el jefe del departamento de crédito, pero cuando en ocasiones el crédito solicitado es de importancia y la empresa duda en otorgarlo, es conveniente que el Contralor realice un estudio de la situación financiera del solicitante, a través de sus estados financieros proporcionados por él mismo, ayudado por toda clase de información que al respecto pueda reunirse (investigaciones de crédito). Esto normará su criterio en la resolución del crédito de importancia por concederse.

COBRANZAS

Difícil es detallar un sistema de cobranzas que se adapte a las necesidades de cualquier empresa, ya que las cobranzas dependen de diversos elementos como son la situación geográfica de la empresa, situación financiera, su organización, etc. Sin embargo, debe considerarse que un buen sistema de cobranzas es aquel que reúne sencillez, economía y exactitud en su procedimiento.

Las normas a seguir por una empresa en las cobranzas deben estar previamente elaboradas y estudiadas por la Contraloría, considerando que una empresa para que tenga un margen de utilidad, exige una rapidez, rotación de inventarios y necesita un exacto cumplimiento de las condiciones del crédito acordadas.

Una empresa que tenga una rotación de inventarios menos rápida, debe seguir normas de crédito más liberales y menos rigurosas en las cobranzas. Las pérdidas por cuentas incobrables serán mínimas, no olvidando que al efectuar las cobranzas debe tratarse con cierta consideración y psicología al cliente, pues si la política de cobros estricta resulta adecuada para un cliente, puede ser esta misma perjudicial para otro.

SEGUROS

El Departamento de Contraloría efectúa, generalmente, las investigaciones y los estudios para el establecimiento de los seguros necesarios para proteger a la empresa contra los riesgos a que se ven expuestos en el desarrollo de sus operaciones y funciones los negocios, así como la tramitación y manejo de las reclamaciones por los siniestros ocurridos. Asimismo

mo, el Contralor puede efectuar estudios de seguros de grupo que favorezcan y estimulen al personal de la empresa a través del beneficio de protección que dan dichos seguros.

PROCESAMIENTO DE DATOS

La instalación de equipos a base de tarjetas perforadas y cintas magnéticas, ya sea electrónicos o electromecánicos, debe ser objeto de un estudio especial por parte de la dirección de la empresa, no solo por la inversión que representa, sino por los cambios que necesariamente originará su implantación en su organización.

El Contralor, en este aspecto, debe adquirir los conocimientos necesarios sobre el funcionamiento y aplicaciones de dichos equipos. Además, debe estar enterado de los nuevos métodos analíticos por medio de las computadoras.

El Departamento de Procesamiento de Datos lo encontraremos, generalmente, solo en empresas cuyo volumen de operaciones es muy amplio y son económicamente fuertes.

La Contraloría moderna, por medio de los sistemas establecidos a base de equipos electrónicos (computadoras), proporciona a la administración medidas cuantitativas y financieras con las cuales la dirección puede planear y controlar sus operaciones.

METODOS Y PROCEDIMIENTOS

El objeto de este departamento es la coordinación del trabajo administrativo de todas las acciones o departamentos de -

la empresa, implantando sistemas que proporcionen una corriente de información adecuada entre estos departamentos y, principalmente, al de Contraloría, así como métodos de trabajo en materia administrativa, que den como resultado una mayor eficiencia.

El uso de formas y modelos impresos adecuados a las necesidades de la empresa facilita el desarrollo y la fluidez del trabajo, evitando el papeleo inútil, por lo que el Departamento de Contraloría tratará de que estas formas y modelos sean los más apropiados y uniformes, y solo en casos especiales sean usados modelos diferentes. Asimismo, la aplicación y el mejoramiento de los métodos y procedimientos seguidos para el desarrollo de las funciones de la empresa debe ser materia del Departamento de Contraloría, y deberá procurar que se realicen dentro de la mayor rutina posible, con rapidez y que su trámite no ocasione retrasos y resulten, al mismo tiempo, económicos y eficientes.

El elemento principal para lograr los objetivos del Departamento de Métodos y Procedimientos es el manual o instructivo. En su preparación interviene este departamento bajo la vigilancia y aprobación del Contralor y los responsables de cada departamento de la empresa.

ESTUDIOS ESPECIALES

En todas las empresas se presentan problemas de índole especial originados principalmente por su crecimiento y consecuentemente -- por la complejidad en el desarrollo de sus funciones. Por lo que deberá dársele una resolución eficaz, y para esto, se efectuarán estudios especiales que abarcan los sistemas de organización y contabilidad establecidos, recayendo la responsabili-

dad de estos estudios sobre el Contralor y su departamento.

Igualmente, cuando se requiere algún tipo especial de trabajo, solicitado por algún funcionario de la empresa, deberá la Contraloría brindar su cooperación, como en el caso de investigaciones practicadas en la empresa por inspectores fiscales y - los trabajos de la auditoría externa no relacionados con la - certificación del balance.

Cuando el Director General o el Consejo de Administración requieran algún trabajo especial relacionado con un problema en particular que afecte a las operaciones de uno o más departamentos, la Contraloría será la indicada para su desarrollo.

RELACIONES CON OTROS FUNCIONARIOS

Por la propia naturaleza de su trabajo, el Contralor se ve - obligado a estudiar y analizar todas las fases conectadas con el funcionamiento y desarrollo de la empresa, proporcionando a otros funcionarios su valiosa ayuda en la preparación e interpretación de la información que, para fines de control, se necesitan en las direcciones de operaciones de sus respectivos departamentos. Llegando la posición del Contralor, en algu- - nas empresas, con relación a otros funcionarios, a tal grado de autoridad que en la aprobación de requisiciones de activo fijo o gastos que se piensan erogar, así como seguros y fianzas que se piensan tomar, quedan sujetos a la aprobación o veto del Contralor, cuya resolución solo puede ser ratificada o modificada por el Director Financiero; por lo que no debemos olvidar que las relaciones del Contralor con otros funciona- - rios de la empresa son generalmente normadas por la mutua - cooperación, consulta y consejo en bien de la propia empresa.

CAPITULO IV

CONTRALORIA TERCERA PARTE

CARACTERÍSTICAS
SISTEMAS DE
INFORMACION

A) FORMACION DEL
SISTEMA

- 1) ELABORAR PLANES
- 2) CONTROLAR LAS OPERACIONES
- 3) INFORMAR

- 1.1 PLANES A CORTO PLAZO
- 1.2 PLANES A LARGO PLAZO
- 2.1 REPORTES SUMARIOS
- 2.2 REPORTES CORRIENTES DE CONTROL

B) CONTENIDO DE LOS REPORTES

C) FRECUENCIA DE LOS REPORTES

D) FORMAS DE
PRESENTACION

- 1) ESCRITOS
- 2) GRAFICAS
- 3) REPORTES ORALES

- 1.1 ESTADOS FINANCIEROS
- 1.2 REPORTES ESTADISTICOS
- 1.3 INFORMES NARRATIVOS
- 2.1 LINEAS Y CURVAS
- 2.2 BARRAS
- 2.3 FIGURAS GEOMETRICAS
- 2.4 DIAGRAMAS
- 2.5 MAPAS

E) PRINCIPIOS BASICOS EN LA PREPARACION DE REPORTES E INFORMES

F) A QUIEN DIRIGIRLAS

- 1) ACCIONISTAS
- 2) ACCREDORES
- 3) EMPLEADOS
- 4) GOBIERNO
- 5) GERENTES

G) REPORTES E INFORMES

- 1) ACCIONISTAS
- 2) INFORMACION A GERENTES

- 1.1 PAGINA SUMARIA
- 1.2 COMENTARIOS DEL DIRECTOR DE LA EMPRESA
- 1.3 ACTIVIDADES DE LA EMPRESA
- 1.4 ESTADOS FINANCIEROS
- 1.5 ESTADISTICA SUMARIA
- 1.4.1 BALANCE GENERAL
- 1.4.2 ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS
- 1.4.3 ESTADO DE ORIGEN Y APLICACION DE RECURSOS
- 1.4.4 ESTADO DE COSTO DE PRODUCCION
- 1.4.5 ESTADO DE VARIACIONES AL CAPITAL CONTABLE

INFORMACION DE CONTRALORIA

La información como instrumento de la administración, sirve de base a los directivos de negocios para tomar medidas de orden práctico en su dirección. Por lo tanto, merece atención especial.

Transmitir a los directivos los datos esenciales relacionados con el negocio, constituyen la culminación de los esfuerzos -- del Contralor en la fase directiva de su actividad.

Para lograr su objetivo, el Contralor debe tener una idea de los fines, las posibilidades y las limitaciones de los diferentes tipos de estados e informes que tiene que presentar, pues es en este aspecto donde el Contralor puede fracasar, bien por que su información no sea la adecuada o porque esta se prepare extemporáneamente, no obstante la magnífica labor que haya realizado en el transcurso de su trabajo.

Por lo tanto, los informes merecen un cuidadoso estudio para - determinar su contenido y forma, en vista de las necesidades - que habrán de llenar.

Si son de todas clases y de todos tipos, el Contralor debe formular un programa de informes de acuerdo con las necesidades de la empresa, de tal manera que la información reúna las características esenciales que debe contener y que son como sigue: (Broocks Heckert C.P.A. "Controllershíp".).

1. Reducirse a los datos esenciales.
2. Redacción precisa y clara.
3. El lenguaje carecer en lo posible de tecnicismos.
4. Los informes deben presentarse en una secuencia l6gica

5. Proporcionar datos correctos.
6. Adaptarse a la persona para quien se prepara.
7. Debe ser útil y oportuna.
8. Debe ser explícita y las interpretaciones deben indicarse.
9. Debe estandarizarse hasta donde sea posible
10. Prepararse enfocando el punto de interés de quien la solicita.
11. Debe considerarse el costo de su preparación

Por lo que respecta a su contenido y en función de la finalidad que persigue, puede prepararse para uso interno o externo.

INFORMES INTERNOS

Se preparan para la administración, funcionarios, jefes de departamento, etc. Es decir, el Contralor sabe que su trabajo es suministrar información útil para todos los niveles de la administración. Por consiguiente, el Contralor no debe perder de vista su responsabilidad ante el Consejo de Administración de proporcionarle información necesaria y útil, lo mismo que a los demás departamentos correspondientes.

Los informes internos se dividen en dos grandes clasificaciones:

INFORMES DE OPERACIONES

Los cuales se dividen a su vez en:

- INFORMES DE CONTROL

Son aquellos que se emplean para el control directo de las operaciones: ventas, materias primas, mano de obra utilizada, control de gastos, ya sean de administración, venta, - publicidad y promoción y, en general, información sobre - costos de distribución y administración. La tarea del Contrador en este aspecto, es cerciorarse de que se sigan los procedimientos contables correctos y necesarios para satisfacier las necesidades del negocio, en lo que respecta al control de los costos y que los directivos los interpreten con criterio apropiado.

Los informes de las operaciones se concentran en el informe-resumen que no es otra cosa que el estado de pérdidas y ganancias, el cual proporciona a los directivos los datos condensados de los resultados reales, que se pueden comparar con los planeados, a través del presupuesto y pueda definir la actuación de los diferentes directivos que intervinieron en los resultados de los mismos.

- INFORMES DE PLANEACION

Son los que persiguen la finalidad de mostrar los datos -- que necesitan los directivos para formular planes y normas que habrán de seguirse, con el objeto de asegurar el éxito de la empresa. Comprenden fundamentalmente informes comparativos e informes analíticos, y se pueden formular tantos como sean necesarios, de acuerdo con las necesidades de la empresa. Por ejemplo: estados comparativos para estudiar las tendencias, estudios comparativos de las actividades -

actuales con los programas formulados, análisis de los costos de fabricación, análisis de los costos de investigaciones y experimentos, análisis de la solvencia y estabilidad de la empresa, análisis de los cambios en el superávit, etc. En general, un estudio de los cambios de situación financiera del negocio y, todavía más, comparar los resultados que ha obtenido la empresa con otras similares.

Estos informes deben incluir comentarios de los cambios habidos, haciendo notar las tendencias más importantes. En este aspecto el Contralor puede proporcionar una copia de los estados comparativos a los distintos directivos responsables de sus operaciones, para que lo auxilién dando su opinión por escrito. En esta forma el informe estará protegido con los datos proporcionados por los diferentes directivos responsables y con el análisis general de los puntos más importantes comentados por el Contralor.

- INFORMES FINANCIEROS

El estado financiero básico es el balance general junto -- con todos los demás que lo complementan o se derivan de él. Sin embargo, el balance general revela por sí mismo únicamente la situación financiera de la empresa a una fecha dada y necesita complementarse con el estado de pérdidas y ganancias, ya que están íntimamente relacionados y, como consecuencia, se necesita leerlos o interpretarlos como un todo.

Otro informe especial suplementario que puede ir acompañado con los estados financieros mencionados, es el que refleja el capital de trabajo y su aplicación a través de las actividades de la empresa durante el ejercicio, conocido con el nombre de "Estado de Origen y Aplicación de Recursos". Este esta

do es útil a la administración porque muestra claramente cómo se han invertido los recursos de la empresa, pues indica tanto la procedencia del capital de trabajo como el uso que se haya hecho del mismo durante el ejercicio. Es decir, nos indica qué recursos tuvo a su disposición la empresa y cómo se emplearon esos recursos durante el ejercicio.

INFORMES EXTERNOS

Pueden ser para inversionistas, accionistas, dependencias gubernamentales, para el público en general, con fines de crédito, etc.

W. A. Paton (Manual del Contador) al respecto dice: "El Contralor tiene la responsabilidad moral de presentar los datos en forma tal que sea informativa al mismo tiempo que exacta, sin perder de vista la posibilidad de que los acreedores, tanto actuales como venideros, examinen con gran minuciosidad -- los datos presentados como base para sus juicios".

Se pueden presentar a los accionistas, directivos, terceras personas, etc., otros informes diversos e interesantes. El Contralor, en este aspecto, debe adaptarse a la evolución -- constante de las empresas y desarrollar sus actividades dentro de las exigencias que la administración moderna requiere.

CARACTERISTICAS DEL SISTEMA DE INFORMACION

Un sistema que cubra las necesidades de información de cualquier empresa es imposible, por lo cual he de limitarme a - enunciar sus principales características:

FORMACION DEL SISTEMA

El sistema debe ser integrado por reportes para:

1. Elaborar planes y programas de acción futura como:
 - a) Planes a corto plazo, que son normalmente los presupuestos de operación y financieros de la empresa, y cubren un año o ejercicio fiscal como: estado de - pérdidas y ganancias, flujo de efectivo, programa de inversiones capitalizables, balance general y estudios especiales.
 - b) Planes a mediano plazo. Estudios y presupuestos de tipo estratégico, que incluyen de uno a cuatro años de proyección de operaciones de la empresa.
2. Controlar las operaciones que a su vez se clasifican en:
 - a) Reportes sumarios. Que resumen la información por un período de tiempo y que cumplen con dos funciones principales: informan de la efectividad de las actividades de la empresa y sirven para checar los reportes corrientes de control. Entre este tipo de reportes sumarios tenemos: estado comparativo de datos - reales y presupuestados de pérdidas y ganancias; estado sumario de gastos y costos por división o depar

tamento; estado comparativo de datos reales y presupuestados de ventas por territorios; reporte mensual de inventarios; reporte mensual de cuentas por cobrar; balance comparativo entre datos reales y presupuestados, etc.

- b) Reportes corrientes de control. Son reportes elaborados diaria, semanal o quincenalmente, presentando las desviaciones de la actuación real contra la presupuestada o estándar, en las áreas de ventas, costos, gastos, etc., con objeto de corregir o tomar las medidas correctivas que se consideren necesarias en el momento oportuno. Como ejemplo de este tipo de reportes tenemos: reporte semanal de ventas; reporte semanal de consumo de materiales; reporte semanal de horas hombre en la fabricación, etc., mostrando todos ellos la comparación entre datos reales y presupuestados y las desviaciones entre estas cifras.

INFORMAR

Lógicamente, los reportes anteriores proporcionan información. De ahí que pueda parecer absurdo el nombrar esta tercera categoría de reportes como reportes para informar. La razón es simple, el nombre o denominación es distintivo y sirve para identificar aquellos reportes utilizados para proporcionar a la alta gerencia información sobre aquellos puntos o asuntos que le son de particular interés. Por ejemplo:

Reportes de tendencias

Reportes de análisis (que pueden referirse a cambios en la utilidad bruta, exceso en costos y gastos, cambios en la situación

financiera, etc.).

1. Contenido de los reportes e informes.

Obviamente, el contenido de cada uno de los reportes debe estar acorde a las necesidades específicas de cada empresa, en cuanto a datos e información.

2. Frecuencia de los reportes.

Es imposible señalar una regla general para la obtención y preparación de reportes, toda vez que la frecuencia para la elaboración de los mismos esta regulada por factores como: necesidades de cada empresa; características del reporte; nivel al que se dirigen los informes, etc. Así se puede elaborar diaria, semanal, quincenal, mensualmente, etc.

3. Formas de presentación.

Existe una gran variedad de formas de presentación de reportes, y normalmente se combina su uso para la presentación de información. Dichas formas pueden ser:

INFORMES ESCRITOS:

- Estados financieros
- Reportes estadísticos
- Informes narrativos

GRAFICAS:

- de líneas y curvas
- de barras
- de figuras geométricas

- diagramas
- mapas

REPORTES ORALES

4. Principios básicos en la preparación de reportes e informes.

Indiscutiblemente que para que los reportes e informes sean efectivos se deben cumplir determinados requisitos en su preparación, tal como lo señalan los tratadistas Heckert y Willson:

- a) Deben ser elaborados aplicando el principio de áreas de responsabilidad.
- b) Hasta donde sea posible, debe ser aplicado el principio de las excepciones.
- c) En general, los informes deben ser comparativos.
- d) La información proporcionada debe estar de acuerdo con las necesidades de detalle del nivel al que se dirige.
- e) Deben incluir siempre que sea posible, comentarios respecto a los datos presentados, o bien deben ser explicativos por sí mismos.
- f) Deben ser preparados con oportunidad.
- g) Deben ser breves, concisos y concretos.
- h) Deben expresarse en un lenguaje o términos accesi---

bles a las personas a quienes van dirigidos.

- i) Deben ser presentados en una secuencia lógica.
- j) Deben ser exactos.
- k) La forma de presentación debe estar de acuerdo con los requerimientos e intereses de las personas a quienes se dirige la información.
- l) Las formas a utilizar y los datos en ellas presentados deben ser estandarizados.
- m) El diseño de los reportes debe reflejar el punto de vista de las personas a quienes se dirigen.
- n) Los reportes preparados deben ser realmente útiles.
- ñ) Debe considerarse en la preparación de los reportes el costo que ello implica.
- o) El cuidado en la preparación de reportes debe estar proporcionado al uso de los mismos.

5. A quien deben dirigirse.

Como ya se comentó al principio de este apartado, se deben dirigir a todos los interesados en la marcha de la empresa como:

- Accionistas
- Acreedores
- Empleados
- Gobierno
- Gerentes

6. Qué reportes e informes deben elaborarse.

Surge aquí, una vez más, el imponderable puesto que no es posible definir categóricamente, qué reportes e informes deben elaborarse, puesto que, como ya se ha repetido varias veces, eso depende del sistema instalado, de las características de la empresa, de sus necesidades de información, etc.

Ahora bien ¿qué reportes deben ser presentados a los interesados en la marcha de la empresa y cuál debe ser su contenido? Lógicamente, cada uno de ellos tiene intereses y puntos de vista particulares. Por tanto, los reportes e informes que se requieran, aun cuando procedan de las mismas fuentes y contengan los mismos datos de fondo, deben reunir características particulares. Por ejemplo:

INFORMACION PARA SER PRESENTADA AL ORGANO SUPREMO DE LA ENTIDAD:

El reportar información a los accionistas, tiene como objetivos fundamentales, el presentar los resultados de operación de la empresa y su situación financiera a un momento dado. Igualmente, el reporte puede adoptar una gran variedad de formas y presentar una gran diversidad de datos. Sin embargo, es de sugerirse una presentación que incluya las siguientes secciones:

a) Página sumaria.

Que debe presentar en forma comparativa la información fundamental acerca de los resultados operativos, y de la situación financiera de la empresa como: ventas netas, utilidad bruta, gastos totales, utilidad neta, posición

de la caja, de inventarios, de activo fijo, dividendos por acción, etc.

b) Comentarios del director de la empresa.

Es decir, comentarios o puntos de vista del dirigente de la empresa acerca de los resultados obtenidos, y de la perspectiva que el futuro ofrece a la negociación.

c) Información acerca de las actividades de la empresa en aquellas divisiones de departamentos o áreas de particular interés a la empresa.

d) Estados financieros.

Estados financieros que incluyan las notas y opinión de auditores independientes, acerca de los resultados y situación financiera de la empresa.

Normalmente los estados financieros presentados son:

- Balance general
- Estado de pérdidas y ganancias
- Estado de origen y aplicación de recursos
- Estado de costo de producción
- Proyecto de aplicaciones de utilidades
- Otros

Es recomendable que los anteriores estados sean acompañados de análisis y comentarios acerca de cuentas y aspectos relevantes como posición de caja, inversiones, cuentas por cobrar, inventarios, activo fijo, producción, utilidades, etc.

e) Estadística sumaria.

Esta sección tiene por objeto presentar una panorámica amplia de los resultados obtenidos por la empresa y sus aspectos financieros importantes durante los últimos cinco, diez o más años.

- f) Indiscutiblemente la información y datos que se presenten en el reporte a accionistas es lo importante del mismo. Pero también es necesario considerar que de la forma en que se presente esa información depende que sea entendida, por lo cual es recomendable observar lo siguiente:

La información debe presentarse ordenadamente encuadrada, en no más de treinta hojas de papel de buena calidad, utilizando un lenguaje sencillo y claro y las gráficas e ilustraciones que se consideren necesarias.

Tomando en cuenta que la información que se proporciona a acreedores, empleados y gobierno reviste características parecidas y afines a la presentada a accionistas, y en vista de que sería impráctico analizar cada uno de los casos y situaciones en que se debe presentar información, no se abunda en detalles al respecto. Sin embargo, el caso de presentación de información a los gerentes merece un comentario especial en razón a su capital importancia.

INFORMACION A GERENTES

Es fácilmente comprensible el que no se puede determinar cuál es el tipo de información, en cuanto a cantidad y presentación, que se debe proporcionar a los miembros del nivel gerencial de una empresa, pues esto está condicionado, al igual que en

todos los casos de presentación de información, a las necesidades y características de cada empresa en particular.

Por tanto, considerando que si se cumplen los principios básicos para la preparación de reportes e informes antes señalados y que la contabilidad por áreas de responsabilidad es utilizada, se debe tratar que la estructura del sistema de información sea concebida de tal manera que corresponda a la estructuración jerárquica de la empresa y que los reportes e informes se elaboren en forma escalonada. Primero en forma amplia y con lujo de detalles, en los más bajos niveles de la estructura orgánica. Posteriormente, y a medida que vayan ascendiendo en la escala jerárquica, se deben ir refinando y condensando, atendiendo al principio de la información por excepción, de modo que al llegar a los altos niveles gerenciales, presenten información extracta pero completa acerca de todas las funciones y operaciones de la empresa y, al mismo tiempo, permitan su seguimiento a través de todos los segmentos de la misma.

Por último, he de señalar que los reportes e informes siempre deben estar acordes a las circunstancias particulares de cada empresa, al sistema de información instalado, el cual debe ser un instrumento dinámico que sirva para controlar las operaciones, para obtener mejores métodos y procedimientos de trabajo y para guiar a la empresa hacia el mejor logro de sus objetivos, tal como lo señalan las palabras pronunciadas por el C.P. Alfredo Amezcua Romero, en ocasión de la apertura, en 1967, del Seminario de Sistemas de Información para la Gerencia, organizado por el IMEF: "Para lograr la supervivencia de una empresa, para lograr su desarrollo o para lograr sacarla de las condiciones de bajo rendimiento o de rendimiento negativo, el sistema de información adecuado, que permita a su vez mejorar todas las técnicas de administración, juega un papel de indiscutible gran importancia".

CONCLUSIONES

C O N C L U S I O N E S

- 1a. Debido a que en las empresas fundamentales se maneja un patrimonio dado, deberá existir una buena organización basada, principalmente, en el control y la coordinación de las actividades económicas y financieras, supeditadas a la organización contable, con el fin de controlar y proteger dicho patrimonio.

- 2a. Es imposible que en las empresas una persona o un grupo de personas se encargue de las funciones administrativas y ejecutivas, a la vez que interprete y juzgue los resultados obtenidos a través de esas funciones, por lo que se hace necesario que una persona o funcionario se encargue de estas últimas actividades (Contralor), responsabilizándose de la organización contable y todas aquellas actividades que tienen relación con la misma.

- 3a. La Contraloría se viene desarrollando lentamente. Sin embargo, en el transcurso de los últimos años se le ha dado la importancia que merece, incluyendo en la organización de las empresas esta función, ya que se observa que la existencia de un Departamento de Contraloría propicia el desarrollo administrativo de las empresas, e influye notablemente en su desarrollo económico.

- 4a. La Contraloría es una función de servicio a la administración, por lo que esta deberá otorgarle la facultad de actuar como asesor de los funcionarios administrativos.

- 5a. Por la naturaleza de las funciones del Departamento de Contraloría, el Contralor debe ser nombrado por el Director Financiero, aun cuando las relaciones entre ellos se efectúen a través del Director General o el funcionario princi

pal de la empresa, ya que el Contralor no forma parte del Consejo de Administración.

- 6a. Como nuestro país esta en gran auge económico, son pocas las empresas que tienen dentro de su organización un Departamento de Contraloría. Sin embargo, debido al desarrollo y crecimiento de las mismas, cada vez tiene más aceptación, y su existencia se justifica al considerar que el Departamento de Contraloría cuida de la aplicación de los métodos, procedimientos y registros necesarios para proteger los bienes de la empresa. Asimismo, vigila el cumplimiento de las obligaciones fiscales, analiza e interpreta los estados financieros, elemento esencial en la dirección y control de la empresa, etc. Fundamentalmente cuidada de la observancia de los más altos niveles éticos en la práctica contable.
- 7a. Es el Contador Público quien deberá poseer, además de la preparación técnica contable adquirida en el estudio de la carrera, la experiencia administrativa que lo capacite, entre otras cosas, para resolver los problemas que se le presenten con visión y tacto, en el desarrollo de sus funciones como Contralor.
- 8a. Los informes que el Departamento de Contraloría proporciona a los directivos de la empresa, con los cuales contribuye a la buena administración de la misma, representan la meta de los esfuerzos realizados por este departamento en la fase directiva de sus funciones, puesto que coordina conjuntamente con la Dirección, las funciones relativas a las operaciones de la empresa. Por esto, su información deberá ser oportuna, completa y veraz.

BIBLIOGRAFIA

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

ANALISIS E INTERPRETACION DE ESTADOS FINANCIEROS (APUNTES)
Alfredo Casanueva P., C.P.

BUDGETING
Prior Sinclain

CONTABILIDAD APLICADA Y PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD SUPERIOR
Roy B. Kester

CONTROLLERSHIP IN MODERN MANAGEMENT
Varios autores

CONTROLLERSHIP (THE WORK OF THE ACCOUNTANT EXECUTIVE)
J.B. Heckert & L.D. Willson

EL CONTROL INTERNO DE LOS NEGOCIOS
Joaquín Gómez Morfín, C.P.

EL PRESUPUESTO EN EL CONTROL DE LAS EMPRESAS INDUSTRIALES
W. Rantenstruach y R. Villers

FINANZAS Y CONTABILIDAD
Revista mensual (varias publicaciones)

FOLLETOS
Controller Institute of America
Controllership Foundation
Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas

LOS ESTADOS FINANCIEROS Y SU ANALISIS
Alfredo P. Gutiérrez

MANUAL DEL CONTADOR

W.A. Paton

ORGANIZACION Y DIRECCION INDUSTRIAL

Bethel Atwater, Smith y Stockman

PRACTICAL CONTROLLERSHIP

David R. Anderson

TESIS (VARIAS)

Varios autores

THE CONTROLLERSHIP HIS FUNCTIONS AND ORGANIZATION

Jackson J. Hugh