

al 31 "Of. 11-57-2835

enf

**UNA SUGESTION PARA MEJORAR EL
DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO**

AMERICA AGUILAR MORA

México, D. F.
1958



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

UNA SUGESTION PARA MEJORAR EL
DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO

T E S I S
QUE PARA OBTENER
EL TITULO DE
CONTADOR PUBLICO
P R E S E N T A
AMERICA AGUILAR MORA

México, D. F.

1968

A MIS MAESTROS.

A MI ESCUELA.

I N D I C E

	Pag.
CAPITULO I. ANTECEDENTES	1
1. Generalidades	1
2. Datos históricos	3
CAPITULO II. EL TRABAJO DE AUDITORIA FUNDAMENTA LA OPINION QUE EL CONTADOR PUBLICO EXPRESA POR MEDIO DEL DICTAMEN.	6
1. Auditoría de estados financieros.	6
2. Ética y responsabilidad legal de la profesión.	8
3. Normas de auditoría generalmente aceptadas	11
4. Aspectos generales de una auditoría.	19
5. Programa de auditoría	25
6. Papeles de trabajo.	27
CAPITULO III. EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO	35
1. Dictamen	35
2. Opinión sin salvedades.	37
3. Opinión con salvedades.	38
4. Opinión Adversa	38
5. Negación de opinión.	39
6. Informe largo.	39
CAPITULO IV. RECOMENDACION ESPECIFICA PARA MEJORAR EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO	41
1. Desarrollo del dictamen	41
2. Reconocimiento de las normas de auditoría.	44
3. Fundamentos de la modificación que se propone	46
4. Objeciones	51
5. Resultado de la modificación propuesta.	52
CONCLUSIONES	54
BIBLIOGRAFIA	55

CAPITULO I

ANTECEDENTES

1. Generalidades.

2. Datos históricos.

1. GENERALIDADES.

Sin duda alguna la obtención de satisfactores para aliviar sus necesidades empujó al hombre desde sus orígenes, a efectuar un intercambio de bienes. Esta necesidad, de elemental se transformó en un hecho complicado, a medida que las familias u hordas primitivas alcanzaron los grados de civilización y cultura de las grandes y complejas sociedades contemporáneas.

Si el comercio es una actividad humana, resulta indudable que se fue desarrollando con la evolución de los pueblos. Así podemos observar que en nuestros días el hombre efectúa en todo momento transacciones comerciales, debido a la escasez o abundancia de algunos productos naturales o industriales. Esta circunstancia lo hizo poner su mira en el logro de niveles superiores de civilización, que desde luego se mide por mayores alcances en la investigación científica, el progreso en las distintas ramas del arte y el desenvolvimiento técnico de la economía.

En conexión con dicho desarrollo cambian los procedimientos de cálculo y dirección. En la economía apenas organizada de la antigüedad y principios de la Edad Media, que sabía poco de competencia y fricción, la teneduría de libros de manera sistemática, no existía ni era necesaria. El comercio de la Italia renacentista creó la contabilidad y, desde entonces, la economía avanzó con paso firme hasta ese estado de precisión, de organización y planeación de las empresas modernas.

Como consecuencia del crecimiento comercial se aumenta y expande el capital mediante nuevas inversiones, buscando que se encuentren respaldadas por medi—

das de previsión y control que garanticen óptimos resultados. El medio más eficaz para alcanzar la precisión de las empresas actuales es la contabilidad, cuya función de observancia estricta de lo que va aconteciendo da las bases para corregir deficiencias y robustecer aciertos.

Paralelamente con el progreso de las actividades humanas, la contabilidad se ha desarrollado como parte esencial de los negocios, implantando sistemas especializados para cada tipo de negociaciones comerciales e industriales. Además ha perfeccionado sus métodos analíticos y sintéticos hasta lograr cumplir con la función de informar sobre los estados financieros que produce una compañía:

Pero la contabilidad, por sí misma, no podría satisfacer la necesidad de informar, sin recurrir a una serie de estados financieros, que muestren la situación financiera y el resultado de las operaciones de una empresa, a una fecha y período determinados. Estos estados se formulan esencialmente con el objeto de suministrar datos fundamentales al personal directivo de la empresa, a sus accionistas, acreedores, futuros inversionistas, así como a otras personas interesadas, dependiendo su utilidad, de la calidad técnica de dichos estados.

Señalado el hecho de que la contabilidad informa valiéndose de estados financieros, los cuales no son un fin por sí mismos, sino que están sujetos a interpretación, por quien los haya requerido. Cabe hacernos la siguiente pregunta: ¿cómo podría medirse la veracidad de los estados financieros de una empresa, para dar firmeza a nuestras decisiones futuras? He aquí, donde la auditoría juega un papel trascendental.

La auditoría es uno de tantos servicios que presta el contador público en el ejercicio de su profesión. Eric L. Kohler, en su libro Auditoría- Introducción a la Práctica de la Contaduría Pública, dice: "La auditoría, una función indispensable de la-

contabilidad, ejecuta la revisión profesional y las correcciones consiguientes que aseguran la presentación de información financiera de los negocios y otros organismos, digna de confianza". Si la más alta finalidad de la auditoría, en relación al público en general, es proporcionar información digna de confianza, la del contador público independiente es obtener una base razonable a fin de expresar o negar una opinión a través de su dictamen sobre los estados financieros que examinó.

2. DATOS HISTORICOS.

En 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados, a petición de la Comisión Federal de Comercio, preparó un escrito sobre la auditoría del balance general, el cual una vez aprobado por la Comisión y sometido al Consejo de la Reserva Federal, se publicó en abril de 1917. Una nueva publicación del mismo, bajo el título "Contabilidad Uniforme" fue enviada a "bancos, banqueros, asociaciones bancarias, comerciantes, industriales y asociaciones de industriales, contadores y asociaciones de contadores" para su consideración. Este folleto fue reimpresso en 1918, con su título cambiado a "Métodos aprobados para la preparación del balance general," variando su primer objetivo de "un sistema uniforme de contabilidad debe ser adoptado por empresas comerciales y manufactureras" al de "la preparación del balance general".

En 1929, un comité especial del AICPA revisó el primer folleto y lo publicó en ese mismo año con el título "Verificación de estados financieros." El capítulo de Instrucciones Generales, contenía una importante declaración: "El alcance de la verificación será determinado por las condiciones de cada empresa. En algunos casos el auditor encontrará la necesidad de verificar una porción sustancial de todas las transacciones registradas en los libros. En otros, donde el sistema de control interno es efli-

ciente, bastará hacer pruebas selectivas de las mismas. El auditor asume la responsabilidad del alcance de su trabajo".

En los años de 1932 y 1934, el comité especial del Instituto Americano y la Bolsa de Valores de Nueva York intercambiaron correspondencia, para tratar tanto aspectos de contabilidad como de auditoría. Esta serie de cartas fue publicada en 1934 - bajo la denominación de "Auditoría de cuentas de corporaciones". Los puntos de vista-expresados en esta correspondencia, favorecieron el reconocimiento de la posición de la contabilidad en las finanzas y en los negocios.

En 1936, el propio Instituto revisó los primeros folletos y los recopiló en la publicación "Examen de estados financieros por contadores públicos independientes", cuyo contenido establecía los procedimientos llamados a ser "un patrón para el examen de los estados financieros de una compañía de regular importancia". Aún más, se consideró que la naturaleza variable y el alcance de tales exámenes se apoya en los propósitos de la auditoría, el detalle requerido, los tipos de negocios y, en el sistema de contro l interno; las variaciones en la extensión del examen y las pruebas selectivas llevadas a cabo, fueron específicamente relacionadas "al tamaño de la organización y al número de empleados" y se consideraron "esencialmente un aspecto de juicio".

El Comité sobre Procedimientos de Auditoría se formó el 30 de enero de 1939. El 9 de mayo de ese mismo año, el Consejo del Instituto autorizó publicar el informe "Extensión de los procedimientos de auditoría" de su comité especial, y modificó sus estatutos con el fin de crear un comité permanente sobre procedimientos de auditoría.

En 1941 se publicaron las "Declaraciones sobre procedimientos de auditoría", preparadas por el Comité sobre Procedimientos de Auditoría, editadas con anterioridad, solamente en The Journal of Accountancy; con la finalidad de guiar al auditor in-

dependiente en el ejercicio de su juicio al aplicar los procedimientos de auditoría, ya -
que por la gran variedad de situaciones encontradas fue imposible elaborar un programa-
de procedimientos "para todo uso".

Cuando la Comisión de Cambios y Valores estableció la obligación de que
el auditor independiente incluyera en su dictamen el hecho de que se cumplió con las -
normas de auditoría generalmente aceptadas, se hizo necesario definir esas normas. -
Para llenar esta necesidad, el comité realizó un estudio especial de las normas de audi-
toría distinguiéndolas de los procedimientos, y preparó un informe que fue publicado en-
octubre de 1947 al que llamó "Proyecto de Declaración de las Normas de Auditoría - -
Su importancia y alcance generalmente aceptadas", y, en la junta de septiembre de -
1948, fue aprobado por el Instituto. En 1954 el folleto anterior fue sustituido por la pu-
blicación de un informe especial del Comité sobre Procedimientos de Auditoría denomi-
nado "Normas de Auditoría generalmente aceptadas - Su importancia y alcance". (Re-
ferencia: American Institute of CPAs - Auditing Standards and Procedures - 1963).

CAPITULO II

EL TRABAJO DE AUDITORIA FUNDAMENTA LA OPINION QUE EL CONTADOR
PUBLICO INDEPENDIENTE EXPRESA POR MEDIO DEL DICTAMEN.

1. Auditoría de estados financieros. 2. Etica y responsabilidad legal de la profesión. 3. Normas de auditoría generalmente aceptadas. 4. Aspectos generales de una auditoría. 5. Programa de auditoría. 6. Papeles de trabajo.

1. AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

En la actualidad el campo de trabajo del contador público es muy amplio y variado, gracias al creciente desarrollo que en los últimos años ha tenido nuestra profesión.

La Comisión de Especialización Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su Mesa Redonda celebrada el 24 de junio de 1964, publicó en su boletín No. 1, una lista enunciativa de los servicios que puede prestar el contador público, como sigue:

"En el área de la organización:

Establecimiento de sistemas y procedimientos.
Reorganización o adaptación de sistemas en operación.
Establecimiento de sistemas de control interno.
Asesoría permanente sobre organización de empresas.

En el área de la contabilidad general y costos:

Establecimiento de sistemas de contabilidad general.
Establecimiento de sistemas mecanizados de contabilidad.
Establecimiento de sistemas de contabilidad de costos.
Asesoría permanente sobre sistemas de contabilidad en operación.

En el área de auditoría:

Auditoría de estados financieros.
Auditorías especiales.
Análisis e interpretación de estados financieros.
Peritajes en juicios o controversias.
Conflictos económicos obreropatronales.

En el área fiscal:

Preparación de declaraciones del I.S.R.
Dictamen de estados financieros para efectos fiscales.
Peritajes ante las autoridades fiscales.
Trámites especiales ante las autoridades fiscales.
Asesoría permanente sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales -
de las empresas.

En el área del sector público:

Organización de empresas descentralizadas y de participación estatal.
Auditoría de Ingresos y egresos de los Municipios, Estados y del Gobierno Federal.

En otras áreas:

Formulación de estados financieros proforma.
Formulación de presupuestos de operación.
Establecimiento y supervisión de un sistema de control presupuestal.
Asesoría en la venta o compra de una empresa.
Asesoría en materia de seguridad social.
Asesoría en la determinación de la participación de los trabajadores en -
las utilidades de las empresas.
Comisario en las sociedades mercantiles.
Liquidación, fusión y transformación de sociedades.
Catedrático en escuelas de enseñanza superior.
Conferenciante en organizaciones dedicadas a difundir las técnicas conta-
bles, fiscales o financieras". !

Para efectos de este trabajo, únicamente me referiré a la auditoría de -
estados financieros que ejecuta el contador público independiente, con el fin de rendir-
una opinión acerca de la razonable presentación de la situación financiera de una em--
presa y del resultado de sus operaciones a una fecha y período determinados, de acuerdo
con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases unifor-
mes en relación con las del año anterior.

Las empresas, para mayor precisión en el resultado de sus gestiones, in--
forman a sus accionistas, acreedores, algunas oficinas gubernamentales, agencias de cré-
dito, y otras, valiéndose de estados financieros auditados. Los estados financieros son-

una parte integral de un dictamen de auditoría, y comprenden, de ordinario, el balance general y el estado de resultados, y, eventualmente, el estado de modificaciones al superávit.

Mientras el objetivo inmediato de una auditoría es determinar si los estados financieros son dignos de confianza, el objetivo de mayor alcance de una auditoría es servir como guía a las futuras decisiones de la dirección en todos los aspectos financieros, por medio del control, análisis e información, para mejorar los sistemas establecidos.

Los procedimientos de examen variarán de una auditoría a otra, según las exigencias que surjan en cada caso, no siendo posible establecer reglas exactas aplicables a cada revisión. Siendo los procedimientos de auditoría de carácter selectivo, que da a juicio del auditor determinar la clase de procedimientos a emplear, su extensión y su oportunidad.

La responsabilidad del contador público independiente por los estados financieros que examinó, está limitada a la opinión que sobre los mismos emita, en tanto que, la dirección de la empresa asume la responsabilidad por las transacciones reflejadas en las cuentas y en los estados financieros, por tratarse de aspectos que caen dentro de su conocimiento y control.

2. ETICA Y RESPONSABILIDAD LEGAL DE LA PROFESION.

1. Etica.

Para los contadores profesionales, la ética implica una serie de principios morales y la observancia de reglas que normen sus relaciones con los clientes, el público y otros contadores.

Los Reglamentos de Etica se aplican solamente a los miembros de la organización que los establece, así, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha formulado un Reglamento de Etica Profesional para sus asociados, con las siguientes disposiciones:

I. Alcance e interpretación.

1. Señala quiénes están obligados a observarlo.

II. Relaciones con el público en general.

1. Destaca la independencia mental del contador público como una garantía de su trabajo;
2. Menciona la omisión, el disimulo, la negligencia y la insuficiencia de información como actos imputables al auditor;
3. Prohíbe al contador público independiente, dictaminar sobre estados financieros que no haya revisado; y,
4. Reconoce la importancia de cumplir con las normas y procedimientos de auditoría en cualquier examen que realice.

III. Relaciones con la clientela.

1. Considera que el auditor tiene libertad para seleccionar a su clientela;
2. Establece que el contador público tiene el compromiso de guardar el secreto profesional; y,
3. Fijar una justa retribución por sus servicios.

IV. Relaciones entre contadores públicos.

1. Como debe conducirse una asociación entre contadores públicos;
2. Desaprueba la competencia desleal; y,
3. Establece que el contador público debe abstenerse de contratar empleados que laboren con otro contador sin su consentimiento.

V. En relación con la profesión en general.

1. Rechaza toda clase de propaganda de los servicios del contador público; y,
2. Lo exhorta a elevar su nivel profesional.

VI. Sanciones.

- 1.- Fija penas a quienes quebranten el Reglamento.

Con el Reglamento de Ética Profesional como guía, con un alto concepto de responsabilidad moral y un buen entendimiento de la conducta profesional, se establece una efectiva salvaguarda para el interés de las actividades profesionales y para aquéllos que confían en el trabajo del contador público.

2. Responsabilidad legal.

La responsabilidad legal de los contadores públicos está aumentando y ha sido claramente definida por nuestras leyes. El Código Fiscal de la Federación en su octava edición publicada en 1937 decreta:

"Artículo 41. Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros:

V. Autorizar o hacer constar documentos, inventarios, balances, asientos o datos falsos, cuando actúen como contadores, peritos o testigos;

VI. Asesorar o aconsejar a los causantes para evitar el pago de una prestación fiscal, o para infringir las disposiciones fiscales; contribuir a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en los libros de la contabilidad o en los documentos que se expidan;

VII. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales;

VIII. No enterar, total o parcialmente, dentro de los plazos que establezcan las disposiciones fiscales, el importe de las prestaciones fiscales retenidas, recaudadas o que debieron retener o recaudar;

IX. Presentar los documentos relativos al pago de las prestaciones retenidas, alterados, o falsificados, incompletos o con errores que traigan consigo la evasión parcial o total de las mismas prestaciones;

X. Adquirir, ocultar, retener o enajenar, productos, mercancías o artículos, a sabiendas de que no se cubrieron los impuestos que en relación con los mismos se hubieran debido pagar;

XI. No cerciorarse, al transportar artículos gravados, del pago de los impuestos que se hayan causado, cuando las disposiciones fiscales impongan esa obligación, o hacer el transporte sin la documentación que exijan las mismas disposiciones;

XII. Hacer pagos y aceptar documentos que no tengan adheridas y canceladas total o parcialmente las estampillas correspondientes;

XIII. No prestar a las autoridades fiscales el auxilio necesario para la determinación y cobro de una prestación fiscal, en los casos en que tengan obligación de hacerlo, de acuerdo con las disposiciones fiscales.

XIV. Exender estampillas o traficar con ellas sin autorización legal; conservar las de emisión fenecida vencido el plazo dentro del cual puedan canjearse, sin que estén canceladas o inutilizadas; adquirir estampillas de emisión fenecida o traficar con ellas;

XV. Recibir o poseer documentos que no tengan adheridas y canceladas total o parcialmente las estampillas correspondientes, si no dan los avisos que exijan las leyes fiscales;

XVI. Alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales;

XVII. Resistirse por cualquier medio a las visitas domiciliarias, no suministrar los datos e informes que legalmente puedan exigir los visitadores, no mostrar los libros, documentos, registros, bodegas, depósitos, locales o cajas de valores, y en general, negarse a proporcionar los elementos que se requieran para comprobar la situación fiscal del visitado o la de los causantes con quienes haya efectuado operaciones, en relación con el objeto de la visita, y

XVIII. Infringir disposiciones fiscales en forma distinta de la prevista en las fracciones precedentes".

3. NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

Las normas de auditoría difieren de los procedimientos, en que los procedimientos se refieren a los actos que deben ser ejecutados, mientras que las normas intervienen como medida de calidad en la ejecución de esos actos y los objetivos que se

deben conseguir por la aplicación de los procedimientos emprendidos.

La diferencia anterior puede notarse más claramente, citando los significados que de norma, procedimiento y técnica nos da el diccionario.

Norma.- Regla que se debe seguir o a que deben ajustarse las operaciones. En filosofía moral, una exigencia sentida de la conciencia.

Procedimiento.- Acción de proceder, método de ejecutar algunas cosas.

Técnica.- Conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte. Pericia o habilidad para usar de esos procedimientos y recursos.

Aplicando los conceptos anteriores al terreno contable, se advierte que la norma es un imperativo, una exigencia que debe acatarse; el procedimiento en cambio constituye el método, es decir, que el modo de decir o hacer las cosas depende del criterio del individuo, por lo tanto el procedimiento es de carácter selectivo; por último, la técnica es el conjunto de recursos prácticos de investigación y prueba que objetivan al procedimiento.

Las normas de auditoría aprobadas y adoptadas por los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, son las siguientes:

1. Normas personales.

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

Esta primera norma reconoce que no obstante que un hombre puede ser capaz en otros campos, no puede satisfacer los requerimientos de las normas de auditoría sin una educación adecuada y experiencia en el terreno de la auditoría.

El entrenamiento técnico y la capacidad profesional del contador público empieza con una educación formal y su subsecuente experiencia la adquiere en el

terreno de la práctica. Se reconocerá que la preparación de un hombre profesional incluye una continua vigilancia de los adelantos que tengan lugar en los negocios y en su profesión.

b) Cuidado y diligencia profesionales.

Esta segunda norma exige del contador público, presteza y esmero en el desempeño de sus deberes, así como una revisión crítica del trabajo hecho y del criterio sustentado por aquéllos que intervinieron en el examen.

c) Independencia mental.

La tercera norma personal requiere que el contador público sea independiente, es decir, que no debe existir inclinación al cliente cuyos estados financieros revisa, de otra manera, carecerá de la imparcialidad necesaria para confiar en sus decisiones por excelente que sea su capacidad técnica. La independencia implica imparcialidad, no solamente con la dirección y propietarios, sino también con los acreedores y todas aquellas personas que tengan interés en el dictamen del auditor, como en el caso de accionistas o acreedores en perspectiva. Los contadores públicos independientes evitarán situaciones que conduzcan al público a dudar de su independencia.

2. Normas de ejecución del trabajo.

a) Planeación y supervisión.

Esta norma reconoce que un oportuno nombramiento del contador público tiene muchas ventajas tanto para el auditor como para su cliente, ya que por una parte facilita al auditor la planeación de su trabajo para que se realice oportunamente y para determinar que porción del mismo puede llevarse a cabo antes de la fecha del balance general y, por la otra, beneficia al cliente pues permite que el exa--

men se ejecute de una manera más eficiente y se complete a una fecha oportuna después de finalizar el ejercicio.

El auditor tiene la responsabilidad total del trabajo, de ahí que deba ejercitar un juicio maduro en los diversos grados de la supervisión, tanto del trabajo hecho, como del criterio sustentado por sus ayudantes, quienes a su vez deben asumir la responsabilidad que atañe a los diferentes grados y funciones de su trabajo.

b) Estudio y evaluación del control interno.

La segunda norma de ejecución del trabajo dice: El contador público hará un estudio y evaluación del control interno que existe en la empresa, como una base para determinar la extensión de las pruebas a la cual los procedimientos de auditoría deben ser limitados, de la clase misma de los procedimientos y de la oportunidad con que deben aplicarse.

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptados dentro de un negocio para salvaguardar los activos, verificar si los datos contables son dignos de confianza, promover la eficiencia de operación y fomentar la adhesión a las políticas prescritas por la dirección.

La dirección tiene la responsabilidad de planear, implantar y supervisar un sistema de control interno. El sistema de control interno debe estar bajo una continua supervisión para determinar si: (1) las políticas prescritas han sido interpretadas correctamente y llevadas a cabo, (2) cambios en las condiciones operativas han hechos los procedimientos embarazosos, obsoletos o inadecuados, y (3) efectivas medidas correctivas son tomadas prontamente en donde el sistema parezca derrumbarse. El personal de auditoría interna es un factor eficaz en un sistema de control interno, porque proporciona los medios de vigilancia de la efectividad y adhesión a los procedimientos.

tos prescritos.

Mientras la responsabilidad por el establecimiento y fortalecimiento del control interno descansa en la dirección, para el contador público independiente es de gran interés el hecho de que existan dichos controles y que sean llevados a cabo.

Una función del control interno, desde el punto de vista del contador público independiente, es asegurar que los errores e irregularidades puedan ser descubiertos con una oportunidad razonable, tanto que garantice la calidad e integridad de los registros financieros. La revisión del control interno por el contador público independiente lo auxilia en la determinación de otros procedimientos de auditoría que más convengan para la formulación de una opinión sobre la razonable presentación de los estados financieros.

La evaluación del sistema de control interno, requiere el conocimiento y entendimiento de los procedimientos y métodos prescritos y un grado razonable de seguridad de que éstos están en uso y operando como fueron planeados. El grado de confianza sobre el control interno, determina la extensión de las pruebas a la cual los procedimientos deben ser limitados; una modificación al programa de auditoría puede ser necesaria si las subsecuentes pruebas no apoyan las suposiciones iniciales, y la corrección puede consistir en un aumento al alcance de las pruebas de auditoría, o en la variación del énfasis o período de aplicación de los procedimientos.

Como una consecuencia derivada de este estudio, el contador público independiente está frecuentemente capacitado para ofrecer sugerencias constructivas a su cliente, sobre aquellos aspectos en los que el control interno pueda mejorarse.

c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

La mayor parte del trabajo del auditor para formular su opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y examinar la evidencia comprobatoria, la medida de validez de tal evidencia para propósitos de auditoría, descansa en el juicio del auditor y debe llenar dos requisitos fundamentales, debe ser suficiente y debe ser competente.

Ambas cualidades tienen como fin proporcionar al auditor los elementos de juicio necesarios para apoyar su opinión.

Para ser suficiente la evidencia comprobatoria, el contador público independiente por medio de la aplicación de sus procedimientos, debe demostrar plenamente la corrección de los hechos y criterios que se están examinando. Para ser competente debe referirse a aquellos aspectos que el contador público independiente determine sean importantes, después de un estudio cuidadoso de las circunstancias de cada caso en particular. Al hacer tal selección, considerará la importancia relativa de la partida que examina así como el grado de riesgo de error que implica, que depende fundamentalmente de la eficiencia del control interno y de la susceptibilidad de la partida de que se trate, a la conversión, manipulación o error.

3. Normas de dictamen e información.

a) Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.

El Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos en su publicación Declaraciones sobre Procedimientos de Auditoría No. 33, explica la frase "grado de responsabilidad" en la siguiente forma:

"Considerando el grado de responsabilidad que el contador público asume, éste debe llevar en mente que la justificación para expresar su opinión, - con o sin salvedades, descansa sobre el grado al cual el alcance de su examen se ajusta con las normas de auditoría generalmente aceptadas".

b) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

El término "principios de contabilidad" comprende no únicamente registrar las operaciones que realiza una empresa y preparar los estados financieros de conformidad con tales principios, sino que también incluye su correcta aplicación.

Respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados, George O. May en su libro Contabilidad Financiera, dice: "El Instituto Americano de Contadores, que representa principalmente a contadores en ejercicio, ha tomado en años recientes la posición de que la palabra "principio", si ha de ser usada, deberá serlo solamente en el sentido de "una ley o regla generalmente adoptada o aceptada como guía de acción; un terreno establecido o base de conducta o práctica" (Diccionario Oxford de Inglés). Consecuentemente no usa la palabra "fundamental" sino con mayor discreción habla de "principios de contabilidad generalmente aceptados". Una comisión del Instituto ha dicho que, inicialmente las reglas de contabilidad son meros postulados, derivados de la experiencia y la razón, y que sólo después de haber demostrado que son útiles y de haber llegado a ser generalmente aceptados se convierten en principios de contabilidad. Repetidamente ha reconocido el Instituto que los principios de contabilidad se fundan en consideraciones de su utilidad y están sujetos a modificaciones al cambiar los criterios en cuanto a su utilidad".

c) Uniformidad en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El objetivo de esta norma es asegurar que la comparabilidad de estados financieros entre varios períodos no ha sido afectada significativamente por cambios en los principios de contabilidad empleados o en los métodos de aplicarlos; o si la comparabilidad ha sido afectada por tales cambios, se hace necesaria una declaración de la naturaleza de los mismos y sus efectos sobre los estados financieros.

d) Suficiencia de las declaraciones informativas.

Esta norma dice: a menos que el auditor haga una declaración expresa en contrario, se debe sobreentender que considera las declaraciones informativas que forman los estados financieros como razonablemente suficientes.

Precisa por lo tanto, que todos los elementos que una negociación incorpore en los estados financieros, encierren aspectos importantes que proporcionen a cualquier lector interesado, un cuadro general de la situación y marcha de la empresa.

e) Salvedades.

Hasta la medida que el auditor recuerde una duda sobre algunas partidas especiales o áreas particulares de los estados financieros, puede abstenerse de formular una opinión hasta que haya conseguido la evidencia comprobatoria suficiente y competente que ponga fin a dicha duda o expresar su opinión con salvedades.

Cuando el contador público propone una opinión con salvedades, el párrafo de opinión del dictamen se modificará a fin de que se haga clara la naturaleza de la salvedad; se referirá específicamente al aspecto de la misma, explicará las razones que la motivaron y su efecto sobre la posición financiera y los resultados de

las operaciones.

f) Negación de opinión.

Cuando no se haya obtenido evidencia comprobatoria suficiente y competente para formarse una opinión sobre la razonable presentación de los estados financieros tomados en conjunto, el auditor independiente expondrá en su informe que está incapacitado para expresar una opinión sobre tales estados. La necesidad de negar una opinión puede surgir de una serie de limitaciones al alcance del examen o por la existencia de dudas respecto al total o monto de una partida o al resultado de un negocio que de manera importante afecta la posición financiera o los resultados de las operaciones, ocasionando que el auditor no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

4. ASPECTOS GENERALES DE UNA AUDITORIA.

1. Arreglo preliminar con el cliente.

Cuando las negociaciones entre un nuevo cliente y un auditor están en la primera etapa, el auditor obtendrá la mayor información posible que lo ayude durante el curso de su examen y le aclare las dudas sobre el trabajo que va a efectuar. El auditor entonces, tiene una excelente oportunidad para entrevistarse con el personal de la negociación y observar por sí mismo la organización y operaciones de la compañía.

Para la obtención de resultados eficaces, el trabajo de auditoría deberá ser convenientemente planeado en cuanto a su alcance, y debidamente supervisado. Actualmente, la visita de un auditor es en la mayoría de los casos, cuidadosamente preparada. La amplitud de los negocios y la naturaleza analítica del trabajo hecho

por el auditor hacen necesarios ciertos arreglos preliminares con el cliente, para evitar obstáculos al desarrollo posterior de su trabajo y para que el auditor pueda ejecutarlo en un tiempo mínimo.

2. Primera auditoría.

Cuando se va a hacer por primera vez una auditoría, el auditor deberá tener un especial cuidado en el arreglo preliminar con el cliente.

En una primera auditoría deberán cubrirse los siguientes puntos, algunos de los cuales también se llevarán a cabo en auditorías subsecuentes:

a) Estudio de los negocios del cliente y del manual de organización.

En la práctica es usual que el contador público se encuentre con empresas nuevas o con las que no esté familiarizado, por lo que es recomendable que haga un estudio más profundo de las prácticas seguidas por la compañía y de los problemas inherentes a ese tipo de negocio. Para determinar qué tipo de organización tiene la empresa, qué jerarquías, funciones y obligaciones tiene establecidos, es conveniente que el auditor haga un estudio del manual de organización.

b) Examen del sistema de control interno y auditoría interna.

La revisión del sistema de control interno se hará en parte en los trabajos preliminares, y se completará en el curso de la auditoría. Por ser la auditoría interna el control que la gerencia ejerce para aquilatar la efectividad de los demás controles establecidos, el auditor externo coordinará sus labores con las del departamento de auditoría.

c) Revisión de los estados financieros del cliente.

Un aspecto básico en los trabajos preliminares es la revisión some-

ra de los estados financieros del cliente, lo que proporcionará datos importantes al auditor experimentado. En caso de una primera auditoría, la revisión comprenderá tanto los estados financieros del período sujeto a revisión, como los correspondientes a ejercicios anteriores. En caso de que se hayan practicado auditorías anteriores por otros contadores públicos, se deben pedir los estados financieros e informes que se tengan, y estudiarlos especialmente en el caso de que haya salvedades en los dictámenes. Es también conveniente establecer relaciones entre los diversos renglones del balance y del estado de pérdidas y ganancias, y compararlas con las de ejercicios anteriores, a fin de estudiar sus principales variaciones.

d) Investigación del propósito de la auditoría.

Durante las negociaciones preliminares con un nuevo cliente, el auditor investigará el propósito de la auditoría para la cual es contratado. Si se hace con el propósito de una revisión general, para la obtención de un crédito, por venta del negocio, por la sospecha de un fraude o con el objeto de descubrir errores e irregularidades.

e) Investigación del período que deberá ser cubierto.

Antes de iniciar la auditoría, el auditor determinará el período que cubrirá su examen. Debe investigar cuando se hizo la última auditoría y por quién, posteriormente el lapso sobre el cual la auditoría puede tener efecto no solamente en la extensión del examen, sino también en la opinión que se rinda.

f) Aclaración de los datos y transacciones que se revisarán.

Después que el auditor ha examinado el sistema de control interno que opera en la empresa, está en posibilidades de empezar a planear la extensión que sea necesaria dar a su revisión.

La mayor parte de las auditorías comprenden el examen de los datos y transacciones efectuados para comprobar la corrección de los datos y registros. El examen debe satisfacer al auditor de que las partidas que ha examinado son correctas en un alto grado de probabilidades; si los resultados no son favorables deberán hacerse pruebas adicionales o deberán verificarse ciertos datos en detalle. El auditor aclarará al cliente este hecho, es decir, de que a medida que el examen progrese, pueden hacerse necesarias más o menos pruebas de las que originalmente se habían planeado.

g) Aclaración de la confirmación de cuentas por cobrar.

La confirmación de cuentas por cobrar deberá determinarse antes de empezar la auditoría y dejar establecido el procedimiento para su confirmación. El departamento de auditoría frecuentemente confirma los saldos de cuentas por cobrar; si el auditor independiente se satisface con el sistema de control interno y con los resultados obtenidos por el departamento de auditoría interna, puede decidir limitar su confirmación seleccionando determinadas cuentas, por ejemplo, aquéllas cuyo saldo exceda de un importe específico.

h) Investigación del sistema contable.

Antes de iniciar el trabajo, el auditor deberá familiarizarse con el sistema de contabilidad existente. El auditor no puede esperar realizar un trabajo competente de auditoría, dirigir a sus ayudantes, presupuestar el tiempo, si no posee un amplio conocimiento del sistema en operación.

i) Determinación del lugar en donde se va a realizar la auditoría.

El lugar más conveniente para efectuar el trabajo de auditoría, son las oficinas del cliente, porque todos los registros y documentación están a la mano del auditor.

j) Fijación de la fecha en que deberá iniciarse la auditoría.

Debe fijarse perfectamente el tiempo en que debe empezarse la auditoría, siendo conveniente ejecutar el trabajo preliminar antes de cerrar el período fiscal, dándose a conocer oportunamente al cliente la fecha en que se principiará el trabajo, a fin de que todos los registros estén preparados de acuerdo con las instrucciones del auditor.

k) Determinación de los honorarios.

Los honorarios se estipularán antes de empezar la auditoría. La mayor parte de los auditores prefieren una cuota por día, porque en raras ocasiones es posible estimar exactamente por adelantado los honorarios. Cuando se trata de hombres profesionalmente competentes y honestos, el cliente comprenderá este hecho, basado en que el auditor realizará su trabajo en el mínimo de tiempo y con la más alta calidad. La mayoría de los auditores tienen una idea clara del tiempo requerido para cualquier auditoría si la inspección o examen preliminar es adecuada y si no se presentan o descubren situaciones imprevistas.

l) Determinación del personal que va a intervenir en la auditoría.

El número de personas asignadas al trabajo deberá discutirse con el cliente, asimismo el cargo que desempeñará cada una. El cliente generalmente deja este aspecto a discreción del despacho. Señalando por adelantado el personal, el cliente se dará una idea del costo total por día.

m) Investigar si el cierre de los registros se hará antes de iniciarse la auditoría.

No es tarea normal del auditor saldar o cerrar los registros de su cliente. En una nueva auditoría el auditor aclarará perfectamente este punto, porque

normalmente el auditor debe basarse en la balanza de comprobación o en la hoja de trabajo. Al dar el auditor una estimación del total de horas que se necesitarán para la auditoría, el cliente puede sentirse defraudado con el aumento de horas empleado en trabajos que debe asumir su personal.

3. Carta de confirmación.

Después del arreglo preliminar, una carta de confirmación del trato hecho debe enviarse al cliente. La práctica de enviar una carta de confirmación a un nuevo cliente es común; esta carta reforzará las condiciones de la auditoría, su alcance, limitaciones, procedimiento de confirmación, fecha de entrega del informe y cualquier otro asunto tratado.

4. Memorándum en relación con el trabajo.

Después de convenir el trabajo, el auditor preparará un memorándum que colocará en su archivo permanente. El propósito de este memorándum es resumir los puntos tratados con el cliente, para guiar al personal, y preparar el trabajo a desarrollar. En subsecuentes auditorías este memorándum puede omitirse, por la familiaridad con la naturaleza del negocio. Para futura información, el jefe de la auditoría recurrirá a este memorándum o al duplicado de la carta de confirmación y a cualquier otra correspondencia relacionada con la auditoría.

5. Iniciación de la auditoría.

Tratándose de una nueva auditoría el jefe de la misma obtendrá una carta de presentación para el cliente, de la persona del despacho que hizo el arreglo; estudiará el memorándum y la correspondencia que se refiera al trabajo. Si se trata de repetirla, el encargado de la auditoría revisará el informe de la auditoría anterior, los papeles de trabajo, los datos necesarios del archivo permanente y del programa de audito--

ría. Para llevar a cabo su trabajo el auditor se proveerá de la papelería y útiles de escritorio necesarios.

6. División del trabajo entre el personal.

El trabajo a ejecutar por el auditor-senior y los auditores-juniors, se rá bien definido por el auditor encargado de la auditoría para evitar duplicidad de trabajo y asegurar la mayor efectividad en sus resultados. El senior instruirá a los juniors respecto a la forma y contenido de los papeles de trabajo, para que sean dispuestos de acuerdo con las políticas del despacho. Si se omiten tales instrucciones, los papeles de trabajo de cada auditor diferirán en forma y contenido, lo que traerá como consecuencia tiempo malgastado. Posteriormente el senior revisará las cédulas. Es recomendable que cada auditor reporte el tiempo trabajado cada día, indicando no solamente las horas trabajadas, sino el tipo de trabajo ejecutado.

5. PROGRAMA DE AUDITORIA.

En primer lugar, el auditor para rendir una opinión debe preguntar, investigar y verificar, y como ayuda para llevar a cabo lo anterior, prepara un programa de procedimientos de auditoría para cada examen.

Cada programa de auditoría deberá comprender exclusivamente los procedimientos a desarrollar en cada auditoría. El auditor deberá ser cuidadoso y competente al planear cada auditoría, no incluyendo procedimientos innecesarios.

En la preparación del programa de auditoría, serán aprovechados ampliamente, el conocimiento, juicio y experiencia del personal del despacho a fin de que todos los procedimientos que se apliquen sean adecuados. La justificación de cada paso de la auditoría es indispensable para obtener la información necesaria sobre la que descansa

sará la opinión que emita el auditor. Los programas y procedimientos de auditoría están encaminados a proporcionar una seguridad razonable de que todos los activos, obligaciones, ingresos y gastos son convenientemente registrados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El propósito de planear el programa de auditoría es tener una guía durante el curso de la misma, para determinar el progreso de la auditoría y las fases sucesivas del trabajo que deberán efectuarse, evitando omisiones en la revisión.

El programa de auditoría para cualquier cliente deberá revisarse periódicamente, ya que pueden presentarse cambios en las operaciones, productos, personal y procedimientos de la empresa, cada uno de los cuales desempeña un importante papel en la efectividad del programa.

1. Principales ventajas del programa de auditoría.

- a) Señala y justifica razonablemente cada procedimiento de auditoría.
- b) Promueve la división del trabajo entre el personal de una manera organizada.
- c) Da por resultado una auditoría conveniente y ahorra tiempo.
- d) Destaca los procedimientos esenciales para cada trabajo.
- e) Sirve como guía en años subsecuentes.
- f) Facilita la revisión a los supervisores.
- g) Asegura la observancia de los principios de contabilidad.
- h) Proporciona una historia del trabajo realizado.

2. Principales desventajas del programa de auditoría.

- a) La responsabilidad del auditor encargado del trabajo se ve limitada por el programa.

b) Se obstaculiza la independencia y el pensamiento constructivo del auditor.

c) Se desarrolla la auditoría en forma automática.

4. Cuestionario del control interno.

El auditor se asegurará del sistema de control interno a efecto de que sirva como una guía en relación con el total del examen detallado a ejecutar durante el curso de la auditoría.

Sin embargo, para obtener una información adecuada para la evaluación del sistema de control interno de un cliente, debe prepararse un cuestionario de control interno. Cuando se trata de un nuevo cliente el cuestionario de control interno deberá llenarse completamente; no así cuando se repite una auditoría, deberá revisarse y compararse con las políticas de operación del cliente. Periódicamente el cuestionario deberá revisarse y ajustarse a los cambios que se registren en dichas políticas.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín No. 5- Examen del Control Interno, dice: "Es de recomendarse la combinación de los papeles de control interno (especialmente en forma de cuestionarios), con los programas de auditoría, pues de esta manera se aprecia fehacientemente la influencia que el control interno tuvo en la elección de las pruebas a realizar, así como su extensión y oportunidad".

6. PAPELES DE TRABAJO.

1. Importancia de los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo acumulados, son de importancia porque apoyan el informe o dictamen del auditor. Reflejan la observancia a las normas de auditoría aceptadas, los procedimientos empleados y las conclusiones alcanzadas durante el curso

del trabajo.

Con un programa de auditoría bien elaborado, la preparación conveniente de los papeles de trabajo se desarrollará lógicamente a través de la ejecución del mismo. Comprenden todos los datos recopilados durante el curso de un examen, un bosquejo del dictamen, hojas de trabajo de la balanza de comprobación, cédulas, confirmaciones, comentarios, una copia del acta constitutiva y modificaciones posteriores, extractos de reglamentos, copias de contratos de arrendamiento y de otros contratos, actas de asamblea de administradores y accionistas y todos aquellos papeles recolectados durante el curso de la auditoría, los cuales apoyen los procedimientos seguidos en el examen.

2. Propósitos de los papeles de trabajo.

a) Validez de los registros.

En sus papeles de trabajo, el auditor compila todos los datos, análisis, notas, cédulas, extractos, confirmaciones y otra documentación perteneciente a la auditoría, y de los mismos selecciona el material para su dictamen. El cliente no está necesariamente interesado en los procedimientos usados por el auditor; sino en el resultado de la auditoría expresado en el dictamen, y los papeles de trabajo constituyen el único eslabón tangible entre los registros del cliente, la auditoría y el reporte del auditor.

b) Revisión del control interno.

Los papeles de trabajo indican el cumplimiento de la revisión del control interno. Este cumplimiento puede demostrarse con el cuestionario de control interno, pero los comentarios sobre el control interno de partidas específicas pueden indicarse en la sección que corresponda de los papeles de trabajo.

c) Dato de referencia.

Los papeles de trabajo sirven al auditor como una fuente de información para discutir aspectos del negocio con su cliente. En suma, los papeles de trabajo pueden usarse como referencia muchos años después de completarse la auditoría.

d) Punto de apoyo y defensa.

Los papeles de trabajo auxilian al auditor justificando su posición - contra cualquier ataque aun de tipo legal. Cuando se ofrecen como prueba, los papeles de trabajo frecuentemente son la mejor protección de la integridad profesional del auditor.

e) Revisión de la auditoría.

Terminados los papeles de trabajo constituyen la mejor ayuda para los socios o supervisores de la firma, quiénes revisarán el trabajo y el informe o dictamen de auditoría. El propósito de revisar los papeles de trabajo y el reporte por un socio o por un supervisor, es investigar si todas las cédulas sumarias y de análisis se prepararon - de acuerdo con el programa de auditoría, observando las normas de auditoría generalmente aceptadas, que los procedimientos supletorios hayan sido apropiados y que se hayan incluido todos los comentarios necesarios.

En una firma de contadores los siguientes pasos son normales para la revisión del trabajo ejecutado por el personal:

I. El senior encargado de la auditoría preparará el informe o dictamen.

II. Un supervisor revisará los papeles de trabajo y el informe o dictamen; y,

III. Un socio revisará todo el trabajo, por ser el principal responsable.

f) Como futura referencia.

Los papeles de trabajo sirven como una guía para subsecuentes auditorías de un mismo cliente. Esto no significa que la forma y contenido no sufrirán cambios, pero aún así es una base y una advertencia útil en caso de que se estudie algún cambio.

3. Preparación de los papeles de trabajo.

a) Cuidado en su preparación.

Los papeles de trabajo serán cuidadosamente preparados, siendo imposible establecer reglas invariables para su preparación. Los papeles de trabajo serán planeados y preparados de tal manera que los supervisores y principales al revisarlos obtengan la seguridad de que el programa de auditoría se ejecutó tal como se había planeado.

En los papeles de trabajo el auditor incluirá resúmenes de todo el material recopilado, y expondrá sus conclusiones y/o aclaraciones, con el fin de facilitar su comprensión y cubrir los objetivos de la auditoría.

Si el auditor se hace a sí mismo las siguientes preguntas, y si puede contestarlas satisfactoriamente, podrá distinguir todo aquello que sea necesario para elaborar sus papeles de trabajo.

I. ¿Estos datos son necesarios para el informe?

II. ¿Estos datos son necesarios para apoyar alguna partida que se examinará?

III. ¿Estos datos son necesarios para el éxito de la investigación futura?

IV. ¿Estos datos son necesarios para verificar la corrección de los registros y transacciones?

V. ¿La omisión de estos datos tendrá consecuencias importantes?

b) Reglas para la preparación de los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo incluyen todos los datos reunidos durante el curso de una auditoría, por esta razón, su contenido será amplio y explícito y su forma impecable desde el punto de vista de su limpieza y arreglo.

I. Colocar el nombre del cliente en la parte superior de cada papel de trabajo.

II. Abajo el nombre de la cuenta del balance general o del estado de resultados, tratada en cada papel de trabajo.

III. Fecha de la auditoría.

IV. Colocar un número índice en una esquina determinada de cada papel de trabajo.

V. Cruzar índices en cada papel de trabajo, en la hoja a la cual es transferido y en la hoja de la cual es obtenido.

VI. Usar solamente un lado de cada hoja.

VII. Cerciorarse de que cada partida esté analizada en una hoja de papel separada.

VIII. En cada cédula exponer el procedimiento usado para el examen de la cuenta de que se trata y la conclusión obtenida.

IX. Hacer síntesis de actas, contratos y otros documentos proporcionados por el cliente.

X. Cada papel de trabajo será firmado y fechado por el auditor que ejecutó el trabajo; asimismo, deberá aparecer la firma de quien lo revisó y la fecha.

XI. Asegurarse de que no hay errores aritméticos.

XII. El lugar de donde se obtuvieron los datos que aparecen en las cédulas.

c) Control de los papeles de trabajo.

Todos los papeles de trabajo serán protegidos durante la auditoría y conservados después de concluirse la misma.

d) ¿A quién pertenecen los papeles de trabajo?

Son propiedad del auditor, por ser el único testimonio de la honradez de su opinión y de la competencia de su trabajo.

El Colegio de Contadores Públicos de México en su folleto - No. 6 sobre asuntos de la Auditoría Fiscal Federal publicó la circular No. 1 titulada - "Papeles de Trabajo - ¿Quién es su propietario?, escrita por el Contador Público Alejandro Corral, que dice: "El contador público debe guardar estos papeles como de su propiedad, a fin de poder hacer las aclaraciones a que haya lugar, comprobar que llevó a cabo el trabajo y apoyar su informe o dictamen, en virtud de que el cliente puede usarlo ante terceros y el público en general, ya sea para obtener crédito, inversión adicional u otro fin cualquiera, y no nada más para su uso interior. Sin la propiedad de los papeles de trabajo el contador público no podría defender su dictamen".

"Por lo que se refiere a los papeles de trabajo del contador, como documentos probatorios, pueden distinguirse dos casos. El primero relativo a un juicio entre el contador y su cliente, con motivo de incumplimiento del contrato de prestación de servicios profesionales que rige sus relaciones, y el segundo, consistente en un posible juicio entre el cliente del contador público y cualquier tercero".

Por cuanto al primer aspecto, los papeles de trabajo sirven al contador para acreditar el cumplimiento del contrato de prestación de servicios, fundando-

con dichos elementos de su propiedad, las defensas que opusiere dentro del juicio respectivo, contra la acción ejercitada en su contra por el cliente".

"Respecto al segundo caso, en vista del carácter de la prueba, el cliente del contador público o el tercero pueden pedir del juez que conozca del juicio, que cite al contador para aclarar, razonar o ampliar su dictamen, sobre los puntos que - cualquiera de ellos necesiten probar dentro del juicio de mérito. Al efecto, el contador público se fundaría en los elementos que muestren sus papeles de trabajo".

e) Cédulas de ajustes y reclasificaciones.

Los ajustes de auditoría se preparan para corregir errores u omisiones - en los estados financieros, y deben registrarse en los libros de contabilidad, ya que de otra manera pueden dar lugar a salvedades en el dictamen.

Los asientos de reclasificación tienen por objeto una presentación más conveniente de los estados financieros y afectan únicamente a la clasificación del balance y del estado de resultados, por lo que no es necesario registrarlos en la contabilidad.

f) Cédulas sumarias.

Una cédula sumaria es aquella que clasifica y resume partidas similares o relacionadas entre sí.

g) Cédulas de análisis.

Son la comprobación de las partidas indicadas en las cédulas sumarias.

h) Índice de los papeles de trabajo.

Se pondrán índices, subíndices e índices cruzados en los papeles de - trabajo, durante el curso de la auditoría o al concluirse ésta. Con lo anterior se facilita la localización de cualquier cuenta o sección de una auditoría sin pérdida de tiempo.

4. Archivo de los papeles de trabajo.

Generalmente se divide en:

a) Archivo permanente.

El propósito del archivo permanente es poseer una historia del negocio; tener una referencia de partidas que se repiten periódicamente; reducir la preparación anual de nuevos papeles de trabajo de partidas que no cambian; preparar datos específicos para futuras auditorías; para investigación de impuestos y para otros propósitos. - Porque contiene una serie de datos de interés para el auditor, deberá mantenerse al día.

b) El archivo común contiene sólo los datos relativos al período sujeto a revisión. Aquellos datos relacionados con la auditoría que se encuentren en el archivo permanente, deberán marcarse haciendo referencia a dicho archivo, para evitar duplicidad de trabajo. Periódicamente el material del archivo común que conserve un interés histórico, deberá transferirse al archivo permanente.

CAPITULO III

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO

1. Dictamen. 2. Opinión sin salvedades. 3. Opinión con salvedades. 4. Opinión Adversa. 5. Negación de opinión. 6. Informe largo.

1. DICTAMEN.

El informe corto o dictamen que emite el contador público independiente se usa comúnmente en relación con los estados financieros básicos. Consiste de una descripción del trabajo ejecutado en el párrafo inicial o de "alcance", y de una descripción de las conclusiones del auditor en el párrafo final o de "opinión". En México, el dictamen tiene un párrafo adicional a fin de que el contador público haga constar si los ingresos sujetos al impuesto sobre ingresos mercantiles, han sido declarados en los términos de la ley respectiva.

Por la investidura pública de la profesión y la responsabilidad que el contador público asume al expresar su opinión, es importante una uniformidad razonable en la forma de emitirla, tanto para el auditor, como para aquéllos que confían en sus hallazgos.

Una forma estándar del dictamen fue recomendada por el Instituto Americano de Contadores Públicos en 1933, se hicieron varias revisiones en los siguientes años, la última en 1948, y es la que la profesión en general ha adoptado, que dice:

He examinado el balance general de la Compañía X al 31 de diciembre de 19__ y los estados de resultados y de superávit por el año que terminó en esa fecha. Mi examen fue hecho de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, y por consiguiente incluyó pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, el balance general que se acompaña

y los estados de resultados y de superávit presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 19__, y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

La Regla 2.02 del Reglamento S-X de la Comisión de Cambios y Valores de los Estados Unidos, establece que el dictamen debe indicar: a) que la auditoría fue hecha de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, b) que no se omitió ningún procedimiento de auditoría normal o necesario, y c) que cuando se omita algún procedimiento considerado necesario por el auditor, debe hacerse una declaración en ese sentido indicando las razones de la omisión.

En 1939, el AICPA, estableció la confirmación de cuentas por cobrar y la observación de la toma de los inventarios como procedimientos de auditoría generalmente aceptados, en donde sean practicables y razonables y los activos en cuestión sean importantes para la posición financiera o para los resultados de las operaciones. En auditoría, practicable significa "capaz de ser hecho con los medios útiles"; razonable significa "sensato o convincente a la luz de las circunstancias que lo rodean". Y declaró: "En la rara situación en que estos procedimientos siendo practicables y razonables no se empleen, aplicándose otros procedimientos, el auditor debe tener en mente que él lleva el peso de justificar la opinión que expresa".

En la sección de opinión, la Comisión requiere que contenga la opinión del auditor sobre: a) los estados financieros, b) los principios y prácticas contables que rigen los estados, y c) cualquier cambio importante en los principios y prácticas o sus métodos de aplicación. Esta porción del dictamen contiene la conclusión a que ha llegado el auditor después de su examen, como una "opinión", que según el diccionario signi-

fica: concepto, parecer, dictamen formulado acerca de una cosa que no es incontrovertible.

La fecha de terminación de todos los procedimientos de auditoría será la - fecha del dictamen, si es posterior a aquélla en que se terminen todos los procedimientos de auditoría, el contador público aclarará que su dictamen se basa en el examen que se completó con fecha anterior.

La opinión del contador público se da en relación con estados financieros, lo cual significa, presentar la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de las operaciones por el período que terminó en esa fecha, es decir, que los estados representan una porción de la historia financiera de una empresa, que es la que considera el auditor al hacer su examen y al expresar su opinión.

Sin embargo, los eventos o transacciones algunas veces ocurren posteriormente a la fecha del balance, los cuales pueden tener un efecto significativo sobre los estados financieros y requerir ajustes o aclaraciones. El auditor generalmente no tiene la responsabilidad de ampliar los procedimientos de auditoría a las transacciones que ocurran posteriormente a la fecha del balance por un tiempo específico, su duración dependerá de las exigencias prácticas de cada examen.

El dictamen debe dirigirse a aquél o aquéllos que convinieron con el contador público el examen de los estados financieros.

Cuando el auditor permite que su nombre se asocie con estados financieros, deberá expresar una opinión sin salvedades, una opinión con salvedades, una opinión adversa o una negación de opinión.

2. OPINION SIN SALVEDADES

Una opinión sin salvedades sobre la razonable presentación de la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa solamente puede expresarse, cuando el contador público se forma tal opinión partiendo de un examen hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que la presentación esté de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes, y que se incluyan las notas aclaratorias necesarias para evitar que los estados sean confusos o engañosos con una falsa o errónea información.

3. OPINION CON SALVEDADEES.

El contador público emitirá una opinión con salvedades cuando no haya podido verificar satisfactoriamente algunas partidas o áreas especiales de los estados financieros, o no le haya sido posible obtener la información necesaria, o cuando de acuerdo con su criterio, las cuentas que ha examinado no presentan razonablemente la situación que pretenden mostrar, ya sea porque la presentación de una partida importante en los estados financieros no está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, o porque el efecto de un cambio a un principio o práctica que no es generalmente aceptada, es importante, o por que el cliente haya rehusado dar a conocer a través de notas aclaratorias, datos esenciales para una razonable presentación, o porque los probables efectos de un asunto no puedan determinarse razonablemente al tiempo de dar la opinión.

4. OPINION ADVERSA.

Una opinión adversa se necesita en cualquier dictamen en donde las excepciones en cuanto a la razonable presentación de los estados financieros son tan importantes, que no se justifica una opinión con salvedades. En tales casos, una negación

de opinión no se considera apropiada, puesto que el auditor tiene suficiente información para opinar que los estados financieros no están razonablemente presentados. Siempre que el contador público emita una opinión adversa, aclarará todas las razones que la motivaron.

5. NEGACION DE OPINION.

El contador público puede abstenerse de opinar, cuando las restricciones impuestas por su cliente o las excepciones en cuanto a las prácticas seguidas por el mismo son de tanta importancia, que no le permitan emitir una opinión sobre los estados financieros, tomados en conjunto.

6. INFORME LARGO.

Mientras la profesión contable ha adoptado generalmente el dictamen en relación con los estados financieros básicos, los auditores también emiten en gran número el informe largo. Además de una opinión sobre los estados financieros básicos, el informe largo incluye detalles de las partidas comprendidas en esos estados, datos estadísticos, comentarios explicativos, otro material informativo que puede no ser de naturaleza contable y algunas veces una descripción del alcance del examen más detallada que la que se hizo en el dictamen. En algunos casos se entrega tanto un informe largo como un informe corto sobre el mismo trabajo, pero en muchos casos el informe largo constituye el único informe dado.

La responsabilidad de la dirección por los estados financieros y la del auditor por su opinión sobre tales estados, quedó firmemente establecida desde la adopción general del dictamen o informe corto. Bajo este concepto, el contador público inde-

pendiente expresa su opinión profesional y no "certifica" hechos exactos. Estas mismas bases norman el informe largo, y el contador público al formularlo aclarará que rinde el mismo tipo de opinión profesional que en el dictamen.

Las disposiciones de la norma de información que dice: "...el informe contendrá una clara indicación del carácter del examen del auditor y del grado de responsabilidad que asume", son aplicables tanto al informe corte como al informe largo. La redacción del informe corto o dictamen, se usa en el informe largo con mucha frecuencia, pero como el informe corto cubre solamente los estados financieros básicos, el auditor fijará claramente su posición en relación con los otros datos del informe largo.

CAPITULO IV

RECOMENDACION ESPECIFICA PARA MEJORAR EL DICTAMEN DEL CONTADOR

PUBLICO

1. Desarrollo del dictamen. 2. Reconocimiento de las normas de auditoría. 3. Fundamentos de la modificación que se propone. 4. Objeciones. 5. Resultado de la modificación propuesta.

La revista The Journal of Accountancy, en octubre de 1964, difundió la proposición que hace el Contador Público Paul H. Rosenfield, con base en los razonamientos que se exponen en el presente capítulo, para mejorar el contenido del dictamen del contador público.

Siendo la contaduría pública un conocimiento susceptible de renovarse, me permito presentar esta propuesta de gran interés para la profesión.

1. DESARROLLO DEL DICTAMEN.

Los informes de auditoría, originalmente se redactaban en cualquier forma que el auditor considerara apropiada. Un dictamen de 1888 se presentó como sigue: "Se hizo auditoría y se encontró correcta".

El Consejo de la Reserva Federal de los Estados Unidos, propuso dos formas de dictamen. La primera en 1917:

He auditado las cuentas de la Compañía X por el período comprendido del _____ al _____ y certifico que el balance general y el estado de pérdidas y ganancias han sido preparados de acuerdo con el plan sugerido y aconsejado por el Consejo de la Reserva Federal y en mi opinión manifiestan la situación financiera de la firma al _____ y el resultado de sus operaciones por el período.

La segunda en 1929:

He examinado las cuentas de la Compañía X por el período del _____ al _____.

Certifico que el balance general que se acompaña y el estado de pérdidas y ganancias, en mi opinión, manifiestan la situación financiera de la compañía al _____ y el resultado de las operaciones por el período.

El uso de estas formas no era obligatorio y, aunque ambas influyeron en los dictámenes posteriores, ninguna de las dos fue adoptada completamente.

El primer dictamen fue propuesto en 1933, por el Instituto Americano de Contadores Público Titulados, en cooperación con las bolsas de valores de los Estados Unidos, y aprobado por la Bolsa de Valores de Nueva York. A partir de este momento, cualquier variación en el dictamen tendría que ser justificada por el contador público.

He hecho un examen del balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 19____, y de los estados de ingresos y de superávit por el año de 19____. En relación con esto, examiné o comprobé los registros de contabilidad y otra evidencia comprobatoria y obtuve información y explicaciones de jefes y empleados de la compañía; también hice una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de ingresos y de operación por el año 19____, pero no hice una auditoría detallada de las transacciones.

En mi opinión, basada en tal examen, el balance general que se acompaña y los estados de ingresos y de superávit presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados aplicados uniformemente por la compañía durante el año sujeto a revisión, su posición al 31 de diciembre de 19____, y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

En la revisión de 1939 contenida en las Declaraciones sobre Procedimientos de Auditoría No. 1, del AICPA, "Extensión de los Procedimientos de Auditoría", se desecharon algunas ideas y se hizo referencia al control interno.

He examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 19____, y los estados de ingresos y de superávit por el año que terminó, revisé el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad y, sin hacer una auditoría detallada de las transacciones, examiné o comprobé los registros de contabilidad de la compañía y otra evi-

dencia comprobatoria, por los métodos y con la extensión que consideré apropiados.

En mi opinión, el balance general que se acompaña y los estados de ingresos y de superávit presentan razonablemente la posición de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 19__ y el resultado de sus operaciones por el año que terminó, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

En la revisión de 1941 se agregó una referencia a las normas de auditoría, en atención a los requerimientos de la Comisión de Cambios y Valores, comprendidos en la Regla 2.02 del Reglamento S-X.

He examinado el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 19__, y los estados de ingresos y de superávit por el año que terminó en esa fecha, revisé el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin hacer una auditoría detallada de las transacciones, examiné o comprobé los registros de contabilidad de la compañía y otra evidencia comprobatoria, por los métodos y con la extensión que consideré apropiados. Mi examen fue hecho de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, aplicables en las circunstancias e incluyó todos los procedimientos que consideré necesarios.

En mi opinión, el balance general que se acompaña y los estados de ingresos y de superávit presentan razonablemente la posición de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 19__ y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

En la revisión de 1948 publicada por el AICPA en 1963, en su folleto Declaraciones sobre Procedimientos de Auditoría No. 33, "Normas y Procedimientos de Auditoría", se hace referencia a las normas de auditoría y se excluyen algunas ideas, entre ellas la mención al control interno.

He examinado el balance general de la Compañía X al 31 de diciembre de 19__ y los estados de resultados y de superávit por el año que terminó en esa fecha. Mi examen -

fue hecho de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, y por consiguiente incluyó pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, el balance general que se acompaña y los estados de resultados y de superávit presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 19__ y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

Si observamos las secciones de alcance de los cuatro dictámenes normales, es evidente que contienen los elementos diferentes:

- a) Una descripción en lenguaje variable del trabajo hecho en el examen.
- b) Una afirmación del carácter profesional del trabajo efectuado en el

examen.

El modelo de 1933, solamente incluía el elemento (a). Los métodos y procedimientos de auditoría se mencionan en términos generales, pero no hay una afirmación de que el auditor hizo todo lo que él o la profesión consideran necesario. Los otros tres dictámenes contienen ambos elementos: (a) se hace referencia a diversos métodos y procedimientos de auditoría, y (b) se indica que la auditoría fue suficiente para el auditor y, en las dos últimas formas se satisfacen además, las exigencias de la profesión.

¿Son necesarios o deseables estos dos elementos? A continuación se demuestra que el elemento (a) no es ni necesario ni conveniente. Si eliminamos el elemento (a) "y por consiguiente.... circunstancias", la revisión que se propone contendría únicamente el elemento (b) para asegurar que el examen se hizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

2. RECONOCIMIENTO DE LAS NORMAS DE AUDITORIA.

Las expresiones "normas de auditoría" y "procedimientos de auditoría" se usaron en la literatura contable varios años antes de la formulación del dictamen normal. Por primera vez en 1941, la Comisión de Cambios y Valores de los Estados Unidos, exigió el empleo de la expresión "normas de auditoría generalmente aceptadas" en aquéllos dictámenes que le fueran sometidos.

Como no existía un acuerdo general sobre lo que estos términos significaban y sobre la diferencia entre uno y otro, la SEC hizo algunas consideraciones en relación con las normas de auditoría: "...además, del uso de los procedimientos generalmente aceptados para auditorías normales, su aplicación se hará dentro de la competencia profesional por personas especialmente preparadas".

Por esta razón, la Comisión creyó que al cumplir el auditor con las disposiciones anteriores, demostraba:

INTEGRIDAD: El auditor hizo, de acuerdo con las circunstancias, lo que la profesión le exige generalmente para formular una opinión.

CALIDAD: El trabajo del auditor se ajustó a la calidad que la profesión le exige.

Posteriormente se añadió la frase "aplicables en las circunstancias", aun cuando la integridad y la alta calidad no son más o menos aplicables en casos variables, sino que son plenamente aplicables en todas las situaciones.

En la junta de septiembre de 1948, el AICPA, aprobó el "Proyecto de Declaración de las Normas de Auditoría - Su importancia y alcance generalmente aceptados". En 1954, el folleto anterior fue sustituido por la publicación de un informe especial del Comité sobre Procedimientos de Auditoría denominado "Normas de Auditoría generalmente aceptadas - Su importancia y alcance".

3. FUNDAMENTOS DE LA MODIFICACION QUE SE PROPONE.

La cuestión de retener o suprimir "y por consiguiente...circunstancias" parece ser un problema de política. ¿Qué política es la más benéfica para la profesión, - los lectores y para todo aquél que tenga algún interés en ella? La mejor política es la - de desaparecer "y por consiguiente... circunstancias". A continuación se presentan los argumentos en favor de la supresión.

a) Confianza.

El propósito básico de una auditoría y de un dictamen de auditoría es - inspirar confianza. Si una persona cree que una tercera parte intachable e independien - te ha hecho un estudio profesional de la información financiera que está leyendo y, ha - opinado favorablemente sobre ella, esa persona adquiere confianza en la validez de di - cha información.

La confianza es un estado de ánimo y es una mezcla de conocimiento y - sentimiento. El grado de confianza ganado por los lectores, varía según el conocimiento que tengan de la situación y de su propia configuración emotiva.

Un dictamen de auditoría debe redactarse en tal forma que inspire la máxi - ma confianza y ésta debe partir de la auditoría.

El conocimiento de los lectores con respecto a la situación que refleja - una información financiera, a la auditoría y al dictamen, difiere mucho, pero para el - propósito de esta modificación podemos incluir a los lectores en dos grandes grupos:

1. Aquéllos que saben que un examen de acuerdo con las normas de audi - toría generalmente aceptadas incluye pruebas de los registros de contabilidad y otros pro - cedimientos que el auditor considera necesarios en las circunstancias.

2. Aquellos que no conocen ésta.

La primera clase de lectores no se sentirá afectada por la omisión de - "y por consiguiente...circunstancias", pero ¿qué efecto puede tener sobre la segunda - clase de lectores?, es decir, ¿cuál sería la redacción más conveniente para inspirar la - confianza de las personas no instruídas en la técnica contable?

La base más sólida para inspirar confianza a un lego sobre el trabajo - de un profesional, es que conozca que éste es un miembro respetable dentro del gremio, - que su trabajo se toma en gran estima por los miembros del mismo y por el público en ge - neral, y que posee un firme conocimiento de las normas estipuladas por su profesión. La enumeración de los procedimientos empleados por un profesionista por más completa que - ésta sea, nunca le inspirará confianza porque es incapaz para percibir la integridad de - los procedimientos y la eficacia con que se llevaron a cabo, aunque se le explique todo - esto en detalle. Se basa más bien en la creencia de que el trabajo se desarrolló a un ni - vel profesional.

El dictamen actual es una combinación de dos tipos de esfuerzos para - convencer al lector: (1) una descripción del trabajo, y (2) una afirmación del carácter - profesional del mismo. La breve descripción del trabajo, no sólo no ayuda a convencer al lector no profesional, sino que atenúa en forma considerable lo que sería, en otro ca - so, un justo sentimiento de confianza. No añade nada nuevo a su convicción desde el - momento que no puede valorar el trabajo a partir de su descripción, sino por el contrario, la debilita por el simple hecho de que el auditor se siente impulsado a decirlo. El se - pregunta ¿por qué el auditor añade una declaración de que ha hecho un trabajo profesio - nal? ¿Acaso el auditor tiene dudas sobre las normas que adopta, para él mismo o sobre - la profesión? El lector quedaría satisfecho si se le dijera que se ha realizado un traba -

jo a nivel profesional, de otro modo le asaltan algunas dudas.

La frase "y por consiguiente...circunstancias" debilita el dictamen - porque hace pensar al lector que podría estar equivocado si se basa en el conocimiento - de que el trabajo reúne los requisitos de las normas de la profesión y que debe saber más, antes de otorgarle su confianza. Esto surte un efecto, no de apoyo, sino de algo que ha - ce flaquear su confianza no sólo sobre los estados financieros dictaminados, sino sobre - las normas y sobre la profesión que las apoya.

La profesión de contador público es una profesión respetable, con elevadas normas de conducta. El trabajo profesional que persigue estas normas, merece la - confianza de todo aquél que cree en ella. El lenguaje que pueda producir una falsa im - presión y que no aporte conceptos nuevos, no debe formar parte del dictamen normal.

b) Exigencias del lenguaje.

La expresión "normas de auditoría generalmente aceptadas" que aparece en la modificación propuesta, contiene todos los conceptos de las veintitún palabras - omitidas. La frase "y por consiguiente" que se elimina, indica que las siguientes ideas - no son más que una ampliación de las ideas ya presentadas.

1. Se usan procedimientos de auditoría.

El modelo propuesto hace alusión a un examen y a normas de auditoría. Esto le indicaría a cualquier lector interesado, que se emplean procedimientos, que éstos son de auditoría y no otra clase de procedimientos. La segunda norma de ejecución del trabajo de la lista de normas de auditoría generalmente aceptadas, se refiere a "procedimientos de auditoría".

2. Estos procedimientos implican pruebas.

El hecho de que los procedimientos impliquen pruebas, no significa -

que éstos engloben en cien por ciento los datos. Esto es esencialmente una abreviación de la declaración contenida en los modelos de 1933, 1939 y 1941. La segunda norma de ejecución del trabajo de la lista de normas de auditoría generalmente aceptadas, se refiere a: "...extensión de las pruebas a la cual los procedimientos de auditoría deben ser limitados..." La revista The Journal of Accountancy, en su editorial de noviembre de 1948, dijo en relación con la declaración de las normas de auditoría: "...Esta declaración incluye una referencia a la revisión del control interno y al procedimiento de pruebas selectivas empleados en la mayor parte de las auditorías, por esto, parece innecesario hacer una mención específica a estas cuestiones en el dictamen de auditoría..."

También el comité sobre procedimientos de auditoría del AICPA, expresó en 1948 que: "En el informe especial sobre normas de auditoría, así como en otro tipo de literatura publicada en los últimos años, se ha aclarado el carácter de prueba de los exámenes hechos por contadores independientes".

3. Los registros de contabilidad se usan como evidencia de auditoría.

La tercera norma de ejecución del trabajo de la lista de normas de auditoría generalmente aceptadas, dice que: "Evidencia comprobatoria suficiente y competente se obtendrá a través de la inspección, observación, preguntas y confirmaciones, como una base razonable de la opinión que el contador público da en relación con los es tados financieros sujetos a su examen".

Cualquier conocedor de los registros de contabilidad podrá entender según esto, que dichos registros se encuentran dentro de los asuntos "examinados".

4. El auditor emplea su propio juicio "...que consideré..."

El trabajo profesional siempre necesita ir acompañado de un criterio. Cuando un contador público lleva a cabo un examen, éste debe hacerse a un nivel profe

sional, tal como se especifica en la segunda norma personal de la lista de normas de auditoría generalmente aceptadas: "el contador público debe desempeñar sus deberes con cuidado y diligencia".

5. El auditor afirma que su examen incluyó todo lo que consideró necesario.

Cualquier aseveración que haga un profesional, en el sentido de que ha hecho todo lo que la profesión considera necesario, encierra una afirmación de que él hizo todo lo que juzgó conveniente. Esta es, en esencia, la característica del trabajo profesional; es decir, que el profesionista no es un empleado que lleva a cabo una serie de trabajos previamente designados, sino por el contrario, hace todo lo que según su criterio las circunstancias le exijan, con la seguridad de que no omitió nada de lo que su profesión le pide en cada caso. Por esto, las disposiciones que aparecen en la lista de normas de auditoría generalmente aceptadas "el contador público debe desempeñar sus deberes con cuidado y diligencia" y "evidencia comprobatoria suficiente y competente", requieren que el auditor esté personalmente convencido de que su trabajo es completo.

c) Otras ventajas.

La omisión de estas palabras traerá consigo, además de otras ventajas, desechar la falsa impresión de que las normas y la profesión no merecen la plena confianza del público, estas otras ventajas son:

1. Borrar la falsa impresión de que los registros de contabilidad son la única evidencia utilizada por el auditor. Esto indica un punto de vista estrecho, la auditoría se basa en un alto grado en la observación, confirmación e inspección de documentos preparados por terceras personas.

2. Se destaca que no es suficiente que el auditor ejecute únicamente -

aquellos procedimientos que él considera necesarios bajo determinadas circunstancias, si no que también debe aplicar los procedimientos considerados necesarios por la profesión aunque él no lo considere así.

3. Quita valor a la referencia defensiva de las pruebas. Esta alusión pone al lector sobre aviso de que la auditoría no garantiza el cien por ciento de exactitud, y por lo tanto, sirve para proteger al auditor de posibles reproches, si errores que no afectan la razonabilidad de los estados financieros se encuentran, y que él no descubrió porque no hizo una auditoría muy detallada. Esta llamada de atención al lector y la protección que se deriva para el auditor, ya no son necesarias, si alguna vez lo fueron. Una auditoría para determinar la confiabilidad de los estados financieros nunca fue hecha, ni es hecha, para detectar todos los errores que no tienen un efecto significativo sobre los estados financieros.

4. Eliminación de palabras inútiles. Esto podría alentar a las personas no instruidas en la contaduría pública a leer lo que de otra manera, podría significar para ellos un dictamen fuera de su alcance.

4. OBJECIONES.

Las siguientes objeciones por suprimir "y por consiguiente...circunstancias", pueden ocurrírsele a los interesados en el dictamen:

a) La supresión de alguna referencia al criterio usado por el auditor, puede causar la impresión de que no usa, o ya no va a usar su criterio.

Sin embargo:

1. El público reconoce lo suficiente, la magnitud de la profesión como para eludir una suposición en el sentido de que su trabajo no implica el uso de su juicio.

2. La referencia al uso que hace el auditor de su criterio es una idea deformada, puesto que no establece que el criterio del auditor esté moderado por el de la profesión.

b) La supresión de una descripción de los procedimientos de auditoría, va en contra del programa de la profesión, el cual pretende educar al público sobre el trabajo que se realiza.

No obstante:

1. La descripción produce una impresión parcial del trabajo del auditor, lo cual no es ciertamente una ventaja.
2. El uso de la descripción da una impresión falsa y negativa sobre las normas de la profesión.

c) Sin embargo, se eliminaron del dictamen: la mención del control interno, información y explicaciones obtenidas de jefes y empleados, una revisión de los métodos de contabilidad y de las cuentas de ingresos y de operación, cuando el AICPA consideró que ésta era la política más conveniente a seguir.

5. RESULTADO DE LA MODIFICACION PROPUESTA.

Con la supresión de "y por consiguiente...circunstancias" de la sección de alcance del dictamen, el término "normas de auditoría generalmente aceptadas" adquiere toda su importancia, como se observa en el ejemplo que sigue:

He examinado el balance general de la Compañía X al 31 de diciembre de 19__ y los estados de resultados y de superávit por el año que terminó en esa fecha. Mi examen fue hecho de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, el balance general que se acompaña y los estados de resultados y de superávit presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 19__, y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha de acuerdo con principios de-

contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

La definición de las normas de auditoría generalmente aceptadas ya ha pasado la prueba del tiempo. Ya no existe duda sobre su significado o sobre el hecho de que un examen que se llevó a cabo de acuerdo con estas normas, justifica la opinión profesional. Ahora es tiempo de darle el suficiente peso a las normas de la profesión, mediante la supresión de descripciones indeseables o innecesarias del trabajo efectuado, lo cual se incluye en el dictamen actual de auditoría.

CONCLUSIONES

1. Como parte intrínseca de los negocios, la contabilidad actúa como directriz sirviéndose de estados financieros, cuyo grado de integridad y autenticidad se determina por la auditoría.
2. Una vez que se consigue lo anterior, a través de la auditoría, la profesión se encontró en posibilidad de proporcionar información digna de confianza. Esto se tradujo en un beneficio para los lectores cualquiera que fuera el interés de cada uno de ellos y, para la profesión significó la conquista de una de sus metas más ambiciosas.
3. El dictamen es el fruto del trabajo del contador público. Su valor se funda en que:
 - a) Contiene la opinión de una persona profesionalmente capacitada.
 - b) Esta opinión es imparcial por provenir de una persona totalmente independiente de la empresa.
4. El dictamen actual es la última fase de un proceso de desarrollo que considero susceptible de renovarse. Después de estudiar detenidamente la modificación que propone el Contador Público Paul H. Rosenfield, en el sentido de suprimir de la sección de alcance del dictamen la descripción "y por consiguiente incluyó pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias", comparto su punto de vista basada en los conceptos expuestos en el presente trabajo; modificación que pongo a la consideración de los organismos correspondientes en nuestro país.

BIBLIOGRAFIA

Arthur W. Holmes - Auditing Principles and Procedure - 1964.

Norman J. Lenhart, C.P.A. and Philip L. DeFliese, C.P.A. - Auditing - 1957.

American Institute of CPAs - Auditing Standards and Procedures - 1963.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos - Normas y Procedimientos de Auditoría - 1965.

Eric L. Kohler - Auditoría - 1965.

Carlos Barrón Herrera, C.P. - Apuntes de Auditoría 2o. curso - 1964.

Paul H. Rosenfield, C.P.A. - The Auditor's Standard Report can be improved. Artículo publicado en The Journal of Accountancy - octubre de 1964.

Los organismos que se mencionan en el texto
de esta tesis son:

American Institute of Certified Public Accountants - AICPA
Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados.

Federal Trade Commission - FTC
Comisión Federal de Comercio.

Federal Reserve Board - FRB
Consejo de la Reserva Federal.

New York Stock Exchange
Bolsa de Valores de Nueva York.

Council of the Institute
Consejo del Instituto.

Securities and Exchange Commission - SEC
Comisión de Cambios y Valores

ESTA TESIS SE IMPRIMO EN JUNIO DE 1968
EMPLEANDO EL SISTEMA DE REPRODUCCION
XEROX-OFFSET EN LOS TALLERES DE
IMPRESOS OFFSALI-G, S. A., MIER Y PESADO 113-A
Y AV. COLONIA DEL VALLE 231 COL. DEL VALLE
MEXICO 12, D. F. TELS. 23-21-05 Y 23-03-33