

4  
2ej

# UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## EL LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA COMO CONTRALOR

SEMINARIO DE INVESTIGACION  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A  
MARGARITA MARIA BARRIOS DIAZ  
GUADALAJARA, JAL.

1986



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

EL LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA  
COMO CONTRALOR

INTRODUCCION .....pag. 1

CAPITULO No. I

a) ANTECEDENTES ..... pag. 2  
b) ORIGEN ..... pag. 6  
c) CONCEPTO ..... pag. 11  
d) DESARROLLO ACTUAL DE LOS NEGOCIOS Y LA  
NECESIDAD DE QUE EXISTA EL CONTRALOR... pag. 14

CAPITULO No. II

FUNCIONES DEL CONTRALOR ..... pag. 17  
a) FUNCION CONTABLE ..... pag. 20  
b) FUNCION DE AUDITORIA ..... pag. 37  
c) FUNCION DE IMPUESTOS ..... pag. 41  
d) FUNCION INTERPRETATIVA ..... pag. 44  
e) FUNCION DE PRESUPUESTOS..... pag. 55

CAPITULO No. III

a) CARACTERISTICAS Y PREPARACION DE LOS --  
INFORMES DEL CONTRALOR ..... pag. 70  
b) INFORMACION EXTERNA ..... pag. 72  
c) INFORMACION INTERNA ..... pag. 74  
d) INFORMACION AL CONSEJO DE ADMINISTRA --  
CION ..... pag. 75  
CONCLUSIONES ..... pag. 81  
BIBLIOGRAFIA ..... pag. 83

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

Con el presente trabajo, pretendo mostrar el desenvolvimiento, actividades y responsabilidades del -- -- CONTADOR dentro de las empresas y beneficios que -- les reporta.

Así pues, en el tema de este trabajo sólo deseo adentrarme en el estudio de algunas funciones del -- Contador Público, cuando actúa como CONTADOR.

El prestigio del CONTADOR, se ha desarrollado en forma sumamente gradual pero ha alcanzado una situación tal, que en la capacidad de dicho funcionario y en el carácter de sus atribuciones descansan la exactitud y la suficiencia de todos los informes que deben reportarse.

Por último, suplico al Honorable Jurado tenga a bien perdonar errores y omisiones en que hubiere incurrido, ya que este trabajo es más que producto de consultas, investigaciones, conocimientos teóricos y de la apreciación práctica que he podido tener en las empresas en que he trabajado.

## CAPITULO No. 1

### A) ANTECEDENTES.

La continúa 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 se guir en los diferentes sectores del negocio, así -- mismo, exigen el establecimiento de sistemas efecti vos de información dentro de las compañías. Un nego cio moderno de considerable magnitud no puede ser -- inteligentemente dirigido si no se tiene una conti- nua y organizada corriente de información sobre las circunstancias y condici ones en las que funciona -- sus planes y los resultados reales de sus operacio- nes.

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 nues- tra civilización. La aparición de los principios de administración es indicio de la dirección que proba ble mente habrán de seguir o, mejor dicho, que ten--

drán que seguir tales valores si es que hemos de -- resolver los problemas a los que se enfrenta nues-- tra 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 pro-- blemas de control y métodos para resolverlos que -- guarden proporción con el inmenso poder sobre las - cosas materiales que la ciencia moderna ha puesto - on 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 creci--- miento, decadencia, mutación constante de los seres vivos y de la materia inanimada a formas y cualida-- des diferentes. En unos casos el cambio es lento y-- casi imperceptible, en otros, es rápido y violento.

La nuestra es una generación de cambios revo-- lucionarios. Dos guerras mundiales obligaron al pa-- ís a realizar el cambio drástico de la paz a la gue-- rra 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 llaman mil veces al día a las puertas de la fábrica, los negocios y se hacen sentir en cada uno de sus departamentos.

Ninguna empresa puede ignorarlos. La empresa ha de hacerse tan dinámica y tan fluida como el mundo a que pertenece. Debe 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 dirigir las hacia la máxima satisfacción.

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

La administración puede estar sujeta en una buena parte 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 responsa---bles consolidó e hizo del dominio público los fines de su trabajo a través de la contabilidad que es la piedra fundamental de la dirección de los negocios- y es el supremo articulador y coordinador de las -- actividades mercantiles. Los contadores, como miembros de la profesión, deben apoyar con energía las-organizaci ones cuyos fines y objetivos son elevar- la profesión y a sus miembros.

La técnica adquirida por el estudio de las ma-terias de nuestra profesión, respaldada ampliamen--te por una experiencia suficiente en el terreno de- la práctica, impone escalar peldaños cada vez mojo-ros, uno de éstos sería el de el CONTRALOR. La con- traloría se manifiesta actualmente con la dignidad- de una profesión en cuyo ejercicio sus representan- tes han adoptado prácticas y procedimientos que en- fatizan la responsabilidad que tiene para con los - intereses de terceros.

La contraloría en pleno desarrollo, acusa en - su progreso un crecimiento casual debido a la varie- dad 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.

En el desarrollo de mi trabajo, me referiré a tratar de fijar las características de la contraloría y fijar la actuación del contralor como un ejecutivo, es decir, como asesor o consultor de la dirección.

## B) ORIGEN

La palabra Contralor es de origen francés: --- "controleur" derivada de controle "registro". Más tarde pasó al inglés "controller". En México y en diversos países de habla española se le conoce con el nombre de Contralor.

A mediados del siglo XIV España introdujo al Contralor a través de la Corte 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 a través de la Corte de Navarra, las funciones de interventores del material de artillería adquiriendo tal importancia que en 1742 figuraba en el cuerpo de cuenta y razón de esta arma, toda una organización burocrática completa con sus empleos de contralor de artillería, contralores de provincia y ayudantes de contralor, nombres que desaparecieron con la Ordenanza de 1802.

Francia, Inglaterra y Estados Unidos, inician el puesto de Contralor dentro de los negocios, pero donde primero se manifestó la contraloría fue en los gobiernos.

En los Estados Unidos, el 26 de septiembre de 1778, a través de una orden del Congreso Continon-

tal, se sustituye en el Ministerio de hacienda el nombramiento de Tesorero de Cuentas por un contralor, un auditor, un tesorero y seis comisarios de cuentas.

En México se establece el Departamento de Contraloría conforme lo dispuesto por la Ley del 25 -- de diciembre de 1917, y más tarde se hace indispensable expedir la ley que reglamente la organización competencia y atribuciones de dicho departamento, -- por lo que se elabora la Ley Orgánica del Departamento de Contraloría el 19 de enero de 1918, en la que se estableció las facultades y obligaciones del Contralor como sigue:

El Departamento de Contraloría estaría 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 funcionarios y empleados necesarios para el desempeño de sus labores y que tendrían las facultades y atribuciones que -- el Contralor indicara.

Algunas de sus funciones más importantes eran:

- 1.- Llevar las cuentas generales de la Nación.
  - 2.- 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 y la glosa y liquidación de cuentas de los funcionarios y empleados -- que reciban, paguen o tengan a su cargo fondos o bienes del Gobierno.
  - 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 para tomar las medidas que juzgara convenientes.
  - 5.- La Auditoría de todas las cuentas y registros
- Más tarde mediante decreto que modifica la Ley de

Estado, suprimen el Departamento de Contraloría y - se reforma el artículo 40. de la Ley 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 entre nosotros fue proyectado por algunos norteamericanos comisionados para reorganizar nuestra evolución hacendaria.

Además la forma de Contraloría que tuvimos en Inglaterra el año 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 extien-

de a todo el reino, recibe el nombre de Contralor - General de la Nación Inglesa.

C) CONCEPTO

El reconocimiento actual, de la importancia -- que tiene la función de control, es una de las ---- principales razones del desenvolvimiento de las actividades y de la responsabilidad del Contralor. -- Por esta razón, debemos observar detenidamente, que para desempeñar satisfactoriamente el puesto de --- Contralor, deberá tener la persona designada como - tal, no solamente preparación contable, sino tam-- bién administrativa, indepondiente de poseer expe-- riencia, visión y tacto para resolver diferentes -- problemas de diversa naturaleza, podriamos hacer in clusive, un texto de regulares dimensiones, si se - trata de detallar ordenadamente cada una de las fun ciones y cada uno de los deberes del Contralor.

Por lo antes expuesto y de acuerdo con las in- vestigaciones que he realizado en este trabajo, he- podido observar que en el medio profesional no so-- lamente de nuestro país, sino de los Estados Unidos

de Norteamérica y de Inglaterra, aun no se ha definido la amplitud de las funciones ni la uniformidad en las opiniones respecto de la coordinación de sus labores entre otros funcionarios como el Gerente -- General, el Tesorero, el Auditor Externo, etc. por lo que resulta complicado dar un concepto exacto de lo que es el "Contralor".

El Diccionario de la Lengua Castellana lo define "Oficio Honorífico de la casa real, según la etiqueta de Borgoña, equivalente a lo que, según la de castilla llamaban veedor. Intervenia las cuentas los gastos, las libranzas, los cargos de alhajas y muebles etc. En el campo de artillería y en los hospitales del ejército, el que interviene en la cuenta y razón de los caudales y efectos". (1).

El Diccionario Enciclopédico Uthea "Cargo análogo al de interventor que existe en algunas instituciones". (2).

El Dictionary of Occupational Titles dice: ---  
"Es el funcionario que supervisa los asuntos financieros de las empresas industriales, establecimientos educacionales corporaciones municipales y del -  
(1) ENCICLOPEDIA SALVAT DICCIONARIO (SALVAT EDITORES S.A.)  
(2) DICCIONARIO ENCICLOPEDICO UTHEA.

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 la política acerca de los problemas financieros y la organización". (3).

Como se ve el Contralor es un funcionario que tiene jurisdicción funcional sobre todos los registros de la contabilidad y sobre todos los asuntos administrativos, ejerciendo una especie de asesoría técnica para con los administradores del negocio y su radio de acción se extiende abarcando no sólo -- las empresas industriales sino empresas comerciales instituciones de crédito, de seguros, etc.

Sus funciones son varias que más adelante veremos con detalle, pero son específicas, no deben invadir terrenos de otros puestos, pues referente al segundo párrafo de la última definición, es conveniente hacer notar, que el Contralor es un funcionario que revisa previamente la documentación com--

(3) DICCIONARIO OF OCCUPATIONAL TITLES.



probatoria de pago, el cual autoriza si está de acuerdo, en tanto que la función del Tesorero es de pago pero no de autorización; aunque en pequeñas -- empresas frecuentemente se combinan ambas funciones McKinsey, en una publicación de la American Management Association dice: "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."

D) DESARROLLO ACTUAL DE LOS NEGOCIOS Y LA NECESIDAD DE QUE EXISTA EL CONTRALOR.

El desarrollo industrial que se inició a fines del siglo pasado, trajo como consecuencia el establecimiento de grandes empresas. En esa época las -- empresas se producían por sí mismas y en cierta forma a merced de las circunstancias, es decir, no se conocían los medios más convenientes para la eficacia del trabajo; la contabilidad apenas si tenía co

no función el registro de las operaciones.

Pero el crecimiento rápido de los negocios continuó acompañado de grandes utilidades y comenzó a observarse la necesidad de controlarlos; la administración que apenas empezaba a iniciarse enfocó sus energías a la producción y expansión, sin considerar la eficiencia de sus operaciones internas.

Ya en los últimos 50 años la situación ha sido diferente, la estabilidad de los negocios y la lucha por los mercados, la importancia y trascendencia de la organización y la administración de los negocios, ha permitido que éstos sigan su trayectoria ascendente por una ruta de superación cada vez mejor. Países como el nuestro que comienza a sentir la expansión de los negocios a través de la industria, la banca y el comercio, deben aprovechar los métodos modernos de operación para alcanzar el éxito de los negocios.

Una empresa cuya administración no entienda ni aplique una organización eficiente, no podrá sobrevivir debido a la competencia y a la deficiencia en sus operaciones internas, que no permiten evitar e-

rreros, eliminar desperdicios ni formarse juicios - sobre los resultados obtenidos que son inseguros.

Puede lográr el control deseado, es necesario-reconocer las funciones inherentes al negocio y poner al frente de ellas especialistas responsables.- Una de las funciones importantes sería la contraloría y la necesidad de su existencia se justifica al precisar que el Contralor es un asesor técnico de - la administración y que su presencia equivale a tener una medida de seguridad dentro de la empresa.

## CAPITULO No. 11

### FUNCI ONES DEL CONTRALOR

Las obligaciones del Contralor, lo mismo que el campo de acción de sus funciones difieren de acuerdo con la organización interna de los negocios pero independientemente de las responsabilidades o funciones que los directivos le hayan asignado, el Contralor necesita tener un concepto claro de lo que significa el puesto que va a desempeñar.

El Instituto Americano de Contralores enumera las siguientes funciones específicas del Contralor sin embargo, cabe aclarar que estas obligaciones no deben interpretarse como funciones limitativas de su actuación, ni que esas atribuciones constituyen en sí un detalle de especificaciones aplicables a cualquier tipo de empresa:

- 1.- "La instalación y supervisión de todos los registros contables de la empresa.
- 2.- La preparación e interpretación de los estados financieros e informes de la compañía.
- 3.- La auditoría continua de todas las cuentas y registros del negocio dondequiera que éstos se en-

cuentren.

- 4.- La recopilación de los costos de producción.
- 5.- La recopilación de los costos de distribución.
- 6.- La toma y valuación de los inventarios físicos.
- 7.- La preparación y presentación de las declaraciones de impuestos y la supervisión de todos los asuntos relacionados con ellos.
- 8.- La preparación e interpretación de todos los registros e informes estadísticos.
- 9.- La formulación, en unión de otros funcionarios y jefes de departamento, de un presupuesto anual que comprenda todas las actividades de la empresa para presentarlo al Consejo de Administración antes del comienzo del año fiscal. La facultad del Contralor en lo que respecta al veto de los compromisos o los gastos no autorizados del presupuesto, los fijará, periódicamente, el Consejo de Administración.
- 10.- Asegurarse en forma continua, que los bienes de la compañía estén debidamente cubiertos por seguros cuyos montos sean adecuados.
- 11.- Preparar y publicar normas relacionadas con todos los procedimientos de contabilidad, y la --

coordinación de los sistemas de toda la empresa incluidos los métodos administrativos y de oficina, registros, informes y procedimientos.

- 12.- El mantenimiento de registros adecuados de autorizaciones para gastos y la determinación de que las sumas gastadas a ese respecto sean debidamente contabilizadas.
- 13.- Asegurarse que las transacciones financieras incluidas en las actas del Consejo de Administración y/o del Comité Ejecutivo son registradas con exactitud.
- 14.- El mantenimiento de registros adecuados de todos los contratos y arrendamientos.
- 15.- La aprobación para pago o la contrafirma de todos los cheques, pagarés y otros documentos negociables de la empresa que hayan sido firmados por el tesorero o por funcionarios autorizados para ello por los estatutos de la compañía, o periódicamente designados por el Consejo de Administración.
- 16.- El examen de todos los justificantes para retirar valores de las cajas de la empresa y la comprobación de que esas salidas se hacen de acuerdo

do con los reglamentos o disposiciones establecidas periódicamente por el Consejo de Administración.

De acuerdo con las atribuciones mencionadas podríamos concluir que son muchas las funciones del Contralor, sin embargo, debido a la gran similitud de algunas de ellas, se pueden resumir como sigue:

- 1.- FUNCION CONTABLE
- 2.- FUNCION DE AUDITORIA
- 3.- FUNCION DE IMPUESTOS
- 4.- FUNCION INTERPRETATIVA
- 5.- FUNCION DE PRESUPUESTOS

**-Función Contable.-**

Se refiere a todo el aspecto contable de la empresa; a la organización del sistema implantado al mismo, incluyendo desde el diseño de formas, hasta llegar a los libros, registros, auxiliares, etc. y consecuentemente a la presentación de los informes a la coordinación tanto del trabajo de los empleados, como de las condiciones que existen en el desarrollo del mismo.

Los administradores de los negocios han reconocido la importancia de la contabilidad, ya que --

les proporciona la información necesaria para dirigir y orientar la toma de sus decisiones; además - le muestra un vasto historial de todas las operaciones que se realizaron en forma conjunta o para un caso en particular.

Ahora bien, la Contabilidad se encarga de registrar todas y cada una de las operaciones que se realizan, a través de los sistemas de contabilidad. Entendiendo por sistema de contabilidad, el conjunto de libros, registros, auxiliares, equipo mecánico, etc. en los cuales se anotan todas las operaciones de una empresa; analizándolas con todo detalle y agrupándolas en el orden que se van sucediendo, - hasta culminar con los estados financieros que habrán de servir de información a los directivos del negocio.

Pero ya dijimos que el hombre de empresa no -- puede ejercer el control sobre todas las operaciones que se realizan, sino que le es indispensable - auxiliarse de personas especializadas en las diversas ramas del negocio como: producción, ventas, compras, finanzas, administración, etc. concretándose-



él a planear, dirigir y coordinar las diversas actividades del negocio.

Y para que los directivos puedan guiar y coordinar las distintas actividades del negocio, necesitan valerse de los medios necesarios para mantenerse informados de todos los acontecimientos que se suscitan dentro del mismo; y de la forma en que pueden dirigir el trabajo de sus subordinados. La dirección en los negocios forma parte de uno de los elementos del proceso administrativo indispensable para lograr el fin que se proponen.

Joaquín Gómez Morfín al respecto dice: "El Control Interno íntimamente relacionado con el estudio de la organización y administración de los negocios."  
(4)

Control Interno.-

La administración de una empresa es responsable tanto del establecimiento de un sistema de control interno, como de la supervisión adecuada de su funcionamiento, con el fin de asegurarse que éste sea eficiente.

(4) GÓMEZ MORFÍN JOAQUÍN, EL CONTROL INTERNO EN LOS NEGOCIOS (FONDO DE CULTURA ECONOMICA, - ED. 1952).

La instalación y vigilancia del control interno puede ser llevada a cabo directamente por la administración de la empresa a través de los departamentos adecuados: departamento de contraloría, auditoría interna o ambos; departamento de métodos o procedimientos, o bien por conducto de sus auditores externos.

Pero inclusive ya vimos que las atribuciones establecidas por el Instituto Americano de Controladores, están íntimamente ligadas con la función supervisora y de vigilancia que, respecto al sistema de control interno, debe llevar a cabo el Contralor

Y para cumplir con sus atribuciones, el Contralor tiene que recurrir a la ayuda de los distintos departamentos de la empresa tales como: los de contabilidad, tanto general como de costos; al de presupuestos; al de auditoría interna etc. Todos estos departamentos intervienen en forma directa en el mantenimiento del sistema de control interno y sobre todo el Departamento de Auditoría Interna, pues por medio de él, el Contralor lleva a cabo usualmente su labor de vigilancia del sistema.

· Esto último cuando la organización de los negocios establezca que el Departamento de Auditoría Interna quede bajo la jurisdicción del Contralor, situación que hasta la fecha ha sido la más favorecida.

Ahora bien, cuando se desea establecer un sistema de control interno es necesario, primero que la empresa esté organizada y, segundo que tenga un adecuado sistema de contabilidad. No pueden existir separadamente la organización, la contabilidad y el control interno, pues la organización es la base esencial de éste y la contabilidad es uno de sus elementos primordiales.

Por lo anteriormente expuesto, vemos que es importante mencionar brevemente los elementos del control interno y sus objetivos.

Objetivos del Control Interno:

Los objetivos del control interno se pueden resumir en: información, protección y eficiencia.

Información.-

La información es indispensable, pues en ella descansan todas las decisiones que han de tomarse para asegurar el éxito del negocio, por lo que ésta

debe ser constante, completa y oportuna. De nada --  
sirve un buen sistema de contabilidad, sin la infor-  
mación correspondiente a la administraci ón acerca-  
de:

- 1.- "La comprobación de la veracidad de los infor--  
mes y estados financieros.
- 2.- Para evitar y localizar errores y desperdicios-  
innecesarios, promoviendo la uniformidad y cor-  
rección en el registro de las operaciones.
- 3.- Prever fraudes o malos manejos y en su caso, po-  
sibilidad de descubrirlos oportunamente".

#### Protección.-

Que no es otra cosa que la custodia de los in-  
tereses del negocio como sigue:

"Salvaguardar los bienes de la empresa obte---  
niendo un control efectivo sobre todos los departa-  
mentos de la misma". (5).

La protección del patrimonio de la empresa es -  
sin duda una de las preocupaciones fundamentales de  
los hombres de negocios, de los directores de empre-  
sas y de los técnicos que se encargarán de estructu-  
(5) BETHEL ATWATER, SMITH Y STACKMAN, ORGANIZACION  
Y DIRECCION INDUSTRIAL (FONDO DE CULTURA ECONO-  
MICA, ED. 1952)

rar los sistemas para el logro de este propósito.

Esta preocupación descansa, en razón de que -  
desean que todas las inversiones que efectúen, es--  
tén lo más aseguradas que sea posible, que se increm--  
enten y que nunca estén en posibilidad de dismi--  
nuir y en caso extremo de perderse.

Respecto a los profesionales de la Contaduría-  
Pública, les preocupa establecer un eficiente siste--  
ma de control interno, que garantice hasta donde --  
sea posible, el correcto funcionamiento de las tran--  
sacciones de donde la empresa protege los activos -  
y resultados que obtengan beneficio de la misma, de  
terceros y de su prestigio profesional.

#### Eficiencia.-

La eficiencia es imprescindible en todo organi--  
smo social, en vista que de ella depende substan--  
cialmente el éxito de todos los planes delineados -  
ya que de nada servirá la proyección de una buena -  
organización si todos sus aspectos y procesos no se  
desarrollan eficazmente.

La eficiencia es uno de los objetivos que requiere mayor atención de los funcionarios de la empresa, en razón de que de ella en concreto depende su éxito o fracaso.

Debe existir una adecuada distribución del elemento humano que presta sus servicios en el negocio, y fijarle debidamente sus responsabilidades, - así como hacer un estudio de las operaciones y del esfuerzo que cada empleado realice en el desarrollo de su trabajo, para poder determinar la eficiencia del personal en general, con el objeto de lograr alcanzar la meta deseada, en suma:

"Estimular la eficiencia del personal y fijar responsabilidades mediante la vigilancia que se ejerce a través de los informes de contabilidad."

Los objetivos mencionados no son todos los que deben cubrirse en la implantación de un sistema de control interno, pero sí considero que son los más importantes, puesto que inclusive de una empresa a otra puede variar su número, o bien dentro de una misma empresa por el solo transcurso del tiempo o cambio en las condiciones de operación, los objetivos necesitarán ser distintos.

## Elementos del Control Interno Un Plan de Organización

El primer elemento consiste en el establecimiento de un sistema de organización por medio del cual se facilite la delegación de labores y responsabilidades.

Toda empresa, cualquiera que sea sus elementos y objetivos, necesita para poder realizarlos un mínimo indispensable de organización. Mientras mayores es el grado de organización que posee, mayor es el éxito en el logro de sus finalidades.

La organización puede ser tácita o expresa, en un negocio pequeño la organización tiene mucho de tácita, a medida que crece la empresa se hace patente la necesidad de delegar en forma expresa las responsabilidades y la autoridad.

En un plan de organización adecuado, el trabajo por desarrollar de cada departamento, deberá coordinarse con el que llevarán a cabo los otros departamentos, a pesar de existir independencia en los mismos. La base de esta interdependencia descansa en el principio de que ningún departamento debe te-

ner el control de sus registros contables, es decir que una sola persona no controle todas las fases de una transacción sin que otra o más personas intervengan en las misma, de manera que se logre su verificación.

Ahora bien, como para establecer un sistema de control interno se requiere de una organización debidamente proyectada. El Contralor deberá estar capacitado a fin de coordinar y dirigir la organización de la empresa, o en su caso proponer modificaciones en la existente. Para llevar a cabo su trabajo, puede auxiliarse por otros especialistas como licenciados en administración, en derecho etc. que conocen los detalles y características de las distintas actividades que comprende la empresa.

El Contralor al conocer los sistemas de organización y sus ventajas y desventajas, está en posibilidad de aplicar al negocio de que se trate el adecuado, distinguiendo desde luego las funciones primordiales de la compañía que normalmente son: administración, finanzas, compras, ventas, producción etc. Lo anteriormente expuesto, no significa que el



Contralor deba aplicar conocimientos que comprenden un tratado de organización y administración, sino - que su función será la de instalar un buen sistema de control interno para su empresa, recordando que por control interno debemos entender. "Un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita." (6).

#### Planeación y Sistematización

El segundo elemento es la planeación, considerada como una función esencial para que se pueda -- llevar a cabo y con posibilidad de éxito las funciones de organización, integración, dirección y -- control.

La planeación es tan importante como la actuación, de ahí la necesidad indispensable, de planear

(6) GOMEZ MORFIN JOAQUIN, EL CONTROL INTERNO EN - LOS NEGOCIOS (PONDO DE CULTURA ECONOMICA ED. 1965).

antes de actuar. Esta tiende a establecer en forma objetiva, cómo se realizará todo el trabajo, es decir, su esfuerzo se encaminará a fijar las bases -- que servirán de patrón para el trabajo a desarrollar y en consecuencia, la organización identificará sus mejores esfuerzos con los planes previamente aceptados y de igual manera procederán las funciones de dirección y control.

Hay que planear la forma en que se deben registrar las operaciones originadas en un negocio y la autorización de ellas, por medio de la implantación de sistemas adecuados de autorización por funcionarios y empleados responsables, para lograr la supervisión de las operaciones.

Los procedimientos de registro serán tan sencillos como lo justifique la empresa e incluirán catálogos de cuentas, manuales de contabilidad, uso de registros y formas, equipos mecánicos, etc.

Por otro lado, los procedimientos deben fijarse por escrito, en forma clara, accesible y sencilla de tal forma que se encuentren al alcance de todos los empleados, con el propósito de que todas --

las operaciones se realicen de acuerdo con el plan trazado.

De esta manera el personal podrá ejercer sus funciones directamente, sin necesidad de hacer preguntas, lo que redundará en beneficio del negocio por el ahorro de tiempo y esfuerzo.

### Personal

Otro elemento básico, es el que se refiere al Personal. Para que el sistema de control interno opere en todos sus aspectos; es indispensable la intervención del elemento humano.

Generalmente las empresas conceden poca importancia al hecho de seleccionar al personal que ha de formar parte de la organización. Se cree que un buen equipo mecanizado y adecuados sistemas de control es suficiente, sin pensar que por perfectos -- que sean los métodos de control y por magnífico que sea el equipo mecánico instalado, es preciso un grupo capaz de individuos que coordinen sus efectos y que aporten sus conocimientos para que pueda lograrse el fin que la empresa persigue.

En tal virtud es necesario la búsqueda del personal que se va a encargar de desarrollar todas las funciones y actividades previamente establecidas conforme los métodos, procedimientos y normas del Control Interno.

Esta actividad es de gran trascendencia y comprende los aspectos de reclutamiento, selección y contratación del personal. Del acierto con que se efectúen los tres puntos mencionados, dependerá el éxito o fracaso no solamente del sistema de control interno sino de cualquier otro.

La selección de los empleados tiene como propósito escoger a los hombres que hayan calificado mejor las pruebas presentadas de acuerdo con las necesidades del puesto, tomando en consideración del personal escogido sus antecedentes y la calidad técnica y moral de los mismos.

Una vez elegido el personal, es necesario prepararlo debidamente para el mejor desempeño de su puesto, sin escatimar instrucciones orales y sobre todo instrucciones escritas a través de los manuales correspondientes.

## Supervisión

Una vez estructurado el sistema de control interno, queda por atender un aspecto que es de gran importancia, la necesidad de vigilarlo, para lograr el cumplimiento de las normas establecidas y asegurar la ejecución correcta de todas las funciones y labores, igualmente con el fin de obtener los medios necesarios para juzgar oportunamente respecto de si las prácticas y sistemas de trabajo establecidos son adecuados o bien proceder al planteo de las modificaciones y adaptaciones convenientes.

Vimos que la contabilidad es el elemento básico usado por el Contralor en el cumplimiento de sus funciones de información y que también es la estructura sobre la cual se construye el sistema de protección de los bienes de la empresa.

Anderson D. R. en su libro "Practical Contro--llership" nos proporciona las siguientes reglas que considero fundamentales para el control de los bienes del negocio:

- 1.- "Establecer las cuentas de manera que la responsabilidad personal de los individuos encargados

de la custodia de los distintos activos de la -  
compañía pueda ser identificada.

- 2.- Proporcionar facilidades físicas y salvaguardas para prevenir el movimiento de las propiedades- sin el conocimiento de los responsables de su - custodia.
- 3.- Dar i nstrucciones claras y concretas que espe- cifiquen con que autoridad puede cada custodio- entregar bienes por los cuales es responsable.
- 4.- Organizar las tareas habituales de la contabili- dad de modo que en la medida de lo posible, el- trabajo de cada empleado que maneje bienes de - la compañía esté sometido a una comprobación au- tomática por algún otro empleado.
- 5.- Examinar de vez en cuando el funcionamiento de- estas comprobaciones automáticas.
- 6.- Verificar a intervalos periódicos las existen- cias de las diversas clases de bienes automáti- cas.

. - De las reglas antes mencionadas podemos con--- cluir que las cuatro primeras se refieren al esta- blecimiento de métodos y procedimientos, que no es- otra cosa que el control interno y las dos reglas -

últimas se refieren a la subsecuente supervisión -- del sistema para comprobar que éste continúe trabajando según fue proyectado, o sea a través de la -- contraloría y de la auditoría externa.

Las reglas de control establecidas constituyen de hecho una guía práctica para la supervisión de -- su operación, además, nos demuestran que la protección de los bienes es una función de la contraloría y que es una aplicación normal de la responsabilidad básica del Contralor para su información.

Por otro lado si la función de proteger los intereses de la compañía, como lo estamos indicando, -- es una función de la contraloría, la unidad de organización responsable de este trabajo debe corresponder al departamento del contralor.

Y como el Contralor es responsable del control interno, es lógico que debe efectuar revisiones a -- través del auditor interno, para localizar las fa--llas del sistema y mejorarlo.

En resumen, las reglas fundamentales que he detallado para llevar a cabo el propósito general de la protección de los bienes de la empresa contra -- las tentaciones y riesgos, nos demuestran la impor--

tancia de la organización del control interno y de la auditoría.

**-Función de Auditoría.-**

La auditoría interna es el medio de control -- que necesita la organización de la empresa para a-- quilatar la efectividad de las operaciones realiza-- das por el negocio. (7).

Su misión principal consiste en vigilar que se cumpla con el sistema de control interno, así como estudiar que el sistema implantado sea el más ade-- cuado para la empresa, previene errores y fraudes - debido a la confabulación de dos o más empleados, - ya que el control interno aislado no logra descubri-- rlos completamente.

De acuerdo con lo anterior vemos que es necesari-- o además del sistema de control interno, un siste-- ma de comprobación interna. Los dos sistemas están-- íntimamente relacionados, que es inconveniente sepa-- rarlos en la práctica.

El Contralor se auxilia del contador de la em-- presa y del auditor interno para lograr sus propósi--

(7) ARTHUR W. HOLMES, AUDITORIA PRINCIPIOS Y PRO-- CEDIMIENTOS (EDITORIAL HISPANO AMERICANA ED. 1960).



tos, convirtiéndose éstos en los más directos y eficientes colaboradores, pues mientras el contador se encarga de la preparación de pólizas, pasa a los registros y a la formulación material de los estados financieros, de acuerdo con el sistema implantado; el auditor interno aplica al negocio los procedimientos de auditoría con base en los programas -- preformulados, para vigilar que se hayan seguido -- las normas de control adoptadas y registrado las operaciones conforme al sistema establecido.

Cualquier deficiencia encontrada, el auditor interno debe notificarla al Contralor para que proceda a tomar medidas de inmediato.

La labor del Contralor se inicia cuando el auditor interno le turna los estados financieros debidamente corregidos, pues mediante el análisis e interpretación de los estados financieros, el análisis de las tendencias, la preparación y vigilancia del presupuesto et., el Contralor norma su criterio para estar en condiciones de formular sus juicios personales e informar a los directivos, quienes al recibir la información amplia de su gestión, podrán

tomar decisiones acertadas y hasta modificar políticas si fuere necesario.

El departamento de auditoría interna forma parte de la organización en una empresa y sus integrantes son empleados que están vinculados a la misma, por medio de un contrato de trabajo.

Por esta razón el auditor interno está supeditado directamente a un funcionario o directivo, en este caso al Contralor, por lo que su campo de acción se ve reducido, debido a que actuará de acuerdo con lo establecido por el Contralor y quizás no pueda decidir por sí mismo la mejor forma de controlar las operaciones, ni efectuar modificaciones a los programas de trabajo.

Pero como el auditor interno conoce en detalle las transacciones del negocio y ejerce una vigilancia constante de ellas, está en condiciones de efectuar una verificación detallada del sistema de control interno y formarse un juicio acerca de si el sistema funciona en forma eficaz, por lo que el Contralor respecto al auditor interno, lo debe dejar en libertad de desarrollar e implantar en su departa-

tamento sus propias ideas y proyectos, siempre y -- cuando éstos coordinen en forma lógica con los planes de trabajo del Contralor y de la empresa.

El departamento de auditoría interna debe trabajar por medio de programas preformulados, los cuales pueden cubrir períodos hasta de un año de trabajo.

La inspección que hacen los auditores internos pueden abarcar múltiples aspectos, tales como auditorías a sucursales, a compañías asociadas o a la matriz misma, siempre con el propósito de encontrar anomalías para corregirse a tiempo, así como proponer nuevos sistemas que ahorren tiempo y dinero, o simplemente para cerciorarse de la corrección de -- los estados financieros y consecuentemente de la -- buena contabilización de las operaciones.

Distinción entre auditor interno, auditor externo y contralor en relación a sus funciones principales:

AUDITOR INTERNO.- Su función principal es la comprobación de hechos pasados de acuerdo con el criterio de la empresa.

**AUDITOR EXTERNO.-** Su labor es también la comprobación de hechos pasados, pero efectuada con criterio independiente de la empresa. Con la ventaja de quedada su experiencia y conocimiento de otros sistemas de control, pueda dar consejos de gran utilidad para el mejoramiento del sistema. Además el auditor externo celebra con la empresa un contrato de prestación de servicios profesionales, en tanto que el auditor interno y el contralor celebran con la empresa un contrato de trabajo.

**CONTRALOR.-** La labor distintiva del contralor consiste en el estudio de hechos futuros, la posibilidad de su realización y la repercusión de ellos en la empresa, y vigilar el cumplimiento del control interno proponiendo las mejoras convenientes coordinando ésta última función con el auditor interno.

**-Función de Impuestos.-**

Cualquier que sea el plan de organización, debe preverse en alguna forma, la coordinación y combinación de un conocimiento de las leyes de impuestos y su administración, para una comprensión entre

la técnica contable y la política de la compañía.

Un conocimiento total de las leyes impositivas no es suficiente, debe encontrarse la forma para establecer su cumplimiento, y además aplicar dicho conocimiento en beneficio de la empresa, no sólo en la determinación correcta de los ingresos gravables en la preparación de las declaraciones y en la determinación exacta de las utilidades imponibles y el capital invertido, sino también en adelantar el efecto del impuesto sobre las decisiones cotidianas derivadas de la política de operación.

La responsabilidad interna de proteger los intereses de la compañía en este aspecto, debe caer en el Contralor, puesto que posee la combinación del conocimiento técnico-contable y la familiarización con el negocio, que es necesario para complementar el punto de vista legal relativo a los problemas de impuestos, a pesar 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 al Renta, así como su trascendencia en la contabilidad y en la empresa, es una parte necesaria de la capacidad del Contralor, puesto que - la parte contable del Impuesto sobre la Renta, está íntimamente 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 realizada por la Contraloría. Este departamento debe perfeccionar sus conocimientos nobre los requisitos que se exigen para la liquida- ción de los impuestos, acudiendo al departamento legal sólo para pedir consejo sobre determinados pun- tos." (8).

Tratándose de una nueva disposición el Contra- lor la estudiará, la interpretará y en ocasiones ac- cudirá al consejo de especialistas en la materia, - ya sea dentro de su propia organización o fuera de- ella, para poder adaptar de inmediato dicha dispo- sición a la compañía, modificando inclusive sus sig- temas, procedimientos y controles a fin de satisfac- er las exigencias de cualquier reciente dispo- sición.

Resumiendo, la vigilancia del cumplimiento de-

(8) PATON W. A. C. P., MANUAL DEL CONTADOR (EDITO- RIAL HISPANO AMERICANA).

las obligaciones fiscales debe considerarse como -- una de las funciones sobresalientes del Contralor -- y comprende todas las disposiciones legislativas -- que afecten a la empresa y en particular aquellas -- vinculadas directamente a las utilidades del negocio y sujetas a la supervisión fiscal.

-Función Interpretativa.-

Los Estados Financieros  
Su Análisis e Interpretación

La vida de un negocio desde el punto de vista contable, consiste en una sucesión de períodos contables, al final de los cuales la contabilidad arroja los estados financieros que podemos clasificar -- como sigue:

ESTADOS FINANCIEROS

Principales o básicos:	Balance General
	Estado de Pérdidas y Ganancias
Secundarios o <u>análiticos</u> :	Relaciones del Balance General
	Anexos del Edo. de Pérdidas y Ganancias.
	Edo. de <u>Con</u> to de <u>Producción</u> . Edo. de <u>Con</u> to de lo <u>Ve</u> ndido.

Edo. de Gas-  
tos de Ope-  
ración.

Edo. de Ori-  
gen y aplica-  
ción de re--  
cursos.

Estado su su-  
peravit.

Estado de realización y --  
liquidación.

Especiales:

Balance pro-forma

De los estados básicos

Comparativos:

De los estados analíticos

De los estados especiales

Se les llama financieros a estos estados por -  
que su nombre se tomó de la palabra finanza que sig-  
nifica el arte de allegarse el dinero necesario y -  
de administrarlo con un propósito determinado.

Por lo tanto los estados financieros tienen co-  
mo objetivo principal el de informar sobre proble-  
mas financieros y problemas de rendimiento y se for-  
mulan con los propósitos siguientes:

- 1.- Para informar a los administradores y dirigen-  
tes de la empresa del resultado de sus negocios.



2.- Informar a los propietarios y accionistas el --  
grado de seguridad de sus inversiones y su pro-  
ductividad.

3.- Y para finalidades de crédito, en virtud de que  
a los acreedores les interesa primordialmente -  
la solvencia de la empresa y la naturaleza y --  
suficiencia de su capital de trabajo.

Como vemos los estados financieros proporcio--  
nan información muy importante concerniente a la si-  
tuación de la empresa y a los resultados de sus o--  
peraciones.

Por lo que se hace necesario conocer el conte-  
nido de dichos estados financieros por medio del a-  
nálisis y la interpretación para informar, además,--  
a los diversos grupos interesados en el negocio y -  
que son: administradores, acreedores y proveedores-  
directivos, especuladores, al gobierno, institucio-  
nes de crédito, inversionistas, y al público en ge-  
neral, etc.

El indicado para informar sobre su contenido -  
es el Contralor, que puede hacer una interpretación  
acertada debido a que posee los conocimientos conta

bles suficientes y técnicas apropiadas, para realizar el estudio de los mismos por medio de los métodos de análisis.

Kester en el capítulo relativo a "Análisis e Interpretación de los Estados Financieros" nos dice que existe 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.

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.

Pero el Contralor debido a su posición en la empresa de asesor técnico contable, a su preparación, estudios y práctica que posee, además del acceso que tiene a todas las fuentes internas de información, se convierte en el más adecuado analizador interno con que cuenta la empresa.

Concluyendo, es obligación del Contralor de una empresa, interpretar los informes que presenta, puesto que servirá para que los directivos lleguen a tener un concepto claro de la situación que guarda la empresa, y tomar las medidas necesarias que creen convenientes adoptar en el futuro, y entonces la aplicación de dichas normas, sí es función directiva.

Como vemos, los estados financieros por sí solos, no son suficientes para llegar a una conclusión adecuada respecto a la situación financiera de una empresa.

La simple presentación de los mismos a los directivos del negocio no es suficiente, pues muchos de los cuales son profanos en contabilidad, por lo que no pueden captar los resultados de su actuación

Preciso es por lo tanto practicar estudios de las -- relaciones entre los diversos elementos que inte--- gran la estructura financiera del negocio.

Tratándose de empresas cuyo volumen de opera-- ciones es corto, y no puedan pagar los servicios de un Contralor, el análisis e interpretación de los - estados financieros recaerá en otro funcionario como el Contador que formuló los estados financieros o- bien el Auditor Interno, pero no debe privarse a la dirección del negocio a conocer los resultados de - su actuación.

Afortunadamente en nuestro medio los directo-- res de empresas ya no se conforman con observar los estados numéricos en sí, sino desean conocer a fon- do cómo están integrados cada uno de los elementos- que forman la estructura financiera del negocio y -- los cambios que han sufrido éstos: si hay efectivo- ocioso, si hay exceso de inversión en cuentas por - cobrar, inventarios, activo fijo; si hay capital -- inadecuado, ventas insuficientes, si las utilidades obtenidas son en proporción al capital invertido y- si se han distribuido en forma lógica y adecuada, etc

## Análisis e Interpretación

Trataré de indicar brevemente lo que se debe entender por análisis e interpretación, aplicados desde luego a los estados financieros, con el objeto de captar con facilidad su importancia.

La palabra "análisis" significa la distinción y separación de las partes de un todo hasta llegar a conocer sus principios y elementos.

Luego el análisis de los estados financieros será la operación de separar sus componentes para conocer sus principios y elementos, con el objeto de interpretarlos y hacer factible un juicio sobre el negocio en conjunto o sobre determinados aspectos financieros del mismo.

Interpretación.- Es la acción o efecto de interpretar. (9).

Interpretar.- Es explicar o declarar el sentido de una cosa y principalmente el de textos faltos de claridad; comprender y expresar bien o mal el asunto o materia de que se trata. (10).

Por lo tanto la interpretación no está sujeta a determinadas reglas ni mucho menos a una enseñanza

(9) ENCICLOPEDIA SALVAT, DICCIONARIO, (SALVAT EDITORES S.A., TOMO 7).

(10) GUTIERREZ F. ALFREDO, LOS ESTADOS FINANCIEROS Y SU ANALISIS (F. DE CULTURA EC. ED. 1965).

za, sino que es un proceso mental que se realiza -- en los diferentes niveles de la vida diaria. Para -- interpretar algo se necesita conocerlo. Una persona que no ha tenido antecedentes de estados financieros o de los negocios, no puede interpretarlos.

Tratándose de estados financieros, la interpretación se realiza a través de una técnica aplicada a dichos estados financieros y que es por medio del análisis y la comparación.

El Prof. Ricardo Mora Montes C.P. define "La -- interpretación es la apreciación relativa de los -- conceptos y cifras de estados financieros basada en el análisis y en la comparación."

Comparación.- Es un estudio simultáneo de dos o más cifras para determinar sus puntos de igualdad y desigualdad." (11).

Si INTERPRETAR quiere decir entender lo que -- los estados financieros quieren decir, el éxito del Contralor al efectuar el análisis e interpretación de los estados financieros, dependerá de su buen -- criterio para escoger las cifras que sean convenientes analizar y la habilidad para interpretarlas con-

(11) GUTIERREZ P. ALFREDO, LOS ESTADOS FINANCIEROS Y SU ANALISIS (FONDO DE CULTURA ECONOMICA ED. 1965).

el objeto de informar a los directivos acerca de:

- 1.- La capacidad de pago de las obligaciones a corto plazo.
- 2.- Si los vencimientos del pasivo a corto plazo on tán espaciados convenientemente.
- 3.- La suficiente inversión total.
- 4.- Si tiene suficiente el capital de trabajo.
- 5.- Si hay sobre-inversión en cuentas por cobrar,-- inventarios, etc.
- 6.- Si las utilidades son razonables en relación al capital.
- 7.- Si los gastos son elevados, los costos, etc.

#### Análisis Interno y Externo.--

Análisis Interno: Es el que se practica para fines administrativos.

Análisis Externo: Es el que se practica para terceros. Por ejemplo: el que se determina para saber si conviene conceder un crédito a través de los informes que la empresa proporcione.

El analizador interno tiene contacto directo con la empresa y como consecuencia acceso a los li-

bros de contabilidad y en general a todas las fuentes de información, lógicamente, su información es mucho más completa que la del analizador externo -- que tiene que conformarse con los datos que los directivos del negocio tengan a bien proporcionarle.

Un caso típico de análisis para uso externo es el que practican los Bancos en los estados financieros de sus clientes que solicitan créditos.

El análisis para uso interno es el que el Contralor practica dentro de la empresa, pero además -- de la recopilación de datos internos, debe observar determinados factores de índole externo como son: -- la competencia, localización del negocio, tributación, la demanda del artículo que produce y el mercado en general, etc.

Tomando en consideración los datos internos y externos, 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 los directivos, al consejo de administración y a los accionistas.



Los estudios que formule deberán realizarse--- con todo el cuidado que la importancia de esta fase de su actuación requiere, puesto que dichas conclusiones deben servir de base para las medidas de ejecución que se tomen para el buen funcionamiento del negocio.

### Estadística

En los negocios se ha hecho no sólo necesario - sino imprescindible la existencia de un departamento especializado 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.

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.

La estadística, como toda ciencia, requiere un amplio conocimiento de los métodos experimentados, - con el fin de poder obtener los beneficios deseados- puede ser una disciplina independiente o sea la Esta

cas 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.

En conclusión, el Contralor debe estar documentado en materia de estadística para que él tome la iniciativa de indicar la clase de datos que tienen que prepararse y la forma de acumularlos con el objeto de que la estadística llene la verdadera función para la cual está destinada.

#### -Función de Presupuestos.-

##### El Presupuesto

La necesidad de controlar las actividades de una empresa a través del establecimiento de objetivos que redunden en un mayor beneficio, no sólo para la empresa misma como una entidad completa, sino dentro de ella cada departamento y cada actividad, ha hecho que el PRESUPUESTO intervenga como un ins-

trumento de gran utilidad para obtener el control -- en la dirección de la empresa.

Por lo tanto, uno de los elementos esenciales - en la dirección de los negocios es el presupuesto -- que es el que permite forzar a la administración de una empresa en sus distintos niveles a estudiar cuidadosamente y con tiempo los problemas existentes y los puedan presentarse en el futuro, para poder darles la solución más adecuada en el momento preciso y no tomar decisiones precipitadas que redunden en perjuicio de la compañía.

#### Su finalidad

El fin del presupuesto es desarrollar un programa de actividades por un período determinado a través de un proyecto estimado que reúna los requisitos indispensables de planeamiento, coordinación, ejecución y control.

Con ésto se logra el establecimiento de un buen control interno que ayuda a mantener los mejores medios de control en el negocio y que permite vigilar la constante actuación operativa .

## Definición de Presupuesto y Su Formulación.-

Dentro de las distintas acepciones del concepto presupuesto, tenemos la siguiente. "El presupuesto es una medida de control de la administración -- que permite fijar los planes a seguir y las metas -- 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 mejor eficiencia. "

(12)

Como consecuencia el presupuesto tiene que ser el resultado de numerosos estudios e investigaciones, deberá formularse con atingencia y laboriosidad, analizando todos los hechos que concurren con el objeto de no caer en planes ilógicos y fuera de la capacidad del empresa . Su establecimiento requiere no solamente la reestructuración del sistema contable, sino de su organización en general a fin de definir funciones y responsabilidades que permitan obtener la mayor eficiencia y medición de la actuación de cada persona.

El presupuesto está sujeto a revisión y a cambio cuando intervienen nuevos hechos y variantes, o

(12) GONZALEZ SALAS HECTOR, CONTROL PRESUPUESTAL - DE LOS NEGOCIOS (IMPRESORA POPULAR S.A. 1RA. EDICION).

bien, cuando durante su desarrollo no muestra los resultados esperados, por lo tanto el presupuesto de referencia se formula de antemano con base en las experiencias pasadas y se utiliza como medida de control para las operaciones presentes y futuras.

Una vez funcionando el Control Presupuestal, todos los miembros de la organización deberán acatarlo y seguirlo, ya que su éxito o fracaso dependerá de la disciplina y vigilancia del personal.

#### Período Presupuestal.-

La duración del período presupuestal se puede determinar a través de varios factores como son: atendiendo al período fiscal o ejercicio social, atendiendo al ciclo de producción, a medios de financiamiento, a necesidades de temporada, etc.

Un período de tiempo acostumbrado en algunas empresas es el de 12 meses, plazo no solamente aconsejable por coincidir con el período fiscal, sino porque al coincidir con un año natural, permite ejercer controles mensuales. Por lo tanto, los períodos pueden ser mensuales, trimestrales, semestrales

Concluyendo, el período de tiempo en que deberá estar terminando y aprobado el presupuesto dependerá de cada caso en particular, desde luego es conveniente que se adapte al ciclo económico de la empresa. Su preparación puede ser iniciada con algunos meses de anticipación al final del ejercicio anterior o a aquel en que se va a poner en vigor el programa de presupuestos, para que se tenga el suficiente tiempo de estudiar las distintas alternativas que guiarán las decisiones tomadas.

#### Requisitos para la preparación del Presupuesto.-

La labor del Contralor será más importante en relación a los presupuestos cuando la empresa no utilice éstos como una medida de control, pues en -- entonces tendrá que realizar una labor educativa de -- convencimiento para con los directivos a cerca de -- las ventajas que proporcionan dichos presupuestos.-- En este caso la iniciativa para formular el presupuesto debe ser del Contralor para demostrar su utilidad.

Antes de iniciarlo, es conveniente que se cerciore de que cuenta con los principales factores de

apoyo que le permitan tener posibilidades de éxito en su realización y que son como sigue:

Respaldo de los Principales Ejecutivos de la negociación.-

Requisito de gran importancia, ya que el empuje de la necesidad de implantación del mismo debe provenir de las altas esferas administrativas, quienes deberán exigir que los presupuestos sean bien preparados, con la mayor exactitud posible y constituyan un programa bien concebido sólidamente planeado, bajo la responsabilidad de los encargados de su preparación. Esto presupone que los directivos están convencidos de que se puede lograr la preparación de un presupuesto efectivo que les permita dirigir la empresa hacia la meta fijada.

Contabilidad Adecuada.-

El sistema contable debe ser satisfactorio, pues es preciso que el presupuesto use los mismos catálogos de cuentas y clasificaciones de gastos, así como los mismos instructivos de contabilidad que muestren los cargos y créditos a las cuentas,--

ya que de otra manera si se sigue un criterio diferente para el registro de las operaciones en el departamento de contabilidad a aquel que se utiliza en el presupuesto, no se podrán hacer las comparaciones entre las cifras reales y las presupuestadas.

#### Educación Presupuestal.-

Antes de iniciar el control presupuestar conveniente será importante educar al personal, de tal forma que comprenda las ventajas que reportará su cooperación dentro de los presupuestos. Una vez convencido y durante la preparación del presupuesto y desarrollo de las operaciones, otorgar ayuda técnica necesaria en la resolución, de los problemas que se les puedan ir presentando a todas aquellas personas que intervengan en su formulación de tal manera que entiendan los objetivos, alcances y técnicas del presupuesto de una manera general.

Cada jefe de departamento deberá formular su propio presupuesto con base en la experiencia que cada uno tenga en su actuación. Una vez preparados todos los presupuestos y hechas las modificaciones necesarias, deberán ser conjugados en un sólo para-



determinar un " Presupuesto General."

Clasificación de los presupuestos.-

Pueden ser rígidos o flexibles.

Son rígidos o fijos, cuando se destinan cantidades fijas para cubrir los distintos presupuestos estimados durante el período trazado. (13).

Son flexibles o variables, aquellos que permiten considerar una posible variación en el pronóstico de los ingresos, y de acuerdo con ésto, prevee una variación similar en los gastos y costos que si empre están relacionados directamente con los ingre sos. (14).

De acuerdo con lo anterior trata de que en la mayoría de los casos el sistema presupuestario sea flexible para adaptarse a las inevitables fluctuaciones del volumen de los negocios, pues en el caso de que se altere cualquier estimación, no se presente la laboriosa tarea de calcular otra vez el presu puesto sobre la nueva base, sino calcular una esca-  
la móvil con intervalos de equis porcentaje, que -- cubra gastos y resultados a diferentes ritmos de ac tividad.

(13) SALAS HECTOR GONZALEZ C.P., CONTROL PRESUPUES

(14) TAL DE LOS NEGOCIOS (IMPRESORA POPULAR S.A. -  
1RA. EDICION 1962)

### Factores Externos.-

Analizar los factores externos como: condiciones generales del mercado, disposiciones gubernamentales si el producto cuyas ventas se pretenden presupuestar cubra todo el territorio, o que pueda representar el área de mayor consumo, la calidad de los productos de la competencia, etc.

### Responsabilidad del presupuesto.-

La responsabilidad final del presupuesto debe recaer en el Contralor, el cual puede auxiliarse de un director de presupuestos que trabaje estrecha y armoniosamente con él, o bien por el contador con intervención de los jefes de departamento y otros ejecutivos o por un departamento dotado de personal capacitado que dedique tiempo necesario a vigilar los presupuestos, analizarlos y compararlos con los otros períodos o divisiones y establecer la razonabilidad de los presupuestos que le sean sometidos.

Por último la elaboración del presupuesto conviene que se efectúe en forma clara y comprensiva a fin de que se encuentre al alcance de todas aquellas personas que tendrán a su cargo la obtención -

de los objetivos señalados.

Los resultados del presupuesto no tardan mucho en apreciarse después de haber sido establecido, -- pues el éxito de un presupuesto no depende tanto de que tan aproximado a los resultados reales fué preparado, sino de cuanto sirvió para controlar y coordinar las operaciones de los distintos departamentos o divisiones de que está formada la empresa y -- para guiarla hacia la meta deseada.

Coordinar la elaboración de los Presupuestos y controlar su ejercicio.-

W. S. Woodbury, contralor de la Wahl Co; dice:  
" 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 debe colocarse o cargarse. Para ocupar el importante puesto de Contralor y ser el consejero del jefe ejecutivo con todos sus derechos y deberes, ha de tener también la responsabilidad de recopilar y presentar -- los presupuestos."

Por lo tanto es al Contralor a quien el conse-

jo de administración confiere esta responsabilidad-- siendo su intervención, principalmente la de coor-- dinar, vigilar y controlar los presupuestos. Es de-- cir, el Contralor procurará lograr una coordinación perfecta entre los distintos presupuestos departa-- mentales para determinar el presupuesto general, -- pues unos presupuestos son resultado de otros.

Para llevar a cabo su labor de coordinación y control, deberá establecer los procedimientos para su funcionamiento a través de un manual que podrá -- elaborar con la cooperación de las personas que lo usarán, por escrito y en forma clara y sencilla.

En una empresa pequeña el contralor puede elaborar este manual, ya que la organización de la empresa le permite un conocimiento profundo de los -- procedimientos. Si la empresa es de gran magnitud, el contralor necesitará un asesoramiento para su -- formulación, pero de todas maneras el responsable de la elaboración del manual es el Contralor debido a las razones siguientes:

- 1.- Cuenta con un conocimiento general de la empresa, por lo que permite la coordinación adecua--

da de los procedimientos.

- 2.- Por sus conocimientos en la materia de presu-  
puestos, determina los procedimientos por ne-  
guir, par lograr los objetivos del mismo.
- 3.- Por su posición de jefe ejecutivo dentro de la  
organización, le permite evaluar imparcialmente  
los procedimientos y darle al mismo tiempo más-  
fuerza al manual.

En términos generales es indispensable la crea-  
ción de un manual debidamente ordenado y revisado -  
en el cual se describan todos aquellos aspectos in-  
dispensables para el buen funcionamiento del sinto-  
ma y que le permita al Contralor llevar a cabo una-  
adecuada coordinación y sincronización de los esfu-  
erzos individuales, además de realizar un correcto-  
trabajo de supervisión y poder comprobar de una ma-  
nera efectiva los resultados obtenidos mediante la-  
comparación de los datos reales con los presupes-  
tados.

En estas condiciones la elaboración de los pre-  
supuestos puede hacerse con facilidad, partiendo de  
la base de que deberán hacerse tantas estimaciones-  
como sean necesarias.

Así tenemos como indispensables en cualquier negocio los presupuestos de finanzas, de ventas, de producción, etc. Una vez formulados cuidadosamente las estimaciones, es conveniente hacer un resumen de ellas, como base para el balance y el estado de pérdidas y ganancias presupuestados.

En otras palabras, para elaborar un presupuesto se hace necesario un número de presupuesto separado que al fundirse en un plan comprensivo darán forma al presupuesto general. La enumeración de estos presupuestos puede variar en función a las diferentes modalidades de cada empresa por motivo de sus operaciones, políticas administrativas, sistemas de organización, etc., pero en todos los casos deben abarcar la totalidad de las operaciones del negocio de que se trate. Ejemplo de algunos presupuestos básicos que se formulan en la empresa privada:

- Presupuesto General
- Presupuesto Financiero
- Presupuesto de Ventas
- Presupuesto de Producción

Presupuesto de Gastos de Venta  
Presupuesto de Gastos de Administración  
Presupuesto de Gastos Financieros  
El Balance General Estimado  
El Estado de Pérdidas y Ganancias estimado.

Son muchos los presupuestos que pueden formularse, depende de las diferentes modalidades de las empresas y de los diferentes puntos de vista que se tenga para realizarlos.

El primer presupuesto a formular sería el de ingresos referente a ventas u otros conceptos, como una consecuencia de éste, el de producción que implica el de materias primas y accesorios, el de mano de obra y gastos de fabricación, además el presupuesto de gastos de operación. Con la unión de estos presupuestos determinamos el estado de pérdidas y ganancias presupuestado.

El segundo presupuesto es el balance con los principales presupuestos que intervienen en su desarrollo como:

Presupuesto de Caja  
Presupuesto de Cuentas por Cobrar  
Presupuesto de Inventarios

Presupuesto de Inversiones permanentes

Presupuesto de Pasivo y Capital.

Por último se determina el presupuesto general que es el que está integrado por todos y cada uno - de los presupuestos individuales.



## CAPITULO No. III

### CARACTERISTICAS DE LOS INFORMES DEL CONTRALOR

La información como un instrumento importante de la Administración, sirve de base a los directivos de negocios, para tomar medidas de orden práctico en su dirección; por lo tanto, merece una atención especial.

Es evidente que transmitir a los directivos -- los datos esenciales relacionados con el negocio, -- constituye la verdadera culminación de todos los esfuerzos que hace el Contralor en la fase directiva de sus actividades.

Y para lograr su objetivo de comunicar los asuntos necesarios sobre el negocio en forma completa, clara, concisa y correcta, el Contralor debe tener una idea precisa 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 porque su información no sea la adecuada o porque ésta se prepare extemporáneamente; no obstante la magnífica labor que haya realizado en el trans-

curso de su trabajo.

Si el Contralor se percatara de reconocer las -- distintas actividades y necesidades de la adminis-- tración, para determinar las informaciones que pueden ser útiles, y si aún más se anticipara a proporcionar diversas informaciones acerca de hechos obvi amente necesarios, lógicamente ésto le ayudaría a -- adquirir una reputación más dentro del éxito obteni do por el cumplimiento de sus responsabilidades.

Por lo tanto los informes merecen un cuidado -- estudio para determinar su contenido y forma en vin ta de las necesidades que habrán de llenar.

Si son de todas clases y de todos tipos, el -- Contralor debe formular un programa conveniente de -- informes de acuerdo con las necesidades de la empre -- sa de tal forma que la información reúna las carac -- terísticas esenciales que debe contener y que son -- como sigue:

- 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 lógica.

- 5.- Proporcionar datos correctos.
- 6.- Deben revelar tendencias y datos significativos
- 7.- Adaptarse a la persona para quien se prepara.
- 8.- Debe ser útil y oportuna.
- 9.- Debe ser explícita y las interpretaciones de --  
ben indicarse.
- 10.- Debe estandarizarse hasta donde sea posible.
- 11.- Prepararse enfocado al punto de interés de ---  
quien la solicita.
- 12.- Debe considerarse el costo de su preparación.

Ya vimos las características esenciales que de  
ben reunir los informes. Por lo que respecta a su -  
contenido será en función de la finalidad que persi  
guen y pueden prepararse para usos externos y para-  
usos internos internos.

#### Información Externa.-

Los informes externos pueden ser para inversio-  
nistas, accionistas dependencias gubernamentales y-  
para el público en general, lo mismo pueden ser con  
fines de crédito solicitado por ejemplo a institu-  
ciones de crédito ya sea por algún préstamo refac-  
cionario, hipotecario, de habilitación o avío, por-

la apertura de un crédito simple o en cuenta corriente o una línea de descuento, etc.

Por ejemplo para los INVERSIONISTAS que tengan interés en invertir capital en una empresa ya sea comprando obligaciones, adquiriendo acciones preferentes, haciendo préstamos a largo plazo, etc., los datos que precisan son los que les permitan saber la situación del negocio.

W. A. Paton 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." (15).

La forma y amplitud de los informes a los ACCIONISTAS varía mucho, pero en los últimos años hay la tendencia de que éstos sean más amplios y completos, puede ser desde un Balance General, hasta los estados financieros con anexos suplementados, gráficas, etc., como quiera que sea la obligación moral del Contralor con respecto a los accionistas es proporcionarles datos esenciales que les permitan -

(15) PATON W. A. C. P., MANUAL DEL CONTADOR, ED. HISPANO AMERICANO (1RA. REIMPRESION 1947).

conocer las operaciones de la empresa y su situa---  
ción financiera, ya que de la información que se --  
les proporcione será e único medio que tengan de a-  
preciar la buena administración del negocio.

Por último el problema de la tributación al go  
bierno que exige el cumplimiento correcto de los in-  
formes que éste solicita. El Contralor debe tomar -  
toda clase de precauciones para procurar que el e--  
fecto de la ley sea claramente demostrado en sus in-  
formes y auxiliarse de ayuda técnica y jurídica ne-  
cesaria para que el negocio se encuentre dentro de-  
los lineamientos legales y esté cumpliendo fielmen-  
te con sus obligaciones fiscales.

#### Información Interna.-

La inf ormación interna se prepara para la al-  
ta administración como funcionarios jefes de depar-  
tamento, etc., es decir, el Contralor sabe que su -  
trabajo es suministrar información útil para todos-  
los niveles de la administración, puesto que el ca-  
pital de los propietarios y de los acreedores está-  
confiado a la administración para ser usado en la -  
producción o distribución de artículos o para ven--

der servicios que llenan las necesidades humanas.-- 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 de carácter interno se pueden resumir en dos grandes clasificaciones: "Informes de las operaciones e informes financieros."

Los informes de las operaciones a su vez en: - Informes de Control e Informes de Planeación.

Informes de Control.- Son aquellos que se emplean para el control directo de las operaciones por ejemplo del control de la materia prima, de la mano de obra utilizada, control de gastos, ya sea de administración, venta, publicidad y en general información sobre costos de distribución y administración. La tarea del Contralor en este aspecto es cerciorarse de que se sigan los procedimientos contables correctos y necesarios para satisfacer las necesidades del negocio en lo que respecta al control de los costos y que los directivos los interpreten con criterio apropiado y con satisfacción.

Otros informes de control elementales pero de importancia como los que motiva los ingresos por ventas que pueden controlarse por productos, por agentes, zonas, por clientes, etc.

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 más reciente y poder definir la actuación de los diferentes directivos que intervienen en los resultados del mismo.

Informes de Planeación.- Son los que persiguen la finalidad más importante de mostrar los datos que necesitan los directivos para formular planes y normas que habrán de seguirse con el objeto de asegurar el éxito del negocio.

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 pueden hacerse: Estudios comparativos para descubrir y estudiar las tendencias, Estudios comparativos de las actividades ag

tuales con los programas formulados, análisis de -- los costos de fabricación digamos por productos; análisis de los costos de investigaciones y experi-- mentos; 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 situa-- ción financiera del negocio , y todavía más, compara-- rar los resultados que ha obtenido el negocio con -- otros similares, etc.

Estos informes deben incluir comentarios de -- los cambios, haciendo notar las tendencias más im-- portantes; en este aspecto el Contralor puede pro-- porcionar una copia de los estados comparativos a -- los distintos directivos responsables de sus opera-- ciones, para que lo auxilien dando su opinión por -- escrito acerca de los cambios habidos, de esta for-- ma el informe total estará protegido por los datos-- proporcionados por los diferentes directivos respon-- sables y por el análisis general de los puntos más-- importantes hechos por el Contralor.

Informes Financieros.- Ya vimos en el capítulo correspondiente a los análisis e interpretación de-- los estados financieros la importancia de estos in-



formas, pero para concluir podemos decir que 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 del negocio a una fecha dada y además necesita complementarse con el Estado de Pérdidas y Ganancias ya -- que están íntimamente relacionados y como consecuencia preciso es leerlos juntos e interpretarlos como un todo.

Otro informe especial suplementario que puede ir acompañado con los estados mencionados, es el -- que refleja el capital de trabajo y su aplicación -- a través de las actividades del negocio durante el ejercicio. Este informe es el Estado de Origen y -- Aplicación de Recursos conocido también con el nombre de Estado de Procedencia y aplicación de Recursos, Estado de Utilidades Financieras Ganadas y Empleadas, Estado de Variaciones Financieras, etc.

Este estado es útil a la administración porque muestra claramente como se han invertido los recursos del negocio, pues resume tanto la procedencia -- del capital de trabajo como el uso que se haya he--

cho 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.

Con base en él, el Contralor puede dar la información correspondiente o bien contestar a preguntas interesantes como son: ¿En qué forma se emplearon los fondos provenientes de la venta de acciones de capital adicionales?, ¿Qué ha sucedido con las utilidades?, ¿Cuánto se ha invertido en instalaciones y equipos durante el año?, ¿Por qué no pueden pagarse los dividendos en efectivo hasta la totalidad de la utilidad del ejercicio?, etc. o sea, muestra claramente los cambios de situación financiera-partiendo de las cuatro fuentes principales de origen y recursos que son:

Aumento de utilidades, aumento de capital, aumento en valores de pasivo y disminución en valores de activo.

Y la aplicación de estos recursos se aprecian en los elementos opuestos a los de origen que son:

Pérdidas del ejercicio, disminución del capital, disminución en los valores del pasivo y aumento

to en los valores de activo.

En suma, el estado en mención permite localizar los principales cambios en la situación financiera del negocio y refleja en parte factores importantes en la apreciación de las actividades pasadas y en el juicio que se forme respecto a la capacidad del negocio para prosperar en el futuro.

Otros informes de índole diversa e interesante pueden presentarse a los directivos, a los accionistas, a terceras personas, etc. El Contralor en este aspecto debe adaptarse a la evolución constante de los negocios y desarrollar sus actividades dentro de las exigencias que la administración moderna requiere.

## CONCLUSIONES

La necesidad de su existencia se justifica al precisar que el CONTROLADOR es una persona que cuida de la observación de los más altos niveles éticos en la práctica contable; en aplicar los procedimientos y registros necesarios para la protección de los bienes de la empresa; en vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales; en analizar e interpretar los estados financieros con todo cuidado; en aplicar el sistema de presupuestos como un elemento esencial en la dirección del negocio, etc.

EL CONTADOR PUBLICO al desempeñar el puesto de CONTROLADOR necesita de una experiencia suficiente en el terreno de la práctica de las materias de nuestra profesión y no sólo de una preparación contable, sino también administrativa, independientemente de poseer experiencia, visión y tacto para resolver diferentes problemas que se le presentarán.

La información como un instrumento indispensable para la buena administración, constituye la culminación

ción de todos los esfuerzos que hace el CONTRALOR - en la fase directiva de su actividad, pues coordina conjuntamente con la administración del negocio las operaciones relativas a planes de financiamiento, de utilidad, de inversión de capital, etc., por lo que su información debe ser clara, correcta, completa y oportuna.

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

ANDERSON DAVID R.

Practical Controllershship  
Primera Edición 1961. Edi tor Richard D. Irwin  
Inc. Homewood Illinois.

ARTHUR W. HOLMES

Auditoría Principios y Procedimientos  
Primera Edición 1960. Editorial Hispano Ameri-  
cana.

BETHEL ATWATER, SMITH Y STACKMAN

Organización y Dirección Industrial  
Primera Edición en Español 1952. Fondo de Cul-  
tura Económica.

GOMEZ MORFIN JOAQUIN C.P.

El Control Interno en los Negocios.  
Quinta Edición 1965. Fondo de Cultura Económica

GUTIERREZ F. ALFREDO

Los estados Financieros y su Análisis.  
Primera Edición 1965. Fondo de Cultura Econó-  
mica.

INSITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

Boletines de la Comisión de Procedimientos de  
Auditoría.

**MACIAS PINEDA ROBERTO.**

El Análisis de los Estados Financieros y las -  
Deficiencias en las Empresas.  
Primera Edición 1956.

**PATON W. A. C. P.**

Manual del Contador.  
Primera Reimpresión en Español 1947. Editorial  
Hispano Americana.

**SALAS HECTOR GONZALEZ C.P.**

Control Presupuestal de los Negocios.  
Primera Edición 1962. Impresora Popular, S.A.

**URWICK L.**

Los Elementos de la Administración.  
Segunda Edición 1961

**WILBERTO E. KARRENBROCK Y HARRY SIMONS**

Contabilidad Intermedia.  
Primera Edición 1960

**R E V I S T A S**

**INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.**

Dirección y Control 1965.