

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

EL CONTADOR PUBLICO ANTE EL CONTROL INTERNO

INSTITUTO CONTABLE
A. A. I. C.

Trabajo que presenta Enrique Peña Rueda
para acreditar la materia de "SEMINARIO
DE INVESTIGACION CONTABLE" del Plan
de Estudios de 1970 .

Prof. C. P. Jacobo Bayón Chop.



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 esta 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.

A LA MEMORIA DE MI PADRE

Sr. Jesús Peña García

CON CARIÑO A MI MADRE

Sra. Consuelo Rueda Barragán

A MIS QUERIDOS HERMANOS:

**Ubaldo
Martha
Elvia
David
Gustavo
Araceli
Jesús
Alejandro**

CON AFECTO A MIS ABUELITAS

Paulita

Estefanita

CON RESPETO A MIS TIOS

Antonio

Leopoldo

CON AGRADECIMIENTO

A mis maestros

EL CONTADOR PUBLICO ANTE EL CONTROL INTERNO

I N D I C E

	Pag. No.
I. - <u>ANTECEDENTES</u>	
a). - Origen	1
b). - Definición	4
c). - Importancia y Necesidad	10
d). - Objetivos	15
e). - Elementos	18
f). - Ventajas	27
II. - <u>ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO</u>	
a). - Su examen	28
b). - Métodos de Examen	32
c). - Ventajas y Desventajas de cada uno.	34
III. - <u>EVALUACION DEL CONTROL INTERNO</u>	
a). - Importancia de la Evaluación	38
b). - Influencia dentro del dictámen de Estados Financieros.	41
c). - Carta de Sugestiones.	44
IV. - <u>CONCLUSIONES</u>	48
V. - <u>BIBLIOGRAFIA</u>	

I. - ANTECEDENTES

a). - ORIGEN

Puede decirse que en toda la historia del comercio ha existido, aún en forma precaria, el control de las transacciones comerciales. Por consiguiente, este ha ido evolucionando al mismo tiempo que lo ha hecho la contabilidad, disciplina que se auxilia de dicho control para generar información correcta y oportuna.

Basta observar la contabilidad de nuestros días, para percatarnos que su función actual no es igual que en épocas anteriores, en las que se utilizaba como una disciplina para catalogar datos mediante métodos apropiados y para su correcta presentación a las autoridades administrativas. La contabilidad actualmente (al referirme a la contabilidad tácitamente lo hago al control interno por ser dos conceptos que se complementan), en lo referente a sus principios, y como una técnica, atendiendo a sus métodos prácticos que utiliza para lograr su objetivo, ha evolucionado al mismo ritmo que la industria y el comercio con la intención de que los sistemas contables sean más flexibles y cumplir su función al permitir obtener con más agilidad la información resultante del volumen de operaciones cada vez mayor.

La Revolución Industrial propició el incremento de producción de maquinaria y mercancía dando lugar a la saturación de los mercados internos de los países industrializados, principalmente la

Gran Bretaña y Estados Unidos.

La anterior circunstancia, tuvo una influencia favorable en la evolución de los sistemas contables, los que resultaban insuficientes para el registro de las transacciones comerciales, pues básicamente lo que se buscaba era controlar mejor dichas operaciones, con el propósito de aprovechar al máximo los recursos materiales y humanos y poder reducir los costos estando así en la posibilidad de conquistar mercados y colocar sus productos.

Esta evolución fue experimentándose más en la segunda mitad del S. XIX, y en este siglo, fué a partir de la depresión económica sufrida por los Estados Unidos en el año de 1929, la que motivó que un número considerable de empresas se declararan en quiebra culpando en parte a la falta de veracidad en las cifras presentadas en los estados financieros y a que los mismos se elaboraban sobre diferentes bases. Esto dió lugar a que la Bolsa de Valores de N. Y., exigiera que los estados financieros presentados a esta dependencia fueran elaborados por contadores públicos con el objeto de proteger las inversiones del público en general.

Ante tal situación, los estudiosos de la profesión se avocaron a formar un cuerpo de doctrina contable para que el ejercicio de la profesión descansara en bases más sólidas. Resultado de lo anterior, fué el hecho de que los intentos por dotar a la profesión de un número determinado de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas,

se hicieran más sólidos y consecuentemente al hacer mención de esto en el cuerpo del dictamen despertaría más la confianza en los estados financieros dictaminados por un C. P.

Cabe agregar que de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, la que más ha evolucionado ha sido la que se refiere al Estudio y Evaluación del Control Interno, pues como consecuencia de la depresión, cambió mucho el concepto que se tenía de él, a partir de los años treinta los empresarios se fueron convenciendo que los -- beneficios que reportaba la implantación de un sistema de control in-- terno iban más allá del descubrimiento de fraudes; en efecto no solo - disminuyó el índice de fraudes, sino que bajaron los costos, los hono-- rarios que se pagaban a los auditores porque ya resultaba más facil - la revisión, se resguardaban mejor los activos, mejoraba la eficien-- cia del personal, la información hacia más ágil la toma de decisiones, igualmente la división del trabajo evitaba el entorpecimiento de las - tareas y malos manejos, etc.

En síntesis, cuando una empresa logra una adecuada com-- binación de sus recursos y reduce o anula el desperdicio de estos y los protege, puede afirmarse que su control interno es eficiente. Asimis-- mo, debe reconocerse que empresas como estas contribuyen al desa-- rrollo del país y debe protegerseles en la medida de lo posible. -

b). - DEFINICION. -

Al tocar este punto no pretendo elaborar una definición, sino mostrar las acepciones que del término control se ha tenido en algunas épocas.

En cuanto al uso de esta palabra, se ha discutido que nuestro idioma cuenta con palabras para designar dicho término.

"Así Humberto Torrescano en su obra "Hablemos del Lenguaje" (1), nos dice que no resulta fácil la explicación del éxito que ha tenido en el habla hispanoamericana, la palabra "CONTROL".

Ricardo Alfaro, reconocido lexicógrafo panameño, propone los siguientes vocablos para substituir el empleo de la palabra "Control", ellos son:

Dominio, dominación, administración, dirección, mando, autoridad, régimen, hegemonía, regulación, inspección, limitación, vigilancia, freno, represión, prevención, regla, cotejo, verificación, etc. Todos estos vocablos son sinónimos, pero como suele ocurrir con los sinónimos, tienen finos matices de diferencia y sinceramente, el galicismo "CONTROL", podría substituirlos a todos".

Esta palabra tiene su origen, para algunos, del romano (contra-roule), y para otros del francés (contre-rolé), cuya traducción corresponde a "contra registro".

1 Revista Dirección y Control. - Colegio de Contadores Públicos de México, A. C. Marzo 1969

Nosotros la tomamos del inglés, y debido al arraigo que ha tenido en nuestro idioma, la Real Academia Española, optó por aceptarla y la define de la siguiente manera:

"Galicismo por comprobación, intervención, registro. Anglicismo por dominio supremacia, gobierno, manejo o dirección de un asunto" (2).

Para Henry Fayol, el control interno consiste en:

"...la seguridad de que todo lo que ocurre esta de acuerdo con las reglas establecidas y las instrucciones expedidas". (3).

George E. Bennett, al definirnos al control interno, solamente ve en el una medida para prevenir fraudes y a la letra dice:

"Un sistema de Control Interno puede definirse como la coordinación del sistema de contabilidad y los procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado llevando a cabo sus labores delineadas en una forma independiente, compruebe continuamente el trabajo de otro empleado, hasta determinado punto que pueda involucrar la posibilidad de fraude" (4).

Robert H. Montgomery da más importancia a la división de las labores de la entidad económica, con el objeto de hacer com-

2 Diccionario de la Real Academia Española. - Publicaciones Herre-rías 1942.

3 Henry Fayol. - Administración Industrial y General, el Ateneo Buenos Aires, Argentina 1956.

4 George E. Bennett. - Fraud Its Control Through Accounts, N. Y.

D. Appleton Century 1920 2a. Ed. p. 53.

patibles las funciones del personal. Nos dice:

"El Control Interno implica que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización en general de un negocio están de tal manera establecidos, que ninguna de las cuentas o procedimientos se encuentran bajo el control independiente y absoluto de una sola persona sino por el contrario, el trabajo de un empleado es complementario del hecho por otro y que se hace una auditoría continua de los detalles del negocio", (5).

Es a partir de los años cuarenta de este siglo XX, cuando empieza a tenerse un concepto más amplio del control interno.

En el año de 1941, Victor Z. Brink le da otro enfoque al Control Interno al prestar más atención a los aspectos contables y administrativos cuando nos dice que:

"El Control Interno se refiere a los métodos y prácticas de cualquier clase, por medio de los cuales se coordinan y operan los registros y comprobantes de contabilidad y los procedimientos que afectan su uso, de manera que la administración de un negocio obtienen de la función contable la utilidad máxima para su objeto de información, protección y control" (6).

En 1944 Luis Manrara Galán, también ve en el Control Interno una manera de evitar fraudes pero al mismo tiempo, hace mención a la coordinación contable, de procedimientos y de funcio-

5 Robert H. Montgomery. - Auditing Theory and Practice, The Ronald Press Company, 1920 2a. Ed. p. 53.

6 Victor Z. Brink. - Internal Auditing, The Ronal Press Company - 1941 p. 73

nes de personal al decir:

"Un sistema de Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, mediante el cual la contabilidad controla, hasta donde sea posible las operaciones principales del negocio, y el trabajo de los empleados se complementa en forma tal, que ninguno tenga control absoluto sobre alguna operación importante, de modo que no puedan ocurrir fraudes, ni errores a menos que se confabulen dos o más empleados para realizarlos". (7).

En los años 1947-1948 el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, en su boletín de control interno, amplía el concepto al decir:

"El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas adoptadas en su negocio para salvaguardar sus bienes, verificar la exactitud y seguridad de los datos de contabilidad, desarrollar la eficiencia de las operaciones y fomentar la adhesión a la política administrativa prescrita".

Diez años más tarde, en México el Instituto Mexicano de Contadores, a través de su Comisión de Procedimientos de Auditoría, y tomando como base lo expresado por el Instituto Americano de Contadores Públicos, expresa en su boletín No. 5 "Examen del Control Interno" p. 2 nos dice:

7 Luis Manrara Galán. - Sistema de Control Interno, Finanzas y Contabilidad, México julio 1944.

"El Control Interno comprende el plan de reorganización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección".

Se observa que estas dos últimas definiciones son demasiado amplias, al incluir funciones que van mas allá del aspecto contable y financiero tales como: control presupuestal, informes de operación, análisis estadísticos, programas de capacitación y aún se extiende a otros campos como la ingeniería industrial al abarcar aspectos como el estudio de tiempos y movimientos y control de calidad.

El C. P. Joaquín González Morfín, en su definición nos dice:

"El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio puede depender de estos elementos para obtener una información más segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita". (8).

Como se puede observar éste autor hace una síntesis de las definiciones de Luis Manrara Galán, Victor Z. Brink y del Instituto Americano de Contadores Públicos; dando por resultado una defi
nición más acorde con la función contable. También se observa en to
das las definiciones expuestas, que el significado del control interno no ha cambiado, sino que se ha ido ampliando su campo de acción con el transcurso del tiempo.

c). - IMPORTANCIA Y NECESIDAD. -

La necesidad de implantar sistemas adecuados de control interno cada día se hace más urgente a medida que las empresas aumentan el volúmen de sus operaciones.

En nuestro medio existe desconfianza en algunos empresarios sobre los beneficios que reporta la implantación de un sistema de control interno. Tal vez su actitud se deba a que el control interno no es algo material, y para palpar su utilidad se debe de analizar a través del tiempo para poder apreciar sus ventajas.

En la actualidad, ya no es posible aventurarse como en épocas pasadas, a emprender un negocio esperando que la suerte decida su éxito; tampoco la labor de la administración solo se enfoca a la producción y expansión desinteresándose por completo de la eficiencia de las operaciones internas. No, actualmente la solidez de las entidades económicas, la sobreproducción, la cerrada competencia por conquistar mercados, conflictos internos de personal, sistemas de información cada vez más complicados, etc. han motivado que los empresarios otorguen más importancia a las funciones administrativas, de organización y de control interno con el fin de aprovechar mejor sus recursos y obtener un mayor margen de utilidad.

Pensemos por ejemplo en una empresa cuyo volúmen de operaciones no sea elevado; en ese caso el empresario o dueño de la empresa podrá supervisar casi en forma personal el desarrollo de las operaciones del negocio; pero a medida que vayan aumentando las ope-

raciones, él mismo se percatará de que materialmente le es imposible supervisar su negocio y como consecuencia deberá delegar su responsabilidad, ya sea en un gerente o en un administrador, o empleados de confianza lo que el no pueda hacer.

En las grandes empresas, esto se realiza a través de varios gerentes cuyas funciones de autoridad están perfectamente definidas lo cual les permite tener sólo una noción de la labor que realizan los demás gerentes. En organizaciones como esta se debe garantizar una división de las actividades de cada departamento o sección para evitar en lo posible que las labores se interfieran.

Con respecto a la delegación de autoridad George Terry nos dice:

"Mediante la delegación de autoridad, un ejecutivo esparce su área de influencia administrativa y hace que una estructura orgánica sea de significación.

Sin la delegación el ejecutivo restringe sus acciones administrativas a aquellas que por sí mismo puede realizar. De hecho la organización no se vuelve totalmente eficaz hasta que se practica la delegación de autoridad. La delegación de autoridad es la acción que un ejecutivo o una unidad orgánica confiere a otro u otra.

Generalmente se piensa que la delegación se mueve de un nivel superior a uno inferior. Sin embargo, es importante observar que la delegación puede realizarse de un nivel inferior a otro superior y de uno a otro nivel en el mismo plano, como se encuentra en la organización de algunos grupos gubernamentales y religiosos.

De ahí que la delegación pueda ser ascendente, descendente o lateral.

En la delegación quién delega siempre retiene su autoridad general por los deberes delegados. No renuncia o cede de manera permanente su autoridad" (9).

El Lic. Federico Mantilla al hablarnos de la División Técnica del Trabajo, nos dice:

"La homogeneidad de las tareas y su correcta asignación tiene estrecha relación con los medios para realizarlas. El creciente volúmen de actividades hace necesaria una continua descentralización de tareas, que trae consigo el empleo de la autoridad y la aceptación de las responsabilidades consiguientes.

La adecuada delegación de autoridad exige por lo menos - tres condiciones:

1. - Para que el trabajo se realice y racionalmente debe haber equilibrio entre la responsabilidad y la autoridad.
2. - La delegación de autoridad y responsabilidad deben tener límites precisos.
3. - La autoridad y la responsabilidad deben de jerarquizarse en línea descendiente a través de toda la organización.

Las siguientes consideraciones deben tomarse en cuenta siempre que se delega trabajo y autoridad:

- a). - El jefe delegante comparte la responsabilidad de sus subordinados.
- b). - La carga de trabajo delegada debe adaptarse a la -- persona que la recibe, tanto en responsabilidad --- como en autoridad.
- c). - El que recibe la delegación debe de darse perfecta cuenta de su amplitud.
- d). - La autoridad y responsabilidad solo son delegables a quienes las aceptan plenamente.
- e). - Debe darse el debido reconocimiento a quienes desarrollan funciones delegadas.
- f). - Es indispensable un adiestramiento específico para quienes asuman la responsabilidad y el ejercicio de la autoridad.
- g). - Es necesario que el jefe delegante examine con el - delegado la naturaleza e importancia de sus atribuciones, a la luz de los factores de calidad, cantidad, costos y tiempo estableciendo al efecto normas o estándares de eficiencia. " (10)

De lo anteriormente expuesto podemos decir que cuando se carece de autoridad dentro de cualquier organismo, se pierde la - directriz para llevar a cabo cualquier meta fijada. El éxito de una en

10 Lic. Federico Mantilla. - Dirección y Control, Colegio de Contadores Públicos de México, A. C. Septiembre-Octubre 1961.

tividad económica o de un grupo humano que buscan el logro de un determinado objetivo descansa en su mecanismo administrativo, y dentro de este mecanismo ocupa un lugar importante la estructura formal de la autoridad a través de la cual podrán coordinarse las tareas y lograr los objetivos fijados.

d). - OBJETIVOS

De la definición que de control interno da el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, se desprenden los principales objetivos del control interno; recordando la definición dice a la letra:

"El Control Interno comprende el plan de organización de todos los métodos y elementos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas de la dirección".

De lo anterior se concluye que los objetivos del Control Interno son:

- a). - Obtención de información financiera correcta y -- segura.
- b). - Protección de los activos del negocio y;
- c). - Promoción de eficiencia de operación y adhesión -- a las políticas de la empresa.

En cuanto al primero de los objetivos, los empresarios caca vez están más conscientes que el contar con un buen sistema de información les permite dirigir con más acierto sus empresas.

En algunas empresas las decisiones de un gerente descansan en el estudio que dedica al estudio de las cifras y demás datos que le presenta la contabilidad. Asimismo, el administrador casi nunca observa personalmente el desenvolvimiento de las operaciones de su em-

presa, y a medida que se aleja de las fases de operación, siente la necesidad de que se le proporcione información.

Por consiguiente, la única forma de saber como se llevan a cabo las operaciones así como sus resultados, es a través del sistema de información existente, el cual para ser útil debe reunir ciertas características tales como oportuna, confiable y objetiva; para permitir la toma de decisiones y promover la acción.

Oportuna. - La información debe entregarse al administrador cuando le es de utilidad, esto es cuando puede influir en su trabajo. La información retardada representa un costo inútil para el que la lee, y para el que la elabora.

Confiable. - El grado de mayor o menor exactitud está sujeta al uso que se le da a la información, y la urgencia de la misma. Es más útil una información aproximada en el momento que se necesita, que una detallada recibida después de tiempo.

Objetiva. - Es decir, que los resultados se presenten en forma clara y significativa, sin incluir datos innecesarios. Cuando la información va dirigida a niveles ejecutivos es conveniente, es recomendable que sea condensada y a la vez cubriendo mayores áreas de la empresa.

Para la protección de los activos del negocio, es conveniente establecer una adecuada cobertura de los recursos materiales a través de pólizas de seguros y afianzando a toda aquella persona que maneje o tenga bajo su custodia tanto dinero como valores. También es recomendable dividir el trabajo para que una sola perso

na no registre, custodie y revise estos activos evitando así malos -
manejos.

En cuanto a la promoción de eficiencia de operación y --
adhesión a las políticas prescritas por la dirección, se debe de con-
tar con los métodos adecuados para tener la seguridad de que todas
las actividades se están realizando con el mínimo esfuerzo y al me
nor costo posible, dentro de un período de tiempo razonable y con
óptimos resultados y, que además existe un efectivo apego a las -
políticas administrativas dictadas por la dirección.

BIBLIOTECA CENTRAL
U. N. A. M.

e). - ELEMENTOS

I. - Organización. - Es la estructura de la empresa. La organización identifica y determina aquellas actividades necesarias para el logro de los objetivos. Es decir, delegar autoridad en los diferentes niveles jerárquicos, fijar las responsabilidades de todo el personal que integra la empresa, así como armonizar las actividades de operación, en función de los fines perseguidos por la empresa.

Para su mejor logro, se auxilia de los siguientes elementos:

1). - Dirección. - Es la que supervisa, establece la comunicación en todo sentido y remueve en sí todas las funciones superiores de la administración, pues en todas ellas interviene con la energía del que establece las políticas, las normas y los procedimientos. En resumen, es la responsable de la política de la empresa y la encargada de tomar decisiones.

2). - Coordinación. - Es la encargada de buscar la armonía de las partes integrantes de la empresa, a fin de que funcione como un solo organismo evitando el entorpecimiento de las funciones.

3). - División de Labores. - Se encarga de separar las funciones de operación, custodia y registro. Esto se hace con el propósito de buscar la especialización en las labores y por consiguiente mejorar la calidad de los productos y servicios que se ofrecen. También evita que en una misma operación sea manejada desde su origen hasta su registro por una sola persona.

4). - Asignación de Responsabilidades. - Dentro de la Empresa debe estar perfectamente definida la jerarquización de los diversos puestos a través de un organigrama, a fin de que todo el personal identifique a sus superiores así como a sus subordinados y pueda situarse dentro de la empresa. También es importante para evitar confusiones al momento de fincar responsabilidades y otorgar derechos.

II. - Procedimientos. - No es suficiente saber lo que se va hacer, sino que también es importante determinar como se va hacer. Es decir, toda acción debe de ir precedida de planes. Se debe dejar asentado lo que se va hacer y como se va hacer, porque esta idea es la que sirve de apoyo a la actuación. La necesidad de pensar con anticipación lo que se va llevar a cabo, es una de las características fundamentales de la acción humana, y en las empresas que son grupos humanos, el pensamiento anticipado coordina los propósitos de esta para realizar en común las acciones necesarias que permiten alcanzar los objetivos.

Los elementos de que se auxilia son los siguientes:

1). - Planeación y Sistematización. - Consiste en la formulación de instructivos que contienen las funciones y procedimientos de las actividades de la empresa.

Estos instructivos tienen como propósito facilitar el aprendizaje de las funciones del personal, y hacer que comprendan mejor el porque debe llevarlas a cabo en determinada forma, pues en los instructivos pueden seguir la secuencia de las operaciones en las cuales ellos toman parte.

Es conveniente que estos instructivos contengan gráficas de organización, catálogos de cuentas, modelos de formas de papelería a usar en los diferentes departamentos de la empresa, etc.

Todo lo anterior tiene por objeto unificar los procedimientos, disminuir errores, acortar el período de entrenamiento del personal, evitar el tiempo ocioso, eliminar en lo posible las órdenes verbales y la toma de decisiones apresuradas.

Es recomendable que la redacción de los instructivos se hagan de una manera sencilla y clara.

2). - Registros y Formas. - Son instrumentos que nos permiten implantar procedimientos adecuados para el registro de todas las operaciones que se llevan a cabo dentro de la empresa, tales como: las contables, administrativas, de producción, cobranza, ventas, etc.

Cada empresa debe diseñar su papelería para registrar sus operaciones en sus diversas etapas procurando que las mismas sean accesibles para las personas que las emplean. Esto contribuye a mejorar los procedimientos de control interno.

3). - Informes: - La función de la información dentro de la empresa moderna representa un elemento indispensable para su correcto desarrollo.

El progreso de una empresa depende en gran parte de la información que se le suministra a la administración, y a su vez la utilidad de la información depende de la rapidez y eficiencia con que se obtenga y la confiabilidad de su contenido para que permita la to-

ma de decisiones. El sistema de información de la empresa debe de ser compatible con el desarrollo de la misma, ya que está sujeto a una serie de cambios impuestos por factores externos e internos.

III. - Personal. - Este tercer elemento del control interno quizá sea el más importante por integrarlo el elemento humano.

De nada sirve contar con una adecuada organización y los adecuados procedimientos si el personal que debe ponerlos en práctica no es competente. Para poder lograr los máximos rendimientos se debe de elegir al elemento humano más capacitado técnica, moral e intelectualmente.

Entre las fuentes de reclutamiento a las que la empresa puede acudir, están las agencias publicitarias, bolsas de trabajo, periódico, radio, escuelas, universidades, etc. Una vez elegido a los aspirantes, es conveniente someterlos a un examen tanto médico como de conocimientos, con el objeto de elegir a los más aptos para cada puesto. Una vez hecha la elección deberá entrevistarse a la persona para convenir y quedar de acuerdo sobre ciertos detalles importantes. Posteriormente se le integra a la empresa.

A efecto de lograr óptimos resultados, cuenta con los siguientes elementos:

1). - Entrenamiento. - Al ser aceptado el empleado se presentará a sus compañeros de trabajo, se le entregará un instructivo que contenga la forma de operar de la empresa, en su defecto se le explicará en forma verbal al mismo tiempo que se hace el recorrido de las instalaciones de la empresa; también se le dará una copia del Regla-

mento Interior de Trabajo para que conozca los derechos y obligaciones de que goza.

Se le deberá someter a un período de entrenamiento para capacitarlo sobre las tareas que deberá desempeñar. Esto tiene como propósito evitar desperdicio de tiempo y material.

2). - Moralidad. - Uno de los pilares en los que se apoya la empresa es la moralidad de su personal.

Al respecto el C. P. y Lic. en Admón. José Antonio Fernández Arenas expone:

"En la escala establecida, es necesario precisar el alcance de estas ciencias sociales. Por Moral Social se entiende: la disciplina que estudia la conducta del hombre en la convivencia con sus semejantes, jerarquizando las virtudes sociales y encaminando todo ello al bien supremo.

En cuanto al concepto Administración, se condiciona su propósito como agente que satisface objetivos institucionales que están afectados y subordinados al bien común. O sea, que con sus técnicas específicas podrá ayudar a la comunidad como un todo y al individuo como un integrante del complejo". (11)

La empresa deberá pugnar por que su personal tenga una ética personal mínima, es decir, sólidos principios morales, puntualidad, presentación, asistencia regular, etc.; y de ser posible velar porque dicha conducta se observe dentro y fuera de la empresa.

11 José Antonio Fernández Arenas, El Proceso Administrativo, Editorial Jus, S. A. México, 1965.

3). - Eficiencia. - Es una cualidad personal del individuo, por consiguiente esta depende, en gran parte, del interés que él ponga en la labor que realiza.

El Lic. y C. P. Ernesto Tlapanco Villaseñor nos dice:

"Intimamente relacionados con la eficiencia del trabajo de los funcionarios y empleados de una organización, se encuentran el medio y elementos bajo los cuales laboran, tales como: sueldos equitativos, gratificaciones anuales, recompensas especiales por ideas que redundan en beneficio de la organización; atención de los aspectos culturales, sociales, y físicos, por ejemplo: conferencias periódicas, escuelas, bibliotecas, reuniones de carácter legal y social, campos deportivos, atención médica, etc. Además de oficinas en buenas condiciones de luz e higiene y el uso de equipos mecánicos de distintas clases, contribuyen notablemente a que las actividades desarrolladas por el personal se efectúen con entusiasmo y empeño.

"... Este tipo de prestaciones constituye un verdadero servicio social y produce reacciones lógicas favorables por parte del personal hacia la negociación.

Independientemente de las razones de índole moral que justifica el mayor bienestar para los individuos que componen el personal de una empresa, está comprobado que en la práctica, el proporcionar las mayores ventajas al empleado, reedita en una mayor productividad en los trabajos, lo cual compensa con ventaja las erogaciones efectuadas." (12)

4). - Retribución. - La remuneración juega muy importante papel en la actuación del personal, puesto que la actitud del trabajador está condicionada a la satisfacción de sus necesidades las cuales pueden ser:

Necesidades Primarias. - Son aquellas cuya satisfacción esta antes que cualquiera otra como: comer, dormir, vestir, etc.

Necesidades del Ego Personal. - Aquellas que le dan al individuo confianza en sí mismo independencia, conocimientos, reputación, reconocimiento, respeto, etc.

Necesidades Sociales. - Aquellas que le permiten mantener una comunicación con los demás tales como: actividades deportivas, culturales, religiosas, políticas, etc.

Un personal bien remunerado tendrá menos problemas y se concentrará más en su trabajo siendo más eficiente.

El citado Lic. y C.P. Ernesto Tlapanco V. nos dice al respecto:

"La política de los salarios tiene importancia dentro de la empresa, y se deja sentir en el aspecto competitivo de la empresa y en sus relaciones obrero patronales.

Entre los problemas que se pueden presentar están los de:

Distribución de los ingresos. La empresa siempre tiene el problema del salario de sus trabajadores. Cuando un negocio aumenta el salario de sus trabajadores, esto implica que el precio del producto sube y esta situación provoca un aumento en los pre-

cios en donde el círculo comercial está vinculado con otras negociaciones.

En los últimos años, las horas de trabajo se han reducido a un número menor y el salario ha aumentado en favor del trabajador -- para mejorar sus condiciones de vida, además el trabajador gasta la mitad de su sueldo con respecto a sus antecesores para la alimentación y la otra mitad la emplea para tener un mejor modo de vida, como por ejemplo, emplea su sueldo para un mejor educación, adquirir bienes de uso duradero como son los automóviles, radios, televisores, etc. " (13).

IV. - SUPERVISION

La supervisión, es la evaluación periódica de los resultados producto de la acción. Su función consiste en cerciorarse de que las operaciones se están llevando a cabo con estricto apego a las políticas previstas en los programas de trabajo formulados por la dirección.

Con los datos obtenidos en la supervisión, se hará un informe para enterar a la dirección sobre si se están cumpliendo los programas de trabajo, de no ser así, mencionar las causas que lo impiden - a fin de que esta tome las medidas que juzgue convenientes para corregir tales desviaciones y señalar nuevas rutas que conduzcan hacia las metas establecidas.

Ray A. Killian al hablar de la evaluación de los niveles de trabajo, nos dice:

"La evaluación de los rendimientos de trabajo constituye un proceso constante. En efecto, si el sistema de rendición, aplicado en este sentido carece de seriedad y es de poca confianza, resulta en la mayoría de los casos poco justo, tanto para el empleado como para la compañía; en virtud de que no permite localizar las áreas de altos --- rendimientos que merecen elogio y todo tipo de estímulos, ni aquellas en las que es indispensable aplicar métodos de corrección. Al mismo tiempo, hasta que dichas áreas no estén perfectamente identificadas, el supervisor no puede emprender un programa específico de mejoras.

"... La evaluación del rendimiento en el trabajo, constituye un intento de medir la contribución que se esta obteniendo, el valor de la misma y la forma en que dicha contribución puede ser incrementada."

Un programa de evaluación de los rendimientos de trabajo, es el mejor método con el que cuenta una compañía para asumir la responsabilidad de ayudar al empleado en la forma más adecuada. El programa de evaluación permite que el empleado desarrolle al máximo sus capacidades y posibilita a la empresa para utilizar el tiempo de éste -- en la forma más remunerada. En caso de que exista un programa de -- evaluación patrocinado y dirigido por la empresa, el supervisor es de cualquier forma el responsable de determinar la contribución que rea-

liza cada uno de sus empleados ." (14)

La importancia de la supervisión radica en que a través de ella la dirección obtiene los datos necesarios para poder apreciar lo que se está haciendo, lo cual permite hacer una comparación con lo que se debió hacer y con ello determinar y corregir desviaciones.

La supervisión puede ser automática (Organización, Procedimiento y Personal), la tarea de vigilar constantemente al personal para que no desvíe sus actividades de los planes fijados en la organización, se reducen en forma considerable.

f). - VENTAJAS.

Entre algunas de las ventajas que reporta el establecimiento de un sistema de control interno tenemos:

- a). - Proporcionar una información más cercana a la realidad como consecuencia de la vigilancia que ejerce sobre el registro de las operaciones.
- b). - Protección de los bienes del negocio contra posibles robos, abusos, fraudes, etc.
- c). - Facilita una adecuada distribución de las funciones del personal para comprobar y coordinar el trabajo.
- d). - En cuanto a la realización de auditorías externas permite realizarlas en períodos de tiempo más corto reduciendo el pago de honorarios.
- e). - En general permite una reducción de errores, tiempo y material.
- f). - La obtención de información es mas ágil y certera.
- g). - Permite al auditor auxiliar a las actividades del negocio que más lo necesitan, haciendo sugerencias para modificar determinadas operaciones.

II. - ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO.

a). - SU EXAMEN

En la práctica de la profesión de contador público encontramos una fase importante, la auditoría de estados financieros. Su finalidad consiste en emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una empresa.

La emisión de tal opinión, esta respaldada por una revisión sobre los controles existentes en la empresa, principalmente las que se relacionan con la actividad contable y a la que se le conoce como control interno. El boletín No. 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría p. 3 dice:

"... para cumplir con la norma de auditoría generalmente aceptada que lo obliga a ... efectuar un estudio y evaluación del control interno existente en la empresa, sólo es obligatorio el examen de aquella parte del sistema general de control interno sobre la que se apoyan los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar".

Como se ve, el C. P. no está obligado a llevar a cabo un examen de todo el control interno de la negociación, pues además de ser impráctico, dicho estudio se llevaría mucho tiempo y su costo resultaría muy elevado.

Cuando un contador público es contratado para dictaminar estados financieros, adquiere una responsabilidad no solo con el cliente sino con todas aquellas personas que de una manera directa o indirecta

se van a ver afectadas con la opinión que aquel emita. Es por ello que en el desarrollo de su trabajo, el auditor se apega a ciertas reglas que en la profesión reciben el nombre de "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas", y constituyen los requisitos mínimos de calidad de su trabajo. La observancia de estas normas es obligatoria por lo que vienen a representar una garantía para las personas que contratan los servicios del auditor.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, se dividen en tres grupos:

- a). - Normas Personales.
- b). - Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo.
- c). - Normas Relativas a la Información y Dictamen.

Dentro de las normas relativas a la ejecución del trabajo, se encuentra aquella que obliga al auditor a llevar a cabo un estudio y evaluación del control interno de la empresa.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; en su boletín No. 3 nos dice:

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

Es decir, cuando el C.P. revisa el control interno su intención es la de precisar la intensidad, extensión y oportunidad que

va a dar a sus pruebas para obtener la información que considere suficiente para respaldar de una manera objetiva su opinión. También tiene por objeto cumplir con las normas de la profesión.

Con respecto a la revisión del control interno, el Manual del Contador nos dice:

"El grado de confianza con que el auditor descansa en el control interno de la empresa que examina, influye tanto en la selección de los procedimientos de auditoría apropiados, como en la determinación del alcance de las pruebas a que dichos procedimientos se restrinjan.

La revisión del control interno es uno de los pasos más importantes en la planeación adecuada de la auditoría, y no debe tomarse a la ligera, o efectuarse descuidadamente. Tanto como las circunstancias lo permitan, el auditor debe de adquirir independientemente una familiaridad personal con los procedimientos y métodos en uso.

Debe establecerse un registro sistemático y claro de todos los hechos revelados por la revisión. En ese registro, el auditor prudente establecerá una clara distinción entre aquellos hechos que el ha establecido independientemente y aquello que, por la fuerza de las circunstancias, ha aceptado con base en informaciones orales". (15)

Con el resultado del estudio el auditor comentará a su cliente sobre las fallas que hubiere encontrado, y le sugerirá la manera de

15 Manual del Contador. - Instituto Mexicano de Contadores Públicos
1969 p. p. 853, 854.

rectificarlas.

El auditor, debe de negar su opinión cuando existan deficiencias en el control interno, concretamente las que menciona el boletín No. 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría en su página 12, y que son las siguientes:

- "a). - Que existan serias fallas u omisiones en determinadas fases del control interno.
- b). - Que tales fallas u omisiones puedan afectar a cifras de relativa magnitud en los estados que ha de dictaminar, y
- c). - Que los deseos de su cliente u otras circunstancias le impidan realizar las pruebas adicionales que, para suplir las fallas u omisiones en el control interno, el auditor estime son necesarias para quedar satisfecho sobre la propiedad de las cifras afectadas".

Es justificada la actitud del auditor al negarse a opinar, pues de existir alguna o algunas de las situaciones mencionadas, no tendría los elementos de juicio suficientes para respaldar su opinión en un momento determinado.

b. - METODOS DE EXAMEN.

Para el estudio del control interno existen diversos métodos de investigación, cuyos resultados están sujetos al grado de experiencia y conocimientos del auditor que lo realiza.

Estos métodos de investigación se dividen en dos grupos:

a). - Los formales, y

b). - Los informales.

a). - Los Formales, son aquellos que se relacionan con los papeles de trabajo producto de la revisión efectuada.

Entre las ventajas que ofrece el empleo de los procedimientos formales, están las siguientes:

a. - Facilita la determinación de la extensión e intensidad de los procedimientos de auditoría.

b. - Representan un antecedente para auditorías posteriores.

c. - Son flexibles hasta cierto punto, porque permiten aplicarse a empresas con características operativas semejantes.

d. - Representan una prueba para el auditor en casos de juicios seguidos en contra de él.

b). - Los Informales. - Son aquellos en que el estudio del control interno, se hace simultáneamente en el transcurso del trabajo de auditoría. Es aconsejable su aplicación en casos especiales, sus ventajas son circunstanciales, entre sus desventajas tenemos:

a. - Los resultados del estudio dependen de la pericia del auditor que la lleva a cabo.

b. - Al no constar en papeles de trabajo los resultados del examen, el auditor se encuentra imposibilitado para comprobar en caso de juicio.

Los procedimientos más usuales son los formales y de entre algunos de ellos tenemos:

- a). - Método Gráfico.
- b). - Método Descriptivo.
- c). - Método de Cuestionarios.

c). - VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE CADA UNO.

a). - Método Gráfico. - Consiste en presentar los elementos integrantes del control interno por medio de gráficas. Estas gráficas, son los instrumentos que permiten tener al auditor un panorama general de la estructuración y forma de operar de la empresa, de un departamento o una sección en especial. Por medio de las gráficas pueden apreciarse actividades tales como; desarrollo de las actividades dentro de cada departamento, niveles jerárquicos, sistema de información, etc. con lo cual el auditor puede obtener la información que juzgue conveniente para el estudio de los procedimientos establecidos.

Este método es el que presenta con mayor objetividad el proceso operativo de la empresa. Sin embargo, no goza de mucha preferencia debido a que presenta las siguientes desventajas:

a). - Como consecuencia de la gran cantidad de detalles que tienen las gráficas, se dificulta el descubrimiento de las deficiencias que pudieran existir.

b). - En caso de no ser completas las gráficas de organización, será necesario corregirlas lo cual representa la dedicación de mayor tiempo y consecuentemente, el aumento de honorarios.

c). - En caso de modificar o cambiar las actividades de la empresa, se tendrán que elaborar nuevas gráficas.

b). - Método Descriptivo. - El boletín No. 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría nos dice en la página No. 14:

"El Método descriptivo, por el cual se relacionan en los papeles

las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema".

Básicamente este procedimiento consiste en explicar en forma más o menos detallada cada uno de los aspectos más importantes de la administración.

Se recomienda su empleo en las primeras auditorías, con lo cual se obtiene un exámen más profundo de la forma de operar de la empresa. También es aconsejable usarlo en empresas que cuentan con una aceptable organización, y cuyo volúmen de operaciones es elevado. Por contra, puede aplicarse en empresas cuyo volúmen de operaciones es muy reducido.

La ventaja que ofrece su aplicación, es que puede conocerse con más profundidad la empresa que se audita, ya que se cuenta con una explicación por escrito de la forma de operar de la empresa.

Entre sus desventajas se encuentran:

a). - Sólo ofrece eficiencia en empresas que cuenta con una buena organización.

b). - Es muy costoso debido al tiempo que se lleva la realización del exámen.

c). - Los resultados pueden no ser muy completos debido a que pueden omitirse detalles que dificultan el descubrimiento de anomalías en perjuicio de la empresa.

c). - Método de Cuestionarios. - El boletín de la Comisión de Procedimientos de Auditoría No. 5 en su página 14, nos dice:

"Método de Cuestionarios, en que se plantean las cuestiones que constituyen los aspectos básicos del control interno. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de listas de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas del negocio en presencia de las medidas de control interno realmente en vigor".

Este procedimiento es el más generalizado en nuestro medio para llevar a cabo la tarea de evaluar el control interno, y consiste en elaborar de antemano una serie de preguntas que están dirigidas hacia aquellos puntos básicos de cada operación a fin de que el auditor pueda percatarse hasta que grado está funcionando el control interno.

El C. P. Rogerio Casas Alatraste, nos dice:

"Los cuestionarios, como programas de trabajo pueden ser específicos para una auditoría determinada o pueden ser "estandar" o de aplicación general que se complementan con las preguntas sobre puntos específicos que se hayan previsto o conocido en las primeras visitas del cliente.

En caso de auditorías subsecuentes, es aconsejable que los cuestionarios se vayan complementando con puntos o aspectos importantes, cuyo conocimiento se haya adquirido en la auditoría inmediata anterior". (16)

Con las respuestas obtenidas, es conveniente que el auditor lleve a cabo una investigación para cerciorarse de que dichas respuestas están debidamente respaldadas con lo registro y la observancia de las operacio-

nes básicas.

Entre algunas de sus desventajas están las siguientes:

a). - La redacción de algunas preguntas sugieren la respuesta, lo que obliga al auditor a cerciorarse de la veracidad de las respuestas para respaldar su estudio.

b). - Cuando el cuestionario no está bien enfocado hacia los puntos importantes del control interno, el examen resulta deficiente.

c). - No es aplicable a aquéllas empresas cuyo volúmen de operaciones es reducido.

Entre sus ventajas están las siguientes:

a). - Ahorra tiempo, y en auditorías posteriores solamente es necesario actualizar el cuestionario.

b). - Permite sugerir mejoras al sistema en vigor.

c). - Representa un recordatorio o memorándum por estar escrito.

d). - Facilita la supervisión.

e). - Hace más ágil el examen del control interno, pues con una aseveración o una negación, se obtiene la información deseada.

f). - Reduce el costo porque al hacerse en menos tiempo se reducen los honorarios.

III. - EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

a). - IMPORTANCIA DE LA EVALUACION.

Según definición del Diccionario de la Real Academia Española, la evaluación es:

"Valorar, estimar, apreciar el valor de las cosas no materiales".

En el boletín número 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, se dice que la evaluación es la impresión mental que en el auditor provocan las diversas actividades del negocio.

De lo anterior se deduce que la evaluación del control interno, es la estimación que el auditor hace de la efectividad de dicho control.

La finalidad del examen del control interno es su evaluación, de la cual deriva la confianza que se va a depositar en cada una de las áreas que se revisan, principalmente del aspecto financiero de la empresa.

Para evaluar el control interno es necesario comprobar los datos obtenidos en el examen mismo, por lo tanto, esto implica una revisión de los registros, documentos, expedientes y en general de las características operativas de la empresa de que el sistema utilizado es efectivo.

En el boletín número 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, en su página No. 15 se dice:

"De ese estudio y evaluación, el auditor podrá desprender la naturaleza de las pruebas que va a realizar; la necesidad, por ejemplo, de no conformarse con el resultado de una prueba, sino de acumular varias pruebas diferentes sobre una misma partida. De ello también dependerá la extensión que deba dar a los procedimientos de auditoría empleados y la opor

tunidad en que los utilice para obtener los resultados más favorables posibles".

En relación con este punto Eric L. Kohler nos dice:

"Si en algún punto no se sigue una norma generalmente aceptada, el auditor debe satisfacerse de que los procedimientos en vigor proporcionen controles apropiados en el negocio; en tales casos deberá solicitar el consejo de su jefe principal acerca de un aumento en la extensión de su examen a fin de explorar la posibilidad de irregularidades de importancia provocadas por los métodos existentes". (17)

Lo expresado en los anteriores párrafos, permite al auditor conocer con más profundidad el funcionamiento de determinada área de la empresa, pues de no ser así, parte de las comprobaciones quedarían inconclusas o sin realizar.

El número de pruebas aplicadas deben ser en tal forma suficientes para que el auditor este seguro de que la información recabada en el examen es razonablemente correcta, y la parte no examinada tiene un grado de certeza también razonable.

Eric L. Kohler nos dice:

"La intensidad con la que el auditor debe revisar y volver a revisar el control interno, varía de acuerdo con las instrucciones que se le den y según su propio criterio aplicado en cada caso. No se han establecido aún, por la profesión o por alguna institución reguladora, normas acerca

17 Eric L. Kohler. - Introducción a la Práctica de la Auditoría Pública. Editorial Diana. 6a. Edición. México Septiembre de 1969. p. 143.

ca de cuanto se puede depender del control interno; pues las prácticas de las firmas de contadores varían grandemente. La única regla aceptada actualmente, es que la revisión del control interno es una necesidad de la auditoría". (18)

La evaluación es importante porque determina tanto la extensión como la oportunidad que se van a dar a las pruebas y procedimientos de auditoría, y además, porque de ella se desprende un servicio secundario que reviste una importancia para el auditor y un interés para el cliente, esto es la carta de sugerencias, en la que el auditor incluye una serie de sugerencias para corregir las deficiencias encontradas en el curso de su trabajo.

Para que los resultados de la evaluación sean los más óptimos posibles se recomienda que, de ser posible, sea el mismo auditor quien lo lleve a cabo y no sus ayudantes, de no ser posible, esta tarea se encargará a las personas más experimentadas dentro de la firma y en los que el auditor pueda depositar su confianza.

18 Eric L. Kohler Op. Cit. 17

b). - INFLUENCIA DENTRO DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

El ejercicio de la profesión de contador público, está condicionada a la observancia de una serie de normas de carácter profesional y moral que lo obligan desde sus primeros estudios a actuar con independencia de criterio. Para aquellos miembros de la profesión que falten a la observancia de dichos preceptos, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, está facultado para sancionar a los infractores según sea la gravedad de la falta, en caso de ser graves existe la pena de ser expulsado tanto del Instituto como del Colegio de Contadores por un lado, y por otro, las penas que marcan las leyes por defraudación impositiva y en estas condiciones es muy difícil que se le vuelva a permitir el ejercicio independiente y dependiente de la profesión.

Lo anterior tiene como finalidad la formación de contadores públicos capaces no sólo técnicamente, sino moralmente dotados de un criterio sólido que garantice la rectitud de éstos en todos sus actos en beneficio de la comunidad, de la profesión y de ellos mismos.

En el capítulo anterior se mencionó que la finalidad de la auditoría de estados financieros, era la de emitir una opinión sobre las cifras presentadas en dichos estados misma que se hace a través del informe corto comunmente conocido como dictamen.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, considera que ninguno de sus miembros esta facultado para opinar sobre las cifras presentadas en los estados financieros si antes no se ha cumplido con la norma que obliga a hacer su estudio y evaluación del control interno.

A continuación transcribo la primera parte del dictamen a fin de observar su contenido.

"He examinado el balance general de la Cía. X, S. A. al .. de ... de 19. ., así como el correlativo Estado de Resultados y Movimientos de Capital y Superávit por el ejercicio anual que terminó en esa fecha. Mi - revisión fué realizada de acuerdo con NORMAS DE AUDITORIA GENE-- RALMENTE ACEPTADAS y en consecuencia incluyó pruebas de la docu-- mentación y de los registros de contabilidad y de otros métodos de auditoría que juzgué necesarios en las circunstancias".

Como se observa en esta primera parte del dictamen, el auditor ex pre sa haber realizado su trabajo de acuerdo con Normas de Auditoría Ge ne ra l m e n t e ace pt a d a s lo cual implícitamente nos indica que llevó a cabo un estudio y evaluación del control interno.

Si realizado el examen del control interno el auditor encuentra que adolece de deficiencias, no podrá pretextar esto para negar su opinión, - en todo caso, deberá ampliar sus pruebas para recabar los datos suficien tes que le permitan subsanar tales deficiencias y satisfacerse de la vera ci dad de los registros en los que se basan las cifras presentadas en los - estados financieros. Si hecho lo anterior no es posible comprobar de una manera satisfactoria la veracidad de tales registros, el auditor negará su opinión siempre y cuando subsista alguna o algunas de las causas que se - mencionan en el boletín número 5 de la Comisión de Procedimientos de -- Auditoría en su página 12, las cuales ya fueron mencionadas en el capítu-- lo anterior.

Eric L. Kohler al hablar del informe sin opinión dice:

"... A veces, la opinión del auditor se limita porque la corrección de la posición resumida y los resultados de operación respecto de los cuales la emite, tal vez no se han establecido ampliamente. ¿Qué hace el auditor cuando las desviaciones indicadas de los principios, normas y procedimientos acostumbrados son tales que le impiden opinar o invalidan su opinión (en caso de aventurarse a expresar alguna) para fines prácticos?

Hay varios caminos abiertos al auditor. Podrá: a) Retractarse del compromiso, b) Agregar a los estados financieros la frase "sin auditoría" en lugar de su informe, o c) Modificar la forma común de su informe de manera que indique que no expresa su opinión". (19)

De lo expresado en párrafos anteriores, se concluye que la influencia de la evaluación del control interno en los estados financieros, es determinante para la emisión de la opinión. Es por ello que al evaluar el control interno el auditor pondrá en práctica toda su experiencia para dejar bien respaldado el resultado de su trabajo.

c). - CARTA DE SUGESTIONES.

La Carta de Sugestiones, es un escrito que elabora el Contador Público para sugerir a su cliente las medidas idóneas para corregir o eliminar las deficiencias observadas en el desarrollo del trabajo de auditoría. La finalidad de estas sugerencias, es la de comunicar al cliente sobre las medidas preventivas que deberán implantarse para mejorar la eficiencia en el registro de las operaciones, en la información, en la supervisión, en el control interno y en general en el funcionamiento de la empresa.

Algunos contadores suelen incluir el contenido de la Carta de Sugestiones dentro del cuerpo del informe largo, pero esto no es aconsejable porque el informe largo generalmente se dirige a personas que no pueden influir en el funcionamiento interno de la empresa.

En relación a este punto, el C. P. Eric L. Kohler nos dice:

"Un resumen del control interno hecha por el auditor (de la que trata el Capítulo IV) puede incluirse en este punto. A veces los comentarios del auditor sobre el control interno no se incluyen en el informe sino que se consignan en una carta especial, pues el interés que tales comentarios despiertan por lo general, se reduce a un grupo mucho menor dentro del organismo, y por la posibilidad de una mala interpretación de su significado por parte de personas que no se dedican a lograr una mayor efectividad en el control interno. Sin embargo, estas no son razones de peso ordinariamente y la mayoría de los informes largos contienen comentarios sobre el control interno.

La carta relativa al control interno puede también escribirse cuando

no haya informe largo, siendo esta práctica común en muchos de los trabajos más importantes

El auditor debe enfatizar las políticas y otros puntos que estime de importancia primordial para los altos directivos; nuevas políticas administrativas establecidas durante el año y la manera en que se cumplieron; las políticas antiguas que no fueron reforzadas en forma adecuada y sugerencias para vigorizarlas; delegaciones imperfectas de autoridad; comentarios sobre las políticas de los accionistas o del consejo de administración; comentarios sobre los cambios de controles realizados por los altos directivos; críticas a las políticas actuales contables y financieras con sugerencias de cambios; comentarios sobre la función de auditoría interna y su relación con el trabajo hecho por el contador público". (20)

Al redactar la Carta de Sugestiones, el auditor debe procurar -- que sus ideas sean presentadas de una manera adecuada y correcta -- para hacerla más accesible y útil a su cliente o a la persona a quién se dirija.

Cuidará que en la carta se incluyan aquellos puntos que realmente son de importancia. Al redactarla, se deberá ordenar de la mejor manera posible las ideas que se hayan seleccionado y de preferencia, deben estar relacionadas con las anotaciones hechas en los papeles de trabajo; esto es con la intención de mostrar de una manera más --

objetiva las sugerencias del auditor y de los efectos de su aceptación en el funcionamiento general de la empresa.

Por ir dirigida la carta a personas que no están familiarizadas con el vocabulario técnico del auditor, la redacción se hará en términos sencillos, claros, precisos cuidando de no incluir más tecnicismos de los realmente indispensables, también se evitará el empleo de palabras que admiten más de un significado para no inducir a posibles confusiones.

En su preparación se pondrá el mismo cuidado e interés que si se tratara del dictamen o informe largo. El trabajo de mecanografía se encargará a personas de reconocida habilidad y cuidado, una vez terminado se comparará con el correspondiente borrador para cerciorarse de su corrección.

En el contenido de la Carta de Sugestiones pueden tocarse temas diversos, entre los más comunes se citan los siguientes:

Sugestiones para corregir y mejorar deficiencias en:

- a). - En el control interno
- b). - En el registro de las operaciones
- c). - En la información
- d). - En la formulación de estados financieros
- e). - En las formas y registros
- f). - En la supervisión.

La utilidad de la Carta de Sugestiones, depende de la oportunidad con que se entregue. Se recomienda para ello ir elaborando al mismo tiempo que se efectúa el trabajo de auditoría con el objeto de que este terminada al momento de concluir el trabajo, y de esta ma-

nera, entregarla junto con el dictamen.

En cuanto a quién debe de ir dirigida, esta se debe dirigir a la persona o personas en su caso, que tengan la suficiente autoridad para dar efecto a las sugerencias que se incluyan en la misma.

Esa persona o personas puede ser el cliente propietario de la empresa, el gerente general, la asamblea de accionistas, etc. También puede ser dirigida a otras personas que no tiene facultad para decidir sobre la aplicación de las sugerencias, como por ejemplo cuando el auditor ha sido contratado por los acreedores.

El C. P. Henoc Regalado Hernández, al referirse a las ventajas que reporta la elaboración de la Carta de Sugestiones, se expresa en los siguientes términos:

"Con la preparación de este reporte el Contador Público se beneficia doblemente, y esto se logra con un pequeño esfuerzo que requiere su preparación.

En primer lugar, al cliente le produce eficiencia en el Control Interno, los cuales van aparejados en economías, así como en una mejor preparación y obtención de datos contables económicos, lo cual normalmente no le ofrece el informe normal de auditoría, y en segundo lugar tenemos la posición del auditor, el cual tuvo la oportunidad de promover las relaciones con su cliente, por el servicio que le proporcionó y a la vez, le estará demostrando al cliente que está interesado en sus problemas y dispuesto a proporcionar ideas para resolverlos". (21).

Por último, el auditor deberá conservar una copia de la carta con la firma de recibido por el cliente y archivarla en el expediente correspondiente.

IV. - CONCLUSIONES

1. - Para la implantación de un sistema de control interno deberá atenderse al costo en que se incurra al implantarlo, con el propósito de que dicha erogación redunde en beneficio de la empresa. Un buen control interno adecuado garantiza a la empresa un máximo aprovechamiento de los recursos materiales y humanos.
2. - El objeto de la auditoría no es el descubrimiento de fraudes o abusos, sino la de emitir una opinión respecto a las cifras presentadas en los estados financieros.
3. - El Contador Público queda obligado principalmente a examinar aquellas áreas de las que emanan las cifras en las que se basan los estados financieros.
4. - La evaluación del Control Interno por parte del auditor, es decisiva para determinar el alcance y oportunidad que se den a las pruebas de auditoría.
5. - Al llevar a cabo el estudio y evaluación del Control Interno se pueden corregir las deficiencias existentes, mediante la carta de sugerencias que presenta el C. P. lo que se traduce en un funcionamiento más efectivo de la empresa.

BIBLIOGRAFIA.

REVISTAS

Dirección y Control. Colegio de Contadores Públicos de México, A. C.

E. S. C. A. El Sentido Contable Actual. Organó mensual de la Asociación de Ex-Alumnos de la Escuela Superior de Comercio y Administración.

Contabilidad y Administración. Revista de la Facultad de Comercio y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México.

BOLETINES

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

APUNTES

Administración II Curso. Ernesto Tlapanco Villaseñor. México 1967.

Auditoría de Estados Financieros. México 1967. Rogerio Casas Alatríste.

Primer Curso de Auditoría. México 1969. Henoc Regalado Hernández.

LIBROS

Diccionario de la Real Academia Española. Publicaciones Herrerías 1942.

Administración Industrial y General. Henry Fayol. El Ateneo. Buenos Aires, Argentina. 1956.

El Fraude su Control por Medio de las Cuentas. George E. Bennett. N. Y. D. Appleton - Century 1920 2a. Ed.

Auditoría y Práctica. Robert H. Montgomery The Ronald Pres Company, 1941.

Auditoría Interna. Victor Z. Brink. The Ronald Pres Company 1941.

Sistema de Control Interno. Luis Manrara - Galán. Finanzas y Contabilidad, México 1944.

El Control Interno en los Negocios, Joaquín González Morfín. Fondo de Cultura Económica México, 1969 6a. Ed.

Administración y Control de Oficinas, George Terry.

El Proceso Administrativo. José Antonio Fernández Arenas. Ed. Jus, S. A. México 1965.

Dirección en la Administración. Ray A. Killian. Editorial Reverete Mexicana, S. A. 1a. Edición en español. 1968.

Manual del Contador. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 1969.

Introducción a la Práctica de la Auditoría Pública. Eric L. Kohler. Editorial Diana 6a. Edición México, 1969.