

87-0108

10
2y

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

“LA ACTIVIDAD DEL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR INDEPENDIENTE, SU DICTAMEN Y SUS RESPONSABILIDADES”.

SEMINARIO DE INVESTIGACION

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

OLIVIA GONZALEZ VELAZQUEZ

GUADALAJARA, JALISCO. 1987



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	1
I. GENERALIDADES	3
1. Las actividades profesionales de la Contaduría Pública	3
2. Propósito de la Auditoría de Estados Financieros	8
3. Carácter y Obligatoriedad de las Normas y -- Procedimientos de Auditoría	11
II. NORMAS PROFESIONALES DEL CONTADOR PUBLICO	15
1. Normas de Auditoría	15
a) Normas Personales	16
b) Normas de Trabajo	20
c) Normas de Información	27
2. Importancia Relativa	32
a) Hoja de Ajustes	33
b) Reglas Empíricas	33
c) Compensaciones	34
3. Apoyo en otros Auditores	35
4. Confidencialidad y Conflicto de Intereses ..	38
a) Confidencialidad	38
b) Conflicto de Intereses	38
5. El Auditor y los Fraudes o Actos ilegales ..	40
III. TRABAJO CON EL CLIENTE	42
1. Investigación de un prospecto de Cliente ...	42
2. Entrevistas	43
3. Planeación	44

	Página
4. El Trabajo con el Personal del Cliente	45
a) Trabajo con la Alta Gerencia	47
b) Personal Corporativo	48
5. Honorarios	49
IV. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	50
1. Comprensión de los Sistemas del Cliente	50
a) Papeles de Trabajo de Auditores anteriores	50
b) Entrevistas	51
c) Recorrido por planta y oficinas	52
d) Manuales de Procedimientos	52
e) Registro en Papeles de Trabajo	52
f) Gráficas de Flujo.....	53
2. Evaluación del Control Interno	53
a) Cuestionario de Control Interno	54
b) Programa de Auditoría	54
c) Auditorías Repetitivas	55
d) Evaluación definitiva del Control Interno	55
e) Cartas de Observaciones	55
3. Confirmación del funcionamiento de los Controles	56
a) Pruebas de Funcionamiento	57
4. Auditoría de las Cuentas	57
a) Validación de Principios y Estimaciones.	57
b) Validación de las Cuentas	58
c) Procedimientos aplicables al fin de año o después	60
d) Revisión de los Estados Financieros	61
5. Revisión de los Papeles de Trabajo	62
a) Aspectos Esenciales de la Revisión	63

III

	Página
V. EL DICTAMEN DEL AUDITOR	66
1. Concepto	66
a) Obligación de emitir un Dictamen en todo trabajo Profesional	66
2. Comentarios sobre la evolución del Dictamen.	69
a) Antecedentes Históricos	69
b). Dictamen Actual y Tradicional	70
3. Clasificación del Dictamen	74
a) Dictamen Limpio	75
b) Dictamen Limitado	75
4. Importancia del Dictamen	78
a) A quién se dirige	78
b) Comprensión de la importancia del Dicta- men	79
VI. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL	81
1. Introducción	81
2. Responsabilidad ante los Clientes	82
3. Responsabilidad ante terceras personas	82
4. Delitos intencionales del Contador Público - en la emisión de su Dictamen	83
5. Responsabilidad por fraudes y actos ilegales	85
a) Sospecha de Fraude	87
CASO PRACTICO: EJEMPLO DE DICTAMEN	88
CONCLUSION	95
BIBLIOGRAFIA	98

I N T R O D U C C I O N

La dinámica actual de la Contabilidad, la aplicación de nuevos principios contables como consecuencia de los fenómenos económicos, me han hecho reflexionar sobre la postura actual del Contador Público, en su actividad independiente - como dictaminador de Estados Financieros.

Un aspecto sobresaliente de esta profesión es que no solamente es responsable para con la empresa a la cual presta sus servicios, sino también para con inversionistas, gobierno y público en general; ya que la Contabilidad actualmente es un elemento necesario en todas las actividades humanas y es un medio esencial de control de operaciones, cualquiera que sea la forma de organización.

En mi opinión, considero que el Contador Público como auditor tiene un papel primordial en la economía actual, no sólo en nuestro país, México, sino también en los demás países debido a la serie de sucesos de carácter económico: - inflaciones, devaluaciones, en fin, las crisis económicas, - financieras por las que atraviesan, como mencioné antes, México junto con los otros países estén éstos altamente desarrollados o no.

El presente trabajo, en mi opinión, intenta mostrar una idea general de la actividad del Contador Público, en su calidad de auditor independiente, ya que el público en general tiene una idea muy somera de lo que es en sí la auditoría independiente, sus regulaciones y el uso del Dictamen, - muy en particular me quiero referir a los estudiantes que como yo, ya dejamos o estamos dejando la escuela para dedicarnos a ejercer nuestra profesión en el área de la Auditoría Externa.

Definitivamente, es un área muy interesante de la --
Contaduría Pública, puesto que brinda la oportunidad al pro-
fesionista de elevar sus conocimientos, de adquirir experien-
cias, y principalmente, de formarse un criterio profesional.

Por otro lado, para el público en general el Dicta -
men del Contador Público es un documento que avala la informa-
ción financiera, base para la toma de decisiones.

I. GENERALIDADES

1. Las actividades profesionales de la Contaduría Pública.

El Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público, ha sido provisto con los conocimientos necesarios de un profesional en su ramo capaz de prestar servicios a las em - presas que persiguen fines lucrativos, a las de fines no lucrativos, y aún a las de administración pública de cualquier país.

Ahora bien, de unos años a la fecha, la función del Contador Público no se circunscribe al aspecto contable, --- pues cada día se va definiendo con mayor claridad el alcance de los servicios profesionales que presta a las empresas, y cuyos conocimientos, experiencias, habilidades, responsabilidades, lo capacitan para desarrollar tareas de índole diversa dentro de los negocios.

En la actualidad, la preparación profesional del Con tador Público, le permite prestar servicios como planeación financiera, mercadotecnia, recursos humanos, producción, sis temas y procedimientos, relaciones públicas.

En el carácter de profesional independiente aprecia el alcance de su colaboración en las empresas como consejero, asesor, organizador, administrador, auditor y comisario.

En el aspecto nacional, aplica las técnicas modernas de computación, administración, presupuestos, contabilidad - administrativa, que aún cuando benefician en forma directa a las empresas aumentando su eficiencia, lógicamente se traducen en mejores resultados de operación de las empresas, sus afiliados y sucursales, grupos de empresas, o bien, negocios con empresas de otros países.

En cuanto al aspecto social, el Licenciado en Contaduría Pública actúa independientemente o como ejecutivo, funcionario o gerente, y ha de promover en empresas o instituciones, cambios de diversa índole, resultantes de la aplicación de los nuevos sistemas de administración y operación -- que se implantan.

En adición a lo anterior, también se enfrenta a los problemas económicos y políticos, por lo que tiene que estar consciente del papel que le corresponde para entender mejor los problemas de la época que vivimos.

En cuanto a los servicios de la Contaduría Pública, tradicionalmente han estado enfocados al área de la información financiera: el examen de los estados financieros, organización de los sistemas de contabilidad, costos y recomendaciones para mejorar los métodos de control.

Pero actualmente hay nuevas necesidades que requieren satisfacción en las empresas, y no es posible mencionar en forma limitativa las áreas que puede abarcar la Contaduría Pública, pues cada día se abren nuevos campos de acción en los que ha de intervenir el Licenciado en Contaduría en su carácter de profesional.

A continuación menciono las principales áreas de --- aplicación de la Contaduría Pública:

- 1) Organización.- Su objeto es estructurar los planes a seguir de la empresa para el:
 - Establecimiento de sistemas de control interno.
 - Establecimiento de sistemas administrativos.
 - Establecimiento de sistemas contables.
 - Intervención en contratos laborales.

- 2) Administración de Empresas.- El propósito es la planeación general de la empresa, tanto en lo referente a su estructura, como a su funcionamiento de acuerdo con un programa en el cual se incluirá lo relativo a:
- Planeación de actividades.
 - Sistemas básicos de operación.
 - Organización y Dirección Gerencial.
 - Administración de personal, sueldos y salarios.
 - Proyección de la empresa en compras, ventas, financiamiento, relaciones humanas, régimen jurídico y control estadístico.
 - Planeación en cuanto a materiales y tráfico, control de la producción, control de almacenes, de planta y equipo así como su mantenimiento.
- 3) Finanzas.- Planeación, dirección y evaluación de los resultados en las operaciones monetarias de la empresa en cuanto a:
- Elaboración del plan financiero.
 - Control, liquidación de impuestos y seguros.
 - Relaciones financieras, custodia de fondos e inversiones, crédito y cobranza.
 - Contabilidad general y de costos.
 - Auditoría interna, externa, administrativa, operacional, sistemas y procedimientos. Además planes y presupuestos.
 - Estructuración, aplicación, distribución y control de capital.
 - Análisis e interpretación de los estados financieros de la empresa.
 - Evaluación de proyectos de inversión.
- 4) Asesoría a la Gerencia en lo referente a:

- Posición en el mercado.
- Recursos físicos y financieros.
- Organización y productividad del negocio.
- Relaciones humanas.
- Estrategias financieras.

5) Régimen Fiscal.

- Trámites ante las autoridades fiscales.
- Estudios, planeaciones fiscales a corto y largo plazo.
- Consultas relativas a las leyes fiscales.
- Análisis y evaluación de las obligaciones impositivas.
- Dictamen para efectos fiscales.

6) Consultoría.- En esta área, el Licenciado en Contaduría tiene capacidad para desempeñar eficientemente tareas muy importantes de carácter administrativo a pesar de que hay muchas personas que opinan lo contrario.

7) Auditoría.- Una de las principales áreas de la Contaduría Pública es precisamente la práctica del examen de los Estados Financieros con objeto de emitir una opinión sobre ellos.

Además de todas estas áreas de la profesión del Contador, se encuentran otros servicios administrativos que puede prestar en forma eficiente este profesional:

Sistemas y Procedimientos.- Se enfoca a:

- Desarrollar sistemas para todas las áreas que abarque la empresa.
- Asesoría sobre procedimientos en las áreas administrativas.

Reorganización de Plantas Industriales.- En cuanto a:

- Implementar un sistema administrativo de producción.
- Elaboración de planes que comprendan al calendario para la ejecución de trabajos en la fábrica.
- Localización de fábricas en lo referente a la organización y expansiones de nuevos proyectos de inversión.
- Situaciones legales, fiscales y laborales; obra civil, evaluación financiera, requerimientos y disponibilidades de inversión en la construcción de una planta nueva.

Por lo mencionado anteriormente, la profesión del Licenciado en Contaduría Pública es una de las más importantes en la actualidad, debido a la expansión de las empresas, al surgimiento de nuevas técnicas dentro del ámbito de los negocios, así como necesidad inherente para solucionar los problemas ocasionados por las crisis no sólo nacionales, sino también internacionales; y encauzar el mejor control y manejo de las entidades económicas.

Aún más, en algunos años estuvieron de moda los gerentes de producción, luego los gerentes de ventas y hoy sin duda, derivados de los problemas económicos mundiales, la dinámica de las empresas y la necesidad de información ágil, oportuna y veraz para la toma de decisiones, el Contador Público es sin duda, el profesionista de moda.

2. Propósito de la Auditoría de Estados Financieros.

El significado más general de auditoría era: un exa -
men que pretende servir de base para expresar una opinión so -
bre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios -
de contabilidad generalmente aceptados, de estados financie -
ros preparados por una empresa o por otra entidad para su pre -
sentación al público o a otras partes interesadas.

Dicha definición fue actualizada como sigue:

"El objetivo de un examen normal de estados financie -
ros por un auditor independiente es la expresión de una opi -
nión sobre la razonabilidad con que presentan la situación fi -
nanciera, los resultados de operación y los cambios en la si -
tuación financiera, de conformidad con principios de contabi -
lidad generalmente aceptados. El Dictamen del auditor es el
medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias
lo requieren, la niega." (Tomado de Codificación de normas y
procedimientos de auditoría; del SAS, Statement on Auditing -
Standards).

Esto es lo que se considera la función testificadora
del Contador Público.

Los propósitos perseguidos por una auditoría requie -
ren de un examen de los estados y de los registros que los am -
paran, así como un cuidadoso estudio de los procedimientos --
contables de la compañía, de manera que el Contador Público -
pueda expresar una opinión fundada acerca de la presentación
razonable y equitativa de los estados.

La solidez de los juicios y apreciaciones emitidas en
materia contable depende de la integridad y competencia de --
quienes los formulan y de su adhesión a los principios de con -
tabilidad generalmente aceptados.

En estas cuestiones es más aconsejable considerar la auditoría imparcial y objetiva que lleva a cabo el Contador Público como una revisión independiente de la razonabilidad de las decisiones tomadas por la gerencia, que como una prueba de la exactitud matemática de los datos contables.

Desde luego, es importante revisar los registros contables y la información en que se basan puesto que esto es parte indispensable del proceso que lleva a establecer una opinión acerca de la validez de las decisiones de la gerencia en materia contable, pero además compete al Contador Público el tener siempre en mente la posibilidad de irregularidades y el notificar a la gerencia con respecto de las deficiencias del control interno que llegase a advertir y que pudieran permitir que tales irregularidades permanecieran sin ser descubiertas.

En una conferencia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, de la cual presento una parte correspondiente a los objetivos de una auditoría, además de la conveniencia de que los estados financieros sean dictaminados por un profesionista con amplios conocimientos como lo es un Contador Público:

"En general existe entre el público una errónea idea del significado real de los estados financieros, lo que a su vez se refleja en el concepto que se tiene de la auditoría de esos estados financieros. Las personas que erróneamente suponen que los estados representan hechos financieros expresados en cifras exactas, lógicamente suponen también que una auditoría de dichos estados significa una exacta verificación de las cifras que muestran.

Lo que realmente requieren los objetivos de una auditoría, es el examen de dichos estados, de los registros, de

los sistemas contables de la compañía, de la documentación, etc., pero únicamente con la extensión y el detalle suficientes que permitan al Contador Público colocarse en una posición desde la cual pueda expresar su opinión respecto de la razonabilidad general de los estados financieros. Los objetivos de una auditoría, en la práctica moderna, tienen un alcance mucho mayor que simplemente descubrir errores matemáticos o detectar irregularidades, desfalcos o fraudes. Como resultado del alto grado de confianza a que la profesión se ha hecho acreedora en nuestro país, el examen de estados financieros por parte de un Contador Público independiente y su dictamen respectivo, tienen en la actualidad gran aceptación tanto en el medio privado: industria, comercio; como en el oficial: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Banca, etc., siendo algunos de éstos sus más frecuentes usos:

- 1) Como base para obtener o conceder crédito.
- 2) Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.
- 3) Como parte integrante de la administración de los negocios.
- 4) Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.
- 5) Para el registro de acciones, bonos, obligaciones, etc., en las Bolsas de Valores.
- 6) Por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes."

Como vemos, los propósitos de una auditoría son muy diversos y es necesario que dicho examen se haga a la luz de ciertas normas y procedimientos, sin los cuales, el carácter profesional del auditor independiente no existiría.

3. Carácter y Obligatoriedad de las Normas y Procedimientos de Auditoría.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, fue establecida en el año de 1955, cuando el IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos), no tenía el carácter de Federación de Colegios de Profesionistas que en la actualidad tiene y cuyos estatutos eran diferentes de los actuales.

El IMCP se constituyó como Organismo Nacional en Octubre de 1965 y posteriormente, en 1977, como Federación de Colegios de Profesionistas, aprobando tanto las Asociaciones afiliadas como los socios, los boletines emitidos hasta la fecha de acuerdo a los estatutos vigentes.

Dichos boletines se revisan y se modifican o adaptan de acuerdo con los cambios que ha tenido la profesión.

El carácter de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría es "normativa", de acuerdo a los estatutos del IMCP; derivado de dicho carácter, se encuentra un procedimiento especial para dar aprobación y vigencia a los procedimientos normativos que emanan de la propia Comisión.

Así pues, es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría quien norma o establece los criterios a seguir en la profesión de la Contaduría Pública, teniendo como principales objetivos los que a continuación señalo:

1. Determinar las normas de auditoría y pronunciamientos -- normativos a que debe sujetarse el Contador Público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y su eficiencia de la información de su competencia.
2. Determina los procedimientos de auditoría para el examen

de los estados financieros sometidos a dictamen del Contador Público.

3. Determina los procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, que lleve a cabo el Contador Público en forma independiente.
4. Complementa los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por ella misma, la Comisión, haciendo recomendaciones de índole práctica que sean necesarias, tomando en cuenta las situaciones particulares que más frecuentemente se presentan en la práctica a los auditores.

Al hacer mención del carácter y obligatoriedad de -- las Normas y Procedimientos de Auditoría, quiero establecer el carácter normativo y precisamente la obligatoriedad de -- las declaraciones de la Comisión, a saber:

Pronunciamientos relativos al carácter de las declaraciones de la Comisión, las que se clasifican de la siguiente manera:

- 1) Normas de Auditoría.
- 2) Pronunciamientos Normativos.
- 3) Procedimientos de Auditoría.
- 4) Definiciones, conceptos e interpretaciones.
- 5) Otras declaraciones.

1) Normas de Auditoría.- "Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo". (Tomado del libro de Normas y Procedimientos de Auditoría, del IMCP).

- 2) Pronunciamientos Normativos.- "Aquellas disposi

ciones, expresamente declaradas como normativas, en que se aclaran, explican, amplían o aplican circunstancias generales o concretas de las propias normas de auditoría." (Normas y Procedimientos de Auditoría, del IMCP).

Tanto las normas de auditoría como los pronunciamientos normativos, tienen carácter obligatorio conforme a los estatutos de la Comisión y están sujetos al procedimiento especial de aprobación de dichos estatutos y serán obligatorios en el momento que así lo designe el Consejo Nacional Directivo.

3) Procedimientos de Auditoría.- "Conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante las cuales el Contador Público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión." (Normas y Procedimientos de Auditoría, del IMCP).

Estos procedimientos constituyen la opinión de los miembros de la Comisión ya sea en forma unánime o mayoritaria.

4) Definiciones, Conceptos e Interpretaciones.- "Son las explicaciones del sentido en que se usan las expresiones y vocablos en la terminología técnica de la Contaduría Pública." (Normas y Procedimientos de Auditoría, del IMCP).

5) Otras Declaraciones.- "Son los medios a través de los cuales la Comisión da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, guías, etc." (Normas y Procedimientos de Auditoría, del IMCP).

Así definido lo anterior, quiero recalcar que tienen carácter obligatorio:

Las Normas de Auditoría, y
Los Pronunciamientos Normativos.

La aplicación de los Procedimientos de Auditoría que recomienda la Comisión, debe hacerse a juicio del auditor, - teniendo presente las circunstancias y además que si no cumple con ellos sin que haya de por medio una razón justificada, traerá como consecuencia una falta de cumplimiento con - las Normas relativas a la ejecución del trabajo.

II. NORMAS PROFESIONALES DEL CONTADOR PUBLICO.

1. Normas de Auditoría.

El Contador Público como auditor independiente, es - un profesional que desempeña sus labores aplicando una serie de conocimientos especializados, los cuales en conjunto forman un cuerpo técnico de su actividad.

Debido a la confianza que el Cliente auditado deposita en el Contador Público en su calidad de auditor independiente, se hace necesario el establecimiento de procedimientos a seguir en la profesión de Auditoría así como la implantación de las más altas normas de calidad en el ejercicio de su trabajo, ya que personas incapacitadas para juzgarlo por sí mismas confían en él.

Es hasta cierto punto imposible relevar al contador de su responsabilidad profesional estableciendo reglas detalladas de conducta, ya que la responsabilidad profesional es una de las cualidades que las normas mismas deben salvaguardar, por lo que éstas deben ser cuidadosamente definidas y clasificadas para que sirvan como la guía más clara y útil - al auditor en el desarrollo de su trabajo diario.

Así pues, estos requisitos mínimos de calidad para - el desarrollo del trabajo del auditor se les llama: Normas - de Auditoría.

Según la definición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las Normas de Auditoría son:

"Los requisitos mínimos de calidad relativos a la -- personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la in

formación que rinde como resultado de su trabajo."

Estas Normas se dividen en tres grupos:

- a) Normas Personales, las que también se les llama Generales.
- b) Normas de Ejecución del Trabajo, o Normas de Trabajo.
- c) Normas de Información.

A continuación explicaré a qué se refieren las Normas anteriormente citadas.

a) Normas Personales.

Estas normas se refieren a las cualidades o características que debe tener el auditor y a la calidad de su trabajo. Algunas de estas cualidades el auditor debe tenerlas adquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y conservarlas durante toda su actividad profesional.

Dentro de las Normas Personales se encuentran tres aspectos básicos que enmarcan el contenido de las mismas:

1. Entrenamiento Técnico y Capacidad.

"La revisión debe ser hecha por personas con adecuado entrenamiento técnico y habilitadas como auditores". (Tomado de: Declaraciones Sobre Normas de Auditoría. SAS, Statement on Auditing Standards, del Instituto Americano de Contadores Públicos).

Dentro de nuestra profesión contable, se ha exaltado dentro de los últimos años la necesidad de continuar la edu-

cación, esto a mi manera de ver es necesario especialmente - si se considera que los nuevos desarrollos en Contabilidad, Auditoría, Finanzas, Procesamiento de Datos, y Administra -- ción de Empresas continúan evolucionando, lo que ha obligado a los auditores a actualizar sus procedimientos; esto lo he visto en el transcurso de mi investigación sobre la profe -- sión del Contador Público como auditor independiente, es in -- dispensable que nosotros como profesionistas nos actualice -- mos puesto que la situación misma no sólo de nuestro país, si no del mundo entero se hace cada día más crítica y el Conta -- dor Público es de los profesionistas que son requeridos cada vez más debido a los conocimientos que posee y a las técni -- cas que maneja para el conocimiento de las empresas y su si -- tuación financiera, por esto se hace necesario que el traba -- jo de auditoría debe ser desempeñado por personas que tienen título profesional, tengan así mismo un adecuado entrena -- miento técnico y capacidad profesional.

2. Independencia.

"En todos los aspectos relacionados con el trabajo, el auditor debe mantener una actitud mental de independen -- cia." (Declaraciones sobre Normas de Auditoría. SAS. Institu -- to Americano de Contadores Públicos).

De acuerdo al Código de Etica Profesional del Insti -- tuto Americano de Contadores Públicos, en la regla relativa a la Independencia, cito lo siguiente:

"Una Firma de Contadores auditores o un socio o ac -- cionista de ella no expresará una opinión sobre los Estados Financieros de una empresa ni los dictaminará a menos que él y su Firma sean independientes respecto de dicha empresa."

Algunos ejemplos en los que la independencia ha su -- frido menoscabo son los siguientes:

Si durante la ejecución de su trabajo o al emitir su opinión él o su Firma;

- Tienen compromiso de adquirir cualquier interés financiero directo o intereses indirectos de importancia en la empresa, o también:

- Tienen inversiones conjuntamente con la empresa o -- cualquiera de sus funcionarios, o bien:

- El Contador o su Firma es promotor, agente de valores, consejero, Director, Gerente o funcionario de la empresa; éstos son algunos ejemplos en los cuales la independencia está siendo violada.

Por otra parte, la utilidad de los servicios del auditor depende no solamente del hecho de que él asuma una actitud de independencia mental, sino también, de que las personas que van a utilizar la información estén conscientes de que el trabajo fue hecho con total independencia.

Así como otros profesionales, el auditor ofrece a -- sus clientes no sólo habilidad en cuanto a sus conocimientos, sino que como lo mencioné anteriormente, sus clientes confían en él porque aceptan su integridad profesional como una garantía de que hará todo lo que de él se espera. La integridad profesional de cualquier campo depende de una actitud mental independiente, es decir, objetividad.

Pero la independencia y objetividad de un auditor debe ser evidente y explícita, éstas son cualidades personales e intrínsecas no susceptibles de ser definidas. Creo yo que el auditor debe estar consciente de que su principal activo es su reputación de independiente e íntegro, para que el público tenga confianza en su opinión; por lo mismo es impor-

tante que el respeto que el auditor tiene por estas cualidades lo manifieste como sea posible.

Ahora bien, una amenaza que se presenta al auditor - en la práctica profesional en cuanto a su actitud mental independiente, es que con frecuencia son los Directores de las empresas cuyas decisiones e informes el auditor debe juzgar y sobre los cuales debe opinar, los que lo eligen, lo reemplazan a su exclusiva discreción, por lo que el auditor debe procurar no caer en la tentación de favorecer a un cliente - persuasivo, que tiene la oportunidad de presentar sus argumentos, en contraste con un público silencioso e impersonal.

3. Cuidado y Diligencia Profesionales.

Según las Declaraciones sobre Normas de Auditoría, - del SAS, del Instituto Americano de Contadores Públicos:

"El auditor debe tener cuidado y diligencia profesionales en el desarrollo de su examen y en la preparación de su informe".

Para que el profesionista cumpla con el compromiso - contraído con su cliente, es necesario no sólo que tenga la capacidad para realizar el trabajo, sino que lo realice de - una manera meticulosa, con esmero y diligencia, los que humanamente puedan esperarse de las personas.

Tiene la responsabilidad de actuar de buena fe, con integridad, aunque no de ser infalible.

En toda profesión es básica esta norma y el auditor puede probarse a sí mismo si está ejerciendo el debido cuidado y diligencia en su trabajo preguntándose si está entendiendo lo que está haciendo, para qué lo está haciendo.

b) Normas de Trabajo.

Estas normas son básicas, puesto que fundamentan la ejecución del trabajo, el mínimo indispensable de la exigencia de cuidado y diligencia.

Se clasifican en:

1. Planeación y Supervisión o Planeación y oportunidad adecuadas.
2. Evaluación del Control Interno.
3. Obtención de Evidencia suficiente y competente.

1. Planeación y Supervisión.

"El trabajo debe ser adecuadamente planeado y los -- ayudantes o colaboradores, si se tienen, deberán ser apropiadamente supervisados." (Tomado de Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS, Instituto Americano de Contadores Públicos).

Al planear una auditoría, el auditor debe estar al tanto de los objetivos, las condiciones y las limitaciones del trabajo que va a realizar, así como las características de la empresa que se auditará, incluyendo las condiciones jurídicas, el sistema de control interno y las operaciones de la misma empresa.

La planeación implica también prever cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados, el personal que intervendrá, esta planeación deberá quedar asentada en los papeles de trabajo del auditor.

La planeación implica varios puntos importantes acerca del conocimiento que el auditor debe tener de la empresa;

dicha información la obtiene de maneras diversas, siendo algunas de éstas:

1. Entrevistas con el cliente, con el fin de determinar el objetivo, las condiciones, limitaciones del trabajo, honorarios y gastos, la forma en que se va a coordinar la auditoría con el personal del cliente, etc. Es decir, - todos aquellos puntos que ameritan ser analizados antes de la iniciación de la auditoría.
2. Dentro del trabajo de la auditoría, como planeación, interviene también la visita a las instalaciones de la empresa y la observación de las operaciones de la misma, - así como su sistema de control interno.
3. Pláticas o entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa.
4. La lectura de documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa.
5. Lectura asimismo de los Estados Financieros para darse una idea del volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa.

La revisión de informes de auditorías anteriores para aprovechar la experiencia de dichas auditorías, este punto lo comentaré más adelante en forma particular, puesto que lo considero básico.

Ahora bien, el que la auditoría esté planeada, no quiere decir que no hay modificaciones subsecuentes, de presentarse el caso debido a circunstancias no previstas o elementos desconocidos o haya necesidad de hacer algunas variaciones en el Programa de Trabajo que se ha elaborado y en el

que está planeado la auditoría.

Además, la planeación no debe ser solamente una etapa de inicio anterior a toda la ejecución del trabajo, sino que debe cuidarse durante toda la realización de la auditoría.

"La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado." (Normas y Procedimientos de Auditoría, IMCP).

En el trabajo de auditoría, siempre debe existir una supervisión constante en todos los niveles del personal, así como en el transcurso de la auditoría. No debemos considerar solamente la experiencia del Contador Público para decidir sobre el grado de supervisión, también se deben considerar otros aspectos como el entrenamiento técnico y la capacidad profesional como auditor, además todo trabajo de auditoría debe ser supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal forma que la responsabilidad del trabajo la asuma dicha persona como si él lo hubiera hecho personalmente.

La supervisión comprende varios aspectos a saber:

1. Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que van a participar en el trabajo, para así determinar la mayor o menor supervisión de estos auditores.
2. La revisión del plan general de trabajo; en esta fase he observado durante el curso de mi investigación, que los Despachos de Contadores que practican auditorías, siempre realizan una planeación de las personas que van a in

tervenir en la auditoría, esto lo hacen ya sea por medio de gráficas que muestran los distintos niveles y grados que hay para la ejecución del trabajo, asignando así a las personas y por ende, la supervisión total.

3. Evaluación de los alcances de los procedimientos que se van a aplicar en cada una de las fases del trabajo. Y fijación del tiempo que se va a llevar el personal que participe en la auditoría.

Así como en la planeación debe dejarse evidencia de esto en los Papeles de Trabajo.

2. Evaluación del Control Interno.

"Debe hacerse un adecuado estudio y evaluación del control interno existente, que sirva como base confiable para determinar el alcance de las pruebas y la aplicación de los procedimientos de auditoría." (Tomado de Declaraciones sobre Normas de Auditoría. SAS, del Instituto Americano de Contadores Públicos).

En mi opinión, considero que ésta es una de las normas más importantes por su contenido y el reglamento a seguir, es decir, al hacer el estudio y evaluación del control interno de la empresa, nosotros como auditores podemos darnos cuenta del alcance de los procedimientos que vamos a aplicar, podemos determinar qué tanta confianza se puede depositar en el control interno, ya que si la empresa tiene un sistema de control interno bueno, adecuado, el trabajo del auditor disminuirá en proporción de dicho grado de confianza que tenga sobre el control interno, puesto que sus pruebas serán con un alcance menor que si existe un control interno deficiente, pues en el caso de que esto suceda, los procedi-

mientos a aplicar deberán tener un mayor alcance.

Al verificar el control interno, se debe cumplir con los cuatro objetivos que persigue el mismo, a continuación - los menciono:

- a) Protección de los activos de la empresa.
- b) Obtención de información financiera veraz y confiable.
- c) La promoción de eficiencia en la operación del - negocio.
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Al cumplimiento de los dos primeros objetivos se le conoce como: Control Interno Contable, y los otros dos como: Control Interno Administrativo.

El Control Interno Contable comprende la organiza -- ción, procedimientos y registro, referidos a la protección - de los activos y a la confiabilidad de los registros finan - cieras.

El Control Interno Administrativo comprende tanto la eficiencia de las operaciones del negocio como la ejecución de dichas operaciones.

El Contador Público, al realizar el estudio del control interno como base para su posterior evaluación, debe in cluir tanto sus conocimientos y comprensión de los procedi - mientos y métodos establecidos, así como un grado razonable de seguridad de que estos están siendo utilizados y se están operando en la forma prevista.

Es decir, esta fase comprende la revisión del sistema y las pruebas de cumplimiento.

La revisión del sistema es básicamente la obtención de información acerca de la organización y los procedimientos establecidos. En cuanto a las pruebas de cumplimiento, proporcionan al auditor seguridad razonable de que los procedimientos contables de control están siendo aplicados como está previsto.

Cuando se está evaluando el control interno, el auditor debe determinar si hay deficiencias y si las hay, determinar las posibles repercusiones que éstas puedan tener, para así establecer el alcance de su trabajo como lo mencioné anteriormente.

Así pues, cuando el resultado del examen del control interno impide confiar del todo en la propiedad de los métodos y registros sobre los que están apoyados los Estados Financieros, el auditor queda imposibilitado y debe abstenerse expresar opinión alguna sobre los mismos, tomados en conjunto; esto cuando realmente se queda con duda sobre el control interno, puesto que el hecho de que el auditor emita una opinión sin salvedades no implica la aprobación tácita del control interno.

Lo mismo que en la planeación y supervisión, también al hacer el examen del control interno, debe quedar asentado en los Papeles de Trabajo.

3. Obtención de Evidencia suficiente y competente.

De acuerdo a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

"Mediante sus procedimientos de auditoría, el audi-
tor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y compe-
tente en el grado que requiera para suministrar una base ob-
jetiva para su opinión."

Nosotros en nuestro carácter de auditores debemos ob-
tener evidencia suficiente y competente por medio de la ob-
servación, la inspección, confirmaciones, entrevistas, para
así tener una base razonable para emitir nuestra opinión so-
bre los Estados Financieros que se examinan.

Ahora bien, la validez de dicha evidencia para los -
propósitos de auditoría depende del juicio del auditor, ya -
que dicha evidencia puede ser más o menos importante en un -
momento que en otro, puede servir para varios propósitos al
mismo tiempo.

Esta norma de auditoría respecto al trabajo, requie-
re la acumulación de elementos de evidencia que sean tanto su-
ficientes como competentes; es decir, la suficiencia se re-
fiere a la cantidad de evidencia y la competencia a su cali-
dad y confiabilidad.

De acuerdo a los Pronunciamientos sobre Normas de Au-
ditoría:

"La evidencia se divide en dos grandes categorías:

- Evidencia primaria, y
- Evidencia corroborativa."

La evidencia primaria es aquella que es parte de las
cuentas; es decir, comprende los datos contables con los que
se preparan los Estados Financieros e incluye libros diario
y mayor, así como auxiliares, hojas de trabajo, cálculos, --

conciliaciones, etc.

Esta evidencia es necesaria, pero por sí sola no es suficiente para apoyar el Dictamen del auditor.

La evidencia corroborativa es algo que siempre viene de afuera de la cuenta, es decir, todo aquello de que dispone el auditor para confirmar o corroborar lo que manifiestan las cuentas y los Estados Financieros, e incluye los documentos contables, que indican que los datos contables existen, son verdaderos, ejemplo: cancelaciones de cheques, comprobantes, facturas, contratos, actas de juntas, etc., observación directa, cálculo, inspección física y sus propias conclusiones.

La cantidad de evidencia, así como la clase de ésta, que se requiere, depende en gran parte del equilibrio de muchos factores: importancia relativa del material examinado, riesgo probable de errores e irregularidades, cambio improvisto de alguna partida, etc.

El auditor siempre se basa en una seguridad razonable más que en una certeza.

c) Normas de Información.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

"...la importancia que el Informe o el Dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del Informe o Dictamen correspondiente.

A esas normas se les clasifica como Normas de Dictamen e Información y son las que se exponen a continuación:

1. Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.
2. Bases de opinión sobre estados financieros:
 - a) Fuerón preparados de acuerdo con Principios de Contabilidad;
 - b) Dichos Principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
 - c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación."

Sólo quiero hacer unos comentarios sobre esta norma; primeramente en cuanto a la aclaración de la relación con -- los estados financieros y la expresión de la opinión del Contador Público.

En la práctica, la identificación de asuntos que puedan interesar a los lectores de los Estados Financieros, la decisión de si deben revelarse o no o bien, cómo, el convencimiento del Cliente respecto a las conclusiones, etc., son problemas importantes que demandan la habilidad y buen juicio de los auditores. Por lo general, algunos Directores de empresa creen que casi cualquier revelación adicional que se les pida hacer irá en detrimento de la compañía y de sus accionistas, y al auditor le preocupa la posibilidad de que el ocultamiento de algún hecho o situación pueda dar lugar a algún problema con el cliente cuando sobrevengan dificultades en el negocio, como lo puede ser una demanda en contra de -- los auditores, aún si la causa de estas dificultades es completamente ajena a la revelación no hecha.

Un ejemplo de lo comentado en el párrafo anterior es el caso de algunas compañías cuyos estados financieros de -- ventas y la utilidad, al revelarlo, piensan que les representa una desventaja en cuanto a un nivel competitivo de cierto producto, por lo que los auditores se enfrentan a la dificultad de juzgar cuándo se está acatando esta tercera norma de información y cuándo no.

Ahora bien, en cuanto a la expresión de la opinión, el Dictamen debe contener la expresión de la opinión sobre -- los estados financieros o su declaración de que no puede rendir dicha opinión, expresando las razones para ello.

En todos los casos en que el nombre del auditor se -- asocie a estados financieros, debe indicarse inequívocamente el carácter de su examen y el grado de responsabilidad que -- asume el Contador Público.

Dicha opinión debe ser expresada con absoluta claridad y precisión, puesto que de no ser así, puede dar lugar a inferencias que pueden ser más o menos favorables para el -- cliente de lo que él intentaba; en otros casos, las demandas en contra de los auditores se han fundado en la ambigüedad de su informe.

En el caso de la emisión de Dictámenes con salvedad, las salvedades relativas deberán quedar claramente explicadas en el texto del Dictamen y en las notas de los estados -- financieros.

El hecho de que un auditor utilice un lenguaje ambiguo o bien, que el texto de los problemas detectados no sea claro, dicho Dictamen podrá ser utilizado en contra de él, -- en el caso de una demanda.

Esto se ha hecho en algunos países como los Estados Unidos, Inglaterra, Perú, etc., pero en México aún no ha ocurrido esto, aunque hay que estar alertas y evitar que suceda.

Por lo que se refiere a la aplicación de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados en cuanto a las bases de opinión sobre estados financieros, cabe mencionar - que nosotros en nuestra profesión de Contadores Públicos estamos familiarizados con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados; sin embargo, esto ha sido muy criticado por no ser más precisos y concluyentes en cuanto a referir - los, esto lógicamente por quienes no son contadores, pero dicha frase representa una acumulación de conocimientos y prácticas que son útiles y en gran sentido, consistentes.

Aunque pudiera pensarse que dichos principios están cambiando tan rápidamente que lo que se diga de ellos puede estar ya obsoleto debido al clima de negocios tan dinámico - en el que vivimos hoy en día; más en la práctica los contadores se han enfrentado a situaciones específicas que se presentan en la práctica, desarrollando con esto un gran número de reglas y doctrinas que han sido aceptadas, algunas de las cuales han sido formalmente promulgadas por algún instituto de contadores; dichas reglas aceptadas constituyen el cuerpo de los principios generalmente aceptados de contabilidad.

Existe un movimiento que se funda en la opinión de - que es posible que se apliquen principios de contabilidad generalmente aceptados en la preparación de estados financieros y, no obstante, éstos no presenten razonablemente la situación financiera y los resultados.

Sin embargo, los auditores debemos aceptar el concepto de que la razonabilidad y los principios de contabilidad

generalmente aceptados son inseparables; aunque "razonabilidad" es un concepto vago y subjetivo, sin embargo supone el juicio de que los eventos y transacciones están adecuadamente presentados o descritos en términos de contenido y significado substancial, que el fondo de los asuntos debe prevalecer sobre la forma y que dichos principios deben ser los --- apropiados según las circunstancias.

Refiriéndome ahora a la consistencia en la aplica -- ción de los principios de contabilidad, en el informe del au ditor se debe indicar si dichos principios han sido observa dos consistentemente, durante el año de revisión y en rela - ción con el anterior.

Un ejemplo de esto sería el cambio del método PEPS - al UEPS para costear inventarios, los efectos de esto deben revelarse más no ameritan salvedad en el Dictamen, la razón la encontramos en la existencia de los principios de contabi lidad alternos que pueden sustituir unos a otros produciendo resultados contables distintos sin que esto afecte la estruc tura económica básica, aunque no debe abusarse de ello.

En la práctica es difícil distinguir entre cambios - en principios de contabilidad y otros factores que afectan - la comparabilidad, pues las condiciones de los negocios son frecuentemente problemáticas de interpretar.

2. Importancia Relativa.

Como lo comenté en el tema anterior, nuestra profesión está regulada por normas en cuanto se refiere al auditor independiente, pero hay un principio de contabilidad que en la práctica el auditor siempre lo debe tener presente, y en mi opinión es un punto muy importante: La Importancia Relativa.

Cuando comencé a estudiar Contaduría y me enseñaron los Principios de Contabilidad, traté de analizarlos y estudiarlos detenidamente y lograr así comprenderlos bien, pero realmente como estudiantes no alcanzamos a comprender o a captar verdaderamente la importancia que los principios de contabilidad tienen en nuestra profesión; de esto me he dado cuenta al aplicar mis conocimientos en mi trabajo y más aún durante mis investigaciones del tema que expongo.

Uno de los Principios Contables que siempre me pareció de los más relevantes fue el de: la Importancia Relativa, por lo que ahora, al realizar este estudio quiero comentarla incluyéndola dentro de las normas profesionales del Contador Público, porque considero que es un concepto muy complejo y es entendido de diferentes maneras por distintos auditores, y lo que puede parecer peor, con frecuencia se abusa de él. En teoría este concepto es simple, pero no lo es así en la práctica.

He observado que durante el curso de cualquier auditoría, se presentan toda clase de dudas acerca de si deben tomarse en cuenta y revelarse varias partidas o eventos; estos casos pueden someterse a dos preguntas: ¿Cómo debería tratarse una partida o hecho por sus propios méritos?, otra pregunta sería: ¿Es suficientemente importante como para que el tratamiento que se le dé afecte la presentación razonable

de la situación financiera y los resultados de las operaciones de los Estados Financieros?. De ser afirmativa la segunda pregunta y su correspondiente respuesta, la respuesta de la primera será de consecuencias.

Aún tratándose de una partida o evento notoriamente insignificante, se debe someter a consideración por la posibilidad de que pueda combinarse con otros y acumular un total que sí tenga cierta importancia.

a) Hoja de Ajustes.

Los auditores llevan un registro de los posibles ajustes de auditoría en lo que llamamos Hoja de Ajustes. Dichos ajustes, grandes o pequeños, que el auditor opine que deben corregirse, se discuten con el Cliente conforme progresa la auditoría. Estos puntos se tratan en los capítulos III y IV más ampliamente, por lo que se refiere al trabajo ya propiamente de auditoría.

Algunas veces el auditor puede llegar a la conclusión de que los ajustes registrados en la Hoja de Ajustes, aunque de poca importancia cada uno, en conjunto pueden afectar en forma importante una o más áreas de los Estados Financieros, por lo que el auditor debe volver a discutir el asunto con el Cliente para decidir qué se debe hacer.

b) Reglas Empíricas.

La esencia del concepto de importancia relativa es que las diferencias insignificantes no importan; pero la determinación de hasta qué punto una diferencia tiene importancia o no, aún no ha sido definida por la Contabilidad ni la Auditoría. La determinación de ésta es algo que todavía queda al juicio profesional de cada persona y sólo se dan algu-

nas reglas empíricas que no pueden ser tomadas como de aceptación general.

La cifra que se menciona con más frecuencia para la importancia relativa es del 5%, esto es, que si la partida - que se esté examinando está dentro de una tolerancia del 5% de lo que debiera ser, la diferencia no es relativamente importante.

Aunque esta regla debe usarse con cuidado y mucho -- sentido, pues algunas veces el 5% puede ser obviamente muy - amplio, por ejemplo:

En el caso de compañías de servicios, cuya operación es estable, el límite de importancia debe reducirse al 3% ó 2%, de no ser así, partidas no significativas afectarían dicha tendencia.

Otras veces, la importancia de una partida o evento debe medirse o determinarse en relación con la naturaleza de la cuenta, cito como ejemplo las cuentas de capital contable en las que no interviene estimación ni juicio y su exactitud es necesaria, por el contrario, la evaluación de inventarios - nunca o casi nunca se hace con precisión y el margen que se dé a la importancia relativa puede ser bastante amplio.

c) Compensaciones.

En cuanto a la forma en que algunas partidas se compensan unas con otras, esto puede afectar significativamente la consideración de la importancia relativa y su análisis debe hacerse con gran cuidado y atención.

Pero en cuanto se refiere a errores insignificantes con diferencias también insignificantes provenientes de estimaciones, no hay inconveniente en compensar.

3. Apoyo en Otros Auditores.

En la práctica surgen casos en que el auditor no puede examinar los Estados Financieros de una o más subsidiarias de una empresa cliente que deberán ser incluidos o considerados en los estados financieros que va a dictaminar, de ser así, el auditor habrá de tomar en cuenta varias circunstancias y aspectos antes de dictaminarlos.

Ahora bien, la aceptación de la responsabilidad principal, dependerá de si su participación en el trabajo es suficiente para permitirle tomar la responsabilidad como auditor principal y emitir su dictamen sobre los estados financieros en conjunto, así como también de las consecuencias -- que puedan tener los problemas que presenten cada una de las partidas que se van a combinar o consolidar, el conocimiento y el contacto que pueda tener el auditor con tales partidas o entidades.

En cuanto el auditor acepta la responsabilidad como auditor principal en la emisión de su Dictamen, debe decidir si está dispuesto también a responsabilizarse por el trabajo de los otros auditores, tomando así la responsabilidad total por la Auditoría.

El auditor que tiene que decidir si confía en el Dictamen de otro al que no conoce, debe pedir referencias de su reputación y prestigio profesional, pues nunca debe confiar a ciegas en el Informe o Dictamen de otro auditor. Así mismo debe comunicarse directamente con éste y obtener la seguridad, por escrito, de que el mismo es independiente y además deberá satisfacerse del cumplimiento de las Normas de Auditoría en los Dictámenes que utilice de aquéllos y si éstos no son miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, deberá tener carta especificando que:

- " 1. Cumplieron con las normas de auditoría del IMCP;
2. Han cumplido con el Código de Etica del propio Instituto;
3. Han sido por el período cubierto por los estados financieros examinados y continúan siendo a la fecha de la carta, efectivamente independientes, respecto de la empresa examinada, en los términos de dicho reglamento;
4. Tienen conocimientos de que los Estados Financieros y su Dictamen servirán al auditor principal para efectos de consolidación o combinación;"

(Citado lo anterior de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, del IMCP).

Cuando un auditor toma la responsabilidad total por el trabajo de otro auditor, debe estar tan satisfecho de la calidad de su trabajo y de los resultados de éste, como si fuera hecho por su propio personal, por lo que conviene que visite al otro auditor, discuta el trabajo hecho, revise con él el Programa de Trabajo y posiblemente le dé instrucciones específicas y revise los papeles de trabajo del auditor en el cual se apoya. La revisión por parte del auditor principal del trabajo del otro auditor por el cual toma responsabilidad completa debe ser tan profunda por lo menos como la hace a su propio personal.

Algunos Contadores opinan que el auditor que se apoya en el trabajo de otro, debe revisar el trabajo de éste -- con más cuidado que el que tiene al revisar el de su propio personal.

De no cumplir con los pasos anteriormente citados para asegurarse de la calidad del trabajo el otro auditor, no debe aceptar la responsabilidad total por el trabajo y debe, como consecuencia de esto, mencionar al otro auditor en su -

Dictamen, indicando la sección o parte examinada por él, por lo cual se divide la responsabilidad por el examen de los Estados Financieros.

4. Confidencialidad y Conflicto de Intereses.

a) Confidencialidad.

De acuerdo al Código de Etica Profesional, el auditor no debe revelar información confidencial alguna obtenida en el curso de un trabajo profesional, si no es con el consentimiento del Cliente.

El Cliente tiene la confianza en que, excepto las revelaciones requeridas por la ley y la costumbre, la información proporcionada al auditor no trascenderá sin su permiso y está seguro de que existe confidencialidad y sentido de responsabilidad en el auditor.

El auditor tiene la responsabilidad de no usar la información para su propio beneficio o provecho ni revelarla a otros que puedan hacer lo mismo. Considero que este punto debe enfatizarse puesto que las normas contables exigen utilizar imparcialmente toda esta clase de información.

b) Conflicto de Intereses.

En la práctica, el riesgo de que se filtre información con valor competitivo de una empresa a otra es muy remoto. Es más frecuente el conflicto de intereses cuando dos clientes de un mismo auditor hacen negocios entre sí, por ejemplo: cuando un auditor de un Banco, lo es también de una empresa que tenga créditos de dicho Banco; el auditor observa al 30 de Octubre la toma de inventarios de su cliente y encuentra un faltante importante, de acuerdo con los contratos de préstamo con el Banco el cliente está obligado a presentar estados financieros hasta el siguiente 30 de Abril y

la compañía quiere esperar hasta determinar las causas del - faltante y saber si es real o no. El auditor no debe usar - la información que ha obtenido del cliente para beneficiarse mejorando sus relaciones con el Banco, por otro lado no puede pretender desconocer lo que sí sabe.

En este caso, el auditor debe convencer al cliente - de que revele al Banco este hecho, si afecta sólo a ambos.

Estas son cuestiones muy delicadas que se le presentan a un auditor, y es igualmente grave el riesgo de favorecer a su propio cliente en detrimento de otras partes intersadas.

5. El Auditor y los Fraudes o Actos Ilegales.

El Contador Público en su carácter de auditor independiente, es visto por la mayoría de las personas, como el profesionalista que sólo busca por medio de las auditorías, -- llegar a encontrar un fraude o un acto ilegal en las empresas que audita, y esto no es así.

Yo pienso que se debe hacer hincapié en que éste no es el objetivo del auditor independiente, nosotros en la --- práctica de la Contaduría y Auditoría, debemos tratar de hacer desaparecer esa imagen que se tiene del auditor independiente, puesto que su verdadero objetivo es verificar si los estados financieros presentan las operaciones de la empresa.

Aunque la Auditoría tiene el efecto secundario de detectar ciertos tipos de fraudes, la profesión contable insistió, debe enfatizar los límites de la responsabilidad que el auditor asume, especialmente cuando los accionistas resultan perjudicados por fraudes masivos.

Se pueden clasificar los fraudes en dos categorías:

- Fraudes Gerenciales.
- Fraudes no Gerenciales.

Como su nombre lo indica, los fraudes gerenciales -- son aquellos tramados y ejecutados por la alta Gerencia.

Los fraudes no gerenciales son todos los demás que -- pueden ocurrir en la empresa.

El número de personas que interviene para cometer un fraude es importante para determinar si puede o no ser detectado por la Auditoría; pues mientras mayor sea este número,

será más difícil ocultarlo, en cambio, si el fraude gerencial es sistemático y ordenado, toda evidencia del fraude puede ser suprimida haciendo virtualmente imposible detectarlo.

La importancia que el fraude tenga en los estados financieros, también afecta la importancia en la auditoría. -- Así pues, las características de los fraudes que deberán tomarse en cuenta para definir la responsabilidad de los auditores para detectarlos son:

- Si son de importancia relativa;
- Si están encubiertos por las personas que intervienen en dicho fraude;
- Si se trata de fraudes gerenciales o no.

La responsabilidad de los auditores en el descubrimiento de fraudes, debemos considerarla bajo la perspectiva de que una gerencia empresarial que es responsable, se apoya en muchas disposiciones para la protección contra este tipo de situaciones o pérdidas. Uno de los recursos más importantes con que cuenta la empresa para la protección es el Control Interno, ya que éste tiene varios propósitos y salvaguardar los activos y desalentar las actividades no autorizadas son dos de sus principales objetivos.

Ahora que si la Dirección está realmente interesada en evitar o detectar fraudes de los empleados, hay muchos medios para hacerlo sin necesidad de apoyarse sólo en la Auditoría externa. Sin embargo, el auditor en el ejercicio de sus funciones propias incluirá la revisión y evaluación de los sistemas de protección y dará a conocer a la empresa las fallas que haya encontrado y propondrá las mejoras que él estime convenientes, esto lo puede hacer sin necesidad de recurrir a pruebas específicas para detectar errores o fraudes.

III. TRABAJO CON EL CLIENTE

1. Investigación de un prospecto de Cliente.

La auditoría no es sólo un examen de los libros, cuentas y datos financieros, sino también de lo que hace el personal de la empresa; los controles que mantienen, sus registros contables que llevan, sus declaraciones financieras, el desempeño ante las operaciones y situaciones que enfrentan - así como las decisiones financieras que toman, en fin, que la Auditoría se tiene que realizar en las oficinas y con el personal del Cliente, por lo que la Auditoría es un proceso de tratar con la gente.

Reconociendo lo anterior, nos damos cuenta de que para un auditor su destreza técnica será inútil tanto para él como para el cliente, si no es hábil para comunicarse con el personal de éste, ya que en Auditoría se tiene que pedir al personal del cliente que haga muchas cosas que no haría en otras circunstancias, o bien que cambie la forma de hacer lo que está haciendo.

Hoy en día los auditores, directores de empresas y personal de los clientes entienden la función del auditor y unen sus esfuerzos para que la logre; el auditor puede esperar todo el respeto y la cortesía que merece todo profesional porque su actividad está mejor comprendida ahora, y los clientes pueden esperar lo mismo.

La mayoría de los auditores procuran investigar la reputación y posición en los negocios de un prospecto de cliente; ésta es una medida sensata y el cliente potencial no debe tomarlo como una expresión de duda de la posible relación futura, al contrario, debe estar satisfecho de los esfuerzos del auditor por conservar la calidad de sus clientes.

Algunas veces esta investigación es breve y fácil ya que el prospecto de cliente puede ser bien conocido en la comunidad o tenga relaciones mutuas dentro de los negocios. - Sin embargo en algunos casos es probable que se requiera una investigación más formal.

La investigación inicial debe darle al auditor un -- adecuado conocimiento general de su cliente, pero debe estar atento a cualquier circunstancia que pudiera requerir mayor investigación.

2. Entrevistas.

Al iniciar un trabajo, el auditor hace entrevistas - al personal y a los funcionarios de la empresa con el propó- sito de entender a la misma.

Conforme se avance también se harán conferencias pa- ra aclarar diferencias de opiniones o resolver problemas. Esta obtención de información requiere de una habilidad espe- cial, aunque esta característica puede aprenderse con la --- práctica.

Para hacer una entrevista, el auditor debe planearla y prepararla con cuidado, identificando el tema de la entre- vista y estudiando todo lo que se relacione con éste.

Algunos funcionarios no están de acuerdo en ir direc- tamente al trabajo, sin una previa introducción, en cambio - otros están dispuestos a proporcionar al auditor el tiempo - que necesita compartiendo con él sus puntos de vista; esto - último el auditor lo puede lograr con buenas maneras al desa- rrollar la entrevista.

Ahora bien, para saber entrevistar, hay que saber -

escuchar, pues hay personas que escuchan una entrevista con el sólo propósito de esperar la oportunidad para interrumpir sus propias ideas, pero si el auditor reconoce y aísla estas interferencias, puede concentrarse en escuchar lo que dice - el entrevistado, con lo cual el auditor obtendrá beneficios de hacerlo así.

De acuerdo al volumen de Auditoría Montgomery, Pág. 201, Edit. LIMUSA:

"Es importante tener un control de la entrevista, pero sin llegar a una rigidez en ella a tal grado que no dé -- oportunidad al entrevistado de expresarse e informar lo que se requiere", pero también en este punto se hace necesario - tener habilidad para evitar que el entrevistado se salga del tema en cuestión. Es de suma importancia para trabajos posteriores, retener y acrecentar la buena voluntad del cliente lograda en la primera entrevista. Una buena forma de lograr esto, es procurar que el funcionario entrevistado se dé cuenta de los beneficios de la entrevista.

Por ejemplo: cómo el cliente le ayudó al auditor a - realizar su trabajo con mayor eficacia.

En conclusión, el entrevistar requiere tanto de una técnica racional como de cierta habilidad y es fundamental - para una efectiva auditoría; de hecho la palabra auditor tiene su origen en la palabra oidor.

3. Planeación.

Es importante tanto para el cliente como para el auditor, comentar los planes de trabajo tomando el tiempo necesario para hacerlo bien, especialmente en lo que se refiere

a definición de objetivos y al establecimiento de los planes de trabajo; así el auditor tendrá en cuenta cuándo puede disponer de datos, información y personal del cliente.

Al comentar los planes de trabajo, el cliente sabe - por anticipado lo que el auditor necesita y puede programar las actividades de su personal sin causar trastornos serios en el desarrollo de sus labores.

Así, auditor y cliente pueden identificar y resolver problemas que puedan afectar el desarrollo en la Auditoría.

Toda esta planeación debe efectuarse sin relevar al auditor de su responsabilidad de determinar el alcance del examen, aunque sí ejerciéndola con mayor eficiencia si su cliente coopera con él.

4. El Trabajo con el personal del Cliente.

El personal del cliente con frecuencia ayuda al auditor directa o indirectamente buscando expedientes o documentación y procesando algunos aspectos de la auditoría tales - como la preparación de las confirmaciones de Cuentas por Cobrar.

El auditor debe adaptarse a los hábitos y disciplinas de trabajo de su cliente, siendo algunas más formales en cuanto a las pautas de comunicación que deben observarse, -- por lo que el auditor puede adoptar una flexibilidad similar en su actitud; pero otros son muy formales y el auditor debe comportarse de acuerdo con las reglas.

Algunos clientes acostumbran que el auditor externo no se dirija a los empleados directamente, sino que trate só

lo con superiores; otros prefieren designar a una o varias - personas para que actúen como enlace de los auditores.

Existen aspectos que aunque parecen triviales son importantes, éstos son ciertas reglas con respecto al vestido, conducta, horarios, a los que debe apegarse el auditor para identificarse con las rutinas administrativas, ya que de no ser así, esto puede ocasionar que el cliente se moleste.

Por lo que respecta al trabajo con los auditores internos, el auditor externo debe tratar de conocer y relacionarse lo más pronto posible y desde el inicio de su trabajo con aquéllos, pues lo más probable es que trabaje con ellos frecuentemente.

Las actividades de un Departamento de Auditoría Interna, pueden ser frecuentemente paralelas, pero sus objetivos son distintos, ya que la función del auditor independiente es entender los sistemas de la empresa como base para confiar en ellos a fin de poder expresar una opinión de los estados financieros; en cambio, la auditoría interna tiene como objetivo entender los sistemas de la compañía para eva -- luar si se siguen las políticas establecidas y si los sistemas funcionan eficazmente al menor costo posible.

Y ya que el auditor independiente y el auditor interno tienen mucho en común, deben trabajar de acuerdo para evitar duplicaciones; pero sobre esto el auditor independiente debe evaluar con objetividad el trabajo de la auditoría interna, pues es un importante control dentro de todo el sistema de Control interno del cliente.

Teniendo un claro entendimiento de la operación de - la auditoría interna y teniendo bases para confiar en ella, el auditor independiente puede planear algunos procedimien -

tos en cooperación con el personal de auditoría interna. También los dos grupos pueden realizar sus exámenes del mismo asunto simultáneamente dividiéndose las tareas o trabajos entre sí. Desde el punto de vista teórico, se justifica que el auditor independiente se apoye hasta cierto punto en el trabajo de auditoría interna, basándose en el principio de que un departamento de auditoría interna capaz y funcional, constituye un control disciplinario tan confiable que el auditor independiente puede limitar sus pruebas de otras partes del sistema.

a) Trabajo con la Alta Gerencia.

El auditor independiente tiene ocasión de trabajar con el principal ejecutivo, con ejecutivos de finanzas y --- otros miembros como pueden ser asesores legales y fiscales. Estos contactos resultan interesantes y útiles porque proporcionan al auditor el conocimiento de primera mano de las operaciones y problemas de su cliente, lo cual puede reforzar las conclusiones obtenidas previamente por los procedimientos usuales de auditoría.

Es común que sólo se reúnan el ejecutivo principal y el auditor cuando haya un problema de gran magnitud, sin embargo es conveniente que aunque el contacto entre el auditor y el ejecutivo principal no sea frecuente, sea sólido; el auditor debe saber lo que el Presidente o Director General espera de él, y éste a su vez debe conocer lo suficiente a su auditor como para poder llamarlo directamente cuando lo necesite.

El alcance de dicho contacto entre ellos, depende de las necesidades del ejecutivo y de la habilidad del auditor para ser útil.

En cuanto a los ejecutivos de finanzas, se ha visto

en la práctica que tienen diversos puntos de vista acerca -- del valor de la contribución de sus auditores. Hasta cierto punto, la habilidad innata del auditor, incluyendo la profundidad y amplitud de su carácter y experiencia, determina la contribución que puede brindar, así como también su disposición y habilidad para compaginar su destreza y talento con las necesidades y estilo particulares de su cliente, en tal forma que efectivamente contribuya y no moleste o distraiga.

b) Personal Corporativo.

Casi todas las empresas tienen un equipo de personal corporativo que maneja asuntos directa o indirectamente relacionados con la contabilidad y la auditoría y que cubren todas las actividades de una empresa: contratos colectivos de trabajo, compra de equipo, control de precios, etc., sólo -- por nombrar unas cuantas.

El auditor debe estar preparado para colaborar con -- ese equipo, pues se puede solicitar su participación en algunas discusiones a fin de revisar y aprobar el tratamiento -- contable de operaciones que se han propuesto antes de hacerlas y no después. Pero el auditor debe también preocuparse de no abandonar otras responsabilidades.

En opinión de algunos auditores, este tipo de intervención es muy útil y obligada profesionalmente, pues el auditor tiene el deber de aportar toda su habilidad y competencia cuando sus clientes la requieran y además realizará su -- trabajo básico mejor, si conoce y evalúa los planes y proyectos.

Hace tiempo, la simple auditoría de Balance era el -- punto de las relaciones auditor-cliente; la dirección que es -- tá marcando hoy en día la relación con algunos clientes es --

hacia la contribución más amplia y multifacética de conocimientos contables y de auditoría entre los que ésta es sólo una actividad repetitiva.

Es importante asegurarse de que las partes interesadas entiendan cómo y por qué los trabajos especiales del auditor contribuyen a una auditoría más efectiva, sin poner en peligro su independencia esencial.

5. Honorarios.

Los arreglos en cuanto honorarios son un elemento necesario al trabajar con el Cliente.

El elemento primordial es la comprensión del auditor hacia las necesidades de su cliente y las presiones a las -- que se vea sometido; éstas pueden ser varias, pero la más común es la presupuestal.

Puede haber alguien en la compañía que considere que una auditoría es tan buena como otra; para hacer frente a esta actitud, el ejecutivo de finanzas necesita saber lo que costará una auditoría y por qué cuesta esa cifra.

La negociación de los honorarios del auditor independiente puede ser responsabilidad del Contralor, del Vicepresidente de Finanzas, del Director General o del Presidente - del Consejo de Administración.

La prueba definitiva de éxito es la disposición del cliente a pagar por el producto.

IV. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

1. Comprensión de los Sistemas del Cliente.

La primera tarea de un auditor en la revisión de un cliente nuevo, es obtener una comprensión suficiente del negocio que le permite definir su plan de trabajo y su programa de auditoría. Comprende las operaciones de un nuevo cliente en la amplitud y profundidad requeridas para obtener una relación ideal.

Aún en auditorías repetitivas, el auditor aplica algunos de los siguientes procedimientos o todos ellos, para actualizar su entendimiento original, así como para aclararlo.

Después del primer contacto con un cliente nuevo, el auditor debe procurar informarse sobre la industria o giro de su cliente y sus problemas particulares, mediante el estudio de publicaciones especializadas en el ramo o información que la misma compañía publique.

a) Papeles de Trabajo de Auditores anteriores.

Los Papeles de Trabajo de auditores anteriores, si es que esto es aplicable, pueden ser una fuente muy adecuada para conocer el sistema de contabilidad, el control interno y las políticas contables, así como la composición de los saldos iniciales de cada cuenta; aunque la mayor parte de esta información puede obtenerse del mismo cliente.

Sin embargo, los papeles de trabajo son propiedad del auditor que los ha preparado y en caso de que se le piden, no tiene realmente obligación de acceder a la petición

de compartirlos con su sucesor; pero la mayoría de los auditores no se oponen a ello si la petición es razonable y no hay problemas de relaciones entre las partes.

b) Entrevistas.

Las entrevistas más importantes son aquellas con el personal conocedor de los sistemas de contabilidad y de control de la empresa y que pueden proporcionar al auditor un entendimiento relativamente completo de cómo se ejercen las actividades contables y de control.

Es subjetivo, y queda a juicio del auditor, determinar el número de entrevistas; algunos auditores se inclinan por entrevistar primero a quienes ejecutan y supervisan labores contables; otros prefieren diferir las entrevistas con los que realmente ejecutan esas labores para cuando se apliquen los procedimientos de comprobación del control y de las cuentas.

En sus entrevistas con la Alta Dirección y la Gerencia de operaciones, el auditor debe investigar las condiciones del negocio, las circunstancias legales importantes y -- los aspectos jurídicos y fiscales que afecten a la empresa, lo que le ayudará mucho para entender en principio los problemas operacionales, las políticas gerenciales, el ambiente empresarial y las limitaciones legales que puedan tener efecto sobre los estados financieros.

Durante todas estas entrevistas seguramente se hará referencia a muchas clases de registros y documentos, por lo que es conveniente que el auditor obtenga copias de aquéllos que le serán necesarios y útiles para el entendimiento de -- los asuntos del cliente, así como referencias ulteriores en el curso de la auditoría.

Algunos de estos documentos son: Estatutos sociales, Escritura Constitutiva, Actas de Asambleas y Juntas del Consejo de Administración, manuales de procedimientos, gráficas de organización, pronunciamientos de políticas, etc.

c) Recorrido por planta y oficinas.

El recorrer las oficinas y la planta contribuye de forma significativa a que el auditor obtenga una buena comprensión inicial de su nuevo cliente.

El simple paseo por las oficinas le puede dar al auditor experimentado muchos indicios acerca de los sistemas de contabilidad y de control de su cliente, ya que el grado de sistematización y disciplina se puede captar a primera vista, por el arreglo físico del lugar y la forma de conducirse de quienes trabajan en él.

d) Manuales de Procedimientos.

Muchas compañías, especialmente las grandes, tienen manuales de procedimientos, y conviene que el auditor obtenga un juego completo de ellos, sobre todo de lo que se refiere a funciones de contabilidad y control; aunque por lo general estos manuales son demasiado detallados y más bien le sirven al auditor como punto de referencia conforme avanza la auditoría.

e) Registro en Papeles de Trabajo.

En el curso de las entrevistas, visitas y recorridos por las oficinas y planta, el auditor obtiene muchas impresiones en poco tiempo. Es esencial que las anote sobre la marcha; este registro de notas consiste en dos partes:

1. Un amplio e improvisado resumen de su comprensión general de la organización, planes gerenciales y políticas del negocio, complementado con los documentos que haya obtenido en el transcurso de su revisión.

2. Un resumen detallado de las prácticas y procedimientos contables y de control.

Este último debe ser más detallado porque es la base para su evaluación preliminar del Control Interno y para la planeación de las pruebas de auditoría.

f) Gráficas de Flujo.

Para obtener mejor resultado en cuanto a descripción de las operaciones, se puede optar por preparar una gráfica de flujo llamada también Fluxograma. Estas ayudan al auditor a comprender las fallas en el flujo de los datos o en los controles sobre ellos; además dichas gráficas pueden ser rápidamente leídas y captadas por el revisor.

En la revisión de las operaciones debe verificarse que el entendimiento de los sistemas los ha registrado el auditor en sus papeles de trabajo, y es completo y correcto.

2. Evaluación del Control Interno.

Para decidir qué pruebas hacer y cuántas, el auditor debe hacer la evaluación preliminar del sistema de Control Interno. El propósito de esta etapa es identificar los controles que proporcionan una seguridad razonable de las cuentas que son correctas y confiables; estos controles son los que deben probarse, como consecuencia, la evaluación identifica los controles que no necesitan ser probados, porque de

cualquier manera serán pasados por alto para los propósitos de la auditoría aunque el auditor debe hacer notar problemas que deben ser atendidos o corregidos por su cliente.

La evaluación preliminar también conduce a la identificación de claras y obvias debilidades y fallas, es decir, la ausencia de puntos de control deseables o necesarios, mismos que se deben comentar de inmediato con el cliente para su beneficio o para que, si la comprensión que el auditor tiene de sus operaciones es errónea o incompleta, el cliente le dé elementos para corregirla o rectificarla.

a) Cuestionario de Control Interno.

La mayoría de los auditores encuentra de utilidad el sistema de cuestionarios para evaluar los sistemas de control. Un cuestionario general recordará al auditor las medidas normales de control y le ayudará a identificar aquellas que faltan en el sistema que se está revisando.

Aunque un cuestionario general puede ser inadecuado para compañías pequeñas o para empresas especializadas, algunas Firmas de Contadores han desarrollado cuestionarios de control interno separados y simplificados para negocios pequeños, y otros para negocios especializados como compañías de seguros, hospitales, bancos, etc.

b) Programa de Auditoría.

La evaluación preliminar de los controles proporciona las bases para esbozar el primer proyecto de programa de auditoría. Este programa es una lista, generalmente detallada, de los pasos a seguir en el curso de un examen; indica su naturaleza y extensión, ayuda a distribuir y determinar la oportunidad del trabajo, y muestra el trabajo que se ha hecho cuando se usa para este control.

Es necesario para ejercer una adecuada planeación y supervisión del trabajo. Sin embargo, en la práctica, la -- presión del tiempo con frecuencia impide la elaboración es -- crita y detallada de un programa, pero debe procederse a es -- cribirlo en cuanto sea posible.

c) Auditorías Repetitivas.

Cuando el mismo auditor, ha hecho la auditoría anterior, sólo se tendrá una breve junta con el personal clave -- del cliente para conocer y discutir los cambios habidos desde el año anterior, se hará la revisión de operaciones y se revisará el programa de auditoría para detectar la necesidad de posibles correcciones.

En una auditoría, aunque sea repetitiva, el auditor debe recordar y tener en cuenta que el cambio gradual de con -- diciones puede hacer inoperante su programa de auditoría; -- consecuentemente se debe tener siempre en cuenta dichos cam -- bios y así mismo tener cuidado al planear una auditoría recu -- rrente.

d) Evaluación definitiva del Control Interno.

Las pruebas de funcionamiento confirmarán la idea -- que el auditor ha obtenido de los sistemas de contabilidad y de los controles; con ellas se obtiene un conocimiento de -- primera mano que servirá para planear el resto de la audito -- ría, rectificar el programa y posiblemente hacer sugerencias constructivas al cliente.

e) Cartas de Observaciones.

La discusión de fallas y problemas con un enfoque -- constructivo y de cooperación para explorar posibles solucio --

nes, es la mejor forma de comunicar al cliente las observaciones.

Normalmente, estas discusiones se confirman en cartas llamadas: "Cartas de Observaciones, Recomendaciones".

Es bueno tanto para el auditor como para la gerencia dejar huella escrita de estas discusiones de problemas y observaciones para referencias futuras. La profundidad y variedad de las sugerencias dependen del vigor, habilidad e imaginación del auditor; y el mejor momento para hablar con el cliente sobre las debilidades del control y los problemas relativos, así como para escribir las cartas de Observaciones y Recomendaciones, es a la terminación de las pruebas de funcionamiento y de la evaluación definitiva de los controles, normalmente es uno o dos meses antes del fin del ejercicio, lo que también da tiempo a que se puedan tomar decisiones o bien acciones correctivas que puedan inclusive afectar el enfoque del resto de la auditoría.

Aunque suele suceder que la presión por terminar el trabajo que afecta tanto al cliente como al auditor, hace que se difiera la entrega de este tipo de cartas de observaciones y recomendaciones hasta después de terminar la auditoría.

3. Confirmación del funcionamiento de los Controles.

El auditor debe confirmar hasta donde le sea posible su entendimiento de los puntos y medidas de control, pues puede haber sido mal informado por sus entrevistados o quienes le proporcionaron información; debe obtener evidencia suiciente y competente según lo indica la tercera norma de trabajo de las Normas de Auditoría.

a) Pruebas de Funcionamiento.

Las pruebas de funcionamiento tienen el propósito -- particular de probar si las formas de operar corresponden -- realmente a los procedimientos prescritos, además se pretende obtener evidencia que permita estar razonablemente seguro de que los sistemas de control funcionan efectivamente. La -- revisión de operaciones confirma el entendimiento suficiente del auditor y las pruebas de funcionamiento proporcionan evidencia de la efectividad de los controles.

4. Auditoría de las Cuentas.

El juicio del auditor para fijar la extensión y oportunidad de sus pruebas de la validez de las cuentas y otras pruebas comprobatorias necesarias para la auditoría de las -- mismas, se basa en su entendimiento del Control Interno, obtenido y confirmado en las dos primeras fases del ciclo de -- la Auditoría.

Si el cliente tiene controles y disciplinas básicas eficientes, el auditor puede satisfacerse de la corrección -- de las cuentas con una limitada comprobación.

a) Validación de Principios y Estimaciones.

La validación más que la simple comprobación de que los activos y pasivos existen y están registrados en las --- cuentas con sus debidos importes y que las transacciones u -- operaciones están adecuadamente autorizadas y registradas en las cuentas correctas, incluye la identificación y evalua -- ción de los Principios de contabilidad usados y quizá más im -- portante, la evaluación de los juicios en que se fundan las evaluaciones y estimaciones hechas por el cliente.

b) Validación de las Cuentas.

Por costumbre, se ha dado mayor atención a las cuentas de Balance, asegurándose de la corrección de las cuentas de éste al principio y al final del año y comprobando que el Control Interno es aceptable y funciona, se obtiene seguridad de que el estado de Resultados es correcto, ya que las cuentas de resultados están relacionadas a una o más cuentas del Balance..

Se puede decir que las cuentas de resultados miden la corriente de las transacciones que fluyen por la empresa, y las del Balance, presentan la situación de esas operaciones "en proceso" a la fecha de su presentación, con lo que, midiendo los importes de las operaciones en proceso al principio y al final del año mediante la validación de las cuentas de Balance, también se está validando el flujo habido entre esas fechas, siempre y cuando los sistemas y procesos de contabilidad estén razonablemente controlados.

Hace algunos años, las pruebas de validación se enfocaban casi exclusivamente a los saldos de fin de año de las cuentas de Balance, ahora es más común enfocar la mayoría de los procedimientos de validación en fechas distintas a las de fin de año, excepto en compañías muy pequeñas, que tienen operaciones muy rápidas.

Por otra parte, dado que los controles contables y disciplinas se van sofisticando más, porque se requiere cada vez más información provisional durante el año, se va reduciendo el riesgo de errores importantes entre la fecha de las pruebas de validación y el fin de año.

Hay dos fundamentos principales para comprobar los saldos de una cuenta a una fecha dada, es decir, al final --

del ejercicio, examinándola en una fecha anterior, éstos son:

1. La seguridad de que los sistemas de contabilidad y de -- control están operando satisfactoriamente.
2. La lógica interrelación entre las cuentas y las operaciones de una empresa.

Si la evaluación de los sistemas de control y contabilidad revelan que no hay debilidades importantes en los -- controles básicos, ni en las rutinas correspondientes, el auditor obtiene una seguridad razonable de que errores que pudieran afectar en forma importante los estados financieros - sujetos a auditoría, serían evitados o detectados oportunamente por los mismos empleados de la empresa. En consecuencia, la validación de los saldos en fechas intermedias aunada a la confianza de que el Control Interno funciona y funcionará por el resto del año, dan al auditor una seguridad - razonable sobre la corrección de los saldos finales.

Las cuentas y las operaciones son interdependientes y el auditor puede confiar en esa interdependencia al validar los saldos.

El interés del auditor no se concentra en las partidas individuales que componen una cuenta, sino más bien en - el saldo mismo de ésta y no aislado, sino en relación con -- otros saldos que aparecen en los Estados Financieros. Esa - evidencia le proporciona la seguridad de que los saldos de - fin de año son probablemente tan correctos como los comprobados anteriormente.

Por razones prácticas, los procedimientos de validación no se aplican antes del último trimestre del ejercicio, porque las condiciones que afectan las evaluaciones y juji --

cios, pueden cambiar en unos cuantos meses.

c) Procedimientos aplicables al fin de año o después.

Quando los procedimientos de comprobación se aplican al final de un mes, dentro del último trimestre, debe plañearse con mucha precisión la revisión al cierre final.

Se pueden buscar particularmente operaciones anormales que requieran investigación; también debe revisarse e investigarse todos los cambios sustanciales en el negocio o en el sistema de control interno, así como localizar eventos subsiguientes y compromisos que afecten los estados financieros.

Las actividades de auditoría a fin del año pueden ser las que a continuación menciono:

1. Revisar los Papeles de Trabajo en que conste la evidencia del trabajo de validación preliminar.
2. Analizar el movimiento de cada cuenta después de la fecha en que se hizo la prueba de validación, para detectar partidas o fluctuaciones notoriamente extraordinarias; revisar cualquier problema que se haya detectado en la fase preliminar de la auditoría para solucionarlo.
3. Obtener confirmación de los saldos de las cuentas y de otros datos sujetos a comprobación.
4. Revisar y verificar cuidadosamente la balanza de comprobación y los borradores de los estados financieros.
5. Revisar la relación lógica entre unas cuentas y otras, y actualizar la información en los papeles de trabajo.

6. Actualizar las hojas pendientes y las listas de problemas identificados anteriormente, revisándolas y discutiéndolas por última vez, con la gerencia del cliente.

El hacer preguntas y discutir asuntos de última hora con el cliente, y obtener la Declaración de la Gerencia en algunos asuntos como inventarios y pasivos.

d) Revisión de los Estados Financieros.

La imagen tradicional del auditor explicándole a su cliente el significado de los estados financieros, es todavía muy común, pero a nivel profesional hay buenas razones, para que el auditor trate de no mezclarse tanto en la preparación de los estados, pues éstos son y deben ser el reflejo de las decisiones del cliente y tanto el sentido común como las reglas de ética profesional aconsejan que el auditor no tome esa responsabilidad que lo colocaría en la posición de rendir una opinión sobre un trabajo hecho por él mismo; el auditor tiene la responsabilidad profesional de ayudar a su cliente a que aprenda a interpretar y usar los estados financieros, y a obtener de ello información útil para sus diarias operaciones.

La revisión de los estados financieros, por su naturaleza, debe aplicar los procedimientos de validación, pues estos procedimientos se efectúan para que el auditor se asegure de que todos los problemas que afectan a los estados financieros han sido conocidos y revelados.

No obstante, siempre habrá problemas inesperados, puesto que ni el cliente ni el auditor pueden estar seguros totalmente de los hechos, pero debe hacerse lo posible por preverlos.

5. Revisión de los Papeles de Trabajo.

La revisión de los Papeles de Trabajo es importante, pues puede ser considerada como la clave de la auditoría y - debe estar estrechamente relacionada con la revisión final - de los estados financieros.

La revisión de papeles de trabajo es tan compleja, - se exige tanto de ella y su importancia es tan crítica, que muchas Firmas de Contadores Públicos están constantemente -- buscando formas de ayudar al revisor, proporcionándole lis - tas de puntos, procedimientos uniformes y boletines de polí - ticas, cuidando que esta labor que requiere un alto grado de juicio individual, no se realice como mera rutina.

La calidad de la revisión y por ende, la de la audi - toría, depende en gran parte de la diligencia profesional y sentido de responsabilidad del revisor y no hay forma de sus - tituir esas cualidades ni compensar su ausencia.

La revisión de los Papeles de Trabajo no es en la -- práctica tan tranquila y fácil como parece en teoría, pues - hay innumerables eventualidades posibles; atrasos del perso - nal del cliente, problemas inesperados de auditoría y de va - loración.

El auditor debe integrar con cuidado los Papeles de Trabajo, en expedientes, archivándolos y rotulándolos siste - máticamente; es importante incluir en el expediente todos -- los memorándums preparados en relación con puntos y aspectos - abordados en el curso de la revisión. El auditor debe ejer - cer el mayor cuidado para conservar en ellos un exacto regis - tro de lo que se hizo, lo que se dijo y lo que se pensó.

Algunos auditores ponen énfasis en la protección que

pueden tener con sus papeles de trabajo en caso de juicios; otros lo ven como un instrumento para definir responsabilidades, y otros, lo ven como un apoyo para sus juicios, cualesquiera que sean los propósitos de la revisión de los papeles de trabajo, su objetivo primordial debe ser el de asegurarse que la lógica de la auditoría es completa y está adecuadamente documentada; que muestren evidencia de que se entendieron, comprobaron y evaluaron los sistemas fundamentales; de que el resultado de la evaluación se tradujo explícitamente en un programa de procedimientos de auditoría corroboradores; de que el resultado de éstos corroboró la evidencia de las cuentas, y de que el resultado de todo el trabajo apoya cada uno de los datos que se revelan en los estados financieros.

El auditor encargado debe asegurarse de que directa e indirectamente los papeles de trabajo en realidad apoyan las conclusiones de la auditoría, y debe investigar y explicar, no eliminar, aquellos papeles de trabajo que no cumplan con este objetivo.

El auditor que revisa puede delegar una parte de su trabajo, en este caso, el revisor principal es responsable de entender y revisar la lógica de la auditoría en conjunto, por lo que la delegación de revisar no puede basarse en la naturaleza de los papeles de trabajo o en la suposición de competencia del otro revisor, sino en un plan racional acorde con la lógica seguida en la auditoría de que se trate.

Cuando se delega parte de la revisión, el segundo revisor debe documentar sus conclusiones en forma tal que constituyan parte de los registros escritos de la auditoría.

a) Aspectos Esenciales de la Revisión.

Los papeles de trabajo preservan el trabajo del audi

tor y sus resultados para el futuro, y es por esto que los - auditores le dan mucha importancia a su revisión, pero debe tenerse en cuenta que hay que tener cuidado de no confundir la revisión de los papeles de trabajo de auditoría, con la - ejecución de la auditoría misma, lo verdaderamente importan- te de la auditoría es hacerla, planearla inteligente y lógi- camente, ejecutarla con diligencia y perspectiva adecuadas, y especialmente supervisarla en forma tal que la revisión -- sea en realidad activa y continua.

Siguiendo con la revisión de los papeles de trabajo, si se deja a esto la evaluación de los resultados de la audi- toría, puede ser muy tarde pues el revisor ya no tendrá tiem- po de hacer una adecuada exploración y análisis de los pro- blemas.

La frecuencia con que al registrar los papeles de -- trabajo se encuentran problemas que no habfan sido identifi- cados, justifica la insistencia en afirmar que dejarlos para que se estudien al revisar los papeles de trabajo es una --- práctica completamente inapropiada como regla general.

Las Firmas de auditores están constantemente buscando formas de mantener una revisión y comunicación continuas conforme avanza la auditoría.

En años recientes, se ha dedicado una parte más im- portante del tiempo total de la auditoría a la labor de la - supervisión. El entendimiento que se mantenga en la mente - de los auditores, durante el desarrollo de la auditoría, ayu- da a ese proceso.

Además, el auditor sabe que necesita revisar con --- prioridad para completar la documentación de la auditoría y puede hacer sus planes para lograrlo delegando porciones de

esa revisión e ir directamente a los puntos críticos en los papeles de trabajo, en forma tal que le permita darse cuenta de que dicha lógica esté completa y debidamente documentada antes de la fecha límite.

V. EL DICTAMEN DEL AUDITOR

1. Concepto.

El Dictamen del auditor es el resultado formal de todos sus esfuerzos. Según la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el Dictamen es:

"El resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética." (Tomado de: El Dictamen en la Contaduría Pública, de Téllez Trejo. Pág. 7 Edit. ECASA).

De acuerdo al Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos, el Dictamen es:

"La opinión del Contador Público en funciones de auditor, es un documento por medio del cual el Contador Público independiente señala brevemente la naturaleza y alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros." (El Dictamen en la Contaduría Pública, de Téllez Trejo. Pág. 7. Edit. ECASA).

Así pues, el Dictamen es el punto clave identificable y específico de un auditor y para todos aquellos que se apoyan en su trabajo. Es de vital importancia, ya que por lo general es lo único que el público ve de su trabajo.

- a) Oblinación de emitir un Dictamen en todo trabajo profesional.

De acuerdo a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

"...en todos los casos en que un Contador Público - independiente haya hecho una revisión de estados o información financiera, ineludiblemente deberá expresar una opinión en los términos del examen que practicó."

Es obligación del auditor en todos los casos, de -- emitir una opinión, puesto que tiene la obligación moral y profesional de informar sobre la verdadera situación de la empresa que auditó al público que esté interesado en sus informes, en su trabajo, esto aún y cuando hayan surgido problemas en el transcurso de su trabajo, lo cual debe aclarar en el contenido de su dictamen y el alcance que dichos problemas tuvieron en su opinión.

"Se considera que un Contador Público queda asociado a Estados o información financiera cuando su nombre aparece al calce o conjuntamente con dicha información, aún -- cuando no haya hecho examen alguno." (Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, del IMCP).

Por el hecho de aparecer el nombre del Contador Público en los Estados o información financiera, ya queda responsabilizado de dicha información, pues es de suponerse -- que aún cuando no haya practicado examen alguno, sabe del - contenido de la información que está presentando con su nombre.

Cuando el Contador Público independiente no puede - emitir su opinión, debe incluir todas las razones por las - cuales se está absteniendo de dictaminar la información financiera, por él revisada, puesto que de no incluir alguna de dichas razones, puede pensarse que está ocultando alguna

información que el lector de los estados financieros tiene -
derecho a conocer. Dicha abstención de opinión por parte --
del auditor, se hace después de que habiendo realizado su --
examen a los estados financieros, no encontró elementos de -
juicio suficientes como para soportar su opinión, por lo que
entonces emite un juicio en el que aclara que no puede opi -
nar y las causas que se lo impiden, cumpliendo así con la --
obligación de emitir un Dictamen en su trabajo profesional.

2. Comentarios sobre la evolución del Dictamen.

a) Antecedentes Históricos.

Fue la Ley Británica de Sociedades Mercantiles de -- 1862 la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del Contador Público; sin embargo, fue hasta 1980 --- cuando se revisó el trabajo que debería desarrollar el auditor y se sintió la necesidad de incluir disposiciones para - asegurar la independencia del auditor.

Hacia 1929 sobrevino una enorme baja en las empresas norteamericanas, de las que las acciones llegaron a no valer nada o muy poco; dicha crisis ocasionó pánico entre el público que no sabiendo a quien achacar la culpa de la especulación de valores, responsabilizó a los contadores que auditaban las enormes empresas capitalistas.

Derivado de este problema, un comité de la Bolsa de Valores de Nueva York celebró entrevistas de 1932 a 1934 con representantes del Instituto Americano de Contadores, en las que el Instituto hizo notar la naturaleza del Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias, la cual no había sido comprendida realmente por las personas que manejaban dichos estados financieros; así como también se vislumbró la - necesidad de exigir que los estados financieros publicados - por las empresas fueran más informativos y fidedignos.

Después, en 1941, como resultado de una denuncia de alteraciones y falsedades en la contabilidad de la empresa - McKesson and Robbins, la Comisión de Valores y Cambios ordenaó una investigación sobre los estados financieros que, auditados por una famosa firma de Contadores Públicos, se presentaban tanto a la propia Comisión, como a la Bolsa de Valores

de Nueva York, donde se encontraban registradas las acciones de dicha compañía. Las ventas ficticias en el año 1937, ascendían a más de 18 millones de dólares, y se había determinado una falsa utilidad en ventas de dos millones de dólares.

La Comisión de Valores y Cambios investigó con objeto de determinar: el carácter y alcance de la auditoría realizada por el Contador Público que dictaminó; si la auditoría había sido practicada de acuerdo con normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados y, por último, si dichas normas y procedimientos eran adecuados para garantizar razonablemente la veracidad y credibilidad de los estados financieros.

Como consecuencia del caso anteriormente citado, la Comisión de Valores hizo notar que el Dictamen de auditoría era defectuoso puesto que no se declaraba si se había practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias y si algunos procedimientos se habían omitido, aún cuando éstos fueran necesarios para el trabajo del auditor. Ante tales anotaciones, el Instituto Americano de Contadores Públicos introdujo en el Dictamen la declaración de que se había revisado el control interno y sustituyó la expresión métodos de contabilidad por la de procedimientos de contabilidad.

b) Dictamen Actual y Tradicional.

De acuerdo a la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores, se recomienda el uso de un Dictamen llamado estándar cuya redacción es como sigue:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION A LA ASAMBLEA DE ACCIONISTAS
DE LA COMPAÑIA "X", S.A. DE LA COMPAÑIA "X", S.A.

Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A., al ... y los correspondientes Estados de Resultados, - de Variaciones en el Capital Contable y de Cambios en la Posición financiera por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las Normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyó las --- pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgamos neces^{ar}ios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, el Balance General y los Estados de Resultados, de Variaciones en el Capital Contable y de Cambios en la Posición Financiera que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S.A., al, el resultado de sus operaciones y las variaciones de su Capital Contable, por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

Lugar y Fecha.

Nombre de la Firma de
Auditores.

(Texto del Dictamen tomado de Apuntes de Auditoría III).

El texto del Dictamen citado anteriormente es, lógicamente, un Dictamen limpio, sin salvedades. Dicho Dictamen es en mi opinión hasta cierto punto demasiado extenso y con frases cuyo contenido técnico puede resultar algo complicado de comprender por parte de las personas que lo van a leer, - así como también algunas de las frases son obvias y se puede entender que se han seguido lineamientos establecidos para - ejecutar el trabajo de revisión, por lo que considero que es más claro y conciso, así como menos técnico el nuevo Dicta - men que a continuación transcribo:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera -- de ... al 31 de Diciembre ... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esta fecha.

Lugar y Fecha.

Nombre de la Firma de
Audidores.

Dicho Dictamen lo ha recomendado la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, y en él se eliminan las - referencias expresadas de las Normas y procedimientos de auditoría, de los Principios de contabilidad generalmente aceptados y su aplicación consistente, así como también se elimina el calificativo de "razonablemente"; y se está haciendo - notar la responsabilidad de la administración de la compañía en la preparación de los Estados Financieros.

Cabe aclarar que dicha forma de Dictamen se usa cuando se está emitiendo una opinión limpia, esto es, sin salve-

dades, pues de ocurrir lo contrario, es más explícito el Dictamen Estándar o Tradicional y se presta más a especificar las causas de dichas salvedades, ya que por tratar más metódicamente los términos y las frases técnicas empleadas, es más factible y claro el citar las excepciones a la opinión del auditor.

Aunque en esto del texto del Dictamen aún hay mucha controversia en cuanto a cuál usar, pero la mayoría de las Firmas importantes de auditores están utilizando el Dictamen nuevo, por ser menos técnico y más sencillo de entender para los lectores de éste.

3. Clasificación del Dictamen.

Atendiendo al resultado del trabajo realizado, el -- Dictamen se clasifica en:

A) D I C T A M E N L I M P I O

1. Dictamen limpio para usarse en las audi torías de ejercicios posteriores a los iniciales.
2. Dictamen limpio para usarse en las audi torías de ejercicios iniciales.
3. Dictamen limpio para usarse en las audi torías de ejercicios por períodos irregulares.

B) D I C T A M E N L I M I T A D O

1. Dictamen con salvedad de procedimientos, pero sin salvedad de opinión.
2. Dictamen con salvedad de principios, pe ro sin salvedad de opinión.
3. Dictamen con salvedad de consistencia, - pero sin salvedad de opinión.
4. Dictamen con salvedad de opinión, pero sin negarla:
 - a) Por salvedad de procedimiento.
 - b) Por salvedad de principios.
 - c) Por salvedad de consistencia.
5. Dictamen con negación de opinión.
6. Dictamen con opinión adversa.
7. Opinión Parcial.

a) Dictamen Limpio.

El Dictamen con opinión limpia, es decir, sin salvedades, es aquel que emite el Contador Público independiente cuando una vez concluida la revisión de los estados financieros sujetos a dictaminación, se concluye que éstos presentan la situación financiera de la empresa de conformidad con --- Principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes con respecto al año anterior.

b) Dictamen Limitado.

Este tipo de Dictamen se expresa cuando el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia ya sea por:

1. No haber aplicado todos los procedimientos que el auditor considera convenientes en su revisión, en dicho caso el auditor puede satisfacerse por otros métodos supletorios, y por tanto no hay salvedad en su opinión, así --- pues, éste es el Dictamen con salvedad de procedimientos, pero sin salvedad de opinión.
2. En el Dictamen con salvedad de principios, pero sin salvedad de opinión, se da cuando no se han aplicado los --- principios de contabilidad generalmente aceptados, pero sin embargo dicha falta no afecta la opinión del auditor y por lo tanto puede emitirla.
3. Cuando hay salvedad por inconsistencia, éste está relacionado con el Dictamen anteriormente citado, puesto que la consistencia es uno de los Principios de Contabilidad y de no existir, o de haber dejado de registrar consistentemente las operaciones de la empresa, el Dictamen -- del auditor ya tiene una salvedad derivada de esta falta

de aplicación, pero si no es grave, no afecta la opinión del Contador Público.

4. Así como hay salvedad en el alcance por lo citado en párrafos anteriores, la hay también en la opinión y puede darse por:

- a) No haber aplicado todos los procedimientos que el auditor consideraba convenientes y tampoco haber podido emplear otros métodos supletorios, dependiendo de esto se da el Dictamen con salvedad de opinión.
- b) También puede haber Dictamen con salvedad de opinión por ser grave la falta de aplicación de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados y por -- tanto, el auditor considera que su opinión se ve limitada por dicha causa.
- c) El Dictamen con salvedad de opinión, por salvedad de consistencia, también cuando el Contador Público auditor no está en condiciones de dar una opinión limpia por haber determinado inconsistencia en el registro de operaciones de la empresa.

En los Dictámenes en los que hay salvedad de opinión por las causas mencionadas, quiero aclarar que solamente se está haciendo un señalamiento de alguna anomalía que no permite al auditor dar su opinión limpia, pero sin embargo no la está negando.

5. El Dictamen con negación de opinión se da cuando el alcance del examen ha sido limitado en forma importante y por lo tanto el auditor debe indicar claramente las razones que dan lugar a dicha abstención o negación de opinión . En dichos casos debido a las incertidumbres que presen -

tan limitaciones serias al alcance del trabajo del auditor para reunir la evidencia suficiente y competente para soportar su opinión, debe expresar que el efecto desconocido de tales limitaciones le impide opinar sobre -- los estados financieros y por tanto, tiene que abstenerse de opinar.

6. Dictamen con opinión adversa: El auditor emite una opinión adversa cuando, como resultado de su examen, encuentra que los estados financieros que presentan la situación financiera y los resultados de operación no están de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo -- las reglas particulares de valuación y presentación y -- que las desviaciones son a tal grado importantes que el expresar una opinión con salvedades no es adecuado.
7. Opinión Parcial: "Este Dictamen se puede formular en -- los casos en que, siendo imposible desde el punto de vista técnico dar un Dictamen limpio, se confronta la necesidad de negar la opinión o de emitir un Dictamen adverso". (El Dictamen en la Contaduría Pública. Téllez Trejo. Pág. 146. Edit. ECASA).

Sin embargo, en el Pronunciamiento relativo al Dictamen Negativo, de acuerdo a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, expresa que: "En caso de existir un Dictamen negativo, no se deben expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que harían contradictoria y confusa la afirmación básica del Contador Público de que los Estados Financieros no presentan la situación financiera y los resultados de operación de la compañía."

Una vez mencionado lo anterior cabe aclarar que la opinión parcial debe ser redactada de tal manera que no contradiga la opinión adversa o la negación de opinión.

4. Importancia del Dictamen.

a) A quién se dirige.

En la actualidad, debido a los problemas económicos por los que atraviesan las entidades económicas, es cada día mayor la necesidad de los servicios del Contador Público como auditor independiente.

Como lo he expuesto en anteriores temas, el Dictamen por ser el resultado del trabajo del auditor con respecto a la información financiera de una empresa y la corrección contable de sus cifras presentadas en los estados financieros, es de vital importancia tanto en el sector privado como en el público en general, así como en el oficial.

Siendo más específica, en lo que se refiere al medio privado incluye la industria, el comercio; en el medio oficial lo es para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Comisión Nacional de Valores, la Banca, etc.

Pero en sí, el Dictamen se puede dirigir a la compañía misma, a su Consejo Directivo, a la Asamblea de Accionistas, esto último responde al principio de que la responsabilidad final del auditor es hacia los accionistas, más que hacia la compañía o a sus directores.

Así pues, son variados los fines del Dictamen, los cuales pueden ser:

- 1) Como base para obtener créditos o concederlos.
- 2) Para los inversionistas, como base de un estudio previo.
- 3) Para determinar el valor de compra o de venta de un negocio.
- 4) Para el registro de acciones, bonos, obligaciones en la

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

Bolsa de Valores.

- 5) Como base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes, hacia la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 6) Como base para estudios para la toma de decisiones en -- una evaluación de proyectos.
- 7) Para inflaciones internas y externas del mercado nacional.

b) Comprensión de la importancia del Dictamen.

Por los fines diversos que el Dictamen puede tener, se le ha reconocido más ampliamente al Contador Público su -- calidad como profesionalista en la rama de la auditoría.

En mi opinión, considero que hasta hoy en día es --- cuando verdaderamente se ha reconocido la importancia del -- Dictamen, puesto que es la opinión del auditor que tiene de las cifras de los Estados Financieros, los cuales ya ha revisado y verificado mediante sus distintos procedimientos que ha aplicado según las circunstancias.

Es importante además, porque las personas que lo van a leer depositan su confianza en él, en la opinión que el -- Contador Público está dando respecto de la situación financiera de una empresa, y puede en un momento dado, servir como protección contra fraudes o engaños que se pretendan hacer con la compañía, o bien descubrirlos en algunos casos; -- aunque, como lo he citado anteriormente, no es ésta la finalidad de una auditoría de estados financieros, pero un Dictamen sí puede ayudar en mucho a evitarlos.

Así pues, a fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista, la Ley -- permite que el Dictamen sólo sea emitido por Contadores Públicos

blicos independientes y esto creo yo que es sumamente trascendental en nuestra profesión de Contadores Públicos, puesto que es una de las normas de auditoría la de que el auditor debe tener una independencia mental para poder juzgar -- las situaciones que se le presenten de manera objetiva, sin ningún interés de por medio, logrando con esto ser imparcial en sus observaciones.

Siendo pues el Dictamen el resultado final del auditor independiente, debe otorgársele la calidad e importancia que por esto reviste, ya que es la opinión misma del Contador Público la que está presentando y respaldando con todo un trabajo metódico de acuerdo a las normas de auditoría -- generalmente aceptadas y los principios de contabilidad generalmente aceptados.

VI. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL

1. Introducción.

Todo trabajo profesional conlleva en sí una responsabilidad también profesional, y el Contador Público como auditor independiente no es la excepción. La responsabilidad profesional es una de las cualidades que las normas del auditor salvaguardan, aunque de hecho no hay reglas específicas de conducta que cubran todas las circunstancias posibles, -- por lo que el problema está en determinar cuánta uniformidad y rigidez se puede establecer mediante los principios de contabilidad, y qué tanta flexibilidad puede dejarse al juicio personal; o bien, hasta qué grado debe definirse detallada - mente el alcance de las pruebas y los procedimientos de auditoría, y hasta qué límite debe dejarse al juicio pragmático del auditor.

Es una ventaja para nuestra profesión que no existan antecedentes de demandas contra Contadores Públicos que por fraude o negligencia en el desempeño de su trabajo hayan ocasionado tales demandas, pues en su calidad de servidores públicos realizan esfuerzos porque su trabajo tenga la calidad que amerita, haciéndolo con cuidado y diligencia.

Como dije en párrafos anteriores, no hay una clara - definición de la responsabilidad que asume el Contador Público en el desempeño de su profesión, puesto que pueden ser muchos y muy variados los motivos por los que un Contador puede ser demandado judicialmente, y tales motivos no están especificados plenamente en las leyes.

Sin embargo es conveniente hacer notar que en donde se especifica claramente la responsabilidad del Contador Público al emitir su Dictamen es en la Dirección General de --

Fiscalización reglamentada en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

2. Responsabilidad ante los Clientes.

Hasta cierto punto es fácil describir la responsabilidad del auditor ante los Clientes, ya que el Contador Público tiene una relación contractual de carácter privado con su cliente; en esta circunstancia el profesional es responsable ante su cliente por negligencia en grado simple y, en consecuencia, también lo será por negligencia en grado grave por fraude.

Por lo general, los auditores han tenido el cuidado de hacer saber claramente a sus clientes que una auditoría normal de Estados Financieros no lleva la intención de descubrir desfalcos e irregularidades similares, y así, el no hacerlo no puede ser motivo para demandarlo.

3. Responsabilidad ante terceras personas.

El determinar el alcance de la responsabilidad del Contador Público ante terceras personas es más complicado; en sí, el problema conceptualmente, es equilibrar el derecho que razonablemente tiene el Contador Público de protegerse de reclamaciones de personas desconocidas, de quienes el Contador no tiene razón para sospechar que contarán con los resultados de su trabajo por un lado, y por el otro, lo que se considera como una importante política del Estado de proteger a todas esas terceras personas que confían en los estados financieros dictaminados contra los efectos de la práctica profesional incompetente.

Lo que el público espera de la profesión está clara-

mente cambiando y tiende a exigir más del auditor; por ejemplo, se espera que el auditor examine e informe sobre más aspectos de la empresa, asuma mayor responsabilidad y oriente hacia más y mejores revelaciones en los estados financieros.

Como están sucediendo los hechos en la actualidad, - de rápidos cambios, puede tener graves consecuencias para un auditor, puesto que las decisiones que toma hoy, serán revisadas y juzgadas, tal vez injustamente en un futuro por normas que todavía están por reconocerse y aceptarse. Pero nosotros como Contadores Públicos debemos vigilar cuidadosa y objetivamente nuestra práctica, para asegurar no sólo un --- buen servicio y calidad del mismo sino también, que nuestra profesión sea de las más responsables y satisfactorias para quien solicite nuestros servicios llevando inherente en esto la propia satisfacción profesional del Contador Público.

4. Delitos intencionales del Contador Público en la emisión de su Dictamen.

En los últimos años se ha hecho mucha publicidad a - la Contaduría Pública, pero dicha propaganda ha sido por lo general en contra de dicho profesionista que ha cometido delitos intencionales al firmar un Dictamen fraudulento; esta publicidad ha afectado lógicamente de manera negativa a nuestra profesión, y más grave aún es que actualmente se puede - decir que hay casos en los que resulta cierta tal publicidad como ejemplo de lo cual expongo los siguientes casos:

- Demandas contra Contadores Públicos que dictaminan sin haber hecho un examen de los estados financieros.
- Demandas contra los profesionales que otorgan su firma -- sin revisar el trabajo que efectuó otra persona.

- Demandas contra Contadores que omiten hechos importantes.
- Demandas contra Contadores Públicos que han sido juzgados por evasión fiscal al gobierno.
- Demandas contra Contadores Públicos por negligencia ordinaria en relación a su trabajo profesional.
- Demandas contra Contadores Públicos por errores en asientos engañosos y no detectados.
- Demandas contra Contadores por compra-venta de negocios.
- Demandas contra Contadores por otorgamiento de créditos.
- Demandas contra Contadores por dejarse influir por sus -- clientes.

Todos los casos citados anteriormente son delitos in tencionales del Contador Público y en los cuales es responsa ble de ellos debido a su relación con el público en general y con su misma profesión.

Así pues, en los Dictámenes que emite el Contador Pú blico, debe asumir la responsabilidad legal y moral para res tablecer la confianza que el público en general tiene en la profesión, puesto que considero que nuestra profesión es una de las más nobles e íntegras profesionalmente hablando.

Por último, quiero comentar algo que es de vital im- portancia para solucionar problemas y que con lo cual se for talezca más nuestra profesiona y son:

Como auditores independientes, conservar siempre los Papeles de Trabajo, puesto que esto es un respaldo importan-

te del trabajo realizado, en el cual muestra al Contador los procedimientos seguidos a fin de poder emitir su juicio con respecto a los estados financieros.

Y el Dictamen, sea la forma de éste cualquiera, ya sea limpio o con salvedades, si se necesita para efectos legales, puesto que lo está respaldando los Papeles de Trabajo y es la opinión misma del auditor lo cual es muy importante de darse un problema de tipo jurídico.

5. Responsabilidad por fraudes y actos legales.

De acuerdo a un pronunciamiento del SAS, Statement on Auditing Standards, en sus Declaraciones sobre Normas de Auditoría:

"Al hacer un examen normal de estados financieros, el auditor independiente sabe que puede existir la posibilidad de fraudes y que los estados financieros pueden estar falseados como resultado de desfalcos u otras irregularidades similares, o por ocultaciones o engaños deliberados de la gerencia, o por ambas causas.

El auditor reconoce que los fraudes que son de importancia pueden afectar su opinión sobre los estados financieros y su examen, planeado y desarrollado de acuerdo con Normas de auditoría generalmente aceptadas, debe tomar en cuenta esta posibilidad; sin embargo, una auditoría normal de estados financieros está diseñada para expresar una opinión sobre éstos y no está primaria ni específicamente diseñada, ni se puede confiar en ella, para descubrir desfalcos y otras irregularidades similares...(o) falsas declaraciones de la gerencia...."

Así pues, el auditor tiene la misma responsabilidad

con respecto al fraude y a los actos ilegales que por otros factores y errores que pueden afectar su opinión, y su examen debe ser suficientemente profundo y completo como para proporcionarle la seguridad razonable de que no existen fraudes, declaraciones falsas o irregularidades similares que afecten en forma importante los Estados Financieros.

Aún y cuando la Auditoría de Estados Financieros no está diseñada para descubrir fraudes, si los puede revelar, pero existen dos clases de fraudes que muy probablemente escaparán a la auditoría mejor planeada y ejecutada: los fraudes de poca importancia relativa y los fraudes importantes pero cuidadosamente cubiertos, debido a la colusión u organización de varias personas o funcionarios que intervienen en él.

Aunque el auditor no es un especialista en cuestiones legales como lo es un abogado, sí debe tener una noción general de las leyes mercantiles y de los reglamentos que afectan o pudieran afectar la contabilidad de sus clientes; pero el auditor no puede ejercer una vigilancia muy a fondo respecto al cumplimiento, por parte de su cliente, de todos los reglamentos gubernamentales. Si en el transcurso de sus pruebas detecta alguna indicación de algo que puede parecer como una operación ilegal y los abogados del cliente están de acuerdo, el auditor debe informarlo al Consejo Directivo o si es muy grave dicha anomalía, a la Asamblea de Accionistas.

Algunas veces suele suceder que empresas contratan los servicios de un auditor independiente para hacer un examen especial orientado hacia la detección de fraudes, ya sea como una extensión a la auditoría normal o bien como un trabajo independiente; aunque de hecho el hacerlo de forma repetitiva no es muy aconsejable, pues es preferible invertir lo que dichos exámenes pueden costar en mejorar los sistemas de

control interno de la compañía.

a) Sospecha de Fraude.

Cuando en el curso de una Auditoría normal se descubren o se sospecha de la existencia de fraudes, el auditor puede hacer un simple comentario a su cliente de un incidente que puede parecer insignificante o bien puede hacer una solicitud de que se lleve a cabo una investigación a fondo para determinar la magnitud del problema, o puede suceder -- también que el auditor prefiera retirarse del trabajo debido a la magnitud del problema que puede imposibilitarlo de formarse una opinión.

Desde luego, el cliente es el que decide si la revisión para determinar el fraude la hace el mismo auditor o el personal del cliente, pero en todo caso, el auditor debe hacer suficientes pruebas para satisfacerse él mismo de la razonabilidad del resultado de dicha revisión.

CASO PRACTICO

EJEMPLO DE DICTAMEN

Planteamiento:

La compañía "El Z, S.A. de C.V.", se constituyó en - 1950 como una empresa que presta servicio de hospedaje, alimentación, bebidas y diversiones a sus asociados.

Tradicionalmente ha sido una empresa generadora de - utilidades y consecuentemente el personal que labora en ella ha permanecido por muchos años en la empresa. El promedio - de antigüedad es de 18 años.

Los principales ingresos que recibe son por: habita- ción, alimentación, bebidas y cuotas.

Se nos ha encomendado como desde hace tres años la - revisión de los Estados Financieros al 30 de Septiembre de - 1986. En general, los Dictámenes de ejercicios anteriores - se han emitido sin salvedades.

Problemas detectados en nuestra revisión:

1. La revisión documental que efectuamos a los gas- tos de mantenimiento de los edificios, arrojó que la compa - ña adquirió 25 millones de pesos por concepto de impermeabi - lizantes que tradicionalmente se utilizan en las nuevas cons - trucciones.

Procedimos a verificar si efectivamente dicho produc - to había sido aplicado a las instalaciones arrojando resulta - dos negativos. Por otro lado, nos enteramos de la construc - ción de parte de una compañía afiliada de un edificio en el

que probablemente se aplicó el producto mencionado.

En la junta que tuvimos con los principales funciona rios de la empresa para discutir este problema, finalmente - aceptaron que estos productos registrados en los gastos de - la empresa no fueron utilizados por ella.

2. En virtud de la importante antigüedad del perso- nal de la empresa (18 años promedio) y por la ausencia de -- una reserva o Estimación para pagos por concepto de primas - de antüedad, y consecuentemente, por el compromiso que la - empresa ya tiene para el pago de estos conceptos, se visuali- za el problema de la ausencia del registro del pasivo relati- vo.

Conclusiones del Auditor:

1. El problema del impermeabilizante, por un lado - provoca que el Estado de Resultados muestre un gasto ajeno a su operación que provoca que el Estado de Resultados no pre- sente su situación financiera. Adicionalmente, se aprecia - una contingencia fiscal por el hecho de registrar un gasto - no imputable a la empresa. El importe de este gasto fue de \$30 millones.

Por todo lo anterior, se propone emitir una opinión con salvedad tanto por el efecto contingente como por el gas- to ajeno a la empresa.

2. En virtud de que el cálculo que efectuamos del - Pasivo real que la empresa tiene por concepto de prima de an- tigüedad, en aquellos casos de los empleados que ya cumplie- ron 15 años (la Ley obliga a pagar la prima en cualquier cir- cunstancia), importó \$20 millones de pesos y la empresa no - desea registrar importe alguno para constituir la reserva de

pasivo relativa, se concluye que emitiremos una salvedad por la ausencia de dicha obligación.

DICTAMEN EMITIDO

A la Asamblea de Accionistas
de la Compañía "El Z, S.A. de C.V."

Hemos examinado el Estado de Posición Financiera de la Cfa. "El Z, S.A. de C.V.", al 30 de Septiembre de 1986 y el Estado de Resultados, de Modificaciones al Capital Contable y de Cambios en la Situación Financiera, por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

1. Según se menciona en la nota 6, la compañía registró diversos gastos por aproximadamente \$30 millones, que podrían ser considerados no imputables a su operación en el caso de una revisión por parte de las autoridades hacendarias. La empresa estuvo de acuerdo en esto.
2. Al 30 de Septiembre de 1986 se ha cuantificado que el importe del Pasivo por concepto de primas de antigüedad -- por el personal de la empresa que cumplió 15 años de servicio, importa pesos por \$20 millones. No se ha constituido reserva alguna para hacer frente a estos derechos reales devengados.

En nuestra opinión, excepto por lo mencionado en los dos párrafos anteriores, los Estados Financieros que se acompañan, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "El Z, S.A. de C.V.", al 30 de Septiembre de 1986,

los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente aceptados, -- aplicados sobre bases consistentes.

Guadalajara, Jal., a 4 de Enero de 1987.

GONZALEZ Y ASOCIADOS
Contadores Públicos.

A continuación transcribo la Nota 6 que se describe en el párrafo 1 del Dictamen:

6. Pasivo Contingente:

Por el cobro de impuestos omitidos, sanciones y re - cargos que afectarían el patrimonio de la empresa, que pudie - ran derivar de revisiones de las autoridades hacendarias, -- quienes podrían objetar la deducibilidad de diversos gastos registrados por la empresa, con importe aproximado de \$30 mi - llones, los cuales podrían ser considerados no imputables a la misma.

A continuación detallo las principales cifras al 30 de Septiembre de 1986 de esta empresa. (En millones de pe -- sos).

"El Z, S.A. de C.V."

ESTADO DE POSICION FINANCIERA AL 30 DE SEPT. DE 1986

<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
		Pasivo a Corto Plazo	\$44'
Activos Circulantes	\$ 80'	Pasivo a Largo Plazo	<u>50'</u>
		Suma el Pasivo	\$94'
			====
Activos Fijos	300'	Capital Social	44'
		Util. de Ejer. Anter.	162'
		Util. del Ejercicio	<u>80'</u>
		Suma el Capital Conta.	<u>286'</u>
Suma el Activo	<u>\$380'</u>	Suma Pasivo y Capital	\$380'
	=====		=====

"E I Z, S.A. de C.V."

ESTADO DE RESULTADOS POR EL PERIODO DEL 30 DE OCT. DE 1985
AL 30 DE SEPT. DE 1986. (EN MILLONES DE PESOS)

Ingresos Netos	\$ 223'
Costos Departamentales	91'
Gastos de Operación	<u>39'</u>
Utilidad de Operación	\$ 93'
Provisiones para:	
Impuesto sobre la Renta	5'
Participación de los trabajadores en las Utilidades.	<u>8'</u>
	<u>\$ 13'</u>
Utilidad Neta del Ejercicio	<u>\$ 80'</u> =====

C O N C L U S I O N

En conclusión, el Contador Público es un profesional cuyos conocimientos le han permitido adentrarse en diferentes áreas, que en otros tiempos no le hubiera sido posible desenvolverse; pero que en la actualidad, gracias a la preparación que ha tenido, debido a los cambios que en las empresas se han suscitado, le es ahora posible prestar sus servicios en diferentes áreas tales como Planeación Financiera, - Mercadotecnia, Producción, Recursos Humanos, Sistemas y Procedimientos, Relaciones Públicas, etc., esto, como lo mencioné, debido a los avances que ha tenido nuestra profesión suscitados por los cambios económicos que se han dado cada día en el complejo mundo de los negocios.

Cabe destacar algunas de las áreas que a mi juicio - Yo considero que son de las actividades más importantes del Contador Público: Finanzas, Impuestos y Consultoría, Auditoría, Contabilidad (Implantación de Sistemas y procedimientos), Asesoría a la Gerencia. Entre estas actividades he destacado la Auditoría de Estados Financieros porque a mi parecer es en esta actividad donde el Contador Público adquiere mayores conocimientos de todas las áreas que comprende la Contaduría Pública y puede ejercitar su criterio profesional además de enriquecerse en experiencias de índole diversa, -- profesionalmente hablando, desarrollándose así como uno de los mejores profesionistas que actualmente se necesitan y -- que en los últimos tiempos se han vuelto indispensables en la evolución de los negocios.

Ahora bien, la actividad de la Auditoría Independiente se rige por un organismo que es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, quien es la que regula y norma o establece los criterios a seguir en la profesión de la Con

taduría Pública en la actividad de Auditoría Independiente, y conjuntamente con esta Comisión, existen requisitos de calidad que definen el trabajo del Auditor Independiente; dichos requisitos son: las Normas de Auditoría, las cuales se dividen en tres grupos a saber: Normas Personales, Normas de Ejecución del Trabajo y Normas de Información. Así pues, la Profesión de Licenciado en Contaduría en su actividad de Auditor Externo no es solamente una actividad que se desarrolle solamente por unos estudios y una preparación previa, sino que hay normas y un organismo que regula y rige los criterios a seguir en nuestra profesión, aunque en la Auditoría muchas veces se actúa siguiendo un criterio personal de acuerdo a determinada situación y no solamente siguiendo un línea miento impuesto.

Ahora bien, hay un punto importante que cabe recalcar, el que muchas personas creen que el auditor debe dedicarse solamente a detectar fraudes, y la realidad de la Auditoría de Estados Financieros, si bien puede detectarlos en el transcurso de las pruebas, no necesariamente se realiza con este fin, pero de encontrar alguna anomalía en la empresa, el Auditor debe proponer mejoras que ayuden a resolver dicho problema.

Así pues, como hay normas a las cuales se debe sujetar el Auditor Externo, también hay procedimientos que él debe seguir; dichos procedimientos podrán variar de una firma de Auditores a otra, quizá en cuanto a formatos o secuencia, pero por lo general son procedimientos similares los cuales buscan el mismo fin: la Verificación de las Cuentas, la Razónabilidad de las Cifras que expresan los Estados Financieros.

Finalmente, el resultado del trabajo del Auditor que es el Dictamen, el cual es un documento que expresa la opinión del Auditor sobre la razonabilidad de las cifras muestra

das en los estados financieros; cabe destacar que éste debe ser emitido de una manera profesional en lo que se refiere a cuidar la forma y la veracidad de la información que tal documento deja ver, ya que es en esta opinión en la cual los interesados van a basarse para tomar sus decisiones. Derivada del Dictamen viene la responsabilidad profesional que el Auditor tiene ante el cliente y ante terceras personas. Ante el cliente su responsabilidad puede ser en grado simple, es decir, por negligencia de parte del Auditor y por tanto será por negligencia en grado grave por fraudes. La responsabilidad ante terceras personas es más complicada, puesto que el Auditor tiene el derecho de protegerse de reclamaciones de personas desconocidas, pero éstas también están protegidas de los efectos de la práctica de un auditor independiente, incompetente al confiar en su opinión de unos estados financieros.

Concluyendo acerca de la responsabilidad, creo conveniente resaltar que si bien el Dictamen del Auditor es el medio por el cual expresa su opinión sobre la razonabilidad -- con que los estados financieros presentan la situación financiera, también si las circunstancias lo requieren la niega.

Así pues, el Contador Público en su práctica de Auditor Externo es un profesionalista que deberá reunir requisitos técnicos, morales, sociales, etc., que hacen de él un profesionalista íntegro y completo y que deberá esforzarse para lograr además de los valores ya mencionados, el prestigio dentro de la comunidad que le permita ocupar una posición notable en la sociedad.

B I B L I O G R A F I A

- Declaraciones sobre Normas de Auditoría. (SAS, Statement on Auditing Standards). Del Instituto Americano de Contadores Públicos.
- Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Americano de Contadores Públicos.
- Auditoría Montgomery. 9a. Edición. Edit. Limusa.
- Montgomery's Auditing. Décima Edición. (En inglés).
- El Dictamen en la Contaduría Pública. Téllez Trejo. Edit. ECASA.
- Elementos de Auditoría. Víctor M. Mendivil Escalante.
- Boletines de Principios de Contabilidad. Emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Revistas de Contaduría Pública. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Código de Etica Profesional. Del Instituto Americano de Contadores Públicos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Apuntes y Cátedras de mis maestros en el transcurso de mi carrera.
- Código de Etica Profesional. (Mexicano).

S.A. de C.V.

TESIS PROFESIONALES

TESINAS • MEMORIAS • INFORMES

8 DE JULIO No. 17

(ENTRE P. MORINO Y MONTEO)

TELS. 14 - 01 - 22 Y 11 - 01 - 42

GUADALAJARA, JAL.

PASAMOS SU TESIS

EN MADURA IGH



USAMOS EQUIPOS XEROX Y OFFSET

- TRANSCRIPCION
- PREPARACION DE INDEX
- PUNCEO DE TEX
- IMPRESION PROFESIONAL
- REDUCCION DE FORMATO
- EMPASTADO

HELIOGRAFICAS

- COPIAS BOND
- PAPELERIA PARA SU EMPRESA
- REDUCCIONES
- AMPLIFICACIONES