

21  
201



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN**

Departamento de  
Exámenes Profesionales

**RESPONSABILIDAD DE LA  
CONTADURIA PUBLICA**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE**

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A**

**MAURICIO ROMO FLORES**

CUAUTITLAN, MEXICO

1990

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



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

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

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

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

**RESPONSABILIDAD DE LA CONTADURIA PUBLICA.**

## I N D I C E

### CAPITULO I

Generalidades.	2
Breve historia del desarrollo de la Contaduría Pública.	4
Agrupación profesional.	8

### CAPITULO II

Divulgación profesional.	11
Dignidad de la profesión.	12
Sentido social de la profesión.	14

### CAPITULO III

Concepto de responsabilidad.	20
Responsabilidad consigo mismo.	22
Responsabilidad para con el prójimo.	24
Responsabilidad para con la sociedad.	27

### CAPITULO IV

Responsabilidad de la Contaduría Pública.	33
Servicio de auditoría.	35
Servicio en materia fiscal.	62
Servicio de consultoría en administración.	70

CONCLUSIONES.	84
---------------	----

BIBLIOGRAFIA.	85
---------------	----

## INTRODUCCION.

Una de las mayores preocupaciones de la profesión contable ha sido - lograr la uniformidad en los diferentes aspectos que abarcan su ejercicio en forma independiente. Las conferencias impartidas por agrupaciones de contadores públicos se han ocupado de temas que revelan esta inquietud y que van desde el desarrollo de planes de estudio similares (por lo menos en los aspectos básicos) que aseguren una preparación académica adecuada para futuros contadores públicos en los diversos países, hasta el establecimiento de requisitos mínimos de calidad para efectuar una auditoría de estados financieros, que cristalizaron con la recomendación en la VII conferencia celebrada en Mar del Plata en 1965 de las "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas". La ética profesional también ha sido motivo de preocupaciones y estudio. Su inclusión como primer punto de la orden del día de conferencias importantes, revela el interés de todos los contadores públicos por tener presentes estas reglas básicas de conducta, que tan profundamente afectan su actuación profesional.

Sin embargo, las condiciones cambiantes de nuestra profesión obligan a modificar estas reglas de conducta periódicamente, ya sea para abarcar nuevas áreas de servicio que amplían el horizonte del Contador - Público, o nuevas formas de actuación que afecten sus relaciones con la clientela o con otras profesiones.

La Contaduría Pública, al respecto, ha formulado un Código de Etica Profesional, en el que se han establecido un conjunto de reglas y - normas aplicables a esta profesión, cuando se ejerce en forma inde-

pendiente así como cuando presta sus servicios en el sector público o privado. Este código reglamenta desde las relaciones con el público - en general, hasta las relaciones con la misma profesión.

## CAPITULO I

BREVE HISTORIA DEL DESARROLLO DE LA CONTADURIA  
PUBLICA.

El año de 1907 se tiene en México como el inicio de la profesión del contador público por haber sido en dicho año cuando Don Fernando Díez Barroso obtuvo su título de contador de comercio.

Junto a él estuvieron Don Antonio Tapia, Don Emilio Bello, Don Eduardo Noriega y Don Rafael de Alba entre otros.

Aquellos pioneros de la contaduría pública en México confiaban en su profesión y se daban cuenta cabal de las posibilidades de la misma. Visualizaban a los contadores no como simples recopiladores de cifras como prácticamente habían sido antes de la ley del 7 de enero de 1905 que podían ser los consejeros y los organizadores de empresas que impulsarían el desenvolvimiento económico de México.

A mediados de los veintes, alcanzada la estabilidad política se avisaba, una reconstrucción de la economía mexicana y en ella deberían tomar parte los contadores como profesionistas independientes, de aquí que algunos de aquellos mexicanos decidirán abrir sus propios despachos.

Cabe mencionar que las inversiones extranjeras en el país en el ramo de la industria extractiva y de transporte, efectuadas principalmente con capitales ingleses y norteamericanos, dieron lugar al establecimiento de las firmas de contadores públicos Price Waterhouse y Deloitte Plender and Griffinhs, en los años 1905 y 1906 respectivamente, aque-

nes se les confió la revisión de las operaciones realizadas por las - compañías formadas con esos capitales.

Para promover ese desarrollo era indispensable que los contadores estuvieran unidos de aquí que en 1917 se constituyó la Asociación de Contadores Titulados, que en 1923 cambio de nombre por el de Instituto de - Contadores Públicos, fueron 24 sus miembros fundadores y su preocupación inmediata fue la de formular un código de ética profesional, cuya observancia sería obligatoria para todos los asociados. Don Luis Montes de Oca fue elegido presidente y el maestro Fernando Díez Barroso nombrado Presidente Honorario Vitalicio.

Otras de las preocupaciones del instituto fue pugnar por la mejor preparación técnica y la reglamentación legal del ejercicio de la contaduría pública. Con motivo de la promulgación de la ley de profesiones, Don - Roberto Casas Alatríste fue designado junto con el maestro Rafael Mance - ra, y Don Ricardo Havaux, que además de contador era abogado para promover la fundación del Colegio de Contadores Públicos de México llevada a cabo en junio de 1949. Debe hacerse resaltar la aportación de Casas Alatríste a la divulgación del pensamiento y de las practicas contables - por haber sido consistente y vigorosa. La inició con la publicación de su libro "Practicas y Organización de la Contaduría Bancaria", que fue la primera obra de contabilidad bancaria, que tomaba en cuenta las leyes de aquella época.

El mismo, en 1933 fundó la revista mensual "Finanzas y Contabilidad", - abierta a la exposición de temas financieros y contables, por medio de la cual contribuyó a dar a conocer el amplio campo de la contaduría.

La sección fiscal pugnaba por dar orientación a los contribuyentes, así como por manifestar las inconformidades cuando las disposiciones legales, no eran equitativas. Trascribió lo que dejó escrito en diciembre de 1958 sobre la revista que dirigió durante 25 años: "les ruego recordar que los propósitos que inspiraron la fundación no fueron en absoluto lograr un lucro que nunca se ha obtenido, sino prestar un -- servicio a México y a los países de habla castellana, elevar las normas de capacidad y ética de la profesión a que hemos dedicado nuestra vida y estimular a las nuevas generaciones para que dediquen parte de su tiempo a la investigación y resolución de los problemas que va presentando una economía en fuerte desarrollo que demanda más y más de -- quienes intervienen en ella, capacidad, inteligencia, conocimientos y principios morales muy depurados".

Concientes de que en México había una carencia absoluta de textos de contabilidad que expusieran las teorías y procedimientos entonces muy nuevos, debido a la revolución que en el segundo lustro del siglo se opero en dicha disciplina propugnaron como urgente la traducción de -- libros americanos en los que se podía estudiar nuevos conceptos y técnicas contables. De allí que se creara el Consejo Técnico de Traducción y Adaptación al español del curso completo de contabilidad de la -- Northwest University en 8 tomos traducida por un comité formado por 8 contadores. La obra fue publicada en el año de 1940 y tuvo una gran -- aceptación en los países de habla española por ser la primera de esta naturaleza en nuestro idioma.

Se promovieron las convenciones nacionales de contadores públicos. así como el establecimiento de relaciones con instituciones similares en

el extranjero logrando que nuestras agrupaciones profesionales fueran conocidas en norteamérica, centro y sudamérica trayendo como consecuencia que los mexicanos participaran en asambleas del Instituto Americano de Contadores Públicos y en las conferencias Interamericanas de Contabilidad.

La evolución de los despachos mexicanos esta vinculada al desarrollo económico del país al institucionarse la revolución se fundaron una serie de instituciones de crédito entre ellas al Banco de México que controlaba la moneda y el crédito agrícola. Se impulsa la minería para que reanude sus labores y se promulgo la ley del impuesto sobre la renta así como otras reformas hacendarias, además se llevan a cabo grandes obras de infraestructura.

Los despachos mexicanos participan activamente en el desarrollo industrial de México, se asocian con firmas internacionales de contadores públicos como son Price Waterhouse, Arthur Andersen, Cooper and Ly --- Brand. Su representación ha sido muy útil por cuanto aportó sistemas de organización interna, técnicas de auditoría moderna y procedimientos que trñen aparejada mayor eficiencia en la tramitación de los asuntos. Por lo expuesto se deduce que los contadores mexicanos están capacitados para cubrir satisfactoriamente este servicio internacional.

Hoy en día, estamos ante un panorama en el cual la profesión ha ido -- fraccionando su campo de acción, hasta llegar a formar especialistas - en cada una de las ramas que con anterioridad cubrían.

Las proyecciones del contador público son casi ilimitadas, la demanda de sus servicios va en constante aumento. Su intervención como un elemento indispensable en el desarrollo económico social de México es cada día más reconocido.

## AGRUPACION PROFESIONAL

Cuando por naturaleza del trabajo el contador público decide unirse - con otros colegas o incluso con miembros de otras profesiones a fin - de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien lo solicite surge la agrupación profesional.

En México esta agrupación se encuentra encabezada por dos asociaciones principales; el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. y el - Colegio de Contadores Públicos de México A. C., debido a que en ellos se concentra el mayor número de contadores públicos a través de colegios, institutos o agrupaciones o de manera particular.

Entre las finalidades del Instituto tenemos las siguientes:

- Definir la función social del contador público, y vigilar que se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad y comptencia, se debe delimitar nuestra actividad, si hemos de dominarla.
- Fomentar la superación profesional del afiliado proporcionando a cada uno las oportunidades de actualizarse y continuar eficazmente su preparación en los terrenos académicos y prácticos.
- Mantener el prestigio de la profesión del contador público, esto compromete la calidad de actuación, así individualmente como colectiva.
- Propugnar la unificación de criterios y lograr la adhesión a los principios, normas y procedimientos básicos de ética y actuación profesional. Esto reduce áreas de conflicto en la comunidad económica.

Algunos de los objetivos que persigue el Colegio son los siguientes:

- Mantener y fomentar el crédito de la Contaduría Pública.

-Unificar el criterio profesional de sus asociados.

-Defender los intereses individuales y colectivos de sus asociados en los terminos que establecen sus estatutos.

Ambas agrupaciones han trabajado incansablemente en la obtención de -- ideales a los que son afines, y que pueden traducirse en las siguientes palabras: Enaltecer la profesión a través de su acción coordinada.

Los objetivos de ambas agrupaciones son esencialmente beneficos para la comunidad profesional.

Así pues, con la participación de colegios federados y socios individuales el instituto emite disposiciones fundamentales de actuación - profesional como son, los principios de contabilidad y las normas de auditoría, es en una palabra el organismo rector de la profesión en México.

Es importante mencionar que entre sus afiliados se encuentran representantes de todos los sectores como son empresas, autoridades, docencia y profesionales independientes.

Dentro del panorama internacional la agrupación profesional se encuentra representada por la Asociación Interamericana de Contabilidad (a nivel hemisférico), la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad y la Federación Internacional de Contadores entre las más grandes.

Es obvio que existen numerosas áreas de interés similar, sino común entre estas agrupaciones, tales como las de investigación, educación universitaria, educación continua posterior etc., la cooperación entre las agrupaciones no obraría en detrimento de la dignidad ni del prestigio de cada una de ellas. Por el contrario, produciría un mayor prestigio para la función contable en general.

A través de estos organismos internacionales se logra el intercambio profesional con las agrupaciones extranjeras e internacionales de --  
contadores públicos, redituando en una mejor imagen en los siguientes factores determinantes: profesionalismo, experiencia, respeto y participación.

## CAPITULO II

## DIVULGACION PROFESIONAL.

Divulgación en el más alto sentido de la palabra quiere decir publicidad; sin embargo para efectos del presente capítulo, hare caso omiso de esté ya que de no hacerlo aceptaria incondicionalmente la acepción económica con la que en la actualidad se le considera. La divulgación no es un medio para vender servicios ni para vender la profesión, - sino para hacer del conocimiento público lo trascendental de la labor así como los métodos empleados por quienes hacen de ella su ocupación habitual.

Divulgar es dar a conocer todas las novedades y actualidades tendientes a unificar la profesión.

La profesión contable es motor de progreso y a su vez, consecuencia - del propio desarrollo que la misma promueve, su cambio y adaptación, son también constantes, dinámicos y paulatinos. Este ritmo está ilugtrado por fidelidad de la contaduría a sus orígenes y tradiciones.

Este reconocimiento, admitida la necesidad de cambio es fidelidad, -- fidelidad a nuestra característica de especialistas múltiples porque servimos desde diferentes posiciones independientes, dependientes, -- públicas o privadas, regionales, locales o nacionales. Como auditores, asesores ejecutivos, profesores, empresarios, funcionarios públicos, - pero identificados con la aplicación universal de un código de ética de cobertura nacional.

En la contaduría divulgar significa promover su cambio con fidelidad. Nuestras instituciones así como las agrupaciones profesionales, han - logrado a través de diversos medios, hacer llegar hasta sus miembros

la responsabilidad de la dignidad y el sentido social que implica el ejercicio de la contaduría pública.

#### DIGNIDAD DE LA PROFESION.

Nos preocupamos demasiado por los efectos que observamos, y no atendemos tal vez a las causas que los provocan. Es difícil tener tiempo para pensar en principios y conceptos que se olvidan fácilmente; la mente está tan ocupada por resolver el momento presente, que desatendemos con frecuencia la verdad de las causas.

Pensamos que tal vez nos haya faltado lealtad; es decir, el buscar la calidad de leal y dar cumplimiento a lo que exigen las leyes de la fidelidad y las del honor.

La calidad de leal es incapaz de traicionar, y por lo tanto, se actúa de buena fé. Observando las leyes de la fidelidad, se dará la natural consecuencia de la fé que uno debe a otro.

Cumpliendo las leyes del honor y de la dignidad se otorga el respeto que merece el hombre, y especialmente el de uno mismo. Como hombres y como mexicanos, no olvidemos ser dignos, fidedignos y leales en el --trato mutuo, en el desempeño de nuestra profesión, a cargo, para que en nuestro futuro observemos efectos distintos de los que por ahora contemplamos.

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional que dignificara a la profesión se expidió el código de ética profesional

Un código de ética profesional no sólo sirve de guía a la acción moral sino que también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad de servir con lealtad y diligencia y de respe

tarse así misma.

La obligatoriedad de efectuar nuestro trabajo profesional apeándonos a las normas profesionales es una condición primordial indispensable para el ejercicio de nuestra profesión.

En efecto, la posibilidad de ofrecer el servicio profesional deriva de la certeza de que tenemos capacidad técnica para hacerlo. Es decir de que dominamos las técnicas inherentes a nuestra profesión.

Por la importancia que ésto tiene para la buena imagen de nuestra profesión, nuestro código de ética profesional hace claro hincapié en -- ello cuando nos dice en su artículo 108 que "el contador público no -- deberá aceptar tareas para las que no este capacitado" y la capacitación, en principio, deriva de dos hechos fundamentales: primero, el -- dominio teórico de las técnicas profesionales propias y segundo, la -- habilidad practica de su ejercicio en la vida real.

Por esta razón es indispensable que cada contador se preocupe por estar al día en los que a normas profesionales se refiere. Debemos preocuparnos por tener conocimiento de los pronunciamientos que en materia profesional se hayan promulgado particularmente en los tres campos -- técnicos más importantes en los que se legisla actualmente: Principios de Contabilidad, Normas y Procedimientos de Auditoría y Consultoría en Administración.

Conocer estos pronunciamientos tanto definitivos o como proyectos, -- estudiarlos y opinar sobre ellos cuando es oportuno, estudiarlos y aplicarlos correctamente cuando es necesario, todo ello es cumplir con nuestra profesión.

Es responsabilidad única de la contaduría pública, el impedir que los

valores morales se relajen entre sus miembros, hacer del conocimiento público los esfuerzos y frutos tendientes a mantener y elevar la dignidad social de la profesión, a la que debemos de interpretar como -- honradez, honorabilidad y verdad consigo misma y con la sociedad.

Enaltecer y dignificar la contaduría, disciplina que hoy por hoy constituye una de las aportaciones trascendentales del conocimiento humano al desarrollo de los pueblos, es hacer labor patria; proyectar nuestras inquietudes de comunicación y nuestras ansias de conocimientos más allá de nuestras fronteras, constituye un reto a nuestra condición de hombres libres.

Dediquemonos, eficientemente al estudio de nuestra profesión y hagamos de ella un propósito que comprenda tales aspiraciones y habremos cumplido en nuestras vidas con una misión digna.

#### SENTIDO SOCIAL DE LA PROFESION.

Una época como la actual en que la situación económica nos empuja a - tomar decisiones practicas y dificiles, es una época también de reflexión en donde debemos tomar conciencia de solidaridad y quizás de un verdadero humanismo que nos lleve a percatarnos del verdadero papel - que jugamos en el mundo. No podemos desligarnos de la situación crítica que viven nuestros conciudadanos que han visto reducirse o eliminar sus posibilidades económicas. No podemos cerrar los ojos ante el hambre y la desesperación que empuja a muchas personas a los vicios o a los atentados contra la sociedad. ¿Pero que podemos hacer?

Ante todo concientizarnos que por mínima que pueda ser nuestra contri bución, de algo debe servir. Cualquier actitud o actividad que asuma-

mos, algún resultado habrán de producir.

Si como individuos debemos actuar, con mayor razón como profesionales y como miembros de una agrupación cuya principal intención es servir a la colectividad.

Actuemos, pero de tal forma que ayudemos. Nuestra actividad es tan amplia que puede ir desde idear la forma de ser más productivos hasta - mejorar el sistema tributario para un mejor reparto de la riqueza. Trabajemos para ser más redituables. Ensayemos ser productores de sugerencias que consideramos aptas para resolver cualquier etapa de la situación crítica en la que estamos. No seamos indiferentes ni egoístas en pensar sólo como podemos salvarnos en lo individual, si no actuamos viendonos como parte de un grupo, será infructuosa toda nuestra - labor, mientras no pensemos como grupo, por más estrategias y planes, no saldremos del bache en que estamos.

Seamos profesionales honestos y cumplidos pero ante todo, seamos hombres en todo el sentido de humanismo que la palabra implica.

Sin duda alguna, la característica más notable de la contaduría pública, es la que se denomina como "su sentido social", este concepto no debe interpretarse unicamente como un sentido de altruismo hacia nuestros semejantes ya que no es de carácter totalmente subjetivo o abstracto, sino por el contrario, regne también conceptos específicos totalmente objetivos.

La contaduría pública es el sentir social en muy diversas formas, debido a la variedad de sus servicios y a los resultados que provocan, porque generalmente repercuten en personas y organismos distintos de aquellos que solicitaron sus servicios.

En otras palabras, el sentido social se pondra en virtud de la manifestaciones particulares producidas por los servicios profesionales, a estas manifestaciones se les denomina "funciones".

Específicamente para la contaduría pública y con el objeto de facilitar su estudio, las funciones se han agrupado en la forma siguiente:

- A) De selección
- B) De orientación
- C) De unión

**FUNCION DE SELECCION.** Uno de los servicios que desarrolla y ocupa un primer plano dentro de los objetivos que persiguen las profesiones es la de elaborar y seleccionar las normas y reglas, tanto generales como particulares, que regulan el comportamiento social. También tienen la tarea de seleccionar a los individuos de acuerdo con su preparación técnica y científica para que ocupen los puestos claves o de niveles directo del organismo social. De la mejor selección de normas e individuos, dependera el grado del progreso equilibrado de los mismos:

Los miembros de la contaduría pública, a través de diversas agrupaciones, colaboran eficazmente en la preparación de la legislación impositiva, cuya repercusión inmediata es una distribución equitativa de la carga fiscal; de la misma manera coadyuva a su interpretación y aplicación práctica.

En cuanto a individuos capaces, cada año vemos a un elevado número de contadores públicos ocupar puestos de vital importancia en el sector público.

Recientemente se publicó en la revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos un artículo llamado "La profesión contable en los man-

dos superiores del poder ejecutivo federal", en el cual entre sus conclusiones destacan las siguientes:

- 1.- Tiene posiciones en el primer nivel.
  - 2.- Del 70% de los cargos corresponden a Director General 21%, Contralor 20%, Director de Organismos Coordinados 16% y Director 13%.
  - 3.- El 9% de los servidores públicos tienen la profesión contable.
  - 4.- El 75% de los contadores internos tienen la profesión contable.
- En el sector privado, día a día los contadores públicos intervienen con mayor frecuencia y profundidad en la administración de las empresas ya sea formando parte de ellas, o bien, como un elemento "staff" o de consulta. Todo lo anterior es un justificado fruto de la labor coordinada y consciente de los miembros de la profesión.

**FUNCION DE ORIENTACION.** La contaduría pública conforma uno de los sectores más importantes del país; integra, junto con otros, el grupo de intelectuales. El grupo de seres pensantes que dan forma y sustancia a la nación. Más ello no debe llevarnos a la contemplación estéril, sino, por el contrario al compromiso y al reto ineludible. Los contadores públicos tenemos importante presencia, tanto en el -- sector público como en el sector privado y en la docencia, que constituye un valioso escaparate para predicar con valor del buen ejemplo. Acciones, compromisos, retos y ejemplo, harán que nuestra profesión cumpla una vez más.

El contador público es una persona que mediante los conocimientos del campo financiero que llega a adquirir, esta capacitado para orientar a los dirigentes de empresas presentándoles situaciones financieras e informaciones completas acerca de las transacciones efectuadas, asímí

mo, a través de sus servicios, ayudará a normar en ciertos aspectos las decisiones de diversas personas que leen los estados financieros dictaminados por él, o el informe que sobre tales estados presente. De ahí la importancia que se ha dado a este capítulo en los códigos de ética de todos los países en que se ejerce nuestra profesión, ya que le proporciona una fisonomía distinta a la de otras profesiones como la del médico, el abogado, o el arquitecto, que teniendo muchos aspectos éticos gran similitud con el contador público, en el de independencia se encuentra en polos opuestos.

Es evidente que la independencia se convierte básicamente en una actitud mental en que el profesional debe juzgar por sí mismo si ha mantenido una actitud imparcial u objetiva o si se ha visto influido por otros elementos ajenos a su trabajo.

Así, la tercera norma de auditoría (normas personales), nos dice que "El auditor o auditores están obligados a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional como auditores".

Sin embargo, dadas las características de nuestra profesión, en que se pueden afectar de manera tan importante los intereses de terceras personas, no se considero adecuado dejar únicamente a la conciencia del contador público el determinar si hay o no independencia mental, y se procuro reglamentar aquellas situaciones que pueden afectar dicha independencia, de tal manera que pueda ser juzgado por todos aquellos que esten interesados en sus servicios como lo marca el código de ética en su artículo 2.21.

**FUNCION DE UNION.** Todas las profesiones, como una función natural de principal actividad, llevan a cabo contactos, sirviendo de punto de enlace entre los diferentes círculos económicos que componen nuestra sociedad.

El contador público presta una gama de servicios que tienden a satisfacer necesidades diferentes, creando relaciones entre el propio profesionalista y el cliente a quién presta sus servicios, Pero también nos encontramos que hay otras partes interesadas o afectadas por el resultado del trabajo del contador público, como pueden ser trabajadores, gobierno, acreedores, etc., lo que no ocurre con otras profesiones. Es así como los contadores públicos, más que al servicio de sus clientes, esta al servicio de la comunidad.

La función de unión no es exclusiva del ejercicio profesional en su calidad de independiente, sino también se realiza cuando el contador público presta sus servicios en forma exclusiva en una empresa o el estado.

Como puede apreciarse la función de unión o de enlace que se lleva a cabo a través de los servicios que prestan los contadores públicos es de gran importancia en el proceso de integración económica del país.

## CAPITULO III

## CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD.

Los derechos naturales del hombre se incumban desde que éste es concebido en el seno de la madre y nadie puede atentar en su perjuicio.

Protección tan sublime prevista por el legislador, desde que el derecho entre los hombres se dignifica para normar su conducta.

Frente a los derechos, como un sabio equilibrio social, destacan las obligaciones. En la actitud del hombre, se manifiestan estas y gradualmente van tomando su lugar a medida que éste también ocupa lugares de cierta responsabilidad.

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el vocablo responsabilidad es definido como "una deuda u obligación de reparar y satisfacer por sí o por otro, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal".

Aún cuando incompleto, para efectos del presente trabajo, el concepto anterior da una idea de la responsabilidad adquirida por cada sujeto al pertenecer y realizar actos dentro del seno de una comunidad.

Cuando más se cultiva el hombre más responsabilidad adquiere, es por eso que nuestro código de ética nos impone dentro de sus doce postulados principios aplicables directamente a nuestra profesión. Hagamos mención de estos postulados:

- Aplicación universal del código.
- Independencia de criterio.
- Calidad profesional de los trabajos.
- Preparación y calidad profesional.

- Responsabilidad profesional.
- Secreto profesional.
- Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.
- Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.
- Retribución económica.
- Respeto a los colegas y a la profesión.
- Dignificación de la imagen profesional a base de calidad.
- Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

Es evidente que estos postulados son la guía de acción y el conjunto de normas que debe seguir el contador público para cumplir responsablemente consigo mismo, con quién patrocina sus servicios, con la profesión y con la sociedad.

Así mismo, los contadores públicos tienen la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas dentro del código de ética, las cuales deberán considerarse mínimas pues se reconoce la existencia de otras normas de carácter legal y moral cuyo espíritu amplía el de las presentes.

Como ejemplo hagamos referencia a la regla de competencia profesional que se ilustra de la siguiente manera:

"Un contador que acepte un contrato profesional, implica que tiene la competencia necesaria para realizar dicho trabajo, y que aplicará sus conocimientos y sus habilidades con diligencia y cuidado razonables."

Por lo tanto deberá abstenerse de aceptar o de continuar prestando sus servicios en cualquier asunto que no sea capaz de cumplir, a menos que tenga el consejo y la ayuda que lo capaciten para realizar su trabajo

También tiene el deber permanente de mantener sus conocimientos y sus habilidades profesionales a un nivel adecuado para asegurar que su -- cliente o su empleador reciban el beneficio de un consejo profesional competente basado en los estudios y novedades actualizadas de la práctica profesional, la legislación y de la aplicación de técnicas.

Los profesionales, en el libre ejercicio de las actividades que les -- son propias, adquieren por ese solo hecho, una responsabilidad múltiple e irreductible, pues no es únicamente al cliente o a su patrón al que deban responder de sus actos o de los servicios prestados sino -- también lo hacen ante sus colegas, sus instituciones colegiadas y la sociedad en general.

Es por todo esto que el reconocimiento de la propia responsabilidad -- es lo que distingue al verdadero profesional del técnico.

#### RESPONSABILIDAD CONSIGO MISMO.

En principio parecería una falacia el señalar que el propio profesional deberá juzgar sus propios actos, en virtud de que no hay peor --- juez que la propia parte; sin embargo, la calidad propia del profesional, le obliga a reflexionar insistentemente sobre los resultados de los actos cometidos.

Recientemente, en una revista autorizada en materia de ética profesional, se publicó un artículo en el que se hacía referencia a la responsabilidad que consigo mismo tienen todos los profesionales y señala -- "...Las agrupaciones profesionales deben tener como principal preocupación la de mantener y juzgar periódicamente la capacidad técnica de sus miembros, ya que, normalmente, el cliente o el público desconocen los principios y técnicas requeridas para un correcto ejercicio profe

sional...", sin embargo, el profesional no debe descanzar únicamente su responsabilidad en la asociación profesional a la que pertenece, - sino que conciente de su labor, deberá mantener un propósito constante de estudio de las nuevas técnicas y rutas a seguir en el desarrollo científico de su actividad propia.

No debe preocuparse el profesional exclusivamente por el carácter técnico de la profesión, también debe de tomar en consideración el carácter humanístico y moral de la misma, ya que no es posible concebir a un profesional amoral o antihumanista. "A medida que transcurre el tiempo, el profesional, aún cuando no influye sobre cosas, si influye de una manera determinante en las personas que le rodean".

Donde la moral decae y la excelencia declina, muchos profesionales -- empiezan a sentirse frustrados y faltos de poder. Entonces se ponen a la defensiva, actitud que les imposibilita la adaptación de sus aptitudes a un medio que ha cambiado. En una organización no se pueden imponer técnicas y procedimientos de una manera férrea. Hay que dominar toda una gama de nuevas aptitudes que le permitan a uno adaptarse con flexibilidad a las condiciones distintas o cambiadas.

Pues bien las aptitudes que debemos desarrollar son las siguientes:

- Profundidad creativa: saber plantearse las preguntas oportunas.
- Tacto: la sensibilidad para tratar a los demás.
- Perspectiva: Cómo crear el futuro.
- Flexibilidad: cómo anticiparse al cambio.
- Concentración: cómo poner el cambio en marcha.
- Perseverancia: saber vivir a largo plazo.

Las dos primeras ayudan a construir una base sólida para la excelencia.

La perspectiva y la perseverancia ayudan a integrar las cualidades que uno posee. La concentración y la flexibilidad proporcionan las cualidades necesarias de adaptación. La perspectiva, lógicamente viene después de la profundidad y el tacto porque es el vínculo entre esas dos lo mismo que la perseverancia sigue a la flexibilidad y a la concentración porque une a todas las demás cualidades y les añade el sentido - del tiempo, que es uno de los más delicados.

Resumiendo, lo que positivamente compromete a la técnica y al humanismo y es, además una traición a los intereses de la profesión y de la cultura, es la absurda actitud intelectual que adoptan algunos profesionales so pretexto de que, absorvidos por la acción, abandonan los libros, el propósito constante de estudio y su mejoramiento personal.

#### RESPONSABILIDAD PARA CON EL PROJIMO.

Para efectos del presente tema, se considera que el prójimo está representado en la vida diaria del profesional en forma individual, a través del colega, el colaborador, el cliente o el acreedor. Para los contadores públicos, el prójimo tiene una acepción más el gran número de los propietarios ausentes de una empresa, así como los accionistas en potencia de las mismas instituciones.

Un contador público exitoso debe tener esa calidad moral que impulsa al hombre al más severo cumplimiento de sus deberes respecto a los demás y así mismo.

El ser íntegro implica ser honrado, cabal, recto, probo; la gente sabe lo que se puede esperar de él, cuando hace un compromiso con una persona lo cumple cabalmente, nunca hace una promesa que no pueda cum

plir. Esta virtud en una persona revela hasta en sus actos cotidianos más simples: responde con prontitud a una llamada telefónica, contesta las cartas que recibe, cumple con la entrega de sus informes en la fecha establecida, asiste puntualmente a las citas con sus clientes; sus subordinados y superiores pueden estar seguros de que cuentan siempre con él, y a su vez él sabe que puede esperar mucho de la gente. En su actividad profesional siempre tiene en mente que la imagen, que el cliente se forma de él, es también la que se forma de la firma. Es una persona comprometida con la institución para la cual trabaja. Una persona con estos atributos llega a ser muy apreciada en una firma de contadores, la cual como anteriormente fue mencionado, deposita su fé en sus colaboradores, a quienes envía a las empresas de sus clientes, sin más lenguaje que la filosofía de la firma y su intensa y profunda formación.

La actitud de servicio significa estar dispuesto a proporcionar una atención esmerada al cliente, mantener una comunicación frecuente con él, en persona, por telefono o en forma escrita; interesarse más por su negocio y hacerle saber que nos preocupa lo que de algún modo pudiera afectarle, como pueden ser los cambios en las regulaciones fiscales, la inflación y la recesión, las tasas de interés, y los desequilibrios en el comercio.

Mostrar al cliente habilidad para atender su negocio, que podemos identificar y analizar sus problemas y encontrar soluciones que tengan sentido para él. No hay que olvidar que una firma de contadores vende soluciones. El cliente se sentirá halagado cuando muestres que tú sabes algo sobre su negocio y que estés en condiciones de hacerle reco-

mendaciones que pudieran ser valiosas. Que estes siempre dispuesto a realizar un esfuerzo extra y darle algo más de lo que se espera. Lo anterior requiere mantenerse continuamente actualizado en los asuntos del cliente, revisar sus estados financieros mensuales y obtener información sobre los cambios importantes que muestren, como en los casos de nuevas inversiones en maquinaria e instalaciones, nuevos productos, cambio de importancia en las ventas, en los costos y gastos y en sus utilidades.

Por otro lado, estamos en una era en la cual la característica esencial es el cambio. Hasta hace poco, los directivos actuaban bajo el supuesto de disponibilidad ilimitada de recursos y sobra de tiempo para levantar empresas rentables. Pero hoy, la limitación de los recursos, las nuevas técnicas y la aceleración del cambio, solicitan esfuerzos sin precedentes a todas las organizaciones. Así pues, las expectativas de los clientes son cada vez mayores, los avances en tecnología computacional y los cambios en las normas profesionales nos motivan a desarrollar significativas adecuaciones a los servicios que prestamos. Dichas adecuaciones nos permiten conocer más ampliamente la forma en que el cliente controla su negocio, para el cliente esto representa un servicio de mayor calidad permitiendonos examinar el negocio del cliente bajo la misma perspectiva de la administración y así hacer recomendaciones y observaciones que respondan a sus expectativas.

El contador público que no se quiera quedar fuera de esta era de cambios deberá comprometerse a proveer servicios de alta calidad. Servicios que tengan como principales herramientas la flexibilidad, la perspectiva y el máximo uso del intelecto y juicio del contador o equi

po de trabajo.

Intentemos ser verdaderos asesores de negocios, pues el tipo de información que recibimos y analizamos de los clientes así no lo permiten. Comprometernos con las estrategias y cultura empresarial de nuestros clientes es nuestro deber.

Tratemos al cliente con el mismo interés, atención y cortesía que demostramos cuando él era solamente un prospecto a cortejar. Se trabaja muy duro para conseguir un cliente y debemos trabajar aún más duro -- para conservar los que ya se tienen. Los clientes son como las joyas de la familia, se ha trabajado mucho para obtenerlas, no las pierdas.

No existe manera de cuantificar cuántos clientes se pierden debido a pequeños errores humanos: no contestando una carta o una llamada telefónica del cliente o llegando tarde a una cita. El cliente puede entender que su compañía y sus asuntos no son lo suficientemente importantes para la firma.

Es muy importante dar la impresión a cada uno de los clientes, de que valoramos su negocio, sin importar el tamaño del mismo.

Toma tiempo, requiere de esfuerzos y de atención, construir una relación sólida con el cliente, pero es importante y sólo puede mantenerse desarrollando una actitud de servicio.

#### RESPONSABILIDAD PARA CON LA SOCIEDAD.

Cada generación de profesionistas, cada contador público, debe plantearse siempre la pregunta sobre el sentido de nuestra profesión. El -- contador público a quien tal cuestión se dirige no puede permanecer -

ante ella sin interés quedándose al margen. Es algo que afecta al objeto de la propia vida profesional.

¿Cuál es el sentido de nuestra profesión?

¿Que significado tiene lo que hacemos?

La pregunta puede abarcar al joven estudiante, y al profesional que recientemente ha dejado las aulas e inicia sus primeros trabajos como contador público, y a veces la misma pregunta no se acata con la madurez.

Se plantea al contador público que desempeña sus funciones en una empresa como contralor o contador general, de modo distinto de quien desempeña como auditor externo o consultor en sistemas o del que desempeña un cargo en el sector público o imparte cátedra en una institución de enseñanza.

Algunas personas han expresado que la profesión contable carece de sentido social, puesto que solo trata con cifras y dinero, o sea que se orienta generalmente en torno al "movil económico". En otras profesiones, en cambio, se identifica claramente su propósito social, por ejemplo, el caso de la profesión de médico, cuya finalidad es la de aliviar el dolor humano.

Ciertamente la profesión de la medicina y otras profesiones tiene un sentido humanitario pero también la contaduría pública tiene un enfoque social; produce la información financiera que esta muy estrechamente relacionada con la toma de decisiones en las empresas y otras instituciones.

Tal información no constituye un fin en si mismo, sino un medio para alcanzar otros fines últimos. La decisión es un proceso trascendental

puede significar el éxito o fracaso de una empresa; prosperidad o quebranto; riqueza o miseria. Se han conocido casos de empresas prósperas en las que una sola decisión equivocada de sus directores tuvo repercusiones importantes en su situación financiera y en sus resultados de operación y ocasiono el cierre de una fuente de trabajo, es decir, fuente de seguridad y sustento de muchas familias.

Es conocido que el factor más importante para la toma de una decisión administrativa es el conocimiento de los hechos; una persona, para resolver un problema, necesita conocerlo teniendo información sobre el mismo.

La contaduría a través de los estados financieros, proporciona información adecuada y suficiente a sus usuarios para que estos cuenten con los elementos necesarios para la toma de decisiones. De ahí la importancia que tienen los estados financieros que revelan la información necesaria, oportuna y correcta, útil para administrar las empresas.

Los estados financieros son muy "elocuentes", revelan mucha información sobre la empresa, incluyendo información sobre su solvencia y estabilidad, sus fuentes de financiamiento e inversiones, su productividad y su capacidad para generar recursos líquidos y los resultados de sus operaciones. Para quienes saben interpretar su "lenguaje" representan una fuente valiosa de información que les permite orientar en forma adecuada sus decisiones y dirigir con éxito la marcha de la empresa.

Produciendo esta información es como los contadores participamos en el logro de los objetivos económicos y sociales que tienen las empresas.

Integramos una profesión dinámica e innovadora, especialmente diestra para responder continuamente a cualquier clase de cambio en su entorno; ha encontrado métodos para obtener dentro de un contexto inflacionario; técnicas de planeación financiera, de presupuestos flexibles y de estimación de flujo de recursos; métodos para el estudio y pronóstico de utilidades; sistema de control de las operaciones; métodos para analizar e interpretar la información financiera, etc.

Pero no sólo se ha ocupado de la técnica, sino también a establecido un sistema de valores, expresados en forma cualitativa, un conjunto de convicciones en los que basa todas sus normas relacionando al relacionando al trabajo del contador público con una finalidad más elevada.

Es por esto que la presentación de servicios profesionales de alta -- calidad a la sociedad y a los clientes es el objeto principal de cualquier firma de contadores respetable.

Uno de los medios principales para lograr este objetivo en una firma está representado por la formación y desarrollo de su personal. Los servicios profesionales que una firma de contadores proporciona a sus clientes se derivan directamente de sus colaboradores y se prestan generalmente en la "casa del cliente", por lo que la calidad de estos servicios dependen del grado de formación y desarrollo de su personal.

Tales razones justifican el destino que muchas firmas hacen de importancia recursos financieros y humanos en la ejecución de programas de desarrollo profesional, porque esto significa invertir en las personas y en las actitudes que les permitan interactuar con eficacia.

La calidad de los servicios profesionales de la firma, sus recursos -

técnicos y personal preparado, representan un compromiso con la sociedad y con sus clientes. Es correcto que los colaboradores de una firma platicuen con los clientes acerca de los programas de entendimiento y desarrollo profesional del personal de la firma y que estos tienen como principal objetivo proporcionarles el mejor servicio posible. Esto no significa alarde de grandeza; es un hecho, y es lo que los clientes y el público esperan de los contadores.

Así pues, el contador público debe abarcar niveles nacionales, intermedios y empresariales, y proyectar con énfasis necesario sus capacidades técnicas y desarrollo tanto en forma particular como institucional para lograr el bien común.

El contador público como funcionario de empresas, debe tener conciencia social para actuar y motivar a empresarios y trabajadores a cumplir con su función social dentro de la misma.

El contador público como auditor independiente, cumplirá su función - creando conciencia social en empresas y trabajadores a través de la - emisión de su opinión profesional coadyuvando en lo posible al incremento y mejoramiento de la eficiencia de operación.

El contador público como consultor, debe tener la capacidad apropiada para orientar a las empresas, a efecto de lograr la eficiencia de operación como proyecto social.

El contador público actuando como asesor fiscal, debe estar consciente del espíritu de las leyes y educar a las empresas y trabajadores actuando con un criterio justo sin condicionar dicho criterio a sus efectos.

El contador público si debe ayudar con su técnica a elementos y sectores económicos débiles, encausando la ayuda preferentemente por conducto de los grupos colegiados.

Cada contador público debe esforzarse por proporcionar servicios profesionales de calidad excelente en auditoría, contabilidad, consultoría en administración y en servicios y asesoría en impuestos.

El desafío consistirá en ser al mismo tiempo visionarios y realistas, sensibles y exigentes, innovadores y prácticos. Todo esto para satisfacer eficazmente las necesidades de los clientes y de la sociedad.

Por todo ello, la profesión contable merece el respeto de quienes la integramos y la aprobación de la sociedad.

## CAPITULO IV

La contaduría pública, como la profesión tienen responsabilidades propias y objetivas. En cada área, los servicios que presta motivan un - sin número de cambios en el medio económico de los organismos sociales.

Las áreas de la contaduría pública, es decir, la clase de servicios - que presta, son muy variados. Para intentar hacer un estudio de cada tipo de servicios sería necesario formular no una tesis sino un elevado número de compendios. Sin embargo, metodológicamente se clasificarán para facilitar los comentarios.

Fundamentalmente, las responsabilidades que adquiere el contador público son originadas por:

- a) Servicios de Auditoría.
- b) Servicios en materia fiscal.
- c) Servicios en Consultoría en Administración.

Cabe aclarar que generalmente el contador público se desempeña como - profesional como sigue:

- a) En forma independiente.
- b) Al servicio exclusivo de una empresa privada.
- c) Al servicio de la administración pública.

La actividad mencionada en primer término, es en la que el contador - despliega al máximo su capacidad profesional, ya que, además de tener obligación de observar una diligencia y cuidado en el desarrollo de - su trabajo, no debe perder de vista las reglas de conducta y normas - específicas que regulan su actividad.

En las labores de funcionario al servicio exclusivo de una empresa -

privada en particular, o bien, de la administración pública, no siempre se requieren los conocimientos especializados que posee el contador público para el normal desarrollo de su trabajo, en virtud de lo cual, solamente serán enunciadas.

Ahora bien, se ha dicho que la principal aportación que hacen las profesiones en el desarrollo económico de la sociedad, es la expresión de su propia e imparcial opinión. El contador público, en el ejercicio de su profesión en forma independiente se caracteriza por su labor, vamos a decirlo así, especialista en expresar su punto de vista y opinión imparciales, como resultado de un trabajo llevado a cabo - sobre ciertas normas y principios aplicables a cada caso, que quedan plasmados en un documento denominado "dictamen".

A continuación hare referencia de cuales son los aspectos que debe cubrir un contador público o un despacho de contadores al prestar -- los servicios antes mencionados.

## SERVICIO DE AUDITORIA.

La auditoría como especialización del contador público, habitualmente y por costumbre tanto del punto de vista docente como del medio profesional en que se desenvuelve, ha sido identificada como el examen de estados financieros que se practica en forma independiente.

Sin embargo, en los últimos años se ha percibido el paulatino desenvolvimiento de otros tipos conocidos de auditoría, adicionales a la de estados financieros, y a la aparición de otros nuevos, cuya presión y crecimiento están obligando a los estudiosos e investigadores de la materia a profundizar en esta nueva corriente con el ánimo de definir y delimitar el campo de actuación de estas disciplinas profesionales que son: la auditoría interna, la auditoría operacional, la auditoría administrativa, la auditoría gubernamental y la auditoría fiscal.

Es conveniente destacar también que simultáneamente al desarrollo de estos tipos de auditoría, han estado surgiendo nuevos libros y textos que se ocupan en particular de cada una de estas disciplinas, pero, como es lógico y consecuente, estos documentos de consulta, las más de las veces emitidos a título individual, no dejan de proyectar criterios y puntos de vista personales, a veces contradictorios entre un autor y otro, y que viene a generar confusión dentro de los que estudian, las practican y las requieren.

Así, el primer impacto se resiente en forma directa dentro de la formación profesional de los estudiantes de la licenciatura en contaduría, a quienes se abruma con la enseñanza de la auditoría de estados

financieros sin al menos, mencionarles la existencia de otros tipos de auditoría. Tipos de auditoría a los que eventualmente algún día - llegaran a enfrentarse y ante los que no cuentan con los elementos - teóricos y técnicos necesarios para hacer frente a la demanda que se tiene por parte de sectores público y privado.

El segundo efecto se encuentra entre los que solicitan los servicios de la auditoría, ya que es muy difícil que con la preparación en auditoría de estados financieros con que llegan los graduados en licenciatura en contaduría, les puedan cubrir sus necesidades de auditoría interna, operacional, administrativa, gubernamental o fiscal. Y no - se diga del efecto que esta situación ha impactado entre los actuales practicantes de la auditoría, en cualquiera de sus tipos (a excepción hecha de los de la auditoría de estados financieros), entre quienes es muy común observar la señalada confusión en la delimitación del - campo de actuación técnica y procedimientos a aplicar en cada uno de los enfoques que pretenden emplear en la ejecución de su trabajo.

de aquí, que para el ejercicio de la auditoría se deben seguir ciertas tareas que por lo general son comunes, o aplicables a cualquier tipo de revisión llámese como se llame y ejecutada por el profesionalista o técnico que las características del trabajo requieran.

Obviamente, es de conveniencia señalar que con estas bases no se pretende encasillar a una metodología de trabajo que deba ser estándar o uniforme para cualquier tipo de auditoría; es el auditor, del tipo - de revisión en turno, quien decidirá cuales bases le son aplicables y deba usar en su trabajo. Serán su juicio, criterio, experiencia, - capacidad profesional y deseo de hacer bien y profesionalmente su ag

tividad quienes le indicaran cuales de las bases aquí comentadas deberán utilizar.

Ahora bien, conviene destacar que la mayoría de las bases que más adelante se mencionarán están tomadas e inclusive transcritas o copiadas, en lo aplicable de pronunciamientos emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C..

Las bases comunes sugeridas para el ejercicio de cualquier tipo de auditoría son las siguientes y están presentadas pretendiendo seguir un orden lógico en su proceso de aplicación:

1. Normas de auditoría.
2. Principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Técnicas de auditoría.
4. Procedimientos de auditoría.
5. Allegarse de un conocimiento de la entidad a auditar.
6. Estudio y evaluación del control interno.
7. Extensión y alcance de las pruebas de auditoría.
8. Papeles de trabajo.

Así pues, algunos de los puntos a cubrir durante la prestación del servicio de auditoría son los siguientes:

1. Planeación del trabajo.
  - 1.1 Memorandum de planeación.

De acuerdo con el boletín E-01, Planeación y supervisión del trabajo de auditoría, "Normas y Procedimientos de Auditoría" se establece en su parte relativa a la planeación y supervisión del trabajo de auditoría lo siguiente:

"Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:

- a. Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que va a realizar.
- b. Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto - las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

La planeación implica prever cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que deba intervenir en el trabajo.

Como parte de lo anterior, el auditor debe dejar evidencia en sus -- papeles de trabajo de haber planeado la auditoría.

La planeación y administración del trabajo son inseparables, ésto incluye mantener al personal en marcha corrigiendo las variaciones sobre los planes.

La planeación de la auditoría incluye desarrollar una estrategia completa con respecto a la conducción y alcance que se espera de la revisión. La naturaleza, alcance y oportunidad de la planeación varían de acuerdo con el tamaño y complejidad de la entidad, experiencia en la misma, y conocimiento del negocio, así como la asignación del personal idóneo tomando en cuenta su experiencia y escolaridad.

Una planeación efectiva debe contener entre otros puntos los siguientes:

- Llevar a cabo las juntas de planeación entre auditores y funcionarios de la empresa, necesarios para detectar los riesgos de -

auditoría.

- Identificar las áreas con problemas potenciales lo más pronto posible, basado en el conocimiento de las características de operación (productivas, comerciales y financieras) que constituyen el objeto de la misma.
- Efectuar un análisis financiero de la empresa.
- Desarrollar los programas seleccionando los procedimientos a usarse.

El estudio del sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación.

Debe dejarse evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo, esto implica planear la programación y preparar un memorándum, resumen de las conclusiones que se muestren en los papeles de trabajo.

El memorándum debe incluir entre otros puntos:

- + El enfoque general que debe darse y los procedimientos especiales que deben efectuarse relativos a los riesgos de auditoría y otros asuntos que requieren enfatizarse:
  - propiedades y fechas críticas,
  - requerimientos de personal,
  - Efecto si lo hay, de las funciones de auditoría interna sobre el alcance de la revisión, etc.
- + Limitaciones al alcance.
- + Problemas especiales encontrados y su solución.
- + Decisiones sobre ajustes, cambios en prácticas contables y operaciones descontinuadas.
- + Contingencias, incertidumbres y compromisos que deban revelarse

en los estados financieros.

- + El ambiente económico en el que opera la empresa.
- + Efectividad de los sistemas de control interno, etc.

#### 1.1.1 Evaluación de riesgos básicos.

El socio auditor encargado basado en los trabajos de planeación anteriormente referidos, deberá preparar un resumen de "riesgos de auditoría".

Una junta de planeación entre el socio y el auditor encargado debe celebrarse para hacer estas determinaciones. Si se consideran convenientes deberán estar presentes especialistas en impuestos y consultoría.

Las conclusiones tentativas acerca de si existen situaciones que originen un riesgo especial de auditoría, deben descubrirse en el memorándum de planeación.

Para llegar a las conclusiones, se deberá tener en cuenta que el principal riesgo contra el cual deberá requerirse una protección razonable, es la combinación de dos riesgos separados que incluyen la posibilidad de;

- Que ocurran errores importantes en el proceso contable.
- Que queden sin descubrirse en el examen del auditor errores e irregularidades de importancia.

Al efectuarse la revisión, el auditor confía en los sistemas de control interno para reducir el primer riesgo, y en las pruebas de detalle y en otros procedimientos de auditoría para reducir al mínimo el segundo riesgo, los cuales deberán quedar documentados en los papeles de trabajo relativos.

La efectividad del sistema de control interno del cliente depende de la segregación de deberes y responsabilidades y personal competente puede ser considerada como un "riesgo ordinario de auditoría", la -- evaluación de los controles internos analiza estos riesgos con el -- propósito de determinar el alcance y oportunidad de nuestros procedimientos de auditoría. Otros riesgos de auditoría, tales como errores o irregularidades intencionales a que se refiere el parrafo anterior se derivan de fuentes gerenciales o del medio ambiente que puede o -- no presentarse en una auditoría en particular. Tales riesgos se caracterizan como "riesgos especiales de auditoría", y son atribuibles a condiciones que aumentan el nivel del riesgo ordinariamente atribuible a las limitaciones del control interno, particularmente aquellas que se relacionan a estimaciones y juicios de la gerencia.

Donde se supone que puede existir un riesgo específico de auditoría, el enfoque y procedimientos especiales para minimizar tal riesgo deben ser mencionados en el memorándum de planeación. Estos procedimientos pueden incluir:

- a. Consultas con especialistas industriales o especialistas de -- funciones.
- b. Los cambios en la naturaleza, oportunidad o extensión de los -- procedimientos de auditoría.
- c. Excepciones a nuestra opinión y otros procedimientos especiales.

Dichos procedimientos deberán documentarse en los papeles de trabajo soportando las conclusiones relativas.

#### 1.1.2 Determinación de alcances basicos y su oportunidad.

En el boletín P-02, "Pruebas selectivas de auditoría" se menciona en

cuanto a la extensión o alcances de los procedimientos de auditoría que, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y homogeneidad entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar - una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar el resultado del examen de tal muestra, una conclusión sobre las características del conjunto.

El alcance de los procedimientos de auditoría, debe estar basado en el estudio y evaluación del control interno existente y los riesgos especiales de auditoría.

La oportunidad de los trabajos de auditoría consiste en evaluar, --- cuando es más efectivo aplicar procedimientos, pues estos pueden ser aplicables en un trabajo preliminar (auditoría previa), o bien a la fecha del balance o cierre. Lo anterior debe documentarse en los papeles de trabajo, considerando la actualización de los procedimientos aplicados en la etapa de auditoría previa y la fecha de auditoría -- final.

Los beneficios de llevar a cabo los procedimientos de auditoría en - fechas preliminares podrían resumirse como sigue:

- La terminación de los trabajos en una fecha más cercana posterior a la de cierre de ejercicio.
- La identificación más oportuna de las áreas, problemas y los - riesgos de auditoría, ayuda a tomar acciones correctivas antes del cierre del ejercicio.
- El auditor encargado puede supervisar a su personal más estre-- chamente, obteniendo un desarrollo más efectivo del trabajo.

Para efectuar el trabajo preliminar en determinadas cuentas, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- Que no se presten riesgos especiales de auditoría que afecten a las cuentas a ser examinadas.
- Que la revisión del sistema de control interno indico que este era efectivo al detectar y corregir cualquier error no intencional, y que posteriormente no se obtuvo evidencia en contrario a lo anterior.
- Que la cuenta examinada representa una acumulación de muchas operaciones; lo que resultaría en la posible omisión del examen de operaciones importantes.
- Que la posibilidad de hacerlo a fecha preliminar es tan buena como puede ser a la fecha del cierre, o mejor.
- Que el saldo a la fecha del balance puede ser probado satisfactoriamente por comparación, ya sea por pruebas detalladas a esta fecha o por revisión analítica y pruebas de detalle de las operaciones.

En resumen, debe quedar evidencia de todo el proceso de planeación - en uno o un conjunto de memoranda que cubra los aspectos mencionados anteriormente.

#### 1.2 Estudio del control interno contable.

El boletín C "Normas de Auditoría" menciona:

"El auditor debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en el, así mismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría" por lo que esta norma representa el requisito de calidad que se debe cumplir.

Dentro del boletín E-02 "Estudio y Evaluación del Control Interno" - se apunta el de auditoría en función al flujo de las transacciones - de cada uno de los ciclos de operación de una empresa que establece una relación más clara del control interno y las pruebas de auditoría.

Tales ciclos son:

- Ciclo de Tesorería.
- Ciclo de Producción.
- Ciclo de Ingresos.
- Ciclo de Compras.
- Ciclo de Nominas.

"Para cumplir con las normas de realizar el estudio y evaluación del control interno, el auditor deberá efectuar un examen del cumplimiento de los objetivos del control interno contable..." para ello necesita identificarlos dentro del sistema de control interno.

#### 1.2.1 Objetivos del control interno contable.

Dichos objetivos son aplicables a todos los ciclos y se resumen en:

- De autorización.
- De procesamiento y clasificación de transacciones.
- De salvaguarda física.
- De verificación y evaluación.

El auditor deberá bajo la anterior clasificación desarrollar objetivos específicos de control interno por ciclos de transacciones.

El estudio del control interno contable comprende diversas etapas, - las que deben realizarse secuencialmente, y que deben quedar plasmadas en papeles de trabajo. Dada la metodología que debe seguirse y - el necesario criterio de aplicación del estudio, éste es realizado -

por personal ampliamente capacitado ya que este es responsable de la planeación; lo realizará:

- a. Identificando funciones.
- b. Identificando objetivos de control.
- c. Documentando los procedimientos del proceso de cada función, a través de:
  - Gráficas de flujo de transacciones.
  - Memoránda descriptivos.
  - Solución de cuestionarios.
  - Mezcla de los tres anteriores.
- d. Obteniendo la información competente.

#### 1.2.2 Técnicas de control.

De acuerdo con lo indicado en el boletín F-05 "Metodología para el - Estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones" las técnicas de control interno, son el conjunto de actividades que se emplean para prevenir, detectar y corregir errores o irregularidades que pudieran ocurrir al procesar y registrar transacciones. Estas técnicas se deben mencionar en cada uno de los pasos del ciclo de transacciones al documentarlo, identificando cada técnica con su objetivo específico y el riesgo de que éste no se cumpla. El mismo boletín indica que "...el auditor deberá concentrar mayor atención - en las técnicas de control que en actividades aisladas del procesamiento".

La correcta identificación de las técnicas y su registro en papeles de trabajo, redundará en una adecuada evaluación del control interno.

#### 1.3 Evaluación del control interno.

Una vez efectuado el estudio del control interno, determinando que técnicas existen en los procedimientos llevados a cabo por la empresa para efectuarlos se procese a determinar si dichas técnicas funcionan o sea si cumplen los objetivos de control de tal manera que se pueda concluir así sobre la calidad del control interno contable.

Esta conclusión es la parte más importante del estudio y evaluación del control interno ya que el auditor debe basar en esta, el alcance de su trabajo o sea "la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".

### 1.3.2 Evidencia de la evaluación.

Los papeles de trabajo deben tener evidencia de que:

- a. El auditor encargado determino cuales son los objetivos del control interno aplicables al ciclo que esta revisando.
- b. El auditor determinó excluir el grado en que las técnicas de control interno cumplen los objetivos.
- c. Este cumplimiento se clasifico en:
  - Total
  - Parcial
  - Nulo

Así mismo debe quedar evidencia de que el auditor encargado revisó el memorándum o carta de sugerencia del año anterior y tomó en cuenta las desviaciones detectadas hasta la fecha en su presente revisión, para determinar el impacto de las mismas en el cumplimiento de objetivos.

- d. El auditor seleccionó las técnicas que, de no cumplirse tienen impacto en la calidad de la información financiera.

- e. El auditor diseñó un programa para ver que las técnicas se cumplan en sus operaciones reales.
- f. El auditor probó que las técnicas seleccionadas se estuvieran cumpliendo y que, por lo tanto, los objetivos de control interno se cumplan total o parcialmente.
- g. Todas las conclusiones fueron comentadas con el socio responsable y por lo tanto consideradas en la elaboración del programa de auditoría.

### 1.3.3 Evidencia de la base del alcance del trabajo.

Una vez probado que las técnicas cumplen con el objetivo total o parcialmente, o no lo cumplen, el auditor debe establecer los alcances de sus pruebas sustantivas. Para ello, debe tener evidencia en sus papeles de trabajo de que:

- a. Determinó el riesgo inherente del cumplimiento de técnicas o su no cumplimiento en cada una de las cuentas que debe probar.
- b. Determinó el grado en que el riesgo se atendía o se elimina por el cumplimiento de los objetivos probados anteriormente.
- c. Determinó la:
  - Naturaleza.
  - Extensión.
  - Oportunidad.

De las pruebas sustantivas a realizar sobre cada cuenta en función al:

- Grado de riesgo de que algo este mal en la cuenta.
- Grado de cumplimiento del objetivo de control interno.

#### 1.4 Programas.

El programa de auditoría es un documento indispensable para evidenciar el adecuado cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas. Es la culminación, el resultado principal del proceso de la planeación, y dicho programa refleja por lo tanto, los juicios hechos. El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Para el socio responsable de la auditoría, le da la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente; para el auditor encargado que ejecuta el trabajo se sirve como base de planeación y supervisión y para el auxiliar es una guía para la ejecución del trabajo.

##### 1.4.1 Relación de los programas con la base del alcance del trabajo.

Las gráficas de flujo de las transacciones, los memoranda descriptivos y los cuestionarios, deben estar diseñados en forma tal, que se puedan hacer referencias cruzadas de las técnicas de control identificados en éstos, con los pasos del programa de auditoría, según el cual deberán probarse el cumplimiento de las técnicas del control. Igualmente las pruebas sustantivas pueden tener referencias cruzadas con las distintas evaluaciones.

Estas referencias cruzadas son los eslabones esenciales entre los -- controles contables internos y el consecuente alcance de las pruebas de cumplimiento y sustantivas.

Basado en el análisis general de riesgos y el análisis específico de riesgos, determinado como se menciona en los puntos 1.2 y 1.3 anteriores se prepara el programa de auditoría para las cuentas y transac-

ciones afectadas por los objetivos específicos de control. Este programa debe contener una combinación eficaz y eficiente de los procedimientos de auditoría.

El análisis específico de riesgo debe proveer una razón para efectuar cada procedimiento, por lo tanto, el programa de auditoría contendrá solo aquellos procedimientos necesarios.

#### 1.4.2. Naturaleza.

La naturaleza de los procedimientos de auditoría determinados en el programa dependerá de las características particulares del sistema. Pero en cualquier caso, se deberán especificar los atributos y procedimientos claves a ser probados, la naturaleza y el alcance de las pruebas por efectuarse.

El programa de auditoría debe cubrir tanto pruebas de cumplimiento como sustantivas, aunque en algunos casos se deberán aplicar las de doble propósito. Las primeras necesarias para la comprobación de que una o más técnicas de control están en operación durante el período auditado. Las pruebas sustantivas son necesarias para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles internos y estarán basadas en el resultado obtenido en las pruebas de cumplimiento. Generalmente, una combinación de ambas, es apropiada y puede lograr el máximo de beneficio para llegar a una conclusión.

Cuando una técnica de control no se está cumpliendo, los efectos en las pruebas sustantivas serían:

Naturaleza

- Las pruebas sustantivas de saldos sustituyen a ciertas pruebas de cumplimiento.

#### Oportunidad

- Las pruebas sustantivas se realizan en fechas más cercanas al cierre del ejercicio.

#### Alcance

- Algunas pruebas se aplican a más de una partida.

### 1.4.3 Oportunidad.

Para determinar en que momento se van a aplicar los procedimientos de auditoría, se debe considerar cuando se obtienen resultados más eficientes y eficaces. La decisión dependerá tanto de la naturaleza de los procedimientos y efectividad del control interno, como de la programación del personal y la fecha límite fijada con el cliente.

En un ambiente de control efectivo se puede esperar que la técnica de control que se probaron durante la auditoría previa, continúan funcionando durante el resto del año.

La programación de la oportunidad de algunos procedimientos dependerá de la de otros, los cuales deben aplicarse en secuencia lógica.

### 1.4.4 Alcance

El número de partidas a examinar debe basarse en la importancia del procedimiento de auditoría, como una respuesta a la probabilidad de error material en las cuentas o ciclos afectados por cada objetivo específico de control.

La amplitud de las pruebas incluye la selección y examen de los ele-

mentos clave y/o una muestra representativa.

Dentro de los elementos clave se debe considerar:

- a. Cualquier transacción o cuenta que sea importante por si misma
- b. Transacciones con un alto grado de participación administrativa (partes relacionadas).
- c. Transacciones significativas o poco comunes, en especial las registradas cerca o al final del año.
- d. Partidas antiguas.

Después de haber segregado los elementos claves queda un universo de elementos que carecen de importancia individual pero que poseen importancia en su conjunto. En estos casos se debe auditar una muestra representativa, a menos que otros procedimientos ya planeados proporcionen suficiente evidencia para concluir que el universo esta libre de error significativo. Una muestra representativa es aquella que refleja las características del universo del cual es seleccionada.

La muestra representativa nos permite determinar que:

1. Las propiedades del sistema están funcionando, proporcionando seguridad de que los objetivos específicos de control se están logrando y/o
2. Las cantidades que comprenden el saldo de una cuenta o transacción están libres de error significativo.

#### 1.4.5 Características

Los pasos del programa de auditoría deben describir la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría por aplicar se debe ser específico en lo que respecta a que procedimientos se van a llevar a cabo, el número de transacciones a ser examinadas, el im-

porte a ser verificado y en que fecha serán llevados a cabo dichos procedimientos.

El programa de auditoría debe contener instrucciones precisas y enunciar cual es el criterio de nuestra selección y no dejar que este se modifique o dejar que el auditor ayudante en la determinación de ellos.

Las "instrucciones vagas", tales como revisar si se considera necesario o seleccionar según criterio, deben evitarse.

El programa de auditoría debe estar organizado conforme fluyen las transacciones y se ordenan los pasos en la misma secuencia en que son realizadas las distintas funciones.

En general, es útil organizar los pasos del programa en el mismo orden en que se ejecutaría o no ser que el diseñarlo en otro orden, -- promueva una mayor eficiencia en su ejecución.

Cuando la evaluación del sistema de control interno contable nos asegura que los objetivos específicos de control se están cumpliendo, -- debemos obtener evidencia de que las técnicas de control que hemos identificado están funcionando.

Si al llevar a cabo las pruebas de cumplimiento nos cercioramos que la técnica de control no está funcionando tal como se había previsto deberá actualizarse la evaluación en la documentación de respaldo relativa (gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptivos o cuestionarios) y por lo tanto debe reconsiderarse la extensión, naturaleza y oportunidad de las pruebas sustantivas, dejando evidencia de ello en el programa de auditoría.

El programa de auditoría debe incluir una sección que cubra los -

procedimientos de auditoría generales, que no resultan del análisis específico de riesgos, pero que son aplicables en todas las auditorías.

Los procedimientos de auditoría generales pueden ser: transacciones con partes relacionadas, cartas de declaraciones de la gerencia, memoranda de planeación, resumen de la revisión y de aprobación, carta de comentarios, revisión del mayor general y diario, revisión de actas de asamblea de accionistas y juntas del consejo de administración y otros comites, revisión de eventos posteriores, cartas de abogados etc.

Debe existir una constancia de aprobación del programa de auditoría pro parte del auditor que lo preparo, así como del socio responsable del trabajo.

En dicha constancia se debe afirmar que el programa de auditoría fue preparado después de estudiar y evaluar adecuadamente:

- a. Los papeles de trabajo del año anterior, en caso de existir,
- b. El sistema de control interno contable del cliente que esta en vigor,
- c. Los estados financieros intermedios y,
- d. Otra información que se considere necesaria. También se debe a firmar que este programa es adecuado en las circunstancias.

La constancia de aprobación del programa de auditoría debe contener: nombre (s), firma (s) y fecha (s).

Al ir efectuando los procedimientos en la etapa de auditoría previa y final se debe cuestionar dicho programa, por cambios en las expectativas, debido a nueva información o a resultados no esperados -

de nuestras pruebas (errores); lo cual nos hara considerar la revisión de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

El encargado debe llevar a cabo una revisión del trabajo, dejando constancia de haber revisado los papeles de trabajo para satisfacerse de que los procedimientos de auditoría indicados en dicho programa fueron aplicados adecuadamente y que todos los procedimientos listados han sido firmados en señal de haber sido cumplidos.

Es recomendable que se cuente con una lista de las personas que intervinieron en la auditoría indicando su puesto, nombre y firmas o iniciales para su fácil identificación.

#### 1.4.6 Guías para preparar programas.

La mayoría de las firmas de contadores públicos tienen preparado un modelo o guía del programa de auditoría de propósito general y como y que procedimientos de auditoría deben ser aplicados en cada etapa del trabajo.

Algunas guías contienen, ilustraciones ejemplos, menciones o disposiciones fiscales, métodos o alternativas a seguir, reglas de valuación referencias a los distintos boletines emitidos por las comisiones de normas y procedimientos de auditoría y de principios de contabilidad etc., los cuales, proporcionan al auditor mayores recursos para llevar a cabo su trabajo con máxima calidad y eficiencia. Estos programas de auditoría deben ser solo una guía que permita conocer cuales son los procedimientos de auditoría aplicables en ciertas circunstancias, ya que, muchos procedimientos podrían no ser aplicables en determinados casos. Consecuentemente, estos programas deben ser adoptados a las ne

cesidades, específicas de cada auditoría en particular, modificándolo en un programa progresivo y/o específico.

En todo caso, la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría deba basarse en el conocimiento que se tiene del control interno y en los problemas y características de cada empresa, y deben ser determinados por el auditor encargado quien debe firmar y fechar el mismo.

Debido a la variedad de sistemas de contabilidad, métodos, reglas, - controles, etc., que existen y varían de empresa a empresa, es más - recomendable, útil y eficiente preparar un programa de auditoría a - la medida de cada empresa adoptándolo a las condiciones encontradas - en la misma y haciendo referencia a la documentación, trámites y nombres que especifiquen y sean dados en esa empresa en particular.

## 2. Control de trabajo.

El boletín B "Pronunciamientos normativos sobre el trabajo del auditor en general", establece normas sobre los aspectos generales del - trabajo del auditor, que en forma resumida señala:

- a. El objetivo del examen de estados financieros es rendir una -- opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con - que estos presentan, la situación financiera y los resultados - de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios - de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.
- b. Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objeti - va y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener con

certeza razonable la convicción de:

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejen.
  - Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
  - Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.
- c. Para la obtención de los elementos de juicio suficientes, el auditor debe aplicar procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias específicas del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesarios en cada caso.
- d. El resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría debe plasmarse en los papeles de trabajo, así como, deben incluir el análisis, la comprobación y las conclusiones a las que se llegó, ya que son la base para fundamentar la opinión que el auditor va a emitir.

#### 2.1 Papeles de trabajo y elaboración de los mismos.

Los papeles de trabajo son elaborados por el personal asignado a la auditoría, siendo responsabilidad del socio, la calidad que estos muestren, aun los preparados por el personal de menor jerarquía.

Los papeles de trabajo representan la evidencia de los procedimientos que utilizó, las pruebas que realizó, la información que obtuvo y las conclusiones a que llegó. Con respecto a la revisión deben tener la evidencia de que:

- a. El auditor se cercioró de que la información es suficiente pa-

ra demostrar que los estados financieros estaban de acuerdo con los registros del cliente. Se deberá tener evidencia en papeles de trabajo de que las cifras finales que los estados financieros presentan antes de emitirse, incluyan todos los ajustes aceptados y que estén bien respaldados.

- b. El auditor determinó que el trabajo se había planeado con el uso de programas de trabajo y que el trabajo de cualquier ayudante se revisó y supervisó.
- c. El auditor se cercioró que el sistema de control interno del cliente, se revisó y se evaluó para determinar la extensión de las pruebas sobre las cuales se aplicaron procedimientos de auditoría.
- d. Los procedimientos de auditoría observados y las pruebas realizadas permiten la identificación razonable del trabajo hecho por el auditor.
- e. Los comentarios preparados por el auditor deben indicar sus conclusiones con relación a los aspectos significativos del trabajo.
- f. Muestran claramente la fuente de información.
- g. Todos los ajustes tienen su respaldo correspondiente y los que fueron aceptados, se incluyen en las cifras finales y en caso de no ser aceptados, se midió su efecto en la opinión.

Conclusión de los papeles de trabajo, "la opinión del auditor", se basa en la revisión efectuada y las conclusiones a las que se llegaron en las diversas fases del trabajo. Dichas conclusiones deberán plasmarse en las sumarias, indicándose el nombre de la persona que

firma la conclusión.

Debe existir evidencia de que se reviso el suficiente trabajo para respaldar las conclusiones y que las conclusiones negativas se tomaron en consideración para la emisión del dictamen.

Papeles preparados por el cliente (PPC). En la mayoría de los casos el personal del cliente a solicitud del auditor, prepara una serie de cédulas de trabajo, los cuales forman parte de los papeles de trabajo y son utilizadas para efectuar las revisiones correspondientes de acuerdo con el programa de trabajo. Debe existir evidencia de que se revisaron estas cédulas contra la documentación de origen.

Balanza de comprobación. El auditor debe cerciorarse de que los ajustes y reclasificaciones se encuentran incorporados en las hojas de trabajo y las cifras finales ajustadas deben ser cotejadas con la balanza final firmada que entrega el cliente.

#### 2.1.1 Supervisión del trabajo.

Aunque los servicios varían en su tamaño y naturaleza, existen muchos procedimientos que son básicos: únicamente varía el alcance en su aplicación. Algunos de los procedimientos se deben aplicar siempre y otros se aplican de acuerdo con las circunstancias. El alcance y la extensión que se den a estos procedimientos, se determinan por el auditor encargado, antes y durante el curso del trabajo, mismos que se señalan en el programa de trabajo.

Cuando cada una de las fases del trabajo se están terminando el auditor encargado debe asegurarse de que lo siguiente ha sido efectuado.

- a. Que los papeles de trabajo, incluyen los programas de trabajo\_ y los cuestionarios que procedan estén completos.
- b. Que los papeles de trabajo de los ayudantes hayan sido revisados e iniciados por el auditor encargado.
- c. Que los papeles de trabajo se hayan codificado completamente\_ puestos en el orden correspondiente, y tengan referencia cruza da.
- d. Que todos los cálculos que originen ajustes importantes hayan\_ sido verificados.
- e. Que todas las preguntas y dudas surgidas en los papeles de tra\_ bajo hayan sido aclaradas.
- f. Que el legajo de papeles de trabajo haya sido debidamente rotu lado en cuanto a su contenido.
- g. Que se han tomado en cuenta todas las situaciones incluidas en el memorándum de planeación y análisis de riesgo.
- h. Que exista evidencia de la revisión de las obligaciones fisca les de la empresa.

#### 2.1.2 Evidencia de revisión de nivel superior.

Es esencial una revisión efectiva para la terminación satisfactoria\_ de todos los trabajos. La supervisión incluye programación, dirección y revisión, de cada persona responsable sobre el trabajo de sus subor dinados y también se relaciona con la minimización de ineficiencias que pudiesen existir en los trabajos.

Los papeles de trabajo son revisados en su totalidad por el auditor\_ encargado y generalmente en presencia de las personas que realizaron el trabajo, determinando que todos los puntos del programa de trabajo

hayan sido cubiertos. Así mismo el socio responsable debe efectuar - una supervisión de los papeles de trabajo hasta donde considere necesario y antes de la emisión del informe, determinando que los papeles de trabajo estén completos, que las conclusiones estén soportadas y que las cédulas de puntos pendientes estén concluidas.

Siendo importante, que el objeto de dejar evidencia de la revisión y supervisión realizada se utilicen memorándos que señalen las conclusiones derivadas de la revisión efectuada por el auditor encargado y de la supervisión realizada por el socio responsable. En todos los casos con la firma de ellos.

### 2.1.3 Comunicación de observaciones al cliente.

Algunas veces se envían a los clientes sugerencias constructivas además de los comentarios sobre el control interno, lo que le ayudará a tener operaciones más eficientes, los comentarios sobre el control interno y otras observaciones así como recomendaciones pueden ser incluidas en una sola carta.

Las comunicaciones con el cliente dependen de las circunstancias en donde se envían cartas sobre aspectos específicos, quedando evidencia de los asuntos comentados a través de memoranda o cartas. De que cualquier asunto importante se comunique al cliente, al nivel adecuado y con la oportunidad debida.

### 2.1.4 Actualización del archivo permanente.

El archivo permanente tiene una función muy útil, el conjugar en un solo lugar, los asuntos de información que son aplicables continuamente a las auditorías subsecuentes.

Una falla usual de los archivos permanentes es que muy seguido se -- convierten en un lugar donde se reúne información que nunca se revisa para ver si continua siendo útil. Por lo tanto, es importante que como parte normal de cualquier trabajo, se revisen los papeles de -- trabajo permanentes y cualquier material que ya no sea aplicable, se cancele. Estos papeles deberán conservarse en el archivo del año, hasta el cual fueron aplicables.

Es de suma importancia que en auditorías recurrentes, se lleve a cabo la actualización del archivo permanente incluyendo toda aquella información que sea necesaria y que fue generada hasta la fecha en que el auditor sale de la empresa.

El auditor encargado debe supervisar e iniciar las cédulas de trabajo actualizadas y que deben formar parte, así como de los cambios de estatutos y estructura de la empresa, y que las resoluciones fiscales - que afectan a mayor plazo se incluyeron.

## SERVICIO EN MATERIA FISCAL.

A lo largo de los sesenta y seis años de vida del impuesto sobre la renta, se han aprobado una serie de leyes y decretos relacionados con este tributo, que han perseguido diversos fines; vale mencionar a título de ejemplo, la Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos de 1931, la Ley del Impuesto sobre Ausentismo de 1934, La Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales de 1936, la Ley del Impuesto sobre el Superprovecho de 1939, la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 1948, y la Tasa sobre Utilidades Brutas Extraordinarias de 1977.

Desde su introducción hasta 1962, el impuesto era determinado por una junta calificadora que dictaminaba cuanto tenía que pagar cada contribuyente. Este esquema constituía una forma pragmática para enfrentar la escasez de profesionales en el área contable, y la forma rudimentaria en la que se manejaban los negocios, principalmente las empresas familiares. También hasta 1962, los ingresos se gravaban cedularmente, es decir, no se acumulaban para determinar la tasa de gravamen.

En 1962 se hicieron reformas trascendentes al impuesto sobre la renta. Se exigió la autoliquidación del impuesto, y se instrumentó el concepto de globalización e integración parcial del impuesto a nivel personal.

En 1979 y 1983 se realizaron reformas que ofrecían mecanismos alternativos de integración del impuesto personal y de las sociedades mercantiles. De hecho, en 1983 la integración se hizo obligatoria, al permitir la deducción de los dividendos al nivel de la empresa y exi

gir su acumulación al nivel de la persona física.

Finalmente las reformas más recientes ocurren en 1987 y 1988 en las cuales se reconoce los efectos de la inflación sobre la determinación de la utilidad y la reducción histórica más importante a la tasa aplicable a las empresas, de 42 a 35 por ciento.

Así como la eliminación del sistema tradicional en 1989.

Otras disposiciones de carácter fiscal que sufren constantemente modificaciones de las cuales el contador público debe de estar enterado son las siguientes:

Código Fiscal de la Federación.

Ley Aduanera.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley del Seguro Social.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.

Ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de Automoviles.

Ley del Impuesto sobre Automoviles Nuevos.

Ley Federal de Derechos.

A continuación relaciono algunos de los servicios más comunes de carácter fiscal que entre otros presta un despacho:

I. Consultoría en impuestos.

Estos servicios comprenden básicamente la resolución de consultas escritas y telefónicas de los siguientes conceptos:

1. Impuesto sobre la Renta.

- a) Impuesto de las sociedades mercantiles.
- b) Impuesto al ingreso de las personas físicas.

- 2. Impuesto al valor agregado.
- 3. Otros impuestos federales.
- 4. Seguro social.
- 5. Aportaciones al INFONAVIT.
- 6. Participación de utilidades.

II. Trabajos específicos desde el punto de vista fiscal tales como:

- 1. Revisión de la declaración anual del impuesto sobre la renta.
- 2. Revisión de la declaración anual del impuesto al valor agregado.
- 3. Revisión de la declaración anual del impuesto por salarios.
- 4. Revisión de la determinación del resultado fiscal en base nueva de la ley del impuesto sobre la renta.
- 5. Tramitación de asuntos ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como por ejemplo prórrogas para el cumplimiento - de obligaciones fiscales, autorización para reducir los pagos provisionales, obtención de CEDIVA, etc.
- 6. En el caso de resoluciones dictadas por las autoridades hacendarias, junto con sus abogados asesores o con los del despacho ayudar a preparar la parte fiscal contable de las inconformidades que tengan en contra de las resoluciones dictadas por - dichas autoridades.
- 7. Tramitación de devolución de impuestos pagados en exceso.
- 8. Cálculo y determinación de los ajustes a los pagos provisionales.
- 9. Cálculo del impuesto al activo de las empresas.

### III. Aplicación de cuestionarios de eficiencia fiscal.

#### 1. Cuestionario de eficiencia fiscal profundo. Que comprende:

- a) Revisar objeto social de acuerdo con su escritura constitutiva.
- b) Revisar los distintos avisos de iniciación de operaciones, que presentaron ante las diversas dependencias oficiales - para verificar su cumplimiento.
- c) Revisión de todos y cada uno de los distintos contratos - que tenga celebrados la empresa, para determinar su efecto fiscal.
- d) Verificar selectivamente las diversas cuentas de resultados para determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales que debe cubrir la empresa y revisar si los gastos reúnen requisitos fiscales de deducción en los términos de las disposiciones fiscales vigentes. Así mismo - llevar pláticas con funcionarios de la empresa para saber si existen deficiencias fiscales.
- e) Revisar selectivamente sueldos para determinar el adecuado cálculo y retención del impuesto por salarios.
- f) Determinación del salario que utilizan, tanto para el pago de aportaciones al INFONAVIT, como para el cálculo de las cuotas que se cubren al Seguro Social, así como la verificación de los plazos para la presentación de avisos y pagos correspondientes.
- g) Revisión de sus declaraciones de I.S.R. e I.V.A. del último ejercicio fiscal terminado.

h) Revisión del cálculo del o los pagos provisionales del im puesto sobre la renta del ejercicio que transcurre, así - como del impuesto al valor agregado para determinar si se están llevando a cabo adecuadamente.

2. Cuestionario de eficiencia fiscal normal. Que comprende:

- a) Revisión del objeto social señalado en su escritura cons-titutiva.
- b) Verificar cuales don los avisos de iniciación de operaciones que debieron presentar.
- c) Plática con funcionarios responsables de las áreas respectivas (contabilidad, costos, almacén, etc.) y tratar de - detectar a base de preguntas y respuestas si existiere algunas contingencias de carácter fiscal.
- d) Revisión selectiva de cálculos del impuesto por salarios, seguro social y aportaciones al infonavit.

En cualquiera de los dos cuestionarios se debe presentar un informe en el cual se les proporcionará a la compañía los elementos, para -- que dentro del marco de la ley puedan corregir las deficiencias fis-cales que se hubieran detectado y posteriormente, se les hará llegar para que una vez analizado por los clientes, sea comentado en conjunto y le sean aclaradas y cada una de las dudas que sobre el mismo pu dieran tener.

IV. Planeación fiscal. Este trabajo consistirá básicamente en:

1. Estudio y evaluación fiscal de la empresa, partiendo de la estructura presente y sugerencias sobre diversas alternativas - que pudieran seguirse tendientes a obtener legítimos beneficios fiscales para la propia empresa.

2. Estudio y evaluación de la situación fiscal de los socios - dentro de la empresa encaminada a minimizar la carga fiscal\_ dentro del marco de la ley o diferir su efecto.
3. Si llegara a encontrarse alguna alternativa, una vez estudiada, discutida y seleccionada, en su caso, se formulará un -- programa detallado de todos y cada uno de los pasos a seguir para llevarla a cabo.

El alcance de este trabajo consistirá en analizar la estructura fiscal actual, tendiente a obtener legítimas ventajas fiscales tanto para la empresa como para los accionistas, y si en el curso del trabajo se llegase a determinar algunas contingencias por supuesto se le debe hacer saber al cliente.

#### Dictamen fiscal.

Paralelamente a los servicios antes descritos, el contador público - puede prestar sus servicios en materia de dictaminación para efectos fiscales, mismo que es una extensión del dictamen para fines financieros, al que se le incorpora la revisión y opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias federales de su cliente, revisión que esta condicionada al marco legal (Código Fiscal de la Federación y su reglamento) en los preceptos que expresamente le son aplicables.

Ahora bien, siendo el dictamen fiscal una expresión profesional que reúne las mismas características de importación que el dictamen para fines financieros, es natural que el contador público asuma una gran responsabilidad, entre otros, ante su cliente y especialmente ante el fisco. Tal responsabilidad incluye una serie de hechos o actitudes

encaminadas en resumen a mantener la confianza que se ha depositado en dicho profesional. Es por ello que el contador público debe expresar su opinión en forma libre e imparcial, a pesar de que pudieran existir discrepancias de criterio entre este profesional, el contribuyente (su cliente) y el fisco en algún problema específico.

Debido a lo anterior, y por lo que respecta al cliente del profesional, o sea al contribuyente que ha contratado sus servicios y que ha cumplido satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales federales, al existir confianza en dicho profesional, existirá también tranquilidad en que, en estas circunstancias, se evitará molestias innecesarias de visitas e investigaciones por parte del fisco debido a que - dará crédito al dictamen.

Por lo que se refiere al fisco, al permitir o autorizar a la empresa la presentación del dictamen fiscal, ha depositado también su confianza en el contador público, confianza que dicho profesional tratara de no defraudar, al demostrar, con base en su trabajo, que su cliente cumplió satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales federales. De lo anterior se deduce que la gran responsabilidad del contador público que dictamina para fines fiscales, es de gran importancia, ya que ésta la asume ante dos partes en las que pudieran existir corrientes opuestas o criterios diferentes: su cliente y el fisco.

Dictamen del Contador Público respecto al cumplimiento de obligaciones en materia de entero de cuotas al I.M.S.S..

El Consejo Técnico del I.M.S.S. publicó en el Diario Oficial de la Federación un acuerdo mediante el cual se aprueba el "Instructivo para

la dictaminación sobre el cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus reglamentos impone a los patrones y de más sujetos obligados".

Este acuerdo reconoce la autoridad profesional de los contadores públicos agrupados en colegios profesionales y considera la necesidad que tiene los patrones de conocer con oportunidad el estado que guarda su negociación ante el cumplimiento de las obligaciones en materia de seguridad social. Por ello, de conformidad con lo que establece la Ley del Seguro Social, el Consejo Técnico acordó aceptar como válido el dictamen que emita un contador público registrado ante la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, con objeto de determinar el cumplimiento o incumplimiento total o parcial de las disposiciones de la ley mencionada, así como para cuantificar en cantidad líquida las responsabilidades a cargo de los patrones.

**SERVICIO DE CONSULTORIA EN ADMINISTRACION.**

La consultoría, como profesión, ha capturado la atención de los estudiantes de Estados Unidos; sin embargo, si en México a algún joven - estudiante que sale de la preparatoria, y que piensa estudiar contaduría pública, le pedimos que nos liste cinco actividades que puede desarrollar, una vez recibido, en orden de importancia, casi estoy seguro de que contestaría:

1. Auditor de un despacho.
2. Contador de una empresa gubernamental.
3. Contador de una compañía privada.
4. Fiscalista.
5. Llevar contabilidades por mi cuenta.

Sin embargo, casi nadie toma en cuenta la actividad de consultor, como una actividad independiente que puede desarrollar un contador público dentro de un despacho, ¿Por qué? básicamente por la poca difusión que aquí en México se le da a esta actividad, debido a que el contador está demasiado ocupado en las auditorías, o en problemas fiscales, o en su propia compañía, y no presta la atención a las actividades que no sean lo suyo.

Más aun algunos contadores desdeñan esta actividad, por "poco importante" o que es para "los que no entienden números", para "aquellos a los que no les gusta la consultoría", o porque "no vale la pena perder el tiempo". Aun las propias empresas que piensan acudir a un consultor "piensan que es costoso y no tiene caso", pero no se han dado cuenta del papel que desempeña el contador como consultor de empresas.

De unos años para acá las firmas de contadores han incluido entre sus servicios el de la consultoría administrativa, pero no le han prestado mucha importancia, por considerarla un poco desligada de la esencia de la profesión, de la actividad básica de la carrera de contador.

Con el tiempo y con el desarrollo del país, las empresas en México -- han necesitado del contador, ya no sólo para auditar estados financieros, o para llevar contabilidades, sino que también las empresas necesitan asesorías fiscales, estudios de viabilidad de sistemas de cómputo, implantación de sistemas de costos, auditorías operativas y otros trabajos más, y ¿quien, si no el contador, puede realizar estas actividades?

Valiéndose de sus conocimientos el contador tiene las bases para desarrollar estos trabajos y otros más de una forma completa, y así poder ayudar a empresas que soliciten su asesoría.

Es bueno pues, saber que el contador público puede también dedicarse a una actividad independiente como es la consultoría.

-El consultor ¿que es?

En Estados Unidos lo que más llama la atención de aquellos estudiantes que piensan dedicarse a la consultoría, son los salarios que algunas firmas pagan, y la publicidad que adquieren al trabajar en ellas.

En segundo lugar, los atrae la multitud y excitante gama de problemas y de industrias que ellos ven a través de su práctica profesional.

Tercero, el trabajo de consultor implica responsabilidades de todo tipo, que incluyen las de estar actualizado y de estar estudiando.

En cuarto lugar, el gran futuro que tiene esta actividad dentro del mercado de aquel país.

Aquí en México vemos que son aplicables estas razones para que aquel estudiante que piense dedicarse a la consultoría, vea reforzada su decisión:

1. La actividad de consultor está justamente remunerada.
2. El campo de acción, en cuanto a la variedad de empresas, es amplio, lo cual proporciona buen desarrollo y aprendizaje sobre la marcha.
3. Las responsabilidades que implica ser consultor y tratar de dar lo mejor de nuestros conocimientos es un reto.
4. En un país como México, que está teniendo gran desarrollo y que aún lo va a tener más, es amplio el campo de acción del contador que se dedique a la consultoría.

En México, las empresas viven actualmente en un proceso de crecimiento y aún más, el campo de los negocios crece cada vez más y es necesario el contador público en todas sus actividades para ayudar a las empresas en ese crecimiento pero es aquí donde el estudiante se pregunta ¿De qué manera puede ayudar un consultor a las empresas?

El papel del consultor es brindar los conocimientos adquiridos por la escuela o por la experiencia, para tratar de resolver los problemas de los negocios, a fin de que éstos a su vez optimicen sus resultados.

El consultor puede funcionar como especialista o experto; por ende, él debe ser más capaz que el cliente y para ello tiene que actualizarse continuamente y especializarse para poder brindar su opinión con bases

sólidas.

Es un asesor o consejero en el proceso de la toma de decisiones y es por eso que se le presenta a nivel staff, en los puestos ejecutivos.

La condición que permite al consultor desarrollar su trabajo, es que aunque la propia empresa tenga su propio staff que le asesore en la toma de decisiones, éste no es un grupo que le resuelva todos los -- problemas, es entonces cuando tiene que recurrir a los consultores -- que sí son especialistas, en ese punto es donde puede haber problemas.

Se acude al consultor cuando existen problemas no familiares para la empresa, de cuya resolución se puede o no beneficiar la empresa.

Es pues, una función natural del consultor, reducir la ansiedad y la incertidumbre en los ejecutivos, cuando van a tomar decisiones de importancia. Sin embargo, el poder reducir estos sentimientos se basa -- en que la empresa plantee muy bien sus problemas, para así poder ang -- lizarlos y proponer soluciones.

Entonces pues, la definición de un problema es una gran prueba de habilidad profesional, es ahí donde el consultor, por actuar de una -- forma independiente, es quien va a <sup>f</sup>definir el problema como tal, vi -- endolo desde un enfoque externo a la propia empresa, ya que aunque -- la propia empresa defina su problema, podría caer en vicios de infor -- mación. El consultor debe como vemos, tener una mente analítica y lô -- gica, ser perceptivo para poder extraer o ser capaz de visualizar los problemas de una empresa y poder pensar en como resolverlos, para -- poder obtener la información es necesario a veces sostener pláticas -- con los clientes y saber encausar la conversación hacia donde uno --

quiera; por lo tanto, el consultor debe tener seguridad en sí mismo\_ y poseer habilidad de palabra.

Es pues, el consultor, una persona hábil y útil a la empresa, pues a actúa como sicoterapeuta y ayuda a la empresa a resolver sus problemas, tomando en consideración que no va a ser él el que lo haga, sino la propia empresa; él sólo les dice que camino tomar.

Podríamos resumir que el consultor adecuado es:

1. El que identifica los problemas significantes del cliente
2. Persuade al cliente a investigar los problemas.
3. Organiza el trabajo y las actividades.
4. Utiliza los trabajos desarrollados por el staff interno de la compañía.
5. Utiliza el poder conceptual completo en el desarrollo de su propio trabajo.
6. Comunica al cliente, los errores, problemas encontrados durante su trabajo.
7. Identifica los problemas importantes de la compañía y trata de encontrarles solución.
8. Trata de complacer las expectativas del cliente en cuanto al trabajo a desarrollar y mantiene buenas relaciones con él.
9. Termina su trabajo en la fecha estipulada con el cliente.

¿En que consiste el trabajo de consultoría?

En forma general la consultoría tiene un campo de acción amplio, tan amplio como las actividades de todas las empresas que conforman un sistema económico.

Entre las actividades que puede desarrollar un consultor, están:

- + Implantación y diseño de sistemas de cómputo.
- + Diseño e implantación de sistemas de contabilidad general y de costos.
- + Diseño e implantación de sistemas de administración de producción.
- + Administración de personal.
- + Ejecutar tareas operativas.
- + Estudio y evaluación de control interno.
- + Diagnosticos administrativos.
- + Auditorías a centros de cómputo.
- + Ejecución de planeación financiera y modelos financieros.
- + Análisis del impacto de la economía nacional en empresas privadas.
- + Planeación estratégica.
- + Buscar ejecutivos para empresas.
- + Organización y reorganización de empresas.
- + Fusiones y adquisiciones.
- + Mercadotecnia.
- + Emisión de acciones y obligaciones(apoyo técnico).
- + Educación de ejecutivos y entrenamiento.
- + Apoyo técnico en elección de equipos de computación.

Como vemos, es muy amplia la gama de actividades que puede desarrollar un consultor; si nos ponemos a analizar las anteriores actividades, - todas pueden ser realizadas por un contador público, sin embargo existen muchos en la actualidad que se aíslan de todas las demás ciencias administrativas y económicas y sólo prestan atención al registro de transacciones en libros cerrándose ellos mismos las puertas del desa-

rollo y de la realización de actividades interesantes.

Es tiempo aun de recuperar el terreno que hemos perdido por negligencia a manos de los economistas, ingenieros industriale, administradores ingenieros quimicos y otros más que no se han detenido como nosotros en sólo saber su profesión, sino que han invadido terrenos de otras profesiones, con tal de prestar un servicio eficaz para satisfacer las necesidades del cliente.

Así pues, ya no basta solo con cargar y abonar, sino que har que enterarnos de todo lo que esta pasando en el mundo que nos rodea. Hay que tratar de satisfacer las necesidades del cliente, actualizando nuestros conocimientos.

#### Campo de Trabajo.

Todos los clientes de una firma de contadores públicos, son clientes potenciales para la consultoría ya que un auditor puede encontrar problemas en una compañía y el consultor puede prestar sus servicios para tratar de resolverlos.

Por lo expuesto, todas las empresas pueden ser clientes potenciales de un consultor, con la restricción del costo de los servicios, por lo cual sólo empresas medianas y grandes son las que pueden pagar, por un servicio de consultoría a una firma de contadores públicos.

Sin embargo, la pequeña empresa puede ser objeto de realización de servicios por un consultor independiente.

Las áreas de acción de un consultor son pues, casi todas; sin embargo en los despachos de contadores las áreas más frecuentes en la prestación de servicios de consultoría son:

- + Empresas industriales.
- + Bancos.
- + Empresas comerciales.
- + Educación (universidades).
- + Gobierno federal.
- + Hospitales.
- + Detallistas.
- + Empresas no lucrativas.
- + Secretarías de estado.
- + Gobierno estatal.

Sin embargo, puede ampliarse y aun más especializarse dentro de cada gama de actividades económicas, todo depende de la capacidad técnica de los nuevos profesionales que están saliendo de las universidades.

#### Reglamentación de la Consultoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, conciente de la inquietud de algunos contadores acerca del desarrollo de la actividad de la consultoría como complemento del trabajo de un despacho de contadores y como extensión de servicios al cliente, decidió formar una comisión de consultoría en administración de empresas, cuyo fin era unificar criterios y emitir boletines reguladores de esta actividad del contador.

De esa comisión han surgido varios boletines que orientan al contador en cómo desempeñar su trabajo en el área de consultoría y de ciertos ordenamientos técnicos fijados para desarrollar su trabajo.

En esos boletines se encuentra la siguiente definición o concepto de

consultoría:

"La consultoría es la actividad que consiste en opinar, después de realizar un estudio técnico y científico, respecto a cualquiera de las funciones de una empresa, con el objeto de buscar la mejor forma de estructurarla y operarla, teniendo como mira el aumento de la productividad".

Así pues, la comisión da conceptos, ordenamientos, unifica criterios acerca de la actividad independiente del consultor de administración de empresas.

Así mismo reconoce que "la consultoría no es en sí una profesión, sino una actividad particular de cualquier profesión".

Debemos dejar ya la posición antigua de menospreciar la administración para el puro "verbo", o de la economía "porque no es interesante", o de la computación "porque no es nuestro campo". Es tiempo de tomar todo como nuestro campo, a nivel conceptual y especializarnos.

Cuales son las metas de la división de consultoría dentro de una firma de contadores públicos.

- + Lograr un alto prestigio profesional por la calidad de los servicios prestados, entendiendo por calidad la efectividad en la solución del problema del cliente, con la mayor eficiencia.
- + Brindar apoyo a la división de auditoría a efecto de prestar al cliente un verdadero servicio integral.
- + Facilitar y fomentar que los integrantes de la división logren sus objetivos personales de carácter profesional, dando un enfoque de sistemas a la administración, ya que al cumplir con los -

objetivos particulares, cumple con los objetivos de la firma.

- + Brindar al máximo apoyo técnico para resolver problemas y así facilitar la toma de decisiones en sus clientes.

Preparación necesaria para que el contador público pueda actuar como consultor de empresas.

Actualmente los contadores públicos mexicanos poseen la preparación necesaria para actuar dentro de este campo, solo que se podría mejorar. En algunos casos el contador no recomienda hacer modelos econométricos o utilizar el computador para hacer planeación financiera, porque reconoce no tener capacidad o preparación necesaria para actuar en la ejecución de estos trabajos. Esto crea un círculo vicioso, los contadores no abordan temas o aspectos que les corresponden, por no sentirse capaces; más aún, les dan la espalda y los ignoran al mismo tiempo, los empresarios no les piden su ayuda en esos aspectos porque saben que no va poder o porque no saben que podrían ayudarlos.

A mayor abundamiento, nos damos cuenta de que en la propia escuela o facultad se nos imparten clases fundamentalmente para formar auditores estudiamos contabilidad y auditoría, análisis de estados financieros, así mismo matemáticas, economía, derecho y legislación fiscal, para poder ser buenos auditores.

El consejo general dentro de la sociedad es contador-auditor; cuando más se les ubica en una empresa o quizá como asesor fiscal pero no se le aplica su concepto.

Así mismo el contador mismo le ha dado la espalda en muchos casos a todo el acervo de conocimientos del área económico-administrativo y aún

del campo de ingeniería industrial, generalmente porque sabe que lo que inmediatamente le reditúa es la auditoría y además porque es un trabajador-estudiante y sabe que las materias teóricas no le dejan nada.

Sin embargo, en el pecado viene la penitencia, el renunciar al ejercicio de todas las demás materias del plan de estudios; al estudiarlas sólo para pasarlas se cierra también las puertas del trabajo y lo está otorgando a profesionales de otras áreas, como el ingeniero industrial o el economista.

Un contador público que piense dedicarse a consultor debe tener conocimiento de las siguientes áreas entre otras:

- Finanzas.
- Personal.
- Presupuestos.
- Producción.
- Ventas.
- Administración de empresas.
- Organización.
- Impuestos.
- Derecho.
- Comunicación y relaciones públicas.
- Contabilidad.
- Auditoría.
- Costos.
- Investigación de operaciones.
- Economía.

- Computación.
- Ingeniería industrial.
- Matemáticas.
- Psicología.

Es normal que un plan de estudios no contenga esto, pero es deber de un contador mantenerse actualizado y de un contador dedicado a la consultoría, el leer por lo menos las materias que faltó cubrir en su plan de estudios: no debe haber disculpa.

Por lo tanto, podemos decir que el contador actual necesita complementar su preparación para poder proporcionar un servicio profesional al cliente.

Los estudios relacionados con la administración no son un lujo sino una necesidad: los jefes, en el caso de la iniciativa privada y gobierno y los clientes en el caso de la actividad independiente, exigen del contador la resolución de problemas más complicados cada vez dentro de los negocios.

Es necesario transmitir al actual estudiante y próximo profesional la importancia de su carrera y de su papel como contador dentro de la empresa del sistema económico, del país, etc.

Aunado a los conocimientos es necesario que el contador, como consultor, tenga las siguientes características:

- Habilidad para anticiparse a las relaciones humanas en diferentes situaciones que reconozcan los derechos de los demás y que sepa tener y sostener amistades.
- Integridad moral y personal.

- Coraje; que sepa aceptar retos, no se amilane ante la adversidad espíritu y determinación.
- Objetividad sin perjuicio que enfrente los problemas principales.
- Ambición para obtener reconocimiento, y prestigio profesional.
- Habilidad para resolver problemas, poseer una mente analítica y lógica, con imaginación constructiva y pensamiento objetivo.
- Jucio con la habilidad del razonamiento, para llegar a una decisión inteligente.
- Habilidad para comunicarse por medios oral y escrito.
- Madurez emocional. La habilidad de vivir sin frustraciones.

Así pues, está fuera de discusión que el contador público, al igual - que cualquier otro profesional, para prestar sus servicios debe contar con la preparación técnica debida y requerida. Se ha repetido muchas veces que cuando un profesional ofrece sus servicios, está haciendo - una especie de declaración pública, por lo cual se manifiesta capacitado para desempeñar las actividades de su profesión; y que si sus - pretensiones son infundadas, está cometiendo un fraude con quien le - pone en sus manos un problema.

La asociación del contador como consultor.

Debido a la ampliación del campo de acción del contador y la dilataci<sup>o</sup>n de los problemas técnicos que afectan a las empresas es más neces<sup>a</sup>ria la colaboración del contador con otras especialidades de las áreas involucradas en el problema.

Esta colaboración puede obtenerse por tres formas:

1. Contratar los servicios de otros profesionales para que trabajen

a sus ordenes.

2. Asociarse con dichos profesionales.

3. Cooperar con profesionales ajenos a la firma de contadores.

El primer camino es poco probable pues el contador puede revisar áreas que no domina.

El segundo caso se presta a discusión ya que existen despachos de contadores y consultores en administración que contratan a gente que no es contador y esto presenta discrepancias en cuanto a qué código de ética se someterán, o por qué si no son contadores, gozan del prestigio de la firma, etc.

El tercero es el que es más común en México.

En conclusión, podemos decir que es recomendable que los contadores - públicos se asocia con otros profesionales especializados pero no - como despacho de contadores sino como despacho de consultoría en administración.

## CONCLUSION.

La Contaduría Pública a través de todos y cada uno de los servicios - que presta, adquiere responsabilidades específicas mismas que se encuentran enmarcadas en un código de ética profesional y en un compendio de normas de auditoría generalmente aceptadas.

La adopción de un código de ética profesional nos confirma en la idea de que son necesarias reglas de actuación profesional uniformes. Sin embargo el carácter cambiante de la contaduría pública y en particular del desarrollo de nuevos campos nos obliga a estudiar continuamente - las reglas vigentes para ir las adecuando a las condiciones actuales - del ejercicio profesional.

Toda institución a efecto de perdurar y alcanzar el éxito, debe poseer un sólido conjunto de principios y valores que sirvan de premisas a toda su política y a sus acciones.

La responsabilidad de capacitación nos incumbe a todos. Los contadores públicos deben aprender a no cerrar prematuramente sus mentes a lo nuevo, a lo sorprendente, a lo aparentemente radical.

Las agrupaciones profesionales realizan eternamente esfuerzos con el propósito de seguir ofreciendo a la sociedad en general una leal, oportuna y desinteresada vanguardia técnica.

Puesto que la contaduría pública goza de un enorme campo de acción el enfoque que debe dar a sus servicios profesionales es el concepto de servicio integral, a fin de ofrecer mayor dedicación, habilidad y entusiasmo en la solución de problemas para seguir mereciendo el reconocimiento de la comunidad e incrementarlo substancialmente.

## BIBLIOGRAFIA

- Acosta Patoni Miguel Angel, La Consultoría como Actividad Independiente del Contador. (artículo), revista Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, septiembre de 1985. p.p. 60.
- Alonso y Prieto Rafael, Apuntes para la Historia (artículo), revista Contaduría Pública, I.M.C.P., México, agosto de 1978.
- Cardenas Coronado Ramon, Los Pilares de Nuestra Profesión (artículo) Revista Contaduría Pública, I.M.C.P., septiembre de 1985, p.p. 56.
- Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., Calidad de Leal (editorial), revista Veritas, C.C.P.M., México, noviembre de 1985.
- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Normas y Procedimientos de Auditoría (boletines), Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., mayo de 1984.
- Comisión de Orientación de Práctica Independiente, Guía de control de Calidad para la Auditoría de Estados Financieros (artículo) revista Contaduría Pública, I.M.C.P., México, marzo de 1988, p.p. 24.
- Despacho Roberto Casas Alatraste, Homenaje al Maestro Roberto Casas Alatraste (boletín), Información mensual Derca, México, mayo de 1983.
- González Rivera Sergio, La Profesión Contable en los Mandos Superiores Del Poder Ejecutivo Federal (artículo) revista Contaduría Pública, I.M.C.P., México, abril de 1988, p.p. 25.
- Hallmann Borges Guillermo, Redefinición del Enfoque de los Servicios de la Contaduría Pública Independiente (artículo), revista Contaduría Pública, I.M.C.P., octubre de 1986, p.p. 4.
- Hernández Mógado Andrés, Breviario de Etica (artículo) , revista Contaduría Pública, I.M.C.P., septiembre de 1983, p.p.29.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Código de Etica Profesional, México, 1979.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Estatutos y sus Reglamentos, México, octubre de 1979.

Laris Casillas Francisco, Etica en los Negocios (artículo), revista Contaduría Pública, I.M.C.P., México, junio de 1988, p.p. 20.

Mancera Aguayo Gabriel, Presente y Futuro de la Contaduría Pública en México (artículo), revista Contaduría Pública, I.M.C.P., México agosto de 1985, p.p. 36.

Preciado S. Guillermo, Etica Profesional (artículo), Boletín Interamericano de Contabilidad, México, enero de 1972.

Resa G. Manuel, La Formación y Desarrollo Profesionales en una Firma de Contadores Públicos (artículo), revista Contaduría Pública, I.M.C.P México, abril de 1987, p.p. 4.

Santillana González Juan Ramon, Conoce las Auditorías Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México. 1981.

Zamorano García Enrique, Logrando la Excelencia en una firma de Contadores (artículo), revista Contaduría Pública, I.M.C.P., México, diciembre de 1985, p.p. 4.

Zamorano García Enrique, Principios Basicos en una firma de Contadores Públicos (artículo), revista Contaduría Pública, I.M.C.P., México, enero de 1988, p.p. 36.