

REPERCUSIONES EMPRESARIALES DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO REALIZADA POR AUDITORES INDEPENDIENTES

por

JOSÉ MARÍA BOVÉ MONTERO
Censor Jurado de Cuentas

SUMARIO:

1. Introducción.—2. ¿Qué es el control interno?—3. Información, protección y control, tres principios fundamentales para ayudar a la gestión de la empresa.—4. Cómo conseguir un adecuado método de control interno: 4.1. Plan de organización. 4.2. Autorizaciones y procedimientos de contabilización. 4.3. Deberes y funciones de los departamentos administrativos. 4.4. Calidad del personal.—5. El control interno y el auditor independiente.—6. De qué forma actúa el auditor sobre el control interno: 6.1. El cuestionario de control interno. 6.2. Los flujogramas: 6.2.1. Preparación de flujogramas; 6.3. Los memorándums o notas explicativas.—7. Revisión del control interno.—8. Evaluación del control interno.—9. La carta de recomendaciones.—10. Ejemplo de carta de recomendaciones.

1. INTRODUCCIÓN

La auditoría externa tiene como principal objetivo la emisión de una opinión sobre la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros; además, el auditor emite normalmente una carta de recomendaciones que incluye sugerencias y consejos destinados a mejorar el sistema de control interno de la Sociedad.

En términos comparativos, observamos que el informe de auditoría, tal como su nombre indica, se limita a informar sobre las cifras de los estados financieros, mientras que la carta de recomendaciones realiza, a nuestro punto de vista, una labor más constructiva para la Sociedad a nivel de organización y control. Es ahí donde radica la cuestión, informar meramente sobre las cifras a los accionistas o ir más allá, es decir, emitir una carta de recomendaciones que permita al Director de la Sociedad obtener unos servicios constructivos de expertos respecto a mejoras del control interno.

Pensamos que, sin tener presente la obligación profesional que tiene el censor de informar sobre el resultado de la evaluación del control interno de la sociedad en la que actúa, debe de existir un interés, éste mucho más profesional si cabe, encaminado a proporcionar al cliente el mejor servicio posible, aunque en este empeño se resienta el presupuesto de auditoría. De esta manera, el hombre de empresa conocerá de la necesidad de la auditoría, no como una exigencia legal, no como una justificación de su gestión ante terceras personas o accionistas, sino como una ayuda eficaz y constructiva para mejorar sus sistemas administrativos.

2. ¿QUÉ ES EL CONTROL INTERNO?

El Statement y Auditing Standard n.º 1 define el control interno de la siguiente manera:

El control interno comprende el plan de organización y los métodos adoptados en un negocio para salvaguardar los activos, comprobar la corrección de sus registros de contabilidad, promover la eficiencia operacional y fomentar las normativas empresariales establecidas. Esta definición es seguramente más amplia que el sentido que normalmente se atribuye al término control interno, resumiéndola, podríamos decir que el control interno es el medio por el que la gerencia obtiene la información, protección y control suficientes para operar satisfactoriamente una empresa.

La importancia del control interno en el trabajo del auditor independiente queda enumerada en el segundo standard de auditoría, que dice:

Se debe realizar una comprobación y evaluación del control interno existente en una empresa, en orden a determinar los procedimientos de auditoría más idóneos a aplicar.

El concepto de control interno ha ido evolucionando gradualmente a través de los años. En nuestro país esta evolución ha venido distanciada en el tiempo por un conglomerado de circunstancias que no corresponde enumerar en este trabajo; sin embargo, la empresa, y su más directo representante, el empresario, reconocen el control interno como una herramienta muy valiosa para proteger sus intereses.

Paralelamente a estas inquietudes por parte de sus clientes, los auditores independientes vienen, valga la palabra, presionando para que el control interno se establezca definitivamente en un esfuerzo de ser útil a la gestión, permitiéndole una reducción en el trabajo de auditoría a realizar y, consecuentemente, una disminución de los honorarios, habida cuenta que las sociedades que tienen establecido un adecuado método de control interno facilitan en gran medida la labor de auditoría.

3. INFORMACIÓN, PROTECCIÓN Y CONTROL, TRES PRINCIPIOS FUNDAMENTALES PARA AYUDAR A LA GESTIÓN DE LA EMPRESA

Gran parte de la información que se requiere a nivel ejecutivo en una empresa respecto a la situación financiera procede de los registros de contabilidad; así pues, estamos de acuerdo que la información es básica para cualquier empresario que desee tomar determinaciones fundadas, ya que la intuición y el olfato profesional, dos cualidades importantísimas, no siempre son suficientes para llevar el timón de la nave empresarial a buen puerto.

La protección de los recursos de un negocio es importante contra un conjunto de posibles pérdidas contingentes, que podrían ir desde el robo hasta abusos de confianza, pasando por situaciones tales como la realización de operaciones de compra a precios superiores a los del mercado, ya sea porque no se pidieron presupuestos a otros proveedores o por interés personal del responsable de la operación, empleados ineficientes, renovaciones improcedentes de créditos a clientes, etc.

El control es necesario para asegurar que las normas que dicta la administración se siguen fielmente. La realidad es que en grandes negocios la actuación personal del empresario a todos los niveles es una falacia imposible de superar. Es por esto que la acción empresarial debe descansar en un conjunto de técnicas de control que le permitan tomar la última decisión. El control es necesario dentro de un marco de actividades muy amplio, tales como niveles de existencias máximos y mínimos, eficiencia en las tareas, desembolsos de gastos, descuentos otorgados, etc.

Estos comentarios, que me permito plasmar en este artículo, intentan subrayar que un buen sistema de control interno es una pieza clave en la eficaz gestión de un negocio. El control interno es asimismo el medio por el que la Dirección de una sociedad pue-

de conseguir producir cifras que permitan una información veraz del acontecer económico de una actividad a terceras personas interesadas en ello, como accionistas, entidades bancarias, acreedores, etc.

4. CÓMO CONSEGUIR UN ADECUADO MÉTODO DE CONTROL INTERNO

Existen varios métodos y técnicas para obtener un buen control interno; sin embargo, la bibliografía existente al respecto está de acuerdo en que un adecuado sistema de control interno debe tener al menos las siguientes características:

Un plan de organización que otorgue una adecuada segregación de funciones.

Un sistema de autorizaciones y procedimientos de contabilización capaz de proporcionar un buen control contable sobre activos, pasivos, ingresos y gastos.

Un conjunto de procedimientos a seguir en conexión con los deberes y funciones de cada uno de los diferentes departamentos; y

Personal en calidad y cantidad acorde con las necesidades de la empresa en cuestión.

4.1. Plan de organización

La distribución de responsabilidades de los departamentos más importantes de una sociedad y la independencia a nivel organizativo de estos departamentos son piezas esenciales en la maquinaria de un plan de organización. En general, ningún departamento debe ser responsable de todos los procesos de una operación; y si es posible, la división de responsabilidades debería discernir entre la realización de una operación y su contabilización.

Estas divisiones de responsabilidad implican un incremento de la eficiencia, consecuencia directa de la especialización, y hace posible una doble verificación que facilita la exactitud, sin menoscabo de duplicar tra-

bajos o malgastar esfuerzos. Por ejemplo, los registros de inventario permanente que lleva una compañía respecto a los depósitos de existencias que mantiene distribuidos por todo el territorio nacional representan un control numérico sobre las mercancías enviadas a estos depósitos y su distribución a minoristas. Periódicamente, el departamento de auditoría interna de la compañía enviará a su personal a realizar recuentos físicos de las cantidades almacenadas en poder de los distribuidores o depositarios, e investigará las diferencias que podrían producirse entre los registros de inventario permanente de la central y las unidades físicas reales que se encuentran almacenadas en los depósitos.

La naturaleza de las diferencias que podrían aparecer es muy variada; sin embargo, y a nivel de ejemplo, vamos a comentar algunos casos que quizá podrían plantearse como consecuencia de poner en práctica esta parcela del control de inventarios en depósitos, dentro del marco del plan de organización.

a) Diferencias debidas a errores de periodificación, es decir, el almacén central envió artículos al depósito, los cuales, en el momento de realizar el inventario, todavía no habían sido recibidos.

b) Diferencias atribuibles a errores de identificación exacta de las partidas, es decir, se han vendido unos artículos por otros.

c) Existencias rotas o en mal estado que no se encuentran almacenadas en la ubicación correspondiente.

d) Mercaderías entregadas en consignación o a prueba por el representante a clientes.

El hecho de que periódicamente los auditores internos o externos de la compañía revisen estos procedimientos implica el que tanto el personal del almacén central como el de los depósitos sean mucho más cuida-

dosos en sus quehaceres y se eliminen, por lo tanto, las posibilidades de fraude, abusos deshonestos, etc.

De una gran importancia, desde el punto de vista de control interno, es la segregación de funciones, entendiéndose por ello la regla de que ningún departamento debería controlar los registros de contabilidad relacionados con sus propias operaciones.

A nivel de ejemplo de plan de organización, este capítulo podría extenderse mucho más; sin embargo, y para no cansar al lector con casos reales o hipotéticos, nos centraremos en el apartado a nivel general, sin perjuicio de que más adelante y en otras secciones abundemos en el tema.

4.2. *Autorizaciones y procedimientos de contabilización*

Cuando se delegan funciones a otros, es importante que se determine un sistema por el que se asegure que las obligaciones encomendadas serán realizadas de una manera satisfactoria. En cualquier caso, y teniendo en cuenta que el sistema a crear estará íntimamente relacionado con los procedimientos de contabilización, la responsabilidad para su funcionamiento recae en gran parte sobre la persona del director financiero o controller.

En la creación de impresos y procedimientos de actuación debe tenerse en cuenta la autorización de todas las transacciones y la evidencia de estas autorizaciones. Normalmente la firma de la persona correspondiente será la manera más corriente de evidenciar la labor realizada. Para cerciorarse de que las transacciones se realizan tal como se autorizó, se debe profundizar en el sistema y comparar los subsiguientes documentos; así pues, el pedido de compra de un bien deberá compararse con el albarán de entrada y la factura del proveedor.

El siguiente paso en el ciclo sería preparar la contabilidad de la transacción; para esta

operación se precisa un adecuado plan de cuentas y sistema de contabilidad por partida doble, el cual, funcionando manual o a través de computadores, registraría las operaciones económicas.

4.3. *Deberes y funciones de los departamentos administrativos*

Para evitar que se diluyan y disimulen responsabilidades en caso de actuaciones no satisfactorias, es recomendable que los deberes y funciones que desarrollen los departamentos de la empresa estén claramente plasmados por escrito. El organigrama es la manera más usual de plasmar las líneas de organización y de responsabilidad. Este organigrama debe estar complementado con descripciones de los trabajos a realizar por los diferentes empleados, lo que normalmente se conoce como manual de procedimientos.

4.4. *Calidad del personal*

Obviamente, no hay ningún sistema que pueda ser mejor que las personas que lo operan; el administrativo que no reúne los suficientes conocimientos y experiencia no será capaz de desarrollar un adecuado sistema de contabilidad. Las funciones a cubrir deben ser cuidadosamente sometidas a una selección de personal; asimismo, también deben establecerse normas para la promoción profesional de los empleados mediante cursillos, etcétera, que faciliten su motivación y permitan su traslado a puestos de mayor responsabilidad.

5. EL CONTROL INTERNO Y EL AUDITOR INDEPENDIENTE

Los comentarios plasmados en este trabajo hasta este momento han enfatizado los

beneficios que puede representar para la gestión de una sociedad un buen método de control interno; para el auditor independiente, sin embargo, existen dos apartados que son de mayor importancia. El primero de ellos está relacionado con la confianza que le producen los datos de los registros de contabilidad cuando éstos se llevan siguiendo unas normas ortodoxas de control interno, y el segundo se refiere a la minimización de posibilidades de existencia de fraude o desfalco.

El grado y la calidad del sistema de control interno del cliente influirá la revisión del censor en los términos de:

1.º Selección de los procedimientos de auditoría a utilizar en cada caso particular.

2.º El momento en que se apliquen los procedimientos de auditoría, es decir, si tienen que ser aplicados anteriormente al cierre del ejercicio o cuando se hayan ya cerrado los estados financieros.

3.º La cantidad de comprobaciones que serán necesarias para poder emitir una opinión sobre los estados financieros.

6. DE QUÉ FORMA ACTÚA EL AUDITOR SOBRE EL CONTROL INTERNO

Considerando que el auditor va a tener un cierto contacto, más o menos profundo en cada fase del negocio del cliente, es importante obtener una idea general, así como una visión más profunda de varias fases de las operaciones contables, por lo que será preciso que converse con personal directivo de la Sociedad respecto a la naturaleza de sus operaciones, sector de la industria a que pertenece, etc. Una visita a las instalaciones será interesante para conocer *in situ* una idea del proceso de fabricación, los materiales que se usan y su almacenamiento.

Con esta pequeña experiencia se puede empezar a investigar diversos aspectos

de los procedimientos administrativos, tales como circuito de nóminas, cobros y pagos de caja, compras, ventas, etc.

Para llevar a feliz término su estudio y posterior evaluación del control interno se usan, valga el símil, alternativa o conjuntamente tres herramientas, que son:

Cuestionarios de control interno.

Flujogramas.

Memorándums o notas explicativas.

6.1. *El cuestionario de control interno*

El cuestionario de control interno es, en el aspecto cronológico, uno de los primeros papeles de trabajo que realiza el auditor independiente. Permite tener una visión global de los controles establecidos en cada área, así como los nombres de los empleados que realizan las funciones específicas.

Normalmente, las preguntas del cuestionario están redactadas para que su respuesta detecte inicialmente fortalezas y debilidades del sistema, las cuales, corroboradas posteriormente con los flujogramas y/o notas explicativas sobre el sistema, influirán en la determinación de los procedimientos de auditoría a seguir.

6.2. *Los flujogramas*

Los flujogramas o flowcharts aglutinan un conjunto de técnicas que permiten plasmar de una manera gráfica un ciclo de documentos. Los flujogramas presentan muchas ventajas en el entendimiento y evaluación del sistema de control interno del cliente; algunas de éstas son las siguientes:

1.º Representan gráficamente y de una manera histórica la secuencia de un proceso administrativo.

2.º Permiten una mejor comprensión y entendimiento del sistema.

3.º Se centran en aquellos ciclos (compras, ventas, costos, etc.) más importantes dentro del marco del control interno, por lo que su resultado es eminentemente positivo.

4.º Producen una mejor y más clara identificación de las debilidades y fortalezas del sistema.

5.º Facilitan la labor de revisión de los papeles de trabajo por el responsable de la auditoría.

6.º Imponen disciplina y organización en el profesional que los realiza.

7.º Facilitan el entendimiento del sistema en posteriores auditorías; y, por último,

8.º Permiten la determinación de puntos débiles del sistema, que podrán repercutir de una manera altamente constructiva en la sociedad a través de la carta de recomendaciones.

La norma profesional indica que los flujogramas deben ser preparados para cada ciclo principal de transacciones del sistema de información contable del cliente en los que el auditor planea sustentar de modo significativo sus objetivos de auditoría. Para la mayoría de las empresas, estos ciclos principales son, generalmente, el ciclo de ingresos (pedidos de venta, despacho de mercancías, facturación, deudores y cobros), el ciclo de compras (compras, recepción de materiales, cuentas a pagar y pagos) y el ciclo de producción (control de fabricación, distribución de los costes, inventarios permanentes, etc.).

Dependiendo de la naturaleza de las operaciones del cliente y del encargo recibido, el profesional de la auditoría deberá determinar cuáles ciclos son apropiados para ser representados mediante flujogramas a través de una estimación de la importancia de los mismos.

Indudablemente, es obvio que se maximiza

za la utilidad de la realización de flujogramas en situaciones donde existen cantidades importantes en volumen y en unidades de operaciones similares. Si cada operación mantiene una estructura y problemática diferente, resultará a todas luces impropio la realización de este tipo de papeles de trabajo.

Algunos clientes preparan sus propios flujogramas del sistema de información contable; en estos casos, y para ahorrar tiempo en la realización de la auditoría, el censor debe considerar el uso de dichos flujogramas; sin embargo, en el caso de que los flujogramas preparados por el cliente se refieran a áreas de poca importancia para el auditor o estén diseñados para otros objetivos distintos de los del auditor, éste se verá obligado a realizar los suyos propios.

Debido a que el proceso de preparación de flowcharts es hasta cierto punto costoso, el auditor debe evaluar y ponderar continuamente el tiempo del presupuesto de auditoría a invertir, en relación con los resultados que pueda obtener a través de documentar el sistema de información contable de esta forma. Deberá, por tanto, determinar cuáles son los flujos de documentos que serán más interesantes de plasmar en el flujograma; así pues, y para ilustrar este punto, asumamos que el proceso de ventas de una sociedad establecida que podrá iniciarse en varios departamentos, como: ventas al contado, a plazos y autoventa. Los diversos departamentos pueden tener procedimientos diferentes para cumplimentar un pedido; generalmente no sería necesario plasmar en el flujograma los pasos que realizan todos los departamentos, sino tan sólo el que sea considerado como más importante o más interesante para el auditor; los otros procesos iniciales de una operación de ventas podrían ser relatados mediante notas explicativas.

6:2.1. Preparación de flujogramas

El proceso de preparación de un flujograma debe contemplar los siguientes aspectos:

1.º Revisión de la documentación que tiene el cliente sobre el sistema, informes de auditoría interna, archivo permanente de auditoría y las cartas de recomendaciones anteriores.

2.º Entrevista con el personal apropiado del cliente y elaboración de notas en borrador acerca de las operaciones que se realizan.

3.º Preparar flujogramas del sistema en cuestión.

4.º Verificar la corrección en la realización del sistema y la información recibida. Normalmente esto se consigue haciendo «caminar» una operación hacia adelante (de principio a fin) y hacia atrás (del final al principio) a través del flujograma.

5.º Considerar los aspectos de control interno que debe tener un sistema específico.

6.º Identificar las debilidades y fortalezas del control interno en el flujograma.

Debido a que los flujogramas se usarán, probablemente, en próximas auditorías, es importante observar cierta uniformidad en su preparación. En principio, podemos decir que no existen unas reglas estrictas en cómo preparar un flujograma, pero sí una normativa práctica que facilita el entendimiento y comprensión de estos papeles de trabajo y que se condensa en los siguientes apartados:

— Breve descripción narrativa de los procedimientos que están siendo representados gráficamente, lo que facilita, en gran manera, el seguimiento de las operaciones.

— Indicación del nombre y cargo de la persona que ejecuta cada operación; y

— Una columna separada para cada departamento o sección involucrada.

Los procedimientos deben ser representados gráficamente y descritos brevemente en forma narrativa, siguiendo la secuencia en que ellos realmente se producen. Deben ser presentados en el flujograma mostrando el flujo de documentos y los acontecimientos en forma vertical y, hasta donde sea posible, de izquierda a derecha. De resultar factible, los símbolos de procedimientos para cada operación deben indicarse en el papel de trabajo a un mismo nivel. Asimismo, es muy interesante, a nivel de familiarizarse con el sistema, la inclusión de copias de todos los documentos que tienen relación con él.

6.3. *Los memorándums o notas explicativas*

Los memorándums o notas explicativas documentan aquellos sistemas que pueden ser considerados accesorios para sustentar la opinión del auditor y no requieran, por su poca complejidad, su análisis a través de flujogramas.

Asimismo, hay que tener en cuenta que en auditorías de pequeñas empresas, debido a ciertas situaciones del control interno, como poca segregación de funciones, simplicidad en el proceso operativo, etc., no es aplicable la realización de flujogramas, por lo que la descripción de los diversos ciclos de documentos se plasma en notas.

Otras veces, y por cuestiones de tiempo y de coste, el auditor decide documentar algunos circuitos administrativos en forma de memorándums, con la idea de que en futuras auditorías estos circuitos se conviertan en flujogramas.

7. REVISIÓN DEL CONTROL INTERNO

La revisión del control interno puede ser logrado mediante dos procedimientos de auditoría, que se denominan pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas. En general, el objetivo de las pruebas sustantivas con-

siste en determinar la exactitud monetaria de las cantidades incluidas en los estados financieros, mientras que las pruebas de cumplimiento son usadas para determinar si los procedimientos de control prescritos operan efectivamente.

Los dos tipos de pruebas se relacionan entre sí en cuanto a que las pruebas de cumplimiento son usadas para determinar la eficacia de los controles establecidos, a fin de que se pueda confiar en los mismos para limitar el alcance de las pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento se proponen, por lo tanto, proporcionar un grado razonable de seguridad, en cuanto a que los procedimientos de control identificados están siendo usados y funcionan según determinaron los órganos directivos de la empresa.

A efectos del objetivo de este trabajo, es decir, la repercusión que para el empresario implica la evaluación del control interno por el auditor, nos centraremos en las pruebas de cumplimiento.

Los procedimientos de auditoría que usa el auditor para revisar el control interno de un circuito administrativo se materializan en forma de pasos a seguir en un programa de auditoría detallado o específico.

8. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

La realización por el auditor del programa de auditoría específico y su evidencia en los respectivos papeles de trabajo le permitirán evaluar el control interno de su cliente.

Esta evaluación estará relacionada con dos preguntas:

a) ¿Está el sistema funcionando según la documentación que obra en poder del auditor (cuestionarios, flujogramas, notas, etc.), y que corresponde a las directrices emanadas por los órganos rectores de la empresa?

b) ¿Es el sistema adecuado o, por el contrario, puede mejorarse considerablemente?

El auditor deberá documentar sus conclusiones en cuanto al grado de confianza que puede atribuirse al sistema y la base lógica al determinar el enfoque y alcance de los procedimientos de auditoría.

La habilidad para identificar las fortalezas y debilidades significativas del control interno de una sociedad se desarrolla mediante la experiencia profesional y la bibliografía especializada que al respecto existe. Esta labor de identificación y evaluación se evidencia en el protocolo profesional del auditor mediante un adecuado papel de trabajo, en el que aparecerán los puntos débiles y fuertes, así como su implicación en el sistema.

Los puntos débiles deberán ser objeto de un minucioso examen en orden a determinar su posible inclusión en la carta de recomendaciones.

9. LA CARTA DE RECOMENDACIONES

La carta de recomendaciones constituye el producto final de la revisión y evaluación del control interno por el auditor independiente. Su principal objetivo es el de ayudar al empresario y al censor jurado de cuentas a cumplir con su responsabilidad de proteger los activos de la sociedad y establecer y man-

tener registros financieros que ofrezcan total confianza y seguridad. Además de las observaciones sobre el control interno, las cartas de recomendaciones también pueden incluir observaciones sobre asuntos de organización, de gestión, de aspectos fiscales, etc., puestos al descubierto durante el proceso de auditoría.

Aparte del valor intrínseco del informe o dictamen de auditoría, las cartas de recomendaciones representan el medio de ofrecer una labor positiva a la sociedad y, en muchos casos, el alcance, profundidad y calidad de las observaciones y recomendaciones de las cartas son consideraciones muy importantes que efectúa el empresario a la hora de contratar a sus auditores o continuar utilizando sus servicios.

Previamente a la emisión definitiva de la carta de recomendaciones, su borrador debe discutirse con el personal directivo del cliente en orden a clasificar los puntos expuestos y evitar susceptibilidades que pudieran surgir.

Para ilustrar de una manera práctica nuestra exposición, y con la idea de que este trabajo incremente la confianza que los entes empresariales vienen otorgando a los auditores independientes, incluimos un ejemplar de carta de recomendaciones que recoge sugerencias para mejorar el control interno en varias áreas de una compañía.

10. EJEMPLO DE CARTA DE RECOMENDACIONES

(Dirección del cliente)

(Fecha)

CONFIDENCIAL

Distinguidos Sres.:

En relación con la Censura de Cuentas de los estados financieros de la sociedad (nombre de la sociedad), hemos notado algunos puntos referentes al sistema de control interno, sobre los que nos permitimos presentarles nuestros comentarios y sugerencias.

Una vez más, deseáramos recalcar que nuestras observaciones son, por lo general, críticas, en cuanto se refieren principalmente a aquellas áreas en las que el control interno ha sido evaluado por nosotros a través de flujogramas, cuestionarios, notas sobre los sistemas y las correspondientes verificaciones selectivas, y no recogen comentario alguno sobre el gran número de controles observados.

Somos conscientes de las dificultades que implica el establecer un método de control interno ideal con un limitado número de empleados; sin embargo, es nuestra intención que las sugerencias mencionadas a continuación ayuden a construir un control interno más efectivo en aquellas áreas donde existen las mayores deficiencias.

IMPUESTOS

Fondo de Previsión para Inversiones

1.º La materialización del Fondo de Previsión para Inversiones se expresa de la siguiente forma:

Fondo de previsión para inversiones	56.879.165,—	
Materialización en el activo del balance:		
a) En activos inmovilizados materiales	51.490.126,91	
b) En efectivo depositado en el Banco de España	9.778.689,—	61.268.815,91
	<hr/>	<hr/>
Materializado en exceso		4.389.650,91

Considerando que la legislación vigente al respecto no obliga a materializar más que el importe de la dotación establecida, sugerimos se traspase el exceso al activo circulante de la Sociedad, siempre y cuando no suponga partir el valor de un elemento.

2.º Asimismo, la normativa en materia del Fondo de previsión para inversiones permite la materialización de la parte no considerada en inmovilizados materiales, en determinados títulos o valores, los cuales, al devengar intereses, producen una nada despreciable rentabilidad marginal, que en algunos valores de renta fija alcanza el 10 por 100 anual.

Recomendamos se observe esta posibilidad.

3.º Los estados financieros de la Sociedad, cerrados al 31 de diciembre de 1978,

que se presentan en el pasivo del balance 2.494.124,08 pesetas, correspondientes a resultados negativos de ejercicios anteriores.

De acuerdo con el Texto Refundido y Ordenes posteriores del Impuesto sobre Sociedades vigente hasta el 31 de diciembre de 1978, las sociedades podrán compensar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes, siempre que el hecho se ponga en conocimiento del Delegado de Hacienda mediante escrito que acompañará a la declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que la pérdida se produjo.

A pesar de que la Sociedad tuvo resultados en 1977, por lo que podía solicitar la amortización de pérdidas de ejercicios anteriores, no realizó, al parecer, los trámites necesarios para obtener este beneficio fiscal.

El deterioro económico y la mayor carga tributaria ocasionada por no haber aprovechado las facilidades que proporciona la normativa fiscal equivale, aproximadamente, al 36 por 100 del importe de las pérdidas acumuladas, es decir, alrededor de 897.000 pesetas.

4.º El impreso C-1 E de la declaración del impuesto sobre sociedades relativa al ejercicio 1977, en donde se plasma a efectos fiscales el balance, presentaba un error de suma.

Sugerimos que antes de entregar los documentos relativos a los impuestos de la Sociedad a la Administración, los cálculos aritméticos sean verificados por una persona diferente de la que los realizó, en orden a detectar errores y evitar suspicacias por parte de las autoridades fiscales.

Caja y Bancos

1.º La cuenta de Caja de la Compañía no se mantiene mediante sistema llamado de fondo fijo, es decir, dotando a la caja de una cantidad fija según sus necesidades, la cual debería justificarse en cualquier momento mediante comprobantes o efectivo. Las reposiciones a este fondo fijo se realizarían en cualquier caso por el complemento hasta alcanzar la cifra dotada inicialmente.

Es obvio que el objetivo del fondo de caja no es otro que el facilitar el pago de gastos de pequeña cuantía, por lo que los cobros y pagos materiales deben evitarse y realizarse directa y diariamente a través de cuentas bancarias.

Sugerimos la implantación de este método por su seguridad y sencillez.

2.º La Sociedad no efectúa reconciliaciones periódicas de sus cuentas bancarias, por lo que al cierre del ejercicio se tuvieron que contabilizar diversos ajustes como consecuencia de su realización.

Recomendamos se hagan las reconciliaciones correspondientes entre los saldos que arrojan los registros de contabilidad y los extractos bancarios al menos una vez al mes.

3.º En las certificaciones obtenidas por los bancos, aparecen con poderes bancarios varias personas, que por distintos motivos han dejado de tener relación con la Sociedad. Recomendamos les sean revocadas sus autorizaciones para la firma.

Inventario físico

1.º Referente a los recuentos físicos efectuados con motivo del cierre del período contable, hemos de mencionar que no se emitieron instrucciones de inventario por escrito.

Somos de la opinión que cuando se efectúe un conteo general de las existencias, el departamento de administración proporcione instrucciones escritas en las que se especifiquen, entre otros puntos:

- a) Instrucciones previas a la realización del inventario (clasificación y ordenación de las partidas, control sobre las mercancías en tránsito, etc.).
- b) Fechas en las que se van a inventariar los almacenes.
- c) Método de conteo a utilizar (mediante equipos, mediante tarjetas).
- d) Nombre y responsabilidades de las personas que intervendrán en el inventario.
- e) Control de las entradas y salidas de los almacenes.
- f) Identificación de las partidas que aparecen dañadas o de poco movimiento.
- g) Cancelación o, en su defecto, reducción durante el tiempo que dure el recuento físico de los movimientos de mercancías.

Aprovechando la oportunidad que nos brinda esta carta, deseamos hacer patente que estamos a disposición de la Sociedad para colaborar en la emisión de instrucciones en próximos recuentos.

2.º En base a extractos de los comentarios de nuestros papeles de trabajo referentes al inventario físico de las existencias, tenemos a bien exponer los siguientes puntos:

a) La práctica en la realización de recuentos físicos recomienda que los equipos de personas que identifican, cuentan y anotan las existencias en los listados correspondientes sean equipos mixtos, es decir, equipos que comprendan entre sus miembros a personal que conozca las características y ubicaciones de las partidas y personal que cuente cuidadosamente, trasladando los resultados a las hojas o etiquetas de inventario prenumeradas.

b) El recuento físico del almacén de pertrechos fue realizado por los mismos responsables del almacén, sin supervisión alguna del departamento de Administración.

c) Algunas partidas de existencias tan sólo fueron inventariadas por un grupo de recuento. Pensamos que la verificación de las existencias por dos grupos diferentes que cotejen sus resultados e investiguen las discrepancias permite *a priori*, si no eliminar, al menos disminuir al máximo aquellos errores imputables a errores de cálculo, de identificación, etc.

Sugerimos que, ya que la Sociedad no usa tarjetas de inventario prenumeradas para los inventarios físicos, al menos disponga que todos los productos sean controlados por dos equipos diferentes.

Deudores

1.º La Sociedad no prepara un desglose de la deuda comercial en base a las fechas de las facturas.

Por la importancia de la información que esta relación puede proporcionar a Gerencia respecto a clientes de dudoso cobro, suspensiones de pagos encubiertos, etc., recomendamos su realización periódica.

2.º Al parecer no existe una política clara y concisa respecto a las condiciones de pago, precios, renovaciones de efectos, etc., de las operaciones de venta.

Comprendemos la imposibilidad de imponer condiciones a un mercado cuando en realidad es éste quien las impone; sin embargo, somos de la opinión que debería determinarse, en el alcance que sea posible, una política de ventas general y homogénea, sometiendo a aprobación y discusión aquellos casos que requieran un tratamiento subjetivo.

Inmovilizado material

1.º Al parecer, la política sobre cuándo tiene que empezar a amortizarse un bien de activo fijo después de su adquisición es en el ejercicio siguiente a ésta.

Consideramos que sería más interesante, desde el punto de vista de saneamiento de activos, aplicar una política de amortización que permitiera amortizar los activos inmovilizados materiales en el momento que produzcan utilidad.

2.º Los porcentajes de amortización empleados durante el ejercicio sujeto a auditoría, aunque están dentro de los márgenes sugeridos por la Administración española, no están aplicados en su cuantía máxima.

Aconsejamos, si la idea de la Sociedad es el saneamiento de los activos y el ahorro de impuestos, el amortizar en base al máximo permitido.

3.º En conexión con los trabajos de auditoría que hemos realizado, encaminados a emitir una opinión sobre los inmovilizados materiales, hemos observado que algunas de las facturas de compra solicitadas no han podido obtenerse por extravío o dificultad de localización en los archivos.

Aunque las partidas involucradas no son muy materiales, hasta el punto de afectar nuestra opinión, sugeriríamos una revisión de los procedimientos de archivo en orden a controlar los documentos que soportan una operación contable.

Cobertura de seguros

Al 31 de diciembre de 1978, la cobertura de seguros contra robo y contra incendios de las existencias de la Sociedad refleja las siguientes cifras:

Existencias aseguradas contra incendio	154.000.000
Existencias aseguradas contra robo	14.470.000

Considerando que al cierre del ejercicio las existencias de la Sociedad eran del orden de 198.000.000 pesetas, sugerimos se estudie la posibilidad de introducir una póliza flotante que cubra de una manera más completa los stocks de la Compañía.

Gastos amortizables

Los gastos de constitución y de ampliación de capital se amortizan, respectivamente, al 25 y al 20 por 100 anual mediante el método regresivo, es decir, aplicando el porcentaje de amortización sobre el neto de principio de ejercicio.

Pensamos que este método, aunque dentro del marco de los principios de contabilidad generalmente aceptados y de la legislación vigente en materia fiscal, vulnera el principio de consistencia en la preparación de estados financieros, por lo que aconsejamos la utilización del método llamado «de la línea recta» o la regularización de estas partidas.

Ciclo de ventas

Basándonos en los flujogramas y notas sobre el sistema, así como en las verificaciones selectivas de las operaciones realizadas durante el ejercicio, hemos anotado algunos puntos que, por su interés, comentamos a continuación.

1.º La Sociedad sigue el método de realizar pedidos de venta por escrito tan sólo en aquellas operaciones recibidas por teléfono.

Pensamos que en un circuito administrativo de ventas deben realizarse pedidos prenumerados para todas las órdenes de compra por parte de los clientes, sistema éste que permite, entre otros apartados, tener un control histórico de todas las operaciones respecto a pedidos servidos, pendientes, etc.

2.º Los blocks de pedidos no están en poder de los agentes, sino que obran en las oficinas de la Sociedad. Sugerimos que se propocionen blocks a las diferentes personas que ejercen funciones de venta para que éstas entreguen una copia al cliente en el momento de formalizar el pedido y envíen a la Central los ejemplares de pedidos necesarios para enviar y facturar la mercadería. Estos ejemplares deberían estar conformados por el cliente respecto a términos tales como precios de venta, condiciones de pago, plazos de envío, etc.

3.º Aunque sabemos que tanto el Director General de la Sociedad como el Jefe de Ventas siguen las operaciones de venta desde muy cerca, nadie autoriza los pedidos de venta formalmente.

Sugerimos que, en orden a evitar ventas que pudieran evadir la labor de aprobación, todos los pedidos de venta sean entregados a Dirección, quien procederá a su revisión y autorización mediante una firma.

4.º Las facturas de venta no están revisadas respecto a las operaciones aritméticas por una persona diferente de la que las realizó. Recomendamos que para evitar posibles errores en la facturación, tanto los cálculos como los precios de venta, condiciones de pago, etc., sean comprobados por una persona ajena al departamento de facturación, quien firmará las facturas evidenciando la realización del trabajo.

5.º El albarán de salida blanco que lleva la firma del cliente conforme ha recibido la mercadería suele archivar en dos lugares distintos, según sea el transporte por cuenta del cliente o por cuenta de la Sociedad.

Pensamos que es más útil archivar el documento que demuestra la recepción de la mercadería por el cliente en el expediente de la operación.

6.º Los albaranes de salida blanco y amarillo normalmente se archivan juntos en el expediente de la operación.

Teniendo en cuenta que el albarán tan sólo se compone de original (blanco) y dos copias (verde y amarillo), observamos que no se conserva ningún otro ejemplar, siguiendo el orden cronológico de realización de las ventas. Recomendamos que la copia amarilla del albarán de salida se archive aparte, lo que permitirá controlar secuencialmente las salidas de mercadería de almacén y determinar con propiedad y eficacia la periodificación de las ventas.

7.º La periodificación de las ventas se hizo partiendo de la numeración de las facturas, y no del número de albarán de salida, por lo que puede observarse que los números de éstos, correspondientes a las últimas facturas del año, difieren considerablemente por haber sido obtenidos de blocks diferentes.

Somos de la opinión que la fuente de información para la periodificación y la facturación debe ser en principio los albaranes de salida emitidos por el departamento de expediciones.

8.º Asimismo, al verificar la corrección de la periodificación de las ventas

encontramos dos salidas de mercaderías efectuadas durante los últimos días del ejercicio cerrado al 31 de Diciembre de 1978 que se contabilizaron en 1979.

Aunque las partidas involucradas no han sido ajustadas a los estados financieros por su poca materialidad, hacemos hincapié en que se cumpla el punto anteriormente mencionado en aras de una mejor periodificación.

Ciclo de compras

1.º La Sociedad no emite albaranes de entrada prenumerados para las mercaderías que recibe, usándose para el control de los inventarios permanentes el albarán del proveedor.

Pensamos que es un buen método de control interno, empleado por la gran mayoría de empresas, la realización de albaranes de entrada prenumerados por el departamento de recepción, quien distribuiría las copias correspondientes al departamento de administración y conservaría en su poder, a modo de registro cronológico de entradas, un ejemplar.

2.º Al realizar el trabajo de auditoría correspondiente a la periodificación de las compras, observamos que había dos partidas que, aunque habían entrado en almacén durante los últimos días de 1978, no se habían considerado como compras en el ejercicio cerrado al 31 de Diciembre de 1978, sino que fueron contabilizadas durante 1979.

Hacemos énfasis en el punto 1 de este apartado, que pensamos es necesario para poder tener una fuente de información válida para periodificar debidamente las compras.

Por último, deseamos manifestarle nuestro más sincero agradecimiento por la ayuda y colaboración que hemos recibido en todo momento del personal de la Sociedad.

Quedando a su entera disposición para cualquier aclaración al respecto, le saluda muy atentamente,

(Firma del auditor o
firma de auditores)