

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

**Evaluación del Control Contable
y Administrativo**

SEMINARIO DE TESIS
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
CONTADOR PUBLICO
P R E S E N T A
HECTOR F. CASTELLANOS ESLAVA

MEXICO, D. F.

1971



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Facultad de Comercio y Administración

**Evaluación del Control Contable
y Administrativo**

TESIS PROFESIONAL

HECTOR F. CASTELLANOS ESLAVA

MEXICO, D. F.

1971

DIRECTOR DEL SEMINARIO

SR. ROBERTO CASAS ALATRISTE HERNANDEZ C.P.

A MIS PADRES

CON CARINO Y RESPETO.

INDICE

I	INTRODUCCION.	
	1.- Origen y antecedentes.	1
	2.- Objetivos y elementos.	6
II	ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL CONTABLE Y ADMINISTRATIVO COMO NORMA DE AUDITORIA.	8
	1.- ¿Que son normas de auditoría?	9
	2.- Normas de auditoría generalmente aceptadas.	15
	3.- Evaluación del control contable y administrativo.	25
III	ELEMENTOS Y PROCEDIMIENTOS DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL CONTABLE Y ADMINISTRATIVO.	30
	1.- Elementos para el estudio y evaluación del control contable y administrativo.	31
	2.- Procedimientos para estudiar, comprobar y evaluar el control contable y administrativo.	40
	3.- Objetivos que se persiguen al estudiar, comprobar y evaluar el control contable y administrativo.	46
IV	CONCLUSIONES.	50
V	BIBLIOGRAFIA.	52

INTRODUCCION

1.- Origen y Antecedentes.-

El constante y acelerado desarrollo de los pueblos, derivado de las inquietudes y adelantos de la ciencia, ha influido en el establecimiento de grandes empresas, y a medida que éstas y las transacciones comerciales e industriales han crecido, se ha obtenido como resultado una gran complejidad en la organización y administración en general, lo cual ha acarreado serios problemas.

Tante el comerciante como el industrial en pequeño que en épocas pasadas eran los que predominaban, no tenían los anteriores problemas. Personalmente atendía la compra, guarda y venta de la mercancía el primero; y el segundo instalaba su escasa maquinaria, adquiría la materia prima, y en muchas ocasiones salía a vender los artículos que fabricaba; estas personas no veían la necesidad de controlar sus operaciones, pues ellos mismos las efectuaban en su totalidad y si había algún error, estaban en posibilidad de saber de donde provenía; pues se conjugaban dos cosas, lo pequeño de los negocios y que los dueños atendían todas las operaciones.

A fines del siglo pasado, cuando se inició el gran desarrollo industrial y el comercial, comenzó a observarse la necesidad de control en los negocios; aunque normalmente las empresas se producían por sí mismas y en cierta forma a merced de las circunstancias, pues nacían por efecto de las necesidades más imperiosas.

Como consecuencia, la organización, la administración, la contabilidad, el control y muchos aspectos más seguían la misma ruta de incertidumbre, no se conocían los medios más convenientes para la eficiencia del trabajo; la contabilidad rudimentaria tenía como única función el registro de las operaciones del negocio, y la estadística, desconocida o menospreciada, no se empleaba y si se empleaba, era en forma deficiente. Por lo cual a menos que el producto con el que se operara fuera de tal manera necesario, y pudiera realizarse a un precio tal que absorviera las pérdidas causadas por la ineficiencia, el fracaso de la empresa era inevitable.

Como el período del crecimiento rápido de los negocios fué acompañado en gran parte por utilidades substanciales, la administración enfocó sus energías a la producción y expansión, haciendo caso omiso de la eficiencia de sus operaciones internas.

Sin embargo, la situación en los últimos años ha sido diferente; hoy, debido a la mayor estabilidad de los negocios y a la lucha por los mercados, la importancia y trascendencia de la organización, la administración, la contabilidad y el control en las empresas está fuera de toda duda.

Al desarrollarse la administración y la organización en los negocios, el control interno también empezó a tener gran importancia, pues está íntimamente relacionado con el estudio de éstas áreas.

La organización implica proyectar sobre bases científicas la estructura de una empresa, de forma tal que las partes que la forman queden ordenadas lógicamente, a fin de que pueda realizar los propósitos para los cuales fué creada.

La administración en cambio, se refiere al trabajo de dirigir, controlar y supervisar las operaciones de una empresa para alcanzar los objetivos previstos en la organización.

Por supuesto, en una buena organización existen varios factores que influyen directamente en ella, como son los siguientes:

El individuo ocupa un lugar primordial; no es posible una administración acertada si el hombre que ésta frente a ella, carece de la preparación e inteligencia necesarias para realizar esa función. Ningún sistema por perfecto que sea, puede substituir la dirección acertada que proporciona el individuo de experiencia y de talento.

No obstante, no es suficiente con una persona que tenga las cualidades anteriores, pues es físicamente imposible que una sola persona abarque todas las funciones que requiere una negociación. En consecuencia, la persona que constituye la autoridad central del organismo, necesita delegar funciones en otras personas especialistas que atiendan las distintas actividades que se desarrollan en una empresa.

Además, la administración de un negocio no puede ser factible, a menos que el director cuente con información periódica de la situación económica y los resultados de operación.

De acuerdo con lo anterior, la autoridad central tiene la necesidad de controlar el trabajo de sus subordinados y saber de que medios dispone para obtener los datos relativos a la situación económica y a los resultados de operación, para ello tiene de aliado al control interno y a la contabilidad; pues la contabilidad, además de tener como funciones al registro y la interpretación de las transacciones que se realizan, es uno de los instrumentos de control primordiales con que cuenta la administración para el logro de sus objetivos.

Afortunadamente tiende a desaparecer en nuestro medio la idea de considerar a la contabilidad como "un mal necesario". Los hombres de negocios ahora, consideran que un buen sistema de contabilidad es uno de los elementos más valiosos para conseguir un eficaz control de las actividades de una empresa; precisamente es a través de los informes y estados financieros, como la dirección conoce el funcionamiento de la negociación en su conjunto, y en particular de cada uno de sus departamentos.

No obstante, un sistema contable por bien proyectado que sea, no será completo si no garantiza a la administración que los datos que presenten los estados e informes son correctos, y proporciona los medios indispensables para el control efectivo del negocio en sus partes vitales; lo que es la misión principal del control interno.

A continuación citaré algunas definiciones de diferentes autores en relación al control interno, con el fin de precisar su gran importancia dentro de la organización y la administración de los negocios:

GEORGE E. BENNETT Opina: "Un sistema de control interno puede definirse, como la coordinación del sistema de contabilidad y de 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".

VICTOR H. STEFF Expresa " El sistema interno de comprobación y control, puede explicarse como la distribución apropiada de funciones del personal, de tal manera que el trabajo de cada empleado pueda coordinarse y comprobarse - independientemente del trabajo de otros empleados ".

ROBERT H. MONTGOMERY Dice al respecto " El control -- interno implica que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización en general de un negocio, estan 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 efectuado por otro y se hace una auditoría continúa de los detalles del negocio ".

VICTOR Z. BRINK Produce la siguiente definición " 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 obtiene de la función contable la -- utilidad máxima para su objeto de información, protección y control ".

LUIS V. MANRARA GALAN Dice a la letra " 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 existir -- fraudes ni errores, a menos que se confabulen dos o más -- empleados para realizarlos ".

JACQUELINE COMER MORFIN Opina " 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 segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita ".

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores establece al respecto " El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas adoptadas en un 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 ".

A mi juicio, las dos últimas definiciones son las más acertadas, pues toman como base la manera de hacer las cosas, para obtener los objetivos del control interno; pero a -- ellas les agregaría que para obtener dichos objetivos, se cuenta con los siguientes elementos, Organización, Procedimientos y Personal, además de tener un órgano de vigilancia que realizaría la Supervisión.

Los autores anteriores aunque hablan de " Control Interno ", realmente están definiendo al " Control Contable y -- Administrativo ".

El " Control Interno " es el sistema por medio del cual se da efecto a la administración de un negocio; desde éste punto de vista se puede ver que trata de controlar todas las áreas existentes en un negocio, desde cualquier punto de vista posible, como pueden ser el económico, financiero, administrativo, industrial, sociológico, contable, etc.

En comparación, el control contable y administrativo, -- provee el control de las operaciones de un negocio, únicamente desde los puntos de vista contable y administrativo.

Puesto que dentro de la profesión, existen aún muchos aspectos que causan confusión, creo que se debe hablar de control contable y administrativo en lugar de control interno; sobre todo al hablar de normas de auditoría, en el cuerpo del dictamen y en general al hablar de dictamen de estados financieros.

Cuanto menos aspectos existan entre la profesión, o -- ésta y el público que causen confusiones o malas interpretaciones, la profesión y cada uno de sus miembros tendrá -- día a día más aceptación en el mundo de los negocios.

Una vez puntualizado lo anterior, en lo sucesivo en -- el presente trabajo se hablará de control contable y administrativo.

II OBJETIVOS Y ELEMENTOS.

a.- Objetivos.

Los objetivos que debe perseguir todo control establecido son los siguientes:

1.- Protección de los bienes del negocio.- En la mayoría de los casos, la ocasión que permite que existan robos, fugas, faltantes, desperdicios o fraudes, surge de la falta de un sistema de control adecuado. Sin embargo, no debe considerarse que un sistema de este tipo, evite totalmente la existencia de las anomalías citadas.

2.- Obtención de información oportuna y verídica.- Con la existencia de un buen sistema de control deben obtenerse informes oportunos y verídicos, pues el trabajo rutinario de asentar en los libros y registros contables las transacciones, tiene como fin primordial presentar periódicamente la situación financiera del negocio y los resultados obtenidos. La presentación de éstos datos a los administradores debe ser de tal manera, que a primera vista puedan formarse un juicio del resultado de su labor y estar en condiciones de trazar la política a seguir en el futuro. Así mismo, en algunos casos será necesario que los niveles más bajos de la administración, conozcan las consecuencias de las labores a su cargo con el fin de ratificar o rectificar los métodos empleados.

El objetivo del control administrativo y contable, es que los informes, estados y datos generales provenientes de la contabilidad sean correctos y estén formulados de acuerdo con las características de la empresa en particular y de las personas que los van a leer.

3.- Promover la eficiencia en las operaciones.- Si el sistema contable prevee las medidas necesarias para el control de presupuestos, y al mismo tiempo da a conocer los rendimientos correspondientes a cada departamento, la gerencia estará en condiciones de precisar el trabajo de cada una de las secciones o divisiones del negocio, pudiendo así estimular la eficiencia de los jefes y empleados de los departamentos respectivos.

4.- Adhesión a la política administrativa prescrita.- Si todos los componentes de la organización conocen la política general de acción de la empresa y las particulares y/o depar-

tamentales; se tendrán como objetivos, y se cumplirán al pie de la letra.

b.- Elementos.

Para cumplir con los objetivos señalados anteriormente, el control interno cuenta con los siguientes elementos y subelementos, que en esta ocasión únicamente enunciaré ya que se tratan con mayor amplitud en páginas posteriores.

1.- Organización.- Cuenta con los siguientes elementos:

- A.- Dirección.
- B.- Coordinación.
- C.- División de Labores.
- D.- Asignación de Responsabilidades.

2.- Procedimientos.- Abarcan los siguientes elementos:

- A.- Planeación y Sistematización.
- B.- Registros y Formas.
- C.- Informes.

3.- Personal.- Tiene como elementos los siguientes:

- A.- Entrenamiento.
- B.- Eficiencia.
- C.- Moralidad.
- D.- Retribución.

4.- Supervisión.

Si cuando se trata de implantar un sistema de control contable y administrativo, se toman en cuenta los objetivos, elementos y subelementos con que cuenta, además de las características específicas de la empresa, dicho sistema será adecuado, y el resultado de las operaciones tendrá mayores probabilidades de éxito.

Es por lo anterior que día a día los hombres de negocios, se preocupan por que sus empresas tengan un buen sistema de control contable y administrativo.

II

**ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL CONTABLE
Y ADMINISTRATIVO COMO NORMA DE AUDITORIA**

¿QUE SON NORMAS DE AUDITORIA?

Para precisar que son Normas de Auditoría, primeramente citaré a grandes rasgos cual ha sido la evolución de la contaduría pública, hasta llegar a las " Normas de Auditoría - Generalmente Aceptadas ".

Durante el transcurso de la vida de la profesión, - siempre se ha procurado que el servicio que se brinde al público sea de un alto nivel de calidad profesional, por lo cual en un principio se creyó que los métodos a seguir por el auditor durante el desarrollo de su trabajo, estaban subordinados al esfuerzo de asegurar que los distintos renglones de los estados financieros se clasificaran y describieran correctamente. Posteriormente, se pensó y planteó que lo más conveniente para dar un buen servicio al público era no sólo lo anterior, pues se recomendaban y daban a conocer algunos procedimientos de auditoría, los cuales marcaban el camino a seguir por el auditor en su trabajo, para con ello obtener un mejor resultado en él. Tiempo más tarde, se dijo que la función del contador público, se limitaría a una revisión de los estados financieros y a la implantación de pruebas específicas para establecer la corrección de los mismos, y además se dió a conocer el término " Independiente ", que hasta nuestros días es uno de los atributos perenneles que debe tener el auditor.

Fue a principios de 1917, cuando se hicieron los primeros intentos profesionales, para codificar normas sobre las cuales se pudiera basar al proceso de auditoría, mediante un fellete llamado " Uniform Accountings ", que resumía una propuesta hecha por la Junta Federal de la Reserva de los Estados Unidos. El fellete anterior con algunas modificaciones, fué publicado al año siguiente con el título de " Approved Methods for The Preparation of Balance Sheet Statements ", que tuvo como objetivo principal proporcionar una idea de los posibles contenidos de cada uno de los conceptos de los estados financieros.

Los dos felletes anteriores fueron preparados por comités del Institute Norteamericano de Contadores.

Hubo una última versión aparecida en 1936 que se llamó " Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants ", en la cual se fijaron algunos procedimientos de auditoría, la palabra verificación se omitió del título, los estados financieros se reconocieron como pertenecientes a la empresa, y lo que es más importante, se introdujo el término independiente, la función del contador público se limitó a una revisión de los estados financieros y a la implantación y ejecución de pruebas específicas para establecer la corrección de los mismos.

El uso del calificativo independiente para el contador público, fué adoptado por la Ley Federal de Seguridad de 1933 en los Estados Unidos, el cual ha continuado hasta la fecha en los reglamentos de la Comisión de Valores y cambios de los Estados Unidos y como es sabido, actualmente es una de las normas personales de auditoría que caracteriza la personalidad del contador público.

Tiempo más tarde en Mayo de 1939, unos meses después de haberse dado a conocer los detalles sobre el " Caso McKesson and Robins " (Complicado con el dictamen de una firma de contadores públicos en unos estados financieros erróneos), fue editado un informe que estableció una base para un examen más riguroso en los renglones de cuentas por cobrar e inventarios, los cuales fueron los más seriamente afectados en el caso citado.

Posteriormente varias experiencias fueron recopiladas en una serie de boletines, y se estableció permanentemente un " Comité de Procedimientos de Auditoría ". A partir de entonces, durante 10 años se publicaron 24 boletines sobre temas contables y relativos a problemas surgidos en las auditorías del tiempo de guerra, sin embargo, debido a los cambios característicos de las empresas, de acuerdo con las operaciones que realizan, el auditor se enfrenta a innumerables y variados problemas, que tiene que resolver en el desarrollo de su trabajo, lo cual dió como resultado que fue materialmente imposible hacer una lista interminable de procedimientos de auditoría por muy general que fuera; lo anterior motivó que se suspendiera la distribución de dichos boletines y que se afirmara lo siguiente; " ya que no es práctico por la gran variedad de condiciones que encuentra

el auditor, formular un programa para todo uso con los más diversos procedimientos de auditoría, si es posible formular un manifiesto, en relación a las normas de auditoría — que debe observar el contador en su juicio sobre los procedimientos seleccionados para llevar a cabo su trabajo, y la extensión de su aplicación a través de pruebas selectivas”.

Como resultado de todo lo anterior, el Comité procedió a hacer la distinción entre normas y procedimientos de auditoría, que como es sabido actualmente, son dos cosas que aunque tienen estrecha relación en el trabajo del auditor, son completamente diferentes. Los procedimientos de auditoría, son los métodos con que cuenta el auditor para poder efectuar las pruebas necesarias durante el desarrollo de su trabajo, y las normas de auditoría, son los requisitos mínimos con que debe contar el auditor y observar durante el desempeño de su trabajo.

En octubre de 1947 el Comité publicó un informe que se llamó "Tentative Statement of Auditing Standards Their Generally Accepted Significance and Scope". Por medio de este informe dió a conocer sus ideas referentes a normas. Propuso nueve normas, las cuales fueron totalmente aprobadas por los miembros del Instituto en la Junta Anual de Septiembre de 1948, las cuales son las siguientes de acuerdo como se conocen actualmente.

NORMAS GENERALES (NORMAS PERSONALES ACTUALMENTE)

- 1.- La persona encargada de dirigir cualquier auditoría, debe tener el entrenamiento técnico y la capacidad profesional adecuados a las necesidades.
- 2.- La independencia mental, debe ser siempre observada en el desempeño de cualquier trabajo.
- 3.- El auditor debe tener el cuidado y la diligencia necesarias en todos sus trabajos.

NORMAS DE PRACTICA (NORMAS DE TRABAJO ACTUALMENTE)

- 4.- Planeación y supervisión adecuada del trabajo propio y de sus subordinados.

5.- El control interno de la Compañía deberá ser estudiado, y evaluado su grado de eficiencia, lo cual dará la pauta para precisar los procedimientos de auditoría a -- emplearse, su extensión y la oportunidad de su aplicación.

6.- Obtención de evidencia suficiente y competente -- por medio de los procedimientos, sobre la cual se fundamentará la opinión del auditor acerca de los estados financieros.

NORMAS RESPECTO A INFORMES (NORMAS DE DICTAMEN O INFORMACION)

7.- El dictamen deberá indicar, si los estados financieros son el resultado del registro de las operaciones realizadas por la empresa, y si fueron registradas de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

8.- Así mismo, en el dictamen se deberá indicar si -- tales principios concuerdan con los aplicados en ejercicios anteriores.

9.- Las declaraciones informativas que haga el auditor deben ser suficientes.

Fue así como el Instituto Americano por vez primera aprobó y dio significado al término cada día mas usado en la profesión de la contaduría pública " Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas ".

En el año de 1951, el Instituto publicó la " Codification of Statements on Auditing Procedure ", que fue una recopilación de los procedimientos de auditoría, que habían sobrevivido de los 24 boletines publicados con anterioridad, así como las nueve normas de auditoría citadas anteriormente.

Como se puede ver, todo lo anteriormente tratado, es a grandes rasgos el proceso de evolución que ha tenido la contaduría pública en los Estados Unidos, en México como la profesión es de origen más reciente, se ha tomado como base la experiencia de aquel país en lo que se refiere a procedimientos y normas de auditoría, sin querer decir con esto, que lo que hemos hecho haya sido copiarles, sino estudiar que es lo que ellos han desarrollado y escoger lo que se ha podido adaptar a la profesión en México.

Posteriormente a todo lo anterior, llegamos a la época actual, en que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas son distintas de los procedimientos, lo cual como - - hemos visto, en un principio llegó a crear confusión entre los miembros de la profesión.

Puntualizamos a continuación lo que significa Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas según el Boletín No. 3 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; "son los requisitos mínimos de calidad, relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas".

Como se ve claramente, este concepto va más allá de lo que determinaba en un principio el concepto de procedimientos, pues éste únicamente se sujetaba a indicar la forma como debía ejecutar su trabajo el auditor. El concepto de Normas de Auditoría citada arriba, además de hablar de - - élle en parte, cita requisitos de carácter personal, los cuales son fundamentales en nuestro trabajo debido a su propia naturaleza, lo anterior se debe principalmente a que el auditor aplica en sus labores los conocimientos que posee, de acuerdo con las técnicas que ha aprendido y que viene a constituir su campo principal de actividad profesional; además de lo indicado, en el trabajo que desarrolla el auditor se adquiere una gran responsabilidad, tanto con las personas que solicitan sus servicios, como con todas - - aquellas que puedan interesarse en un momento dado por el resultado de su trabajo (Dietamen), y que en la mayoría de los casos son para él desconocidas. Es debido principalmente a esto, que resulta obligatorio para el auditor la observancia estricta de las citadas normas, con objeto que los servicios y el trabajo que ofrece al público, estén basados en la mejor calidad posible, tomando en cuenta, que la auditoría tiene una finalidad que no depende de la voluntad del auditor, ni de la del cliente, sino que se desprende de la naturaleza misma de la auditoría.

Con el acelerado avance de la técnica y la ciencia en todos sus aspectos, la contaduría pública no se ha quedado

atrás, pues ha tomado como auxiliares dichos adelantos y ha depurado sus técnicas y procedimientos propios, siempre persiguiendo como principal objetivo, el de proporcionar al público un servicio de la más alta calidad profesional.

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas como ya dijimos anteriormente, son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que de semp ña, los cuales se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

Las normas de auditoría se dividen en dos grandes grupos, a saber:

- a.- Relativas a la personalidad del auditor.
- b.- Relativas a su trabajo.

Estas las podemos dividir a su vez en:

- 1.- Las de la propia ejecución del trabajo.
- 2.- Las relativas al resultado del trabajo.

Las normas relativas a la personalidad del auditor, son requisitos que debe poseer, algunos adquiridos antes de eje cuter un trabajo y otros que obtiene durante la realización de su actividad profesional.

Dichos requisitos se los ha fijado la profesión misma, debido a la naturaleza del trabajo de auditoría, cuyo objetivo final es dar una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros; como dicha opinión va a servir a diversas personas que se basarán en ella para tomar decisiones de suma importancia, es imprescindible que el auditor posea y observe los mencionados requisitos, para que su trabajo sea de un alto nivel de calidad profesional.

Las normas relativas al trabajo del auditor, son valiosos elementos que van a ayudarle para cumplir con las obligaciones que el mismo trabajo le impone, y es mediante la observancia de ellas como podrá realizar su trabajo sobre bases sólidas, y así obtener los elementos de juicio necesarios en los cuales fundar su opinión; cada una de estas normas deberá de observarse durante el desarrollo de su trabajo al aplicar cualquier procedimiento.

Las normas relativas a información o resultado del trabajo, son también elementos con los que debe contar el auditor, pues como es sabido, la mayoría de las veces lo único que estará al alcance de las personas interesadas en su trabajo será su dictamen, y es en este documento -- donde se deberá plasmar la afirmación que se han observado estas normas, con objeto que las personas que lo lean tengan confianza en dicho dictamen, y que éste les proporcione la mayor utilidad posible.

A continuación citaré brevemente cada una de las distintas normas y sus finalidades.

1.- Normas Personales.

a.- Entrenamiento técnico y capacidad profesional:

Son requisitos esenciales que debe tener el auditor, con objeto que en los servicios que va a prestar posea un margen de seguridad razonable en la ejecución.

El entrenamiento técnico se puede resumir como la serie de conocimientos que debe tener el auditor para poder ofrecer y prestar sus servicios al público, y que dichos servicios sean de la calidad que el público espera, pues cualquier persona que está ofreciendo sus servicios, se ostenta como poseedor de los conocimientos necesarios para ejecutar cualquier trabajo que le sea solicitado, y en caso que no los tenga será necesario que los adquiera o renuncie a prestar ese servicio, si no lo hiciera, incurre en una grave falta que puede ocasionar problemas a su cliente, lo cual puede traducirse en desprestigio particular y de la profesión en general; esto se trata de evitar al -- exigirse la misma profesión el observar las multitudes normas.

La capacidad profesional que el auditor debe tener, -- se refiere principalmente al desarrollo dado a los conocimientos adquiridos, y la experiencia que posea para el cumplimiento de su trabajo, dicho desarrollo y experiencia, se pueden llevar a cabo por medio de la ejecución de toda índole de trabajos profesionales y solución de problemas -- bajo la dirección de personas experimentadas en el campo profesional. Dicha capacidad puede ser mayor, de acuerdo -- con el número e importancia de los problemas resueltos, -- así como la capacidad personal para resolverlos.

Aunque en algún momento se crea que se tiene la capacidad suficiente, esto es falso si no se toma en cuenta -- que el mundo de los negocios en que nos movemos cambia día a día, por lo que es necesario para tener la capacidad -- adecuada constante, estar en contacto con los adelantos de la profesión en particular y el mundo de los negocios y la ciencia en general, con objeto de que en el momento que -- nos enfrentemos a un problema, estemos en las mejores condiciones de resolverlo satisfactoriamente, tanto para nosotros como para el cliente y el público en general.

b.- Cuidado y diligencia profesionales:

Esta norma, es otro de los atributos personales con que debe contar el auditor durante la realización de su trabajo, pues se estima que si una persona le encomienda un trabajo, es por la confianza que le tiene tanto personal como profesionalmente en particular, y en general a la profesión de la cual forma parte, y es debido a ello y a la calidad de la profesión, que se debe tener cuidado y diligencia en el trabajo, con objeto que el cliente sienta que el resultado que se obtenga es razonablemente correcto, y que el auditor sienta la satisfacción personal de que su trabajo fué realizado sobre bases firmes de cuidado y diligencia, por lo que el resultado obtenido, es reflejo fiel de las -- operaciones que ha revisado; sin que lo anterior implique que su trabajo siempre sea perfecto, pues como componente del género humano, estará siempre expuesto a errores y fallas, que por ningún motivo deben de ser imputables a falta de cuidado y/o diligencia personal; pues se incurre en grave falta tanto moral como profesionalmente, si la ausencia de éxito en su trabajo, se debe a irresponsabilidad o -- falta de cuidado.

El Instituto Mexicano de Contadores en su folleto destinado a las normas de auditoría, cita una sentencia dictada en un juicio al respecto, ante uno de los tribunales -- americanos.

* Toda persona que ofrece sus servicios a otra y es -- empleada por ésta, asume el deber de ejercitar en el empleo toda la capacidad que posee, con cuidado y diligencia razonables. En todos aquellos empleos en que es requisito una capacidad peculiar, se entiende que si alguien ofrece sus servicios, se está ostentando ante el público como poseedor

del grado de habilidad comunmente poseído por otros en el mismo empleo, y si sus pretenciones son infundadas, comete una especie de fraude, con respecto a cada individuo -- que lo emplea, basándose en su profesión pública. Pero -- ningún hombre ya sea calificado o no, supone que el trabajo que asume va a ser desempeñado con éxito sin falta ni error. Se compromete a tener buena fé e integridad, pero no infalibilidad y es responsable ante quién lo emplea -- por negligencia, mala fé o falta de honradez, pero no por pérdidas que se deriven de meros errores de juicio."

c.- Independencia Mental:

Además de los dos requisitos personales comentados -- anteriormente, el auditor observa uno mas en el desempeño de su trabajo, este requisito se deriva de la propia naturaleza de la auditoría, pues como es sabido, el resultado del trabajo del auditor va a ser utilizado por terceras -- personas ajenas a la Compañía, que en muchas ocasiones no son conocidas ni del cliente ni del auditor; y es debido a ello que la opinión que vaya a dar éste, no debe estar influenciada por aspectos subjetivos, sino que debe estar fundamentada en elementos objetivos obtenidos en el desarrollo de su trabajo.

También es necesario, además que el auditor este convencido de que ha actuado con independencia y el desarrollo de su trabajo le dió los elementos de juicio objetivos necesarios para poder opinar, que cualquier persona interesada en su trabajo no tenga duda de que fué realizado -- con completa independencia.

El desempeño de cualquier trabajo sin este requisito, redundaría en detrimento de la confianza (base de la actividad de auditoría) que se le tenga al auditor que lo -- haya realizado, e incurre en grave falta al Código de Ética Profesional de la profesión de la cual forma parte. Lo anterior todos los miembros de la profesión deben cuidarlo, pues en la actualidad la confianza que el público le tiene a la profesión en general es el resultado de muchos años de ardua labor profesional.

Todo trabajo ejecutado bajo cualquier tipo de influencias subjetivas, no está realizado en la forma que debe -- estarlo y seguramente el resultado consecuencia del mismo, no se basa en elementos de juicio objetivos que es lo correcto.

2.- Normas de Ejecución de Trabajo.

a.- Planeación y Supervisión:

Estos requisitos que debe cumplir el auditor, son de suma importancia tanto para él como para su cliente, pues si efectúa una planeación y supervisión adecuada, existen mayores probabilidades de realizar un buen trabajo.

La planeación deberá estar basada en la evaluación del control administrativo y contable.

La consecuencia lógica de haber realizado una adecuada planeación del trabajo a efectuar, será el obtener programas de trabajo adecuados, que será donde queda plasmado en papeles de trabajo el resultado de la planeación; y si los programas de trabajo son adecuados, las diversas pruebas a desarrollarse serán las apropiadas a las circunstancias del caso concreto, se elegirá el personal idóneo para llevarlo a cabo y se obtendrá la extensión y oportunidad con que se deba realizar cada una de las pruebas previstas; y una vez que se hayan ejecutado las pruebas indicadas en los programas de trabajo, la supervisión que se realice será más sencilla y eficaz.

Como decía anteriormente, si las fases de planeación y supervisión del trabajo son realizadas adecuadamente, se obtendrán beneficios tanto para el auditor como para su cliente, lo cual siempre deberá ser el objetivo, y es así como el auditor podrá realizar un buen trabajo, en el tiempo necesario para efectuarlo, y como consecuencia el cliente resultará beneficiado, pues el resultado que se le presente es el que reflejan los estados financieros, y los honorarios que se le hayan cobrado serán los adecuados; además, si el resultado obtenido es lo que reflejan los estados financieros, la información del auditor será verídica y las personas que se interesen en ella, podrán tomar decisiones sobre información veraz.

De lo anterior, podemos deducir que si el cliente está satisfecho con el trabajo efectuado, seguirá solicitando los servicios del auditor y no tendrá dudas en el momento que pueda recomendarlo; el auditor estará satisfecho del trabajo que ha llevado a cabo y habrá cobrado por él lo justo.

b.- Estudio y evaluación del control interno:

Como esta norma es la base del estudio de que se encarga el presente trabajo, y por lo mismo será comentada ampliamente más adelante, ahora únicamente diré que el estudio y evaluación del control interno es imprescindible en cualquier trabajo de auditoría, no sólo por que la profesión lo ha impuesto como obligatorio, pues aunque no fuera así, sería necesario que los auditores lo realizaran para poder llevar a cabo una buena auditoría. En este momento también diré que el nombre que se le debe dar a la norma es "Estudio y evaluación del control contable y administrativo", pues el nombre de control interno abarca campos de acción que no competen al auditor.

c.- Obtención de evidencia suficiente y competente:

Esta norma marcada para la ejecución del trabajo, nos indica que los elementos de juicio sobre los cuales se va a fundamentar una opinión, deben ser objetivos, deben ser el resultado del examen realizado y tener como base las pruebas efectuadas. Con las pruebas realizadas en una auditoría, se obtendrá evidencia suficiente y competente siempre y cuando los elementos de juicio con que se cuente para poder opinar sean objetivos.

Por evidencia suficiente se entiende, el tener la certidumbre necesaria en cuanto a números e importes de que las cifras son razonablemente correctas. Si de acuerdo con las pruebas selectivas realizadas tenemos suficientes elementos de juicio en cuanto a importes para poder opinar, podemos decir que obtuvimos la evidencia suficiente.

Por ejemplo si de un total de 100, con base en la planeación del trabajo, y el estudio y evaluación del control contable y administrativo existente, se fija a revisar un 15%, con lo que se cree que se va a obtener la certeza moral suficiente para poder opinar sobre el total, podemos decir que es suficiente.

Por evidencia competente se entiende, que los elementos que se obtuvieron como resultado del trabajo, nos han proporcionado la certidumbre razonable en cuanto a comprobación de las cifras que se han revisado, y que además forman parte de un todo homogéneo.

Si siguiendo con el ejemplo anterior, de un 15% que hemos considerado suficiente, es necesario que la comprobación sea razonable y que hayamos verificado que dicho 15% es parte integrante y homogénea del todo y que es representativo del total. Se puede equiparar suficiencia a cantidad y competencia a calidad.

Teniendo como base la evidencia suficiente y competente descritas en renglones anteriores, podemos opinar acerca del todo sin perder de vista la importancia relativa y el riesgo probable que tenemos al examinar un 15%.

Por importancia relativa se entiende, la importancia que tiene una parte en relación a las demás y al todo. Por riesgo probable se entiende el riesgo que puede existir al no revisar el total, sino solo una parte.

3.- Normas de Información.

a.- Suficiencia de las declaraciones informativas:

Este requisito de información que el auditor debe cumplir, consiste en que la información que proporcione como resultado de su trabajo sea clara, veraz y accesible para cualquier persona, aunque ésta no sea entendida en la técnica contable, pues de no ser así, la información resultado del trabajo sólo serviría para personas que entendieran lo relativo a la contaduría pública, lo cual no es lo que se persigue, pues como apuntamos antes, el resultado del trabajo va a ser utilizado por diversas personas.

b.- Explicación de la relación que existe entre el contador público y los estados financieros:

Esta norma como todas las que forman el grupo relativo a información, va encaminada a que la información no deje lugar a dudas; y como dentro de la profesión se presume que cualquier persona que firme estados financieros y anteponga o respalda a su nombre las siglas C.P. o algún equivalente, es que ha llevado a cabo la auditoría y está dictaminando los estados financieros; por ello es necesario que la persona que firme estados financieros con la característica descrita anteriormente; si no los ha dictaminado, debe citar con qué calidad los firma, contador general, gerente general, etc.

c.- Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados:

Como norma de información que es, prevee que se cite si la contabilidad base para el registro de las operaciones de una empresa y fuente de datos para la obtención de sus estados financieros, se basó en principios de contabilidad generalmente aceptados, con el fin de que al leer los estados financieros este consciente de que presentan la situación financiera de acuerdo con la tónica contable.

d.- Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados:

Puesto que el resultado del trabajo del auditor tiene como base los estados financieros, estos se basan en la contabilidad, y esta a su vez esta fincada sobre el registro de las operaciones realizadas por la empresa de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, para que la información obtenida como resultado del trabajo sea útil, es preciso que año con año la contabilidad se haya basado en los mismos principios contables; de no ser así, es necesario que se indiquen y cuantifiquen las variaciones ocurridas como consecuencia de ello dentro de los estados financieros,

Si se cambian los principios contables, la información no es comparable y las decisiones que se toman pueden conducir a errores, pues la base es inconsistente.

e.- Salvedades:

Se entiende por salvedades, las limitaciones parciales a cualquiera de las afirmaciones que se hacen en un dictamen, las cuales son las siguientes:

1.- El haber examinado los estados financieros de una empresa.

2.- El haber aplicado en su examen las normas de auditoría generalmente aceptadas.

3.- El haber aplicado en su examen los procedimientos necesarios del caso en especial.

4.- Que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa.

5.- Que los estados financieros tuvieron como base la contabilidad, y que dicha contabilidad esta de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

6.- Que los mencionados principios fueron aplicados - sobre bases consistentes en relación con el ejercicio anterior.

El dictamen se ha dividido en dos partes, la del examen, que comprende las tres primeras afirmaciones, y la de la opinión, que comprende las siguientes afirmaciones, por lo que las salvedades se han dividido en los siguientes -- grupos:

a.- Salvedades al examen que no trascienden a la opinión.

b.- Salvedades al examen que trascienden a la opinión

c.- Salvedades a la opinión

Lo expuesto anteriormente, nos indica que si existe - alguna limitación a cualquiera de las afirmaciones mencionadas, es necesario manifestarlo dentro del cuerpo del dictamen.

7.- Abstención de opinión:

Esta norma indica, que en caso que el auditor no obtenga los elementos de juicio necesarios para fundamentar su opinión, se abstenga de darla. Esto puede ocurrir cuando al auditor no se le permita aplicar los procedimientos de auditoría que haya juzgado necesarios, o bien aunque les haya aplicado no obtuvo los elementos de juicio para fundamentar su opinión.

Si el auditor se abstiene de dar una opinión profesional, debe hacer las indicaciones necesarias para explicar el motivo por el cual no esta en posibilidad de darla.

8.- Opinión negativa:

Su objetivo es dar a conocer que los estados financieros sujetos a examen, no presentan la situación financiera y el resultado de sus operaciones, o sea las salvedades -- que se tienen son de tal magnitud, que es necesario decir que los estados financieros no reflejan lo que deben reflejar.

Observando esta norma en relación con lo anterior, podemos decir que en caso de abstención de opinión, no se cuentan con elementos de juicio suficientes para poder opinar, - y en caso de opinión negativa, se cuentan con elementos de juicio para decir que lo que dicen los estados financieros - es falso.

EVALUACION DEL CONTROL CONTABLE Y ADMINISTRATIVO.

La planeación de la auditoría de estados financieros, se apoya en el prominente aspecto de la administración denominada " Control Interno ".

La administración puede hablar de control interno como un aspecto propio, pues trata de controlar todos los aspectos existentes en una empresa desde cualquier punto de vista, pero refiriéndonos a una auditoría, se debe hablar de control contable y administrativo, pues trata de controlar los distintos aspectos de la empresa, incluyendo el administrativo pero solo desde el punto de vista contable.

El auditor al efectuar una auditoría de estados financieros, debe estudiar y evaluar el control contable y administrativo; de acuerdo con lo citado en renglones anteriores, no podrá estudiar y evaluar en este caso aspectos como pueden ser mercadotecnia, control de calidad, relaciones humanas, relaciones industriales, etc., existentes en la empresa, mas que desde el punto de vista contable y administrativo.

El contador público, que es la persona especializada para efectuar auditorías de estados financieros, puede efectuar trabajos sobre los aspectos arriba enunciados, pero será dentro de otras actividades referentes a la profesión.

Es probable que debido a la confusión que causa el que el auditor hable de control interno cuando efectúa una auditoría, sea la causa de que algunas personas creen que va a estudiar y evaluar todos los aspectos de la empresa desde los distintos puntos de vista, lo cual se debe tratar de evitar, con el fin de que el público entienda cual es la labor del auditor cuando dictamina estados financieros.

Con el fin de evitar esto, cuando se habla de control interno para efectos de auditoría, se debería hablar de control contable y administrativo, y así se debería citar en las normas de auditoría generalmente aceptadas y en el propio cuerpo del dictamen.

El auditor al estudiar y evaluar los controles existentes en una empresa, lo deberá hacer en lo relativo a lo contable y lo administrativo, ambas áreas sobre las que recae principalmente la veracidad de los estados financieros. Co-

mo el auditor es un perito en las ramas contable y administrativa, son sobre las que efectuará su estudio y evaluación; y no podrá llevarlo a cabo en las otras áreas existentes, - pues para poder hacerlo necesitaría ser un perito en áreas que no son de su competencia.

La evaluación del control contable y administrativo, - es la impresión mental que posea el auditor de los métodos de control existentes en la empresa en lo relacionado con la contabilidad y la administración.

Es necesario para el auditor efectuar el estudio y evaluación del control contable y administrativo, puesto que con ello podrá precisar lo adecuado de los procedimientos existentes, de acuerdo con la impresión mental que se haya formado de ellos.

Como el auditor es una persona ajena a la empresa, carece de los prejuicios derivados tanto de la rutina diaria como de la presión que puede existir por parte de los altos niveles de la organización, los cuales pueden inducir a errores o fallas dentro de los procedimientos, por lo que la impresión que tenga de los controles existentes no estará influenciada por estos.

La experiencia ha demostrado que una persona ajena a la empresa, puede ver con más claridad las fallas que existen en sus procedimientos, que una persona que forme parte de ella; para ejemplificar lo anterior citaré un caso que aunque no entre dentro del campo de la contaduría pública, puede servirnos en esta ocasión por analogía. Si en la sala de una casa existe una mancha en la pared, ya sea que se haya originado poco a poco o en un momento dado, para las personas que la habitan llegará el día que se acostumbren a ella y que no noten su existencia; otra persona que entre en la casa, inmediatamente notará la mancha existente. En este caso la casa sería una empresa, la mancha, una falla dentro de los procedimientos, los habitantes, el personal de la empresa y la persona que notará la presencia de la mancha, el auditor.

Como la información que presente el auditor servirá para la toma de decisiones, esta deberá ser la más apegada a la realidad; y para que esto sea posible será necesario que la evaluación que haya hecho de los controles existentes sea eficaz, para que sus pruebas sean las adecuadas y su extensión y oportunidad sean las razonables y le proporcionen elementos de juicio objetivos suficientes y competentes

para poder opinar.

El auditor que estudie, evalúe y dé su opinión sobre ramas que no son su especialidad, sólo deberá hacerlo en relación con lo contable y/o administrativo, pues de no ser así puede incurrir en graves errores, que se traducirán en daños a la empresa y desprestigio profesional.

De la impresión mental que se haya formado el auditor acerca del control administrativo y contable, se desprenderá su trabajo a realizar, y sabrá con que pruebas, con que alcance y con que oportunidad tendrá la evidencia suficiente y competente para poder opinar.

Como el auditor va a opinar en general sobre la razonabilidad de las cifras que muestren los estados financieros, y éstos se basan en el sistema contable y administrativo, - si su impresión de estos sistemas es acertada, su trabajo será el adecuado y su opinión será la apropiada.

El estudio y evaluación del control contable y administrativo se lleva a cabo en tres etapas:

- a.-) Previa a la auditoría propiamente dicha.
(Estudio y Evaluación)
- b.-) Durante el transcurso de la auditoría.
(Estudio, Comprobación y Evaluación)
- c.-) Una vez terminada la auditoría
(Evaluación)

Decimos que parte de la evaluación del control contable y administrativo, es previo a la auditoría propiamente dicha, porque es el resultado de las primeras entrevistas con el cliente, visitas a la empresa, comentarios con el personal, observación de las operaciones, estudio y comprobación de los controles existentes, etc. Como resultado de todo lo anterior, el auditor tendrá una impresión mental de los controles existentes en la empresa, y en ello se basará para precisar lo siguiente:

- 1.- Pruebas a realizarse.
- 2.- Alcance de dichas pruebas.
- 3.- Oportunidad con que se efectuarán.
- 4.- Personal encargado de llevarlas a cabo.

La siguiente fase de la citada evaluación, que dijimos se realiza durante el transcurso de la auditoría propiamente dicha, tiene como base la primera etapa citada, y es al estar realizando las pruebas programadas, con el alcance y oportunidad previstos, cuando el auditor se cerciorará si su impresión original acerca del control contable y administrativo era adecuada; es ahora, cuando en ocasiones el auditor se ve en la necesidad de cambiar su programa de trabajo o bien simplemente ampliar el alcance de las pruebas programadas, pues es probable que los elementos de juicio que obtuvo, no le proporcionen la evidencia suficiente y competente para poder opinar acerca de la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros.

La tercera etapa de la evaluación del control contable y administrativo, la cual se realiza al culminar el trabajo de auditoría, es la impresión mental final que se tiene de los controles existentes, lo cual es el resultado del trabajo realizado; y es en este momento cuando se esta capacitado para dar una opinión acerca de lo adecuado que es el control contable y administrativo con que opera la empresa, es también cuando tenemos la certeza de si cumple con los objetivos para los cuales fué creado y si dichos objetivos son los adecuados a las necesidades.

Todo control contable y administrativo debe perseguir como mínimo los siguientes objetivos:

1.- Protección de los bienes propiedad de la Empresa.- Se dice que todo control contable y administrativo debe perseguir esta finalidad, pues de no ser así, el patrimonio de la empresa se verá seriamente afectado por fugas, faltantes, robos, desperdicios, etc., los cuales con el establecimiento de controles adecuados pueden ser suprimidos o disminuidos notablemente.

En una empresa donde no se persiga el objetivo citado, -- los estados financieros pueden reflejar la situación financiera de la empresa y sus resultados, pero serían más favorables si no existieran las anomalías mencionadas.

2.- Obtención de información oportuna y verídica.- Como ya se ha mencionado en páginas anteriores, es de vital importancia que toda empresa cuente con la información que necesite, que sea verídica, y en el momento que se requiera, pues ella sirve para la toma de decisiones. Como la contabilidad es la encargada de registrar las operaciones realizadas, si no produce la información necesaria, podemos decir

que la contabilidad no sirve de nada. De ahí que sea una finalidad del control contable y administrativo, el que las operaciones sean registradas a su debido tiempo y en forma correcta, para que la información que se obtenga sea oportuna y verídica.

Con objeto de lograr lo anterior, toda empresa debe contar con valiosos elementos que existen como son, catálogos de cuentas, instructivos, registros, formas, informes, polifitas, equipo, personal, diagramas, etc., los cuales deben ser adecuados a las necesidades para que cumplan sus finalidades.

3.- Promoción de eficiencia de operación.- Todo control existente debe perseguir la eficiencia en las operaciones; en el caso concreto, podemos decir que el control contable y administrativo debe promover la eficiencia en lo que se refiere a la contabilidad y la administración, es decir, que si el objetivo de la contabilidad es proporcionar información con base en los registros en forma oportuna y correcta, el control contable existente en la empresa debe hacer posible el cumplimiento del objetivo mencionado.

Así como lo anterior, si el objetivo de la fase administrativa de una empresa, se refiere al trabajo de dirigir, controlar y supervisar las operaciones de una empresa para alcanzar los objetivos previstos en la organización; el control administrativo tiene que estar planeado y ejecutado de tal forma que el control administrativo de la empresa cumple con lo anterior.

Por lo anteriormente expuesto, si el auditor al estudiar y evaluar el control contable y administrativo, se certifica que cumple eficazmente con los objetivos para los cuales fué creado, sus pruebas serán menos extensas, ya que va a opinar sobre la razonabilidad de las cifras que presentan los estados financieros y estos son el resumen de las operaciones realizadas por la empresa, plasmadas en unidades monetarias en un lapso determinado.

En una empresa que tenga un control contable y administrativo utópico perfecto, el auditor al darse cuenta que es así, no tendría necesidad de hacer más pruebas que las mínimas para opinar acerca de la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros. Pues las pruebas efectuadas le habrán proporcionado los elementos de juicio suficientes para poder opinar.

III

ELEMENTOS Y PROCEDIMIENTOS DEL ESTUDIO Y EVALUACION

DEL CONTROL CONTABLE Y ADMINISTRATIVO

ELEMENTOS PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL CONTABLE Y ADMINISTRATIVO.

Como es sabido, el contador público es un perito en administración y contabilidad, esto es su mejor arma para poder efectuar un estudio y evaluación del control contable y administrativo de una empresa, pues conoce perfectamente — los objetivos de la contabilidad y de la administración y — cuales son los elementos con los que se pueden lograr dichos objetivos.

Los elementos de control contable y administrativo los detallaremos a continuación, y en ello se basará el contador público, para hacer su estudio y evaluación.

1.- ORGANIZACION

En lo que se refiere a la organización de la empresa — se cuenta con los siguientes elementos:

a.- Dirección

La dirección debe asumir la responsabilidad de la política general de la empresa, y de las decisiones que se tomen en el transcurso del desarrollo de sus actividades.

Para poder estudiar y evaluar el anterior elemento del control contable y administrativo, en lo referente a estos dos aspectos básicamente, debe conocer la política general de la empresa y que parte de ella afecta a los aspectos citados, con objeto de poder enjuiciar si de acuerdo a las características de la empresa es apropiada, y si la forma en que se ha desarrollado dicha política esta de acuerdo a lo establecido por ella, de no ser así precisar quién la ha — desviado de su línea general de acción y que repercusiones ha tenido en los resultados.

La dirección debe tener una vigilancia constante sobre la organización de la empresa, pues es la directa responsable del buen funcionamiento de ésta; sus decisiones deben ser acertadas y oportunas para que produzcan el máximo rendimiento con el menor esfuerzo. El auditor al estudiar y evaluar lo adecuado de este elemento debe hacerlo con sumo cuidado y conocimiento de causa, en caso de prestar una sugerencia en lo referente a ello debe saber que va a dar buenos resultados, pues en caso contrario se vería en problemas con la empresa.

b.- Coordinación

La coordinación es un elemento que en toda organización debe existir, para que las partes integrantes de ésta trabajen como un todo armónico, sin que exista duda respecto a -- las funciones de cada una.

Para dar una opinión acerca de la apropiada coordinación existente en una empresa, el auditor debe observar si no existen demoras o estancamientos de las operaciones efectuadas -- en algún departamento, si la operación se realiza con la -- fluidez esperada y si en cada puesto saben que es lo que tinen que hacer, a quien se debe informar, en que momento se -- debe informar, quien les informa a ellos y en que momento, -- etc., así mismo, debe observar el auditor que no se dupliquen las funciones y que cada quien haga lo que le corresponda y en el momento oportuno, en lo relativo a la administración y la contabilidad principalmente.

c.- División de Labores

El objetivo de este elemento del control contable y administrativo, es preveer que toda operación realizada en la -- empresa pase por diferentes personas y/o departamentos, pues es conveniente que las personas de las que depende la realización de determinada operación, no pueden influir en la forma en que se va a registrar, ni en la posesión o custodia de los bienes objeto de la mencionada operación. Con lo anterior se puede dividir una operación en diferentes pasos y -- con ello, la operación debe realizarse en forma más rápida y conveniente.

Con objeto de que el auditor se puede cerciorar de lo -- anterior, debe observar que todas las personas y/o departamentos de la empresa realicen funciones específicas.

d.- Asignación de Responsabilidades.

Este elemento del control contable y administrativo prg -- vee fundamentalmente, que no se realice alguna operación sin que exista la aprobación de persona autorizada para darla, y que exista constancia de dicha autorización, pues con esto -- se tiene la fuente para asignar responsabilidades a la perso -- na indicada.

En una empresa en que se conoce quienes son las personas que realizan las diferentes operaciones, quien da las órdenes, cuando, a quien y que deben reportar, es fácil precisar el responsable de las fallas encontradas.

Para que el auditor opine si se esta respetando el elemento del control contable y administrativo en una empresa de la asignación de responsabilidades, al momento de estar en la empresa verificará si existen autorizaciones para realizar las diferentes operaciones.

2.- PROCEDIMIENTOS

Para que existan controles adecuados en la empresa, — además de una adecuada organización, es necesario que existan procedimientos que garanticen la aplicación práctica de lo que indica la organización implantada; para ello los procedimientos cuentan con los siguientes elementos y así cumplir su cometido.

a.- Planeación y Sistematización

La operación en general debe ser planeada y sistematizada en la forma más conveniente posible; pues para que el control contable y administrativo cumpla su cometido, es necesario que las operaciones contables y administrativas — sean planeadas con previsión, y que dichas operaciones guarden un orden de acuerdo al sistema establecido.

Comunmente en las empresas la planeación y sistematización de sus operaciones, quedan plasmadas en instructivos — que se le da el nombre de " MANUALES DE PROCEDIMIENTOS ", — que son entregados a los empleados para que los estudien y ejecuten su trabajo de acuerdo con ellos, con lo anterior — se desea que el personal cumpla con las políticas de la empresa, que se uniformen los sistemas de trabajo, se reduzcan los errores y el número de ordenes verbales. En lo que respecta al departamento de contabilidad, su planeación y sistematización debe consistir entre otras cosas y de acuerdo a la magnitud de la empresa en lo siguiente; catálogos de cuentas y subcuentas y sus correspondientes instructivos, gráficos del trámite contable de las distintas operaciones, instructivos del manejo de formas, registros e instructivos pa

ra operarlos, informes contables y financieros, presupuestos, estados financieros proforma, etc.

De acuerdo con la planeación y sistematización existente, el auditor debe cerciorarse que en el transcurso del desarrollo de las operaciones, se cumpla con ello, estudiará y evaluará si los planes y sistemas con que se opera principalmente en los aspectos administrativo y contable son adecuados o sus características.

b.- Registros y Formas

Un buen sistema de control debe procurar entre otras cosas, que existan registros y formas adecuadas a las operaciones que se desea controlar, para que sea sencillo y completo su registro.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores, en un estudio llamado " Internal Control " que fué publicado en 1948, cita las siguientes normas, que se deben tomar en cuenta para la implantación de registros y formas en cualquier organización.

- 1.- Deben servir como medio para cumplir con los procedimientos implantados por la dirección, de acuerdo con sus objetivos.
- 2.- Deben ser suficientemente sencillos, para que sean accesibles a quienes los emplean, facilitando el registro oportuno y correcto de datos a un costo mínimo.
- 3.- En su diseño deben tenerse presentes todos sus usos posibles, a fin de que el número de registros y formas sea el mínimo necesario y razonable.
- 4.- Deben ser diseñados en tal forma, que su empleo correcto obligue a la adopción de los procedimientos prescritos, contribuyendo de esta manera al sistema interno de verificación en el registro de las mismas formas.
- 5.- Mediante el diseño apropiado de formas, se logran procedimientos de control, tales como la aprobación de las transacciones en sus diversas etapas, la verificación aritmética mediante la colocación apropiada de la información y su distribución adecuada entre los varios departamentos y/o empleados.

Como el auditor debe conocer las normas citadas anteriormente, al hacer su estudio y evaluación del control contable y administrativo, debe verificar que los registros y formas con que se cuenta, reúnan los requisitos señalados anteriormente y con base en ello, opinar si son adecuados en relación a las características de la empresa en estudio.

c.- Informes

Con objeto de darse cuenta en que forma se están desarrollando las actividades y como las está llevando a cabo el personal encargado de ejecutarlas, el principal elemento con que se cuenta es la información interna. Con base en la información interna, es posible tener una idea bastante clara de la forma en que se realizan las operaciones y del personal que las ejecuta; pues en caso que algún informe no se obtenga con la debida oportunidad, la persona encargada de recibirlo, debe tomar las medidas necesarias para que esto no ocurra, así mismo si un informe presenta datos anormales, la persona encargada de recibirlo y estudiarlo, investigará a que se deben las anomalías; lo anterior se entiende siempre y cuando las personas que reciben y estudian los informes preparados, tengan capacidad suficiente para entender la información que reciben y que tengan la autoridad necesaria para tomar decisiones con base en la información.

La labor del auditor es verificar si los informes establecidos son adecuados, si son oportunamente preparados, si la persona que los recibe es la indicada, si las decisiones que se han tomado son acertadas, etc., y con base en lo anterior hacer su evaluación de este elemento de control en lo referente a contabilidad y administración.

3.- PERSONAL

Aunque la organización con que cuenta una empresa este perfectamente estructurada, y los procedimientos sobre los que se basan sus operaciones sean adecuados, ambos elementos por si solos no podrán lograr sus objetivos, mientras las funciones no estén en manos de personal capacitado para realizarlas.

Los elementos de personal con que se debe contar en todo control contable y administrativo, son principalmente los siguientes:

a.- Entrenamiento

Los programas de entrenamiento del personal en una empresa, son un valioso medio de control de sus actividades, pues permiten que exista una fácil identificación -- entre el personal y las funciones y responsabilidades -- que tenga, lo cual redundará en beneficio de la empresa, ya que se evitará la ineficiencia y el desperdicio de -- tiempo.

Si el auditor al estar realizando su trabajo, se encuentra con que existen programas de entrenamiento de -- personal bien definidos, es conveniente que los conozca sin entrar en grandes detalles y que se cerciore si son utilizados y con que frecuencia, además de que al estar en contacto con el personal, podrá evaluar si el entrenamiento rinde los beneficios deseados de acuerdo a los o conocimientos del puesto de los diferentes empleados.

b.- Eficiencia

La eficiencia del personal puede depender de varias circunstancias como son, el entrenamiento que se les -- haya dado, del interés personal por el trabajo y la empresa, de las promociones de eficiencia de personal que -- existan, etc., y si recordamos que uno de los objetivos -- del control contable y financiero es " La promoción de la eficiencia de operación ", en toda empresa que se pretenda de contar con controles adecuados, debe existir un prog -- dimiento que propicie la eficiencia del personal, lo cual redundará en beneficio de la organización.

De la eficiencia del personal el auditor se dará -- cuenta fácilmente al estar en contacto con él, durante -- el desarrollo de su trabajo.

c.- Moralidad

Es este un elemento básico sobre el que descansa el control de una empresa, entendiéndose como moralidad en este caso, el buen comportamiento del personal tanto en la empresa como fuera de ella, el interés que tenga en el -- buen funcionamiento de ella y su iniciativa para el mejor funcionamiento y desarrollo de la misma; la dirección debe ayudar a que se pueda realizar lo anteriormente cita-

do mediante programas en los cuales se despierte el interés del personal por la empresa y su desarrollo, dando sesiones o pláticas culturales, recreativas, etc., y principalmente por medio de las fianzas de fidelidad que debe contratar — para sus empleados, lo cual protegerá el negocio contra manejos indebidos.

Respecto a este elemento de control que en toda empresa debe existir, el auditor deberá verificar si la empresa esta suficientemente protegida contra malos manejos, juzgará si el personal en general se conduce en forma adecuada, y con base en ello se formará una opinión acerca de la moralidad del personal existente.

d.- Retribución

En lo relativo a este elemento de control, podemos decir que es innegable que un personal que recibe una justa retribución por el desempeño de sus labores, realizará éstas con eficiencia y cooperará al buen funcionamiento de la — empresa, en lugar de pensar en perjudicarla en cualquier forma; como medidas eficientes tendientes a proporcionar al — personal una adecuada retribución, se puede contar con planes de incentivos, premios, pensiones, seguros, procedimientos para quejas sugerencias, etc.

El auditor se percatará si las retribuciones al personal, de acuerdo con sus características y trabajo son adecuadas, y mediante el funcionamiento de la empresa observará si el personal coopera con la marcha del negocio. En — constantes ocasiones el auditor se dará cuenta de la disposición que existe en el personal en relación a la empresa y a sus principales directivos, mediante los comentarios que escuche, con lo cual podrá conocer la opinión del personal y situaciones que existen en el empresa que lo pueden inducir a aplicar ciertas pruebas o ampliar las que ya tenía — programadas.

4.- SUPERVISION

Esta fase aunque realmente no es un elemento de control, sino que es por medio de la supervisión como se logra que — los controles establecidos cumplan con los objetivos para — los que fueron creados, en lo que se refiere a la organización de la empresa, los procedimientos establecidos y al — personal que se encarga de ejecutar las distintas operaciones de la empresa,

La supervisión puede llevarse a cabo de diferentes formas, de acuerdo a las características de las operaciones, la magnitud de la empresa, sus sistemas, etc., ya sea por medio de una persona, un grupo de personas o un departamento de auditoría.

Otro medio eficaz de efectuar la supervisión es mediante la planeación de los registros, formas e informes, de tal manera que pueda efectuarse sobre los mismos datos que contienen, ya sea por personas distintas a quien las elabora, - la misma persona o incluso por otros departamentos.

El auditor al ejecutar su trabajo, se percatará de los medios de supervisión existentes en la empresa y juzgará si son adecuados. Como el auditor se auxilia de los métodos de supervisión existentes en la empresa para la realización de su trabajo, es necesario que este seguro que no presenten fallos o errores de planeación y/o formulación para poder basar en ellos parte de su actuación.

Tal como se dejó asentado al principiar el presente capítulo, en relación a los elementos del control contable y administrativo y los objetivos que persigue cada uno, es precisamente en ello que deberá basarse el auditor para hacer su estudio y evaluación, y de acuerdo con los resultados que obtenga serán su guía para el desempeño de su trabajo de auditoría, pues de acuerdo con la evaluación que haya obtenido del control contable y administrativo existente podrá determinar los procedimientos a seguir en su trabajo, la oportunidad y alcance con que los va a desarrollar y el personal que los va a ejecutar.

El hecho de que el auditor haya estudiado y evaluado el sistema de control contable y administrativo existente en la empresa no indica que este de acuerdo con él, sino que conociéndolo y habiéndolo evaluado, podrá criticarle y proponer a la empresa cambios con miras a que sea mas efectivo.

Es a tal grado conveniente para el auditor el estudiar y evaluar el control contable y administrativo de una empresa cuyos estados financieros vayan a dictaminar, que aunque no fuere una de las normas de ejecución de trabajo, todo auditor lo estudiaría y evaluaría al efectuar una auditoría.

Es conveniente que el auditor al estudiar, comprobar y evaluar el sistema de control administrativo y contable de una empresa y en particular de algún aspecto dentro de sus operaciones, tenga siempre en la mente cuales son sus objetivos y elementos, y cual de ellos en especial es el que se afecta o debe tomarse en cuenta en un momento dado, con el fin que su evaluación sea efectiva.

**PROCEDIMIENTOS PARA ESTUDIAR COMPROBAR Y
EVALUAR EL CONTROL CONTABLE Y ADMINISTRATIVO.**

Existen principalmente tres procedimientos para estudiar comprobar y evaluar el control contable y administrativo de una empresa, los cuales son:

- A.- Método de Cuestionarios.
- B.- Método Gráfico.
- C.- Método Descriptivo.

El método de cuestionarios consiste en elaborar una serie de preguntas tendientes a conocer la forma con que opera la empresa, con el fin de saber si los procedimientos existentes son adecuados.

Normalmente los cuestionarios deben prepararse de tal forma que la respuesta afirmativa nos indique que esta bien y la respuesta negativa nos indique fallas. Es conveniente que las respuestas en su mayoría sean "Si" o "No"; aunque en ocasiones puede haber respuestas que necesiten explicaciones adicionales.

Conviene que los cuestionarios sean elaborados por funciones o departamentos de la empresa.

Cualquier pregunta cuya respuesta sea negativa, debe ser estudiada con detenimiento para conocer cuáles son las causas por las que la empresa tiene dicha falla, y que repercusiones puede tener en el desarrollo de sus operaciones.

Todo cuestionario y cada una de sus preguntas, es conveniente que contenga espacio para anotar con que persona de la empresa fué resuelto; y las preguntas cuyas respuestas sean negativas con quién fueron comentadas.

El total de los cuestionarios resueltos formarán parte de los papeles de trabajo en la sección de Archivo de Referencia Permanente, y año con año al irse a efectuar la auditoría deberá actualizarse, y verificar si las anomalías encontradas anteriormente y comentadas por el auditor en su carta de sugerencias, han sido tomadas en cuenta y cual ha sido el resultado de al adoptarlas.

Se puede decir que la intervención del auditor al formular sus cuestionarios y la solución de ellos con personal de la empresa, es propiamente la primera fase del estudio y evaluación del control contable y administrativo existente.

Al elaborar los cuestionarios, el auditor no debe perder de vista que los puntos sobre los cuales debe enfocar su atención en los distintos departamentos, son los de control, contabilidad y administración, teniendo siempre en cuenta cuales son los elementos y objetivos del control contable y administrativo de una empresa, comentados anteriormente.

Una vez que el auditor haya resuelto la primera fase de su trabajo, es conveniente que con base en el resultado obtenido, elabore sus programas para efectuar la comprobación, estos programas deberán basarse en su estudio y evaluación previos, lo cual estará plasmado en sus cuestionarios.

Será al efectuar la comprobación, cuando el auditor podrá precisar si lo que le informaron en la empresa, según consta en sus cuestionarios resueltos, realmente se lleva a cabo; por ejemplo, suponiendo que una pregunta del cuestionario sea la siguiente: ¿ todos los comprobantes de gastos al ser pagados, se les pone un sello fechador de pagado?, y la respuesta haya sido " Si "; el auditor al estar realizando la comprobación de su estudio, verificará que realmente los comprobantes de gastos tengan un sello fechador de " Pagado ". Es así como el auditor comprobará si lo que le dijeron, realmente se lleva a cabo.

Cuando el auditor haya terminado la fase de comprobación del estudio del control administrativo y contable existente, tendrá la evaluación previa de él y con base en ella precisará las pruebas a realizarse, su alcance y oportunidad.

Al terminar las pruebas marcadas en sus programas de trabajo, concluirá la fase de comprobación del sistema de control contable y administrativo existente y es ahora también cuando terminará de evaluar la bondad de él.

Como la evaluación que se haga será siempre una impresión mental y personal, no existen escalas para medirla, sino el auditor gracias a los conocimientos que tiene, a la experiencia adquirida durante su vida profesional, al conocimiento de la empresa y al resultado de las pruebas realizadas, es como podrá evaluar lo adecuado del sistema de con

trol existente; motivo por el cual no existirán papeles en que se cuantifique esa impresión personal.

De lo que quedará constancia en papeles de trabajo, - será que el auditor estudió el sistema de control contable y administrativo de la empresa, lo cual en este caso serán los cuestionarios resueltos; y que efectuó la comprobación de su estudio que constará en sus programas y papeles de - trabajo.

El método gráfico para el estudio y evaluación del -- control contable y administrativo, consiste básicamente en conocer mediante gráficas la operación general de la empresa, departamentalmente y/o por operaciones.

El auditor para elaborar sus diagramas, podrá tomar -- como base las gráficas de organización que tenga la empresa, podrá hacer sus gráficas de acuerdo con los comentarios que le haga el personal, o bien sabiendo cuales son las -- distintas operaciones que realiza la Compañía, observar -- una desde que se inicia hasta que termina y con base en -- ello hacer su gráfica correspondiente.

Es mediante dichas gráficas como el auditor se dará -- cuenta cual es la fuente que origina una operación, que -- personas intervienen en ella y que hace cada una, que formas se necesitan llenar, a que registros, controles u operaciones dan origen; que distribución y/o archivo tienen -- los diferentes juegos de formas, etc. De esta manera será como el auditor estudiará el sistema de control contable y administrativo existente. Como quedó puntualizado anteriormente, el auditor es una persona cuyos conocimientos y experiencia le pueden señalar al estar estudiando una gráfica, cuales son los puntos de ella en las diferentes operaciones, que presentan fallas, con objeto que sus programas de trabajo lo enfoquen con mas intensidad para ver si han dado origen a fallas dentro de los procedimientos y que -- importancia tienen.

Las gráficas son elaboradas a base de signos convencionales, con el fin de que sea más fácil su elaboración y su manejo; así por ejemplo, se puede usar un símbolo para indicar que es la fuente de la operación, otro que indique que la operación se llevó a cabo, otro que indique que se

elabora una forma, otro que indique un archivo temporal, - otro que indique un archivo definitivo, otro que indique - el registro contable, otro que indique autorización, etc.; cuando una persona conoce que es lo que significa cada uno de estos símbolos, podrá leer e interpretar una gráfica con suma facilidad.

También las gráficas así como dijimos de los cuestionarios, deben formar parte de los papeles de trabajo del - auditor en la sección de Archivo de Referencia Permanente, año con año deberán actualizarse y observar si aún están - en vigencia, o bien si han sufrido modificaciones, cuales han sido, y si reportan mejoría para el control de las operaciones.

La etapa en la cual el auditor obtiene las diferentes gráficas que muestran el sistema de operación de la empresa, es la fase de estudio del control contable y administrativo existente.

Como anotamos en renglones anteriores, con base en el estudio del control contable y administrativo de la empresa efectuando mediante el sistema de gráficas comentado, - el auditor procederá a elaborar sus programas, y es cuando los este desarrollando cuando lleva a cabo la comprobación de lo que en su estudio vio; y es una vez terminada esta - fase de comprobación, cuando el auditor tendrá una idea bastante clara de como opera el sistema de control contable y administrativo de la Empresa, y como resultado de esto podrá hacer la evaluación previa de él.

Una vez que se haya llegado a este punto, el auditor precisará que pruebas van a realizarse, con que intensidad, en que oportunidad y que personas las desarrollarán. Cuando se haya concluido lo anterior, tendrá la evaluación final de los controles existentes.

El método descriptivo para efectuar el estudio y evaluación del control contable y administrativo, como el de cuestionarios y el de gráficas comentado anteriormente, - tiene como objetivo principal para el auditor, el conocer - con que tipo de controles opera la empresa y evaluar que - resultados se obtienen a través de ellos.

3.- La facilidad que existe para cruzar los cuestionarios a los programas de trabajo, con el fin que exista consistencia de que los programas tuvieran como base el estudio del control contable y administrativo de la empresa.

4.- La facilidad que existe mediante columnas, de ver la solución de los cuestionarios comparativamente en varios ejercicios.

5.- La facilidad que existe mediante columnas, de saber con que personas fueren resueltos los cuestionarios.

Tal como dijimos anteriormente, el estudio y evaluación del control contable y administrativo de una empresa, cuyos estados financieros se van a dictaminar, es una valiosa ayuda para que el auditor pueda efectuar un trabajo de mejor calidad profesional, pues las pruebas que haya llevado a cabo habrán sido las adecuadas, los alcances con que se hayan realizado habrán sido los convenientes y el personal que haya hecho el trabajo habrá sido el idóneo.

**OBJETIVOS QUE SE PERSIGUEN AL ESTUDIAR,
COMPROBAR Y EVALUAR EL CONTROL ADMINIS-
TRATIVO Y CONTABLE.**

Tal como anotamos en páginas anteriores, el estudio y evaluación del control administrativo y contable se puede dividir en tres etapas:

- a) Estudio.
- b) Comprobación y
- c) Evaluación.

El objetivo que se persigue en la fase del estudio del control contable y administrativo, es conocer como se hacen las cosas y sus repercusiones en los renglones contable y/o administrativo; para ello tendremos como base las entrevistas con el cliente, las visitas a la empresa, las pláticas con el personal y sobre todo el resultado plasmado en papeles de trabajo, del estudio realizado por cualquiera de los métodos descritos anteriormente.

Cuanto más adecuado sea el estudio realizado, mayores conocimientos se tendrán de la empresa y con él, el trabajo a realizarse tendrá mejores resultados.

El objetivo que se persigue en la comprobación del control contable y administrativo existente, es como su nombre lo indica, comprobar que lo que observamos en nuestro estudio, realmente se lleve a cabo, es decir, si en el estudio observamos que las cosas se hacen en cierta forma, al efectuar la comprobación verificaremos que realmente se hagan así; por ejemplo, el estudio dice que los cobros del día son depositados íntegramente en el banco al día siguiente de recibirlos, la comprobación debe decir si realmente los cobros son depositados el día siguiente en el banco, mediante la comparación de importes y fechas entre los reportes de cobranza y las fichas de depósito selladas por el banco.

En las dos fases anteriores obtuvimos los siguientes resultados:

- 1.- Conocimos que los cobros efectuados deben ser depositados en el banco íntegros, al día siguiente al que se realizan (Estudio).

2.- Comprobamos que realmente los cobros son depositados en la forma estipulada (Comprobación).

El objetivo que se persigue en la evaluación del control contable y administrativo, y que en sí es la esencia de la evaluación, es obtener la impresión mental de su bondad dentro de las actividades de la empresa, desde los puntos de vista contable y administrativo.

De acuerdo con lo apuntado en renglones anteriores, -- ahora se tendrá una impresión acerca de que los cobros del día sean depositados íntegramente en el banco el día siguiente del que se reciben. Esta impresión, será la opinión del auditor de si es adecuado hacerlo así o no.

Como consecuencia de lo descrito anteriormente, los -- objetivos que debe perseguir el auditor una vez que haya -- efectuado la evaluación del control contable y administrativo; y los cuales dependerán directamente de ésta, serán los siguientes:

1.- Pruebas a realizarse:

De acuerdo con la evaluación que el auditor haya hecho del control contable existente, precisará cuales son las -- pruebas que deberá efectuar, para opinar acerca de la razonabilidad de las cifras que muestren los estados financieros.

Como el auditor sabe cuales son los procedimientos que se realizan, y además tiene la impresión de si son buenos y en que grado, sabrá que pruebas de auditoría debe aplicar -- para obtener elementos de juicio para poder opinar.

2.- Alcance de las Pruebas:

Las pruebas que realice el auditor, serán sobre las -- operaciones registradas por la contabilidad de la empresa, luego entonces no podrá revisar el total de las operaciones registradas, sino que las revisará a base de " Pruebas Selectivas " y la cantidad de estas pruebas será el alcance con que se apliquen.

El alcance de las pruebas a realizarse, estará íntimamente ligado a la evaluación del control contable y administrativo. A mejor control menor alcance en las pruebas, a peor control mayor alcance de ellas.

Lo anterior es fácilmente comprensible, pues si la impresión mental que tiene el auditor de como se hacen las cosas es favorable, con un alcance reducido obtendrá los elementos de juicio suficientes para poder opinar acerca de la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros.

De lo anterior se desprende la importancia que tiene para los auditores efectuar una adecuada evaluación del control contable y administrativo; pues será su arma más valiosa para definir el alcance de sus pruebas.

3.- Oportunidad de las Pruebas:

En diversas ocasiones, y como consecuencia de la evaluación del control contable y administrativo, el auditor sabe que algunas pruebas es conveniente realizarlas en cierto momento, para que le proporcione mejores elementos de juicio sobre los cuales basar su opinión. Esto aunado a la experiencia y al buen juicio del auditor es un arma muy valiosa en su trabajo.

4.- Personal encargado de realizar las pruebas:

El personal dependiente del auditor que debe realizar las distintas pruebas, debe poseer ciertas características de acuerdo al trabajo a realizar, así como al resultado de la evaluación.

De acuerdo con esto el auditor sabrá, a que personas designar para las distintas labores de auditoría, con el fin de obtener suficientes elementos de juicio para opinar.

En resumen, las pruebas programadas, su alcance, oportunidad y personal que las desarrollará, dependerán directamente de la evaluación del control contable y administrativo; así mismo todo ello debe ir encaminado a la obtención de elementos de juicio objetivos, suficientes y competentes para poder opinar acerca de la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros.

Lo acertado de la evaluación hecha por el auditor acerca del control contable y administrativo existente, irá íntimamente ligado a la experiencia personal, al grado de conocimientos que posea y muy especialmente al conocimiento que tenga de la empresa.

5.- Detectar fallas en la operación y/o procedimientos:

Al estudiar, comprobar y evaluar el sistema de control contable y administrativo existente, el auditor se percatará de las fallas de que adolece, y al terminar su trabajo informará cuales son, que repercusión tienen en las operaciones y cual es la forma más conveniente para corregirlas; lo anterior puede entregarse al cliente anexo al dictamen y comunmente se le llama " Carta de Sugerencias ".

Como el auditor conoce los objetivos de un sistema de control contable y administrativo y cuales son los elementos y subelementos con que se cuenta para alcanzarlos, con base en ello se percatará de las fallas existentes y podrá proporcionar la solución para corregirlas.

Lo descrito anteriormente será de suma utilidad para el cliente, pues al observar que el sistema de control es más apropiado día a día, notará que la empresa funciona adecuadamente y estará satisfecho del trabajo del auditor.

Como consecuencia del estudio, comprobación y evaluación del control contable y administrativo, el auditor sabrá como se están haciendo las cosas, lo cual servirá de base en su auditoría y en auditorías posteriores, pues sabe sobre que puntos enfocar sus pruebas. Así mismo con base en las sugerencias hechas, los años siguientes observará los resultados obtenidos.

IV

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

- 1.- La evolución de la profesión de la contaduría pública, ha tenido siempre como principal objetivo, proporcionar al público un servicio de alto nivel de calidad profesional.
- 2.- Para evitar confusiones, se debe citar que el contador público ha estudiado y evaluado el control contable y administrativo, ya que son estas las áreas sobre las que recesé principalmente su actuación en una auditoría de estados financieros. Y en esta forma debería de consignarse como norma de auditoría y dentro del cuerpo del dictamen.
- 3.- Si la impresión del auditor acerca del control contable y administrativo, fuera que es perfecto -utópicamente hablando-, probablemente no necesitaría efectuar más pruebas ni ampliar las realizadas, que las que llevó a cabo para llegar a esta conclusión, y poder opinar acerca de la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros, ya que con ellas obtuvo evidencia suficiente y competente.
- 4.- Es necesario efectuar la evaluación del control contable y administrativo de una empresa cuyos estados financieros vayan a ser dictaminados, ya que será la base para planear el trabajo y concluir sobre éstos. Lo cual por sí mismo justifica que la profesión lo considere como norma de auditoría.
- 5.- Conviene que al estudiar, comprobar y evaluar un control contable y administrativo, se tenga siempre en mente cuáles son sus objetivos y elementos, para precisar si se cumple con los primeros y si se utilizan adecuadamente los segundos, lo cual será la base de la impresión mental que se obtenga de los controles existentes.

BIBLIOGRAFIA

- | | |
|--|--|
| El Control Interno en los Negocios | J. Gómez Norfín |
| Introducción a la práctica de la Contaduría Pública | Eric L. Kohler |
| Once Conferencias Sobre Temas de Contabilidad | Ricardo Mora Montes |
| La Revisión de los Controles Administrativos en las Pequeñas Empresas | Instituto Americano de Contadores |
| Boletines del Comité de Procedimientos de Auditoría | Instituto Mexicano de Contadores A.C. |
| Sistema de Control Interno | Luis V. Maurara G. |
| Auditing-Theory and Practice | Robert H. Montgomery |
| Fraud-Its Control Through Accounts | George E. Bennett |
| Auditoría de Estados Financieros-Teoría y Procedimientos | Rogerio Casas Alatriscate Hernández |
| Manual del Contador | W. A. Paton |
| Código de Ética Profesional | Instituto Mexicano de Contadores A.C. |
| La investigación en los Negocios | Maurice Holland |