

- **Procedimientos Supletorios de Auditoría y sus Efectos en el Dictámen.**

T E S I S

Que para obtener el título de:

CONTADOR PUBLICO

p r e s e n t a :

ARMANDO GAONA ISAACS





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Infinitas gracias a Dios.

58434

A la memoria de mi padre:
Sr. Benito Gaona Toixeira

A mi madre:
Sra. Refugio I. Vda. de Gaona
con cariño y profundo agradecimiento.

A mis maestros y querida escuela
con cariño y respeto.

A mis compañeros y amigos.
con estimación.

**"PROCEDIMIENTOS SUPLETORIOS DE AUDITORIA
Y SUS EFECTOS EN EL DICTAMEN"**

I N D I C E

	<u>Página</u>
PROLOGO	1
I. ANTECEDENTES	
1. Definición de procedimientos	3
2. Diferencia entre norma, procedimiento y principio	3
3. Concepto de procedimientos de auditoría	4
4. Característica de procedimientos supletorios	5
5. Objetivos de los procedimientos de auditoría	6
6. Procedimientos mínimos de auditoría	7
II. PUBLICACIONES DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.	
1. Objetivos de la publicación de los procedimientos básicos de auditoría.	9
2. Control Interno	11
3. Enumeración de algunos procedimientos de audito- ría publicados por el Instituto Mexicano de Contado- res Públicos.	19
4. Obligatoriedad en la aplicación de los procedimien- tos básicos.	44
III. PROCEDIMIENTOS SUPLETORIOS DE AUDITORIA Y SU APLICACION.	
1. Descripción de algunos utilizados con cierta frecuen- cia.	49
2. El control interno como base para la aplicación de - procedimientos supletorios.	58
3. Oportunidad en la aplicación de los procedimientos supletorios.	59
4. Necesidad de su aplicación	60
5. Calidad profesional necesaria para su aplicación	61
6. Los procedimientos supletorios como revisión com- plementaria.	61

IV. DICTAMEN Y SU PRESENTACION

1.	Concepto	63
2.	Finalidades	64
3.	Elementos constitutivos	67
4.	Normas de auditoría generalmente aceptadas	74
5.	Prácticas de presentación del dictamen en México	81
6.	Comentarios y críticas a su presentación	99

V. SALVEDADES Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACION DE PROCEDIMIENTOS SUPLETORIOS DE AUDITORIA

1.	Características de salvedades	110
2.	Diferencias entre notas de los estados financieros y salvedades	112
3.	Salvedades al examen	115
4.	Salvedades a la opinión	121
5.	Negación de opinión	125

VI. CONCLUSIONES

130

BIBLIOGRAFIA

P **R** **O** **L** **O** **G** **O**

La selección del tema de su tesis por los aspirantes a recibir el tan preciado título profesional, debe tener indudablemente alguna razón.

En mi caso, la selección del tema "Procedimientos suplementarios de auditoría y sus efectos en el dictamen", la llevé a cabo por varias razones:

1. Porque considero que es de suma importancia, ya que en primer lugar está relacionado íntimamente con la actividad que da la calidad de "público" al contador y que es el dictamen de los estados financieros.

2. Por tratarse de un tema que muy poco se trata en los libros de la materia, puede constituir, aunque sea solo en una pequeñísima parte una aportación para nuestra querida profesión, y,

3. Por ser un tema que me agradó en lo personal.

Previamente a la formulación de la presente tesis, desistí algunas veces de mis intentos de desarrollar otros temas, debido a que tenía en mente que la tesis profesional tenía que revestir una gran calidad. Posteriormente, me convencí que el llevar a cabo esa enérgica idea, implicaba un cúmulo de experiencia ganada a base de muchos años.

En el desarrollo del presente trabajo, seguramente se localizarán varios defectos, propios como anteriormente decía, de la falta de madurez de juicio profesional, pero seguramente el H. Jurado deberá tomar en consideración que lo anterior queda suplido con esfuerzo, dedicación, entusiasmo y ese cariño que recién terminados los estudios sentimos por nuestra Escuela y maestros y que por lo tanto nos genera la aspiración de obtener el grado lo más pronto posible.

En el presente trabajo, trato lo concerniente a la serie de técnicas aplicadas por el contador público independiente, con el fin de estar en posibilidad de emitir dictamen sobre los estados financieros. Este conjunto de técnicas denominados en el lenguaje contable como "procedimientos de auditoría", puede quedar dividido en dos grupos: uno de básicos o normales y otro de supletorios o sustitutivos.

Expongo la repercusión y utilidad que los supletorios suministran en el referido dictamen y hago un breve análisis de este último y una crítica a su contenido y presentación.

C A P I T U L O I

A n t e c e d e n t e s

1. DEFINICION DE PROCEDIMIENTO.

Según el diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, procedimiento significa "método de ejecutar algunas cosas".

El concepto que da el diccionario, comprende la palabra "método", o sea el modo de hacer con orden una cosa, es decir, el procedimiento implica antes que nada orden. Ahora bien, al hablar de método, suponemos que antes de llegar a concebir el mismo, hubo necesidad de estudiarlo para que posea esa característica de orden; en síntesis que dicho método debe derivarse no de un modo arbitrario de hacer las cosas, sino por el contrario de una forma sistematizada y lógica.

Por otra parte, el concepto incluye la palabra "ejecución". Efectivamente, un método es una base para realizar o efectuar una serie de cosas.

2. DIFERENCIA ENTRE NORMA, PROCEDIMIENTO Y PRINCIPIO.

Existen diferencias entre norma, procedimiento y principio, conceptos que frecuentemente se usan indistinta y especialmente en el campo contable y dan por consiguiente lugar a confusiones en cuanto a su identidad.

En vista de que con anterioridad he definido el concepto de procedimiento, me limitaré en este punto a hacer otro tanto por lo que se refiere a norma y principio, estableciendo desde luego las comparaciones respectivas de los tres términos comentados.

Norma.

(del latín norma): "regla que se debe seguir o que se deben ajustar las operaciones".

Me parece propio a su vez, definir la palabra "regla", que nos -

muestra la definición anterior:

Regla:.- "razón que debe servir de medida y a que se han de ajustar las acciones para que resulten rectas".

Luego la palabra "norma" implica una medida que ajusta acciones, desde luego humanas. Además, la definición de norma muestra que dicha medida debe seguirse, o que se deben ajustar a la misma las operaciones.

En este último párrafo veo que la norma implica fuerza y obligación, ya que la medida no se sigue al gusto por conveniencia personal, sino que debe seguirse. En algunos tratados de Derecho, se especifica que la norma es "como una horma", desprendiéndose de este modo que "norma" por antonomasia se identifica como "moldear".

Ahora paso a definir la palabra "principio", según el diccionario de la misma Lengua Española:

Principio:

(del latín principium):.- "base, fundamento, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia".

Es decir, principio es una cosa principal o básica sobre la que se desarrolla una idea.

Resumiendo y estableciendo diferencias, la norma ajusta la práctica de un método (procedimiento), basado este último en un fundamento o razón esencial (principio).

3. CONCEPTO DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

La comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de sus boletines publicados, define los

Procedimientos de auditoría como: "el conjunto de técnicas que forman el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias".

Además, se entiende por técnicas de auditoría: "los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para su opinión".

4. CARACTERISTICA DE PROCEDIMIENTOS SUPLETORIOS.

Quiero hacer notar, que los "Procedimientos supletorios" son llamados "alternativos" (en los boletines del Instituto). A mi juicio, el término "procedimientos alternativos" es indebido, ya que el verbo alternar significa -- "variar las acciones, haciendo ya unas cosas, ya otras, y repitiéndolas sucesivamente".

El concepto más adecuado en mi opinión, debiera ser, el de "procedimientos supletorios de auditoría", nombre genérico con el que designo el presente tema, ya que el verbo suplir significa: "cumplir o integrar lo que falta en una cosa, o remediar la carencia de ella" y precisamente estos procedimientos, vienen en una forma sustitutiva a llenar la finalidad que cumplirían otros procedimientos de auditoría considerados como básicos.

En los boletines publicados por la Comisión de procedimientos de auditoría, no se especifica que se debe entender por procedimientos alternativos (supletorios), al igual que no se hace una enumeración sistemática de los mismos, simplemente se habla de ellos.

Al expresar el auditor haber hecho su examen (aplicar procedimientos de auditoría) "de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas..." indica haberse apegado a ciertos procedimientos de auditoría, conside-

rados por la comisión encomendada para el estudio y elaboración de los mismos, - como necesarios y básicos.

Los procedimientos de auditoría diferentes a los recomendados como necesarios y básicos, aplicados por el auditor con el fin de emitir una opinión sobre los estados financieros pueden recibir, en mi opinión, el nombre de "Procedimientos supletorios de auditoría".

5. OBJETIVOS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Ya he dejado asentado que la revisión, auditoría o examen de los estados financieros para emitir un dictamen al respecto, actividad que otorga la calidad de "público" al contador, consiste en la aplicación de una serie de técnicas denominadas "procedimientos de auditoría", aplicación necesaria para proporcionar al auditor elementos de juicio suficientes para poder externar una opinión sobre lo que se revisa o audita.

De ninguna manera el contador público puede opinar, diciendo "creo que está bien" o "tengo la impresión de que está correcto". Sin lugar a dudas, aseguro que aunque se posea una gran experiencia profesional, no puede eliminarse por completo la aplicación mínima de los procedimientos de auditoría.

Así como el médico para poder diagnosticar sobre el estado de salud de sus pacientes, tiene previamente que examinarlos aplicando ciertas técnicas propias de su profesión, el contador público igualmente para opinar sobre la razonabilidad de la situación financiera de sus clientes, también tiene previamente que examinarla, con el fin de fundar su opinión. En conclusión, los procedimientos de auditoría, son la esencia de la actividad del contador público, en lo que respecta al dictamen de los estados financieros.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, considera como indispensable tal aplicación. La tercera norma del primer grupo (normas personales) reglamenta, que el auditor debe estar satisfecho de que realizó su examen y rindió su dictamen con el más alto grado de calidad posible. Es obvio, que el más alto grado de calidad posible, incluye un conjunto de procedimientos aplicados.

6. PROCEDIMIENTOS MINIMOS DE AUDITORIA.

El trabajo del auditor, como anteriormente he dejado asentado, sería inconveniente e impráctico reglamentarlo a través de reglas perfectamente definidas que marcaran los pasos a seguir para llegar al objetivo de dicha actividad (dictamen de los estados financieros). Si esto sucediera, la profesión dejaría de tener ese carácter.


Nunca se aplicarán procedimientos de auditoría en forma rigurosamente igual en las diversas empresas en donde se practican auditorías; tampoco el mismo contador público que haya practicado ya revisiones anteriores a un mismo negocio, hará un examen idéntico a los pasados. Sin lugar a dudas si varios contadores públicos separadamente practicasen exámenes a un mismo negocio y a una misma fecha, aplicarían procedimientos distintos y seguramente llegarían a resultados diferentes.

La clase de negocio, la magnitud, las operaciones realizadas en el lapso que se pretende examinar y de una manera principal el control interno establecido, son factores que diversifican la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Ahora bien, independientemente de lo anterior, hay que considerar otro factor muy importante: el criterio personal, elemento que viene a eliminar el trabajo rutinario, característica de otras actividades no profesionales.

Sin embargo, las experiencias anteriores de auditoría y los estudios efectuados por la Comisión de procedimientos, demuestran que es necesaria la aplicación de ciertos procedimientos de auditoría y que por supuesto tienen el carácter de indispensables o mínimos aplicables no de una manera forzosa, pero que encajan de una manera general dentro del campo de acción del contador público. Por esta razón dichos procedimientos, que han sido publicados, son recomendables en forma general.

El establecimiento de dichos procedimientos "básicos" no tiene por objeto la estandarización de la actividad profesional del contador público, sino el de enriquecer o asegurar, aunque sea de un modo mínimo, dicha actividad, situación que desde luego se verá representada en un prestigio de nuestra carrera y en una garantía para los terceros que encomiendan y confían sus empresas en manos de nuestros profesionales.

C A P I T U L O 

Publicaciones del Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.

Mi trabajo se refiere a procedimientos supletorios de auditoría, sin embargo, creo que antes de llegar a abordar los mismos, es necesario hacerlo primeramente con los principales o básicos. Así pues, en este capítulo trato ampliamente lo relativo a estos últimos.

1. OBJETIVOS DE LA PUBLICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS BASICOS DE AUDITORIA.

Si bien no es obligatorio el pertenecer a los Colegios e Institutos de Contadores Públicos, sí la mayor parte de los contadores públicos, ingresan a dichas asociaciones que tienen como finalidades entre otras las de:

- a) Procurar la unión de los asociados
- b) Mantener y aumentar el prestigio de nuestra profesión.
- c) Contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos de la profesión.
- d) Procurar a sus asociados ayuda profesional.
- e) Tratar de unificar el criterio entre los contadores públicos.
- f) Recomendar procedimientos mínimos de auditoría y establecer normas obligatorias para los contadores públicos.

Como puede observarse, dichas finalidades se refieren de una manera esencial a procurar una calidad profesional y una unificación de criterio para nuestra carrera, entonces puede derivarse que los objetivos de la publicación de los procedimientos básicos de auditoría son:

1. Dar a conocer a los contadores públicos los procedimientos adoptados como básicos.
2. Mejorar o procurar la calidad profesional de los contadores públicos.

3. Tender a unificar el criterio profesional de los contadores públicos.

4. Procurar dar garantías a favor de los clientes.

Si partimos de la base que la actividad profesional por el simple hecho de tener esa característica, el criterio de los diferentes profesionales es tan diverso y aplicado a tantas circunstancias completamente diferentes, que seguramente se creyó conveniente hacer ciertas recomendaciones para nuestra actividad, recomendaciones basadas en la conveniencia por la práctica constante de ciertas técnicas de auditoría y por consiguiente aplicables en la mayor parte de las circunstancias habidas en el tan nunca estandarizado terreno práctico del contador público.

¿Pero como hacer estas recomendaciones? ¿a través de conferencias? ¿mediante la adopción por convencimiento individualmente?. La manera más factible y eficaz que se pensó fue mediante publicaciones de boletines sucesivos de los estudios que hiciera la comisión a la que se le encomendó tal labor, para que fueran conocidos, juzgados y adoptados por la totalidad de los contadores públicos pertenecientes a dichos Colegios e Institutos.

Estas recomendaciones que tienen base, fundamento y que fueron elaboradas por una comisión, creada por el Consejo Directivo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos a fines del año de 1955, indudablemente tienen el carácter de "tipo" y de convenientes, y que el objetivo por lo tanto, será fomentar la calidad y unificación de criterio en nuestra profesión. Desde luego la tendencia es ir publicando, previo estudio, sucesivamente más boletines.

Todas estas ventajas, seguramente han redundado y redundarán en que nuestra profesión sea más conocida por el público en general, que se confie más en ella, en virtud de ofrecer servicios de mayor calidad y por lo tanto que sea apreciada en todo su valor, para que en el futuro alcance el más alto nivel que se han autoimpuesto quienes la profesan.

2. CONTROL INTERNO

A continuación trataré brevemente acerca de los conceptos incluidos en el boletín No. 5 referente al examen del control interno, con el fin de determinar si dicho examen tiene la característica de procedimiento de auditoría y después transcribiré los procedimientos publicados hasta la fecha con sus respectivas características.

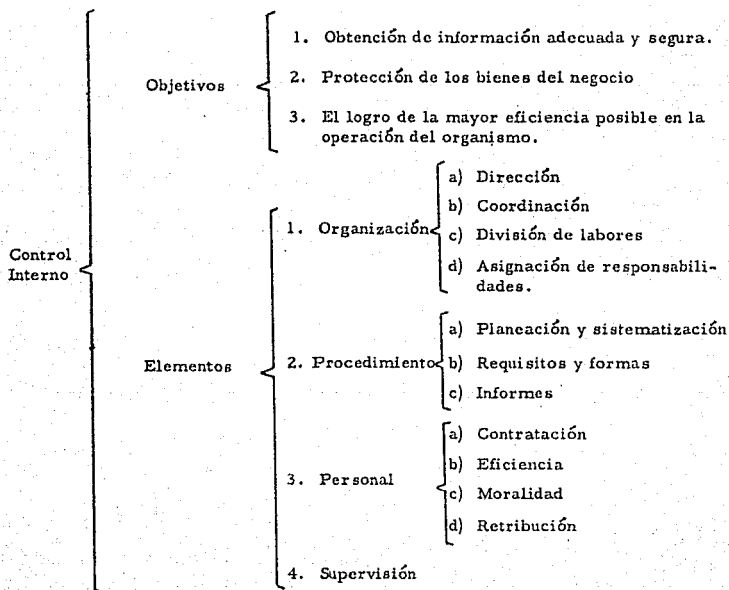
Definición de Control Interno.

El Comité de procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores en su estudio "sistema al control", señala: "El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adaptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección". Esta definición reconoce que el sistema de control interno, se extiende más allá de las funciones que directamente corresponden a los departamentos contables y financieros. Tal sistema puede incluir control presupuestal, costos estándar, información periódica sobre la operación, análisis estadísticos y su distribución, programa de entrenamiento del personal, un cuerpo de auditoría interna, estudio sobre tiempos y movimientos propios de la ingeniería industrial y controles de calidad mediante un sistema

de inspección que es fundamentalmente una función de producción.

En un sentido limitado, control interno es el conjunto de medidas tendientes a asegurar la veracidad de la información en los estados financieros.

Mediante el siguiente cuadro que presento resumo también los objetivos y elementos del control interno.



Objetivos del Control Interno .

Información

Una información oportuna y constante es la pauta de las decisiones a seguir por la Dirección de las empresas y por lo tanto del progreso de las mismas.

Protección.

La salvaguarda de intereses en general de las empresas, factor primordial queda cubierto mediante un buen sistema de control interno.

Eficiencia.

La consecución del máximo rendimiento y el evitar la comisión de errores es uno de los objetivos más cotizados por los empresarios.

Elementos del Control Interno.

Organización.

Los elementos que lo constituyen son:

- a) Dirección, que dicte las decisiones derivadas de una previa política general y coordine las actuaciones del elemento humano.
- b) Coordinación, que unifique las diversas fases operativas de una empresa y cree situaciones de franca armonía.
- c) División de labores, que defina y reporte las diversas funciones a cada persona, de modo que sin duplicar el trabajo se complementen unas a otras, procurando evitar que la conclusión y registro de una fase completa de las operaciones administrativas o contables queden bajo el solo control de una persona o departamento.

d) Asignación de responsabilidades, que defina claramente las diversas autoridades con sus correspondientes responsabilidades.

Procedimientos.

Los elementos que lo constituyen son:

a) Planeación y sistematización. - Lo que la organización ha previsto como principios a seguir, el procedimiento lo lleva a cabo.

Las ideas planeadas se sistematizan, por ejemplo, mediante instructivos.

b) Registros y formas. - Lo constituyen el conjunto de documentos en los que se deja constancia escrita de la forma en que se cumple con la planeación y sistematización.

c) Informes. - Es la comunicación por escrito de la información - obtenida de registros y formas, no únicamente en el aspecto contable, sino en los diversos aspectos del negocio.

Personal.

Si el elemento humano falla, se viene abajo el plan previamente establecido, independientemente de la perfección que goce el mismo. Por esta razón es necesario que el personal con que cuenta una empresa, además de capaz, sea vigilado.

Los elementos que lo componen son:

a) Contratación. - Es deseable que no se contrate únicamente a recomendados, sino que se cerciore que todo el personal que se acepte sea gente capacitada.

b) Eficiencia. - Que la empresa esté convencida de la capacidad de sus trabajadores, Es ideal que el método de contratación incluya un entrenamiento adecuado.

c) Moralidad. - Este elemento es indispensable para el logro de la protección de los bienes de la empresa.

d) Retribución. - La remuneración es un factor que afecta al personal, física y moralmente. Un empleado bien remunerado, tenderá a rendir mejor en materia de trabajo, por el hecho de no tener problemas económicos.

Supervisión.

Es necesario cerciorarse de que todo marche acorde a lo planeado, es decir, encaminado a cerciorarse que el personal siga con todas las indicaciones que se le hicieron. La auditoría interna, en todo caso, encaja en la supervisión.

Por otra parte, el hecho de que el auditor afirme en el dictamen: "...mi examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, consecuentemente incluyó las pruebas sobre los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que juzgué adecuados en vista de las circunstancias", implica que el contador público investigó y evaluó el control interno y que el resultado de dicho estudio le proporcionó bases para determinar la confianza en los datos que pretende revisar y por lo tanto, la pauta a seguir en la extensión de su revisión.

Efectivamente, la segunda norma del segundo grupo (del examen mismo), en esencia específica que la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos que se apliquen, debe basarse en la evaluación del control interno.

Esto es por lo que respecta a la aseveración de haber practicado el examen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, pues el párrafo que dice "...y los demás procedimientos de auditoría que juzgué adecuados en vista de las circunstancias", creo que implica también que los varios procedimientos que se juzgaran adecuados aplicar en virtud de las circunstancias habidas, se derivan de la clase de control interno existente.

Formas de evaluar el Control Interno.

El estudio del control interno puede efectuarse por medio de los siguientes métodos:

Questionarios.

Mediante este recurso se prepara previamente una serie de preguntas referentes a la empresa respectiva y en esta misma se contestan dichas preguntas. Puede formularse un cuestionario global, o bien que abarque cada una de las actividades de la empresa, debidamente clasificadas.

La ventaja que observo en este procedimiento es la rapidez en su elaboración y evitar la omisión de las operaciones de la compañía, pero por otra parte, que no son completos dichos cuestionarios por si solos.

Gráficas.

Es una secuela de operaciones representadas gráficamente. Este sistema tiene el inconveniente de que no es posible hacer aparecer todo en la gráfica, pero presenta la ventaja de ser muy ilustrativo y objetivo.

Explicativo o descriptivo.

Mediante este procedimiento el auditor redacta paso a paso las operaciones de la compañía. Este procedimiento tiene la ventaja que se presenta un es-

tudio bastante completo de las actividades de la empresa. El inconveniente que observo es que el tiempo que se lleva en elaborarlo es considerable y que por otra parte, hay más posibilidades que en los otros procedimientos de omitir algunas actividades de la empresa.

La práctica recomienda la combinación de los tres procedimientos antes descritos.

Ahora bien, todo lo que he dejado anotado anteriormente se refiere al examen del control interno y se origina una pregunta bastante interesante: ¿el examen del control interno es un procedimiento de auditoría?

Ya mencioné anteriormente los medios de que se vale el auditor para efectuar el examen del control interno y me parece que los mismos tienen precisamente esa calidad de medios. Es decir, el examen en sí no es un fin - (aplicación de ciertos medios), creo que el fin en última instancia será su comprobación en donde si es necesaria la aplicación de procedimientos de auditoría.

Al examinar el control interno, por ejemplo, por medio de cuestionarios, cualquier persona, inclusive ajena por completo a nuestra profesión, podría llenar satisfactoriamente esta fase (preguntar y anotar respuestas). En cambio para la comprobación y evaluación del mismo es necesaria la intervención de una persona con conocimientos contables.

Dice el "estudio sobre control interno publicado por el Instituto Americano de Contadores que las pruebas efectuadas para comprobar el examen del control interno, pueden asumir las formas de análisis de ciertas cuentas - por un período elegido, en el que se aprecie la credibilidad y corrección de los documentos que comprueben los asientos contables, estudio de la secuencia completa

de una serie de operaciones, desde su nacimiento hasta su registro final en contabilidad, examinando la evidencia documental en cada una de sus fases; comparación de los registros de mercancías con los inventarios físicos, o confirmación de un grupo seleccionado de cuentas por cobrar".

Como puede observarse comprobar el examen del control interno abarca una serie de cosas en donde es necesario que intervenga un contador público, la diferencia con la fase del examen mismo es muy marcada.

El examinar el control interno equivale, comparándolo con el clásico ejemplo de la actividad del médico, a formular una serie de preguntas al paciente, esto le dará unas bases para concluir de ellos, una vez estudiados, el grado de salud o gravedad en que se encuentra el mismo, pero para poder diagnosticar de una manera razonablemente segura sobre el estado de su paciente (formarse una opinión), es necesario que complemente dicha apreciación con ciertos procedimientos propios de su profesión. Este complemento equivale a la comprobación del examen del control interno.

En síntesis creo que en sí, el examen del control interno no es un procedimiento de auditoría. Ahora, como el examen debe ir complementado de la comprobación (si no resulta inútil el mismo), incluye una serie de procedimientos de auditoría.

El boletín No. 5 publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos indica entre otras cosas: "... se ha establecido, ya que el examen del control interno puede realizarse de manera efectiva si se combina con el resto de las pruebas de auditoría. Las ventajas de uno y otro punto de vista pueden combinarse si el auditor aprovecha su intervención previa para examinar el control

interno y simultáneamente adelantar un buen número de pruebas sobre las operaciones del negocio...."

Desde luego, por el "examen de control interno", entiendo que se refiere a la fase completa a que antes hice referencia.

Por lo mismo, en mi opinión, si el auditor no examina y comprueba el control interno, como trabajo inicial, no puede ni debe dictaminar, - independientemente, que la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, hubieren sido aplicados atinada y suficientemente y que los resultados obtenidos de tal aplicación, hubiesen sido satisfactorios.

Mi anterior opinión, la fundo desde luego, en que nunca podrán hacerse excepciones o salvedades a la observancia de las "normas de auditoría generalmente aceptadas".

3. ENUMERACION DE ALGUNOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PUBLICADOS POR EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

Las recomendaciones elaboradas por la Comisión de procedimientos de auditoría y que incluyen desde luego, los procedimientos de auditoría que identifiqué como básicos, no estaban aceptados oficialmente, aunque si de una manera tácita, puesto que por el hecho de no aplicarse los mismos, tenía la obligación el contador público, de hacer mención (en el dictamen) de tal circunstancia.- Actualmente ya han sido aprobados oficialmente por el Instituto.

El establecer reglas inflexibles que determinen procedimientos de auditoría obligatorias, vuelvo a recalcar, es inconveniente e impráctico ya que la aplicación de las mismas es acorde a las circunstancias específicas y sería prácticamente imposible encontrar una serie de principios que no fueran ni ex-

cesivos ni insuficientes en su aplicación a los diferentes casos que se pueden presentar en la auditoría de estados financieros.

En la actualidad se han publicado una serie de boletines que contienen los procedimientos de auditoría aplicables al examen de varios renglones correspondientes a los estados financieros y que son reconocidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como básicos, más no como obligatorios para aplicarse en todos los casos.

Creo que nunca podrían llegar a listarse procedimientos obligatorios para todas las auditorías. Sin embargo, como ya indiqué, si es factible transcribir procedimientos considerados como básicos o necesarios en forma más o menos general. Estas han sido las miras del Instituto al proceder a la publicación mencionada, en la inteligencia de que esta labor no ha terminado. Por este motivo, en esta parte que trato lo relativo a la publicación de los procedimientos, no pretendo mencionar dichos procedimientos en una forma limitativa, sino únicamente enunciativa y ejemplificativa, y que lleve como fin, el de conceptuar en una forma más concreta los procedimientos de auditoría básicos.

Así pues he considerado interesante incluir a continuación los procedimientos de auditoría básicos relativos al examen de "Cuentas y documentos por cobrar" y de "Inventarios".

Examen de Cuentas y documentos por cobrar.

Este renglón que tanta importancia tiene en los estados financieros de muchas empresas, importancia desde el punto de vista de su cuantía y de su disponibilidad y que por lo tanto el auditor presta, a raíz de su examen, bastante importancia, ya que emite su opinión sobre los estados financieros en su con-

junto.

Finalidades del examen.

Al practicar el auditor su examen relativo al renglón de Cuentas por cobrar, lleva los siguientes objetivos:

1. Autenticidad
2. Propiedad
3. Valuación adecuada
4. Clasificación correcta

Mediante el objetivo de autenticidad, el auditor debe cerciorarse de que los renglones de Cuentas por cobrar representan derechos ya formalizados a favor de la empresa, originados por transacciones propias de la misma y que se cuenta con evidencia competente y suficiente representativa de éstas.

En cuanto al objetivo de la propiedad, el auditor debe cerciorarse de la existencia de la promesa incondicional a nombre de la propia empresa.

Con respecto a este punto, es de hacerse notar que las cuentas y documentos a favor de la empresa que garanticen obligaciones a cargo de la misma, se presenten por separado en el balance, o que se haga constar esta situación en una nota que forme parte integrante del mismo.

Igualmente deberá cerciorarse que los adeudos cedidos en descuento estén deduciendo a las cuentas y documentos por cobrar, a menos que el importe de tales descuentos se haga aparecer en el Pasivo cuando la empresa vaya a cobrar a los obligados antes de la fecha de liquidación de los descuentos.

Mediante el objetivo de la valuación adecuada de los derechos por cobrar, el revisor deberá cerciorarse de que en el balance de su cliente:

- a) Se eliminen adeudos por cobrar que estén sujetos a contingencias. Solamente se presentarán si tienen una gran posibilidad de cobro.
- b) Se eliminen los adeudos a cargo de los accionistas o propietarios que se refieran a capital pendiente de pago.
- c) Se presente una estimación razonable que deduzca a los adeudos por cobrar correspondiente a aquellos cuya duda de cobro se tenga a la fecha del balance.
- d) Se presente deduciendo a los adeudos por cobrar las estimaciones de devoluciones, bonificaciones, descuentos, etc. que se considere se han realizado o se realizarán en una fecha próxima a la fecha del balance.

En función al objetivo de la clasificación correcta de las cuentas y documentos por cobrar, el auditor deberá cerciorarse de:

- a) Que se presenten adeudos por cobrar que se refieran al curso normal de las operaciones, separadamente de aquellas que no lo son.

Este último caso se refiere a adeudos que se vayan a liquidar después de más de un año, contado a partir de la fecha del balance, a adeudos vencidos con anterioridad a la fecha del balance y que todavía no se ha logrado su cobro con posterioridad, que provengan de operaciones diferentes la venta de mercancías o servicios y de operaciones a cargo de deudores dependientes de la empresa.

- b) Que los saldos acreedores a cargo del negocio que formen parte de las cuentas y documentos por cobrar se presenten en el Pasivo.
- c) Que el importe de los documentos por cobrar, renovadores, ya sea de adeudos no documentados o documentados y que desde luego no hayan sido cobrados a su vencimiento, se presenten separadamente.

Ahora bien, el examen del renglón de cuentas y documentos por cobrar como cualquier otro renglón de los estados financieros, es imposible llevarlo a cabo totalmente. La revisión se basa en pruebas selectivas.

Por este motivo, es necesario para la salvaguarda de los objetivos de dicho examen anteriormente enunciados, evaluar el control interno. - Particularmente por lo que se refiere a este aspecto deben comprobarse las medidas de control, en cuanto a la veracidad de los datos emanados de la contabilidad, así como es necesario cerciorarse que dichas medidas son adecuadas y consistentes.

Dichas medidas consistirán en:

Autenticidad:

- a) Facturación de todas las ventas que hubiere
- b) Verificación de precios condiciones de venta y cálculos aritméticos; en cuanto a la facturación por personas diferentes a las que lleven a cabo dichos pasos.
- c) Numeración progresiva de la documentación concerniente a los adeudos por cobrar, tales como pedidos, notas de venta, remisiones, facturas, pagarés, letras, etc.
- d) Verificación interna en cuanto a los cargos a clientes con las salidas a los almacenes y de los créditos a las cuentas y documentos por cobrar con los ingresos a caja.
- e) Autorización de las operaciones generadoras de las cuentas y documentos por cobrar.
- f) Separación de las funciones a cargo del personal correspondien-

te a los almacenes a crédito, cobranzas, cartera, contabilidad, etc.

g) Compulsas periódicas de la documentación representativa de los adeudos por cobrar o los registros contables respectivos.

h) Confirmaciones periódicas por correspondencia con sus diversos deudores.

Propiedad:

Un control sobre el otorgamiento de garantías y sesiones por descuentos de los adeudos a favor de la empresa.

Valuación adecuada:

El establecimiento de una política definida en cuanto al otorgamiento de créditos, funcionamiento de cobranza, informaciones constantes de adeudos vencidos e incobrables, su tratamiento, fijación de precios, descuentos y rebajas, garantías requeridas para amparar los adeudos que se conceden, etc.

Clasificación correcta:

Un sistema adecuado en cuanto al manejo contable de los adeudos por cobrar, vigilancia sobre sus vencimientos, clasificación de dichos adeudos y consistencia en su aplicación.

El procedimiento que considera el Instituto como básico para el examen de las cuentas y documentos por cobrar relativo al objetivo de la autenticidad, es el que se refiere a la confirmación por correspondencia, directamente con los diversos deudores.

A continuación me parece interesante abarcar algunos aspectos propios del citado procedimiento de confirmación directa, llamado también "circularización".

Confirmación de adeudos.

Concepto.- Mediante este procedimiento se solicita por escrito directamente al deudor su conformidad u observaciones con respecto al saldo a su cargo.

Clases.- Existen en términos generales dos procedimientos para confirmar las cuentas y documentos por cobrar: Procedimiento positivo, que consiste en solicitar al destinatario que conteste sobre la circular previamente enviada, ya sea que esté conforme, parcialmente conforme o inconforme, o que sencillamente no tenga conocimiento de lo que se le pide. Por el procedimiento negativo, se pide al deudor que solamente en caso de estar inconforme conteste.

El procedimiento negativo es conveniente aplicarlo en empresas en que los saldos son demasiados y de poca cuantía.

Por contra, el procedimiento positivo, es necesario aplicarlo cuando existen saldos de cuantía importante, cuando se refieren a unos cuantos deudores y cuando existe la posibilidad de irregularidades en las cuentas mismas y que por lo tanto se vean representadas en inconformidades. En varios casos es factible combinar ambos procedimientos.

Formas.- El concepto de "circularización" se origina en el envío a los deudores de una circular en la que se solicita conformidad o inconformidad al saldo que en la misma se especifica. En cuanto a las formas de las circulares son muy variadas. Varían en su diseño, su redacción y su contenido; sin embargo, creo necesario hacer notar que esencialmente se diseñan con el fin de que el deudor, dé sus observaciones, valiéndose ya sea de un talón, o bien de una copia anexa.

En cuanto a su redacción, ésta debe ser lo más clara, completa y concisa que sea posible y es completamente necesario recalcar en las circulares la fecha a que se refieren los saldos y que el objetivo de recabar la conformidad o inconformidad, no debe interpretarse como una gestión de cobranza.

Planeación.- Previamente al envío de las circulares, es conveniente que el auditor determine si es necesario un envío total o solamente parcial; en este último caso, el auditor deberá determinar sobre cuáles saldos se solicitaran conformidades. Igualmente es conveniente que el auditor intervenga en el diseño, redacción y contenido de las circulares.

Elaboración de circulares.- Este es un aspecto que presenta ciertos problemas. En principio la empresa debe ser la encargada y responsable de la elaboración de las circulares. Sin embargo, muchas veces la empresa cuenta con personal impreparado, otras con personal insuficiente y finalmente en otras ocasiones, atraviesa la compañía por un lapso en que el trabajo es muy abrumador. En tales condiciones, frecuentemente el auditor debe girar instrucciones amplias sobre la elaboración, supervisar y hasta cooperar en la materialidad de esta fase.

En más de una ocasión, cuando he llegado a esta etapa de revisión, personas pertenecientes a las empresas auditadas, se han acercado a mí para preguntarme ¿para qué están ustedes aquí señores auditores, si este trabajo precisamente relativo a auditoría no lo cubren ustedes?

Esto sin duda demuestra que aún existe un desconocimiento, sino total, si bastante marcado con respecto a las funciones del contador público, ignorancia de la que más adelante trato con más amplitud.

Sin duda lo más deseable al practicar una auditoría, sería que la empresa contara con funcionarios de la calidad de contadores públicos, en este caso - no habría problema, pero las realidades no siempre son éstas. Por tal motivo, el auditor en su entrevista previa con su cliente o en su carta-convenio, debe especificar entre otras cosas, que la empresa acoja la obligación del trabajo material de la circularización, si esto no fuese posible, ya sea parcial o totalmente, el auditor a su libre elección, optará por cooperar o avocarse íntegramente la elaboración de las circulares.

Sin embargo, en uno u otro caso la empresa es la que solicita la conformidad de sus deudores, puesto que con ella es con la que operan y no con el auditor y consecuentemente como dejé asentado, las relaciones son con la empresa.

Veracidad del material relativo a la circularización.- Partiendo de la base que la empresa es la encargada y responsable de la elaboración de las - circulares, el auditor únicamente se dedicará a cerciorarse que los saldos de las circulares coincidan con los auxiliares respectivos o con las relaciones previamente formuladas por la compañía y obtenidos de dichos auxiliares, que los saldos reportados coincidan con los auxiliares y que los mismos totalicen los importes de los mayores respectivos, que los detalles insertos en las circulares totalicen los saldos de las mismas. También el auditor deberá cerciorarse que no sobran ni faltan circulares.

Control.- Este es otro aspecto muy importante, ya que aunque se haya previsto, elaborado y verificado la circularización, si no se pone interés en - su control, todo se viene abajo.

Es conveniente que el auditor prevea que las circulares se numeren

progresivamente y se elaboren con una copia extra que quedará en su poder, mediante esto, podrá ejercer el control durante el lapso que media entre su revisión (por parte del personal de la empresa) cuando son firmadas y su envío. Este último necesariamente deberá llevarlo a cabo el auditor.

Dificultad de recabar contestaciones.- El número de contestaciones que se recaban en diferentes empresas a donde se practican auditorías, varían mucho. El monto de las mismas depende de la calidad de los deudores de la empresa (sociedades, personas físicas, etc.), a la localidad en que radiquen los mismos (distrito federal, diversas provincias, diversos países, etc.) y de la clase de clientes que sean estos (en función al giro de la empresa).

Independientemente de lo anterior, en términos generales en la actualidad no se reciben contestaciones de los deudores en cantidad suficiente. Es inminente que esta dificultad al igual que los problemas relacionados con el desconocimiento por parte del personal de las empresas, se debe a que no se ha efectuado una campaña de orientación al público en general relacionada con el aspecto de la circularización.

Es de hacerse notar, que ya se trató sobre la conveniencia de llevar a cabo dicha divulgación en la Segunda Convención de Contadores Públicos efectuada en Noviembre de 1959.

El desconocimiento por parte de los deudores a quienes se le solicita la conformidad, puede derivarse de las siguientes causas:

1. Temor de la existencia del factor cobranza
2. Apatía
3. Desconocimiento parcial o total del saldo que se reporta.

Por lo que respecta al primer punto, creo que es una de las mayores causas por la que los deudores no contestan, simplemente tienen miedo a contestar, pues se les figura que firman su "sentencia", pues confunde la verdadera finalidad de una solicitud de confirmación de saldo con la de un requerimiento de pago. Esta situación puede atenuarse en parte haciendo una aclaración en la circular.

Ahora, la apatía es otra de las causas de que no se reciban el número de contestaciones deseadas. Existe un desinterés bastante generalizado, ya que no encuentran beneficio personal alguno los deudores en contestar la circular. Y por último, varios deudores no contestan debido a que el saldo que reporta la circular no coincide del todo con lo reportado en sus libros, bien debido a que están completamente inconformes o que desconocen por completo la procedencia del mismo, dando por resultado que para evitarse investigaciones, trabajo adicional y "dificultades", optan por no contestar.

En este último caso, creo que es conveniente y necesario que en "las circulares enviadas", se analice debidamente el saldo a cargo de cada uno de los deudores, con esto se eliminará en un gran número que los deudores no contesten por desconocer la procedencia del saldo que se reporta a su cargo.

Ahora bien, ya he dejado listadas las causas que a mi juicio contribuyen en gran parte a que no se reciban las contestaciones deseadas, pero creo que estos problemas pueden quedar subsanados, sobre todo en empresas que tienen pocos deudores o bien un grupo reducido de "deudores cuantiosos" siguiendo el auditor un método muy práctico: visitar personalmente a dichos deudores.

Efectivamente, carta presentación en mano (circular) es factible que el auditor visite (tomando en cuenta el factor distancia) a ese grupo "significativo" de deudores. En esta forma el auditor explicará detalladamente el objetivo de su visita y convencerá de que no se trata de una cobranza de la importancia que tiene su contestación y cooperará para determinar la explicación de la diferencia del saldo reportado en la circular con el que reporta el deudor, si la hubiere.

De tal manera, el auditor aumentará su porcentaje de contestaciones recibidas, obtendrá con mayor rapidez éstas y tendrá las bases para los ajustes respectivos.

Segundo envío.- El auditor preverá al planear la circularización una copia extra de las circulares para un segundo envío, en el caso de que el número de contestaciones recibidas sea muy pobre.

Investigación de inconformidades.- Al recibir las contestaciones el auditor clasificará las circulares. Por las inconformidades deberá investigarse las diferencias, o bien si el número de las mismas es de consideración e implica tomar bastante tiempo en su investigación, deberá turnar dichas inconformidades, previo control de las mismas, al personal de la empresa con el fin de que el mismo practique las conciliaciones respectivas, ampliada con explicaciones. El auditor de este modo, se concretará a revisar el trabajo elaborado por el personal.

El hecho de que el personal de las empresas absorba esta fase, implica utilidad para el auditor, porque le representa ahorro de tiempo y para las empresas, porque se enteran de las irregularidades y tienen las bases para señalar a sus clientes las mismas.

Cómputo del resultado de la circularización. - Ya dejó dicho anteriormente que la circularización puede ser total o parcial, en este último caso es aconsejable la selección de un número representativo importante en función al saldo de las cuentas y documentos por cobrar.

El cómputo tiene como fin mostrar el resultado de la circularización, por lo que es conveniente, si se cuenta con relaciones analíticas de dichas cuentas y documentos por cobrar, en las mismas, ir vaciando el resultado en virtud de las contestaciones que se vayan recibiendo. Al llegar a un lapso juzgado como conveniente para "cerrar la circularización", ya sea porque el número de contestaciones satisfaga al auditor, o bien porque se tiene la certeza de no recibir más contestaciones, en las relaciones analíticas se insertará definitivamente el resultado final de la circularización.

Después es necesario formular un resumen que muestre los resultados finales de dicho aspecto, a través de un cuadro que podría quedar de la manera siguiente:

* * *

Resultado de la circularización al _____
De la Cuenta X.

	\$	%
Saldo de la cuenta	\$	
Más: Saldos acreedores reclasificados.		
Importe de los saldos deudores	\$ 100.0	
Importe primer envío Circulares no enviadas	\$	
Total	\$ 100.0	
Importe segundo envío Conformes primer envío	\$	
Importe primer envío	\$ 100.0	

	Primer envío	%	Segundo envío	%
Total enviadas	\$	100.0	\$	100.0
Conformes	\$		\$	
Inconformes				
Devueltas por el correo.				
No contestadas				
Totales	\$	100.0	\$	100.0

NOTA: Deberá comentarse además, el resultado de la circularización, con referencia al importe total de los saldos deudores.

Cabe aclarar, con respecto a las circulares inconformes, que previamente al cierre de la circularización, éstas deben íntegramente aclararse . En caso de que las causas de discrepancia sean liquidaciones posteriores parciales o totales, efectuadas por los deudores, se tendrán dichas circulares como "inconformes aclaradas" (conformes) . Si el resultado de la investigación muestra irregularidades contables, éstas deberán ser motivo de ajustes de auditoría.

En los casos de circulares "parcialmente inconformes" , me inclino porque el importe de los adeudos reconocidos por los deudores, se incluyan como "conformes".

Unicamente deberán aparecer en el cómputo final de la circularización como "inconformes", aquellas partidas, cuyas causas de discrepancia no sean posibles definir.

Examen de inventarios.

Esta es sin duda otra área de bastante importancia dentro del balance general, sobre todo de las empresas comerciales e industriales.

El renglón de inventarios incluye los costos acumulados relativos a materia prima, mercancías semiterminadas y terminadas, correspondientes a artículos destinados para la venta objeto del negocio y propiedad del mismo. La repercusión de los inventarios al venderse es casi directa en los resultados obtenidos por las empresas.

Los objetivos que persigue el auditor al proceder el examen de los inventarios pueden quedar resumidos como sigue:

1. Existencia física
2. Propiedad y posesión
3. Valuación correcta
4. Corrección aritmética
5. Presentación adecuada

Mediante el primer objetivo, el auditor debe cerciorarse que los valores que se presenten en el balance del negocio que audita, estén representados por bienes físicos.

El procedimiento que consiste en determinar las cantidades reales de materias primas, mercancías en proceso y mercancías terminadas mediante recuento físico, recibe comunmente el nombre de "Inventario físico".

Por medio del objetivo de propiedad y posesión, el auditor persigue que los inventarios que observó y que le consta que existen, sean propiedad de su cliente.

Efectivamente, si el auditor se cerciora que los inventarios existen, pero no le consta o no se cerciora de que dichas existencias son propiedad legítima y auténtica de la empresa, su examen será incompleto y no le mostrará bases suficientes para emitir su juicio.

Ahora bien, al objetivo le llamo "propiedad y posesión", porque puede la empresa auditada ser propietaria de mercancías que no posea, o bien puede poseerlas y no ser de su propiedad. Estos problemas pueden presentarse durante la revisión del auditor, pero sin embargo, pueden perder ese carácter si el auditor presta atención y cuidado a los mismos.

Al llegar al objetivo de la valuación correcta, el auditor se cerciorará.

a) Que la cifra relativa al renglón de inventarios, solo incluya -- "mercancías vendibles" es decir, efectos en buenas condiciones y que sean de "moda".

b) Que por contra, se excluyan del renglón de inventarios, los artículos defectuosos y obsoletos, o en caso contrario, se creen las estimaciones necesarias para prevención de pérdidas al momento de realizarse los mismos.

c) Que estén los inventarios valuados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y uno de estos determina que los inventarios deben valuarse al costo, siempre y cuando éste sea inferior al valor de mercado.

Es necesario además, que la valuación sea también acorde a los métodos que generalmente se tienen como aceptados, aplicables según sea el tipo de empresa de que se trate. Los métodos más comunmente aplicados son:

1. Costos específicos
2. Costos promedios
3. Primeras entradas, primeras salidas
4. Ultimas entradas, primeras salidas

Además, en las empresas industriales, la determinación del costo de producción puede determinarse en base al método de costos históricos, costos predeterminados, costos estándar, etc.

En cualquier caso el auditor debe cerciorarse de la correcta integración de los costos, verificando que a estos se incorporen con el valor en que se adquieran las mercancías, los gastos de compra, tales como derechos aduanales, fletes, etc., en el caso de empresas comerciales, pues tratándose de empresas industriales, el auditor debe cerciorarse de la corrección en los valores de materias primas, mano de obra y gastos indirectos empleados para la manufactura de artículos que a la fecha de la intervención del auditor, se encuentren ya sea en proceso o terminados, así como los importes de materias primas no empleadas.

Como el tema objeto de mi tesis no es el de describir detalladamente los diversos métodos de valuación que existen, solamente los he señalado en una forma concreta, sin llegar a determinar en que consiste cada uno de dichos métodos.

d) Que los principios de contabilidad adoptados por la empresa que se audite, se han aplicado consistentemente, es decir, sobre bases semejantes a las aplicadas en el ejercicio inmediato anterior.

En caso contrario y que el cambio de adopción de principios repercute en el resultado de las operaciones, deberá expresarlo el auditor en el cuerpo de su dictamen, así como si a su juicio, el nuevo método es más conveniente y adecuado y para fines de interpretación, deberá señalar con cifras, la repercusión habida en función al cambio de las bases aplicadas para la valuación de los inventarios.

Por lo que toca al objetivo de la corrección aritmética, el auditor deberá cerciorarse que las cifras relativas a inventarios que se presenten en el balance general, no contengan errores aritméticos de importancia.

Los procedimientos de auditoría aplicados con la mira de satisfacerse en este objetivo, pueden consistir en verificar las extensiones al multiplicar los costos unitarios por las unidades respectivas, las sumas de las relaciones en que se detallen los inventarios, resúmenes clasificados, etc.

Por lo sencillo y laborioso, al cumplir con este objetivo, se necesita de un gran cuidado, con el fin de evitar que los trabajos anteriores se conviertan en inútiles.

Por último, por medio del objetivo de la presentación adecuada, el auditor debe cerciorarse de:

a) Que los valores representativos de los inventarios queden en el balance debidamente separados o clasificados apropiadamente a las características de la empresa.

b) Que se indique específicamente en el balance, la base de valuación de los inventarios.

c) Que se incluya dentro del grupo de inventarios las mercancías en tránsito y las que siendo propiedad de la compañía, se encuentren en poder de terceros en calidad de consignación.

d) Que se excluya del valor de los inventarios las mercancías que posee la compañía, pero que no es propietaria de las mismas.

e) Que se excluya en el balance los importes de inventarios afectos a gravámenes y que han entregado como garantía de obligaciones contraídas, haciendo mención de esta circunstancia. Igualmente deberá hacerse la mención específicamente de tal gravamen en el caso de que la propia empresa funja como depositaria de dichas mercancías.

f) Que se presenten deducidos los inventarios con el importe de las mercancías obsoletas, en mal estado y en todo caso que se sepa exactamente el importe de tal deducción, y que se incluyan las provisiones por las posibles pérdidas que puedan realizarse al efectuarse las ventas de mercancías.

El examen del renglón de inventarios al igual que el de las demás áreas de los estados financieros no se llevan a cabo en una forma total. De este modo, los objetivos antes descritos del examen de los inventarios, pueden lograrse satisfactoriamente, si previamente se estudia y evalúa el control interno.

Las medidas de que debe gozar dicho control interno y que son las que vienen a dar fuerza a los objetivos perseguidos por el auditor, pueden citarse a continuación:

1. Que la empresa tenga establecida la práctica de tomar inventarios físicos, de preferencia periódicos o cuando menos una vez al año.
2. Que en base a los inventarios físicos practicados, se determinen los artículos que se encuentren en mal estado, inservibles y obsoletos.
3. Que exista un buen control sobre la custodia física de las mercancías, por ejemplo, que el personal encargado de dicha custodia se encuentre debidamente afianzado, que no se permita el acceso a los almacenes o bodegas a personas que no pertenezcan a los mismos, que las salidas de mercancías estén debidamente amparadas y autorizadas, etc.
4. Que los inventarios se encuentren asegurados por montos adecuados para cubrir los posibles riesgos.
5. Que exista un control adecuado sobre la documentación representativa de los inventarios, por ejemplo facturas de proveedor, remisiones, notas de entrada, notas de salida, etc.
6. Que los procedimientos de valuación adoptados por la empresa sean adecuados.
7. Que se encuentren controlados los inventarios por medio de registros adecuados. De preferencia deberá adoptarse el sistema de inventarios perpetuos.

Que se practiquen comparaciones periódicas de los citados registros con los saldos de las cuentas de mayor.

9. Que los procedimientos para verificar la corrección aritmética de los inventarios periódicos o finales adoptados por la empresa, sean adecuados.

10. Que los procedimientos para la presentación de los inventarios en el balance sean adecuados.

A continuación pasaré a comentar el procedimiento de auditoría que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos considera como básico para el examen de los inventarios:

Presencia en la toma física de los inventarios:

Concepto.- Este procedimiento consiste en la observación por parte del auditor en la toma física de los inventarios, llevada a cabo por el personal de la empresa y la práctica por parte de aquel, de una serie de pruebas físicas con el fin de cerciorarse que dicha toma se llevó a cabo correctamente.

Objetivo.- El primordial objetivo de la aplicación de este procedimiento consiste en constatar que las cifras que se presentan en el balance bajo la denominación de "inventarios", se encuentran representadas físicamente por mercancías disponibles para su venta, correspondiente al giro del negocio.

Generalidades.- En primer lugar dejaré señalado que los inventarios deben ser tomados por el personal de la compañía, y que por lo mismo, la responsabilidad es de la compañía.

La razón es obvia, pues el auditor no es experto ni perito conocedor de la infinidad de clases de artículos o mercancías que se dedican a vender sus clientes. Así por ejemplo, el auditor presencia la toma física de inventarios de maquinaria, de metales, fertilizantes, refacciones, artículos médicos, de tocador, -

comestibles, bebidas, etc., aunando a lo anterior materias primas diversas y manufacturas en proceso, sería imposible que el auditor abarcara tanto.

En cambio las empresas sí cuentan con personal que conoce las características, calidades y condiciones de sus artículos, tales como - técnicos, almacenistas, etc.

En muchas ocasiones el auditor presencia la toma física de una "serie de cosas", sin saber de qué se trata y desde luego, corre el riesgo como se dice vulgarmente de que "le den gato por liebre". Esta fase del examen debe basarse en la confianza y buena fé del personal de la empresa y ésta es la razón por la que la responsabilidad de dicha fase no puede ni debe absorberla el auditor.

Si bien el contador público, como dejé señalado, no es experto en las características, calidades y condiciones de los inventarios, su simple presencia causa efectos psicológicos benéficos, puesto que el personal que efectúa la toma, pone en lo general más cuidado y empeño en su cometido, obteniéndose de este modo mejores resultados.

Ahora bien, dejé dicho que el auditor solo se limita a observar la toma física y a practicar una serie de pruebas físicas selectivas, con el fin de satisfacerse de la efectividad del sistema de control interno en lo que respecta a los procedimientos aplicables a la toma de dichos inventarios.

Control contable.- Lo deseable es que las empresas cuenten con registros adecuados, que permitan saber en cualquier momento los inventarios existentes, bajo un sistema de preferencia de inventarios perpetuos. Si el auditor se satisface de estos registros auxiliares y controles, lo más factible es practicar diver-

Los inventarios parciales, antes de llegar a la fecha del balance, o bien pueden tomarse inventarios totales en una fecha distinta a la del balance. Debe observarse la regla de que mientras menos confianza se tenga a la efectividad de los registros más cercanas deben ser las tomas. En este último caso el auditor debe hacer una revisión especial por el lapso que media entre la fecha de la toma y la de balance, de los movimientos habidos en las cuentas e inventarios y costos correspondientes.

Planeación. - Si el auditor solo practica algunas pruebas físicas con el objeto de satisfacerse de la corrección de la toma efectuada, lo ideal y aconsejable es que él mismo conjuntamente con el personal de la empresa planee anticipadamente la forma, oportunidad y los pasos a seguir en la toma.

Es aconsejable además, que previamente a la toma del inventario, el auditor se entere aun cuando sea solo en una forma general, de las características, condiciones, valor, colocación, distribución y localización de la mercancía de su cliente. De esta manera, la presencia del auditor redundará en una mayor utilidad, amén de la selección de pruebas físicas, ya que si el auditor se entera previamente cuáles son las mercancías que representan el renglón de inventarios, este estudio le dará bases en lo que respecta a la planeación de la toma y lo deja en aptitud de determinar anticipadamente y en forma específica, la extensión de sus pruebas.

Por otra parte, es recomendable que el auditor instruya a sus ayudantes en los casos en que las mercancías se encuentren por ejemplo empacadas o en frascos. En este caso, conviene destapar o abrir selectivamente algunos frascos o cajas, siempre y cuando ello no repercuta en un perjuicio para la empresa.

Diversos sistemas. - Indudablemente que existen varias formas de llevar a cabo las tomas físicas de inventarios. En la presente tesis me concretaré a citar dos de los sistemas más comunes.

1. Sistema a base de hojas. Consiste en elaborar previamente a la toma del inventario, relaciones que contengan detalladamente los diversos artículos en existencia, con sus características correspondientes con espacios para existencias a la fecha del inventario, costos unitarios y totales. El dato correspondiente a las características de las mercancías, se obtendrá de los correspondientes registros de la empresa. Los espacios correspondientes a costos unitarios y totales, - tienen la finalidad de que en las propias hojas aparezcan todos los datos relativos - al inventario.

Es aconsejable que las relaciones se formulen en tantas copias como sean necesarias, en la inteligencia que es conveniente que se destine al auditor un - tanto. Que además se folien dichas relaciones, con el objeto de evitar el extravío y que se formen cuadernos, con la mira de gestionar la autorización para que las mismas hagan las veces de libros de "inventarios y balances".

Por último, es necesario cerciorarse antes de proceder a la toma, que todos los artículos estén relacionados en las hojas y que no se incluyan en las mismas, aquellas mercancías que no son propiedad de la empresa.

2. Sistema a base de etiquetas. - Consiste en colocar previamente a la toma del inventario, a cada mercancía o lote de mercancías de iguales características, condiciones y valor, una etiqueta llenada previamente con la identificación y características de dichas mercancías, que debe constar de dos partes: una para - la primera toma y la otra para un segundo recuento.

Como puede observarse, este sistema ofrece una gran efectividad

(dos recuentos), pero puede en algunos casos traducirse en laborioso e impráctico.

El diseño de estas etiquetas puede quedar representado más o menos en la siguiente forma.

○ <u>EMPRESA "X"</u>		
Inventario físico al _____	de 19 _____	
De _____	No. _____	
Artículo _____	Unidad _____	
Existencia _____		
Recontó _____	Anotó _____	Fecha _____

<u>EMPRESA "X"</u>		
Inventario físico al _____	de 19 _____	
De _____	No. _____	
Artículo _____	Unidad _____	
Existencia _____		
Contó _____	Anotó _____	Revisó _____
Fecha _____		

La parte inferior de la tarjeta sirve para la primera toma y es conveniente que una vez efectuada la misma, dicha parte las concentre el auditor,

sus pruebas selectivas quedarán señaladas en esta parte de las tarjetas en el espacio previsto para "revisó". El espacio para fecha está previsto para que se anote precisamente la fecha en que efectivamente se lleve a cabo la toma.

Ahora bien, es inconveniente que el personal que contó determinadas mercancías, vuelva a recontar exactamente las mismas, es decir, el auditor prevendrá un "chequeo" recíproco entre las personas comisionadas para la toma de los inventarios.

Una vez efectuada la segunda toma, deberá confrontarse ésta con la primera, en casos de diferencias, deberá practicarse un tercer recuento con el fin de determinar la existencia exacta y corregirse los talones respectivos.

La parte de la etiqueta que sirvió para la segunda toma, deberá quedar en poder de la empresa.

Ejecución. - Si la toma de inventarios se lleva a cabo en forma total, es aconsejable que la misma se efectúe simultáneamente y que se evite, hasta donde sea posible, el movimiento de dichos inventarios, con el fin de que la toma de éstos se lleve a cabo lo más rápidamente posible, evitando así la comisión de errores y dificultades relativas a conexión de movimientos.

4. OBLIGATORIEDAD EN LA APLICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS BASICOS.

Resulta verdaderamente interesante la pregunta de si es o no obligatoria la aplicación de los ya comentados procedimientos básicos.

Analícemos primeramente lo que señala la "Comisión de procedimientos de auditoría" en sus boletines publicados, relacionado con los procedimientos básicos correspondientes a los exámenes de cuentas y documentos por cobrar e inventarios, tratados en puntos anteriores.

Por lo que respecta a la auditoría de cuentas y documentos por cobrar, el boletín No. 6 publicado en marzo de 1957, establece entre otras cosas:

"... la Comisión de procedimientos de auditoría reconoce que en el examen de cuentas y documentos por cobrar, como en cualquier otra área del balance o del estado de utilidades, no es posible ni deseable establecer reglas inflexibles que determinen procedimientos de auditoría obligatorios.

El examen debe realizarse en todo caso de acuerdo con la dirección que la imprima el juicio personal del auditor, el cual inevitablemente ha de basarse en las circunstancias particulares de cada situación.

... por otra parte la Comisión de procedimientos de auditoría considera que una de las pruebas más efectivas para determinar la autenticidad de las cuentas y documentos por cobrar dentro del régimen de propiedad del negocio, es la confirmación por correspondencia, directamente de los deudores de los saldos a su cargo.

Consecuentemente, se considera que el auditor no podrá declarar haber practicado el examen de los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas; si no recurrió al procedimiento de confirmación directa de los deudores, tanto de adeudos representados por títulos de crédito, como los adeudos no representados de esta manera; tanto por concepto de adeudos provenientes de ventas, como cualquier otro concepto, con excepción de los derechos conocidos comunmente como "pagos anticipados".

Como puede desprenderse de las disposiciones anteriores, no existe realmente una obligación en la aplicación del procedimiento de con-

firmación, ya que la Comisión no dispone que sea una obligación ineludible para el auditor, el aplicar el procedimiento de referencia.

Puede haber varios casos en que no sea factible, por una serie de razones que pueden ser múltiples, la aplicación del procedimiento de confirmación, por eso es que la Comisión indica, que el examen del auditor ha de basarse en las circunstancias particulares de cada situación.

La obligación se circunscribe exclusivamente a incluir en el dictamen una salvedad a los procedimientos básicos de auditoría. Efectivamente, se obliga al auditor a no afirmar que su examen fue practicado "de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas", sino se adhiere al procedimiento de confirmación.

En cuanto a la auditoría de inventarios mencionaré la conclusión No. 2 y parte de la número 3, relativas al boletín número 8 publicado en junio de 1959 por la misma Comisión de procedimientos de auditoría, que al pie de la letra dicen:

2.- "El auditor no podrá declarar que ha practicado el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, sino ha observado la toma de los inventarios físicos y efectuado pruebas físicas selectivas de algunas de las partidas".

3.- "La falta de aplicación del procedimiento establecido en la recomendación anterior, obliga a que el contador público independiente exprese una salvedad en su dictamen en la parte relativa a la aplicación de procedimientos de auditoría generalmente aceptados..."

Aunque este no es el punto de criticar o discernir sobre

los términos técnicos empleados en las publicaciones de los boletines, si creo necesario señalar que en la parte de la conclusión número 3 se indica: "...Aplicación de procedimientos de auditoría generalmente aceptados..."

A mi juicio creo, independientemente de emplearse esta frase en otras de las páginas de dichos boletines, que se trata o de un error de copia (se quiso indicar aplicación de normas de auditoría generalmente aceptadas), o que el término que debió emplearse fué el de procedimientos de auditoría normales o básicos, en vez de procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

En el Subcapítulo de normas de auditoría generalmente aceptadas, trataré con más amplitud este aspecto.

Ahora bien, los razonamientos que pueden desprenderse de las disposiciones de la Comisión de procedimientos de auditoría con respecto al examen de inventarios, son similares a los derivados en el examen de cuentas y documentos por cobrar.

En síntesis, al auditor no se le obliga a la aplicación de procedimientos básicos o normales, pero sí a señalar en su dictamen el hecho de no llevar a cabo tal aplicación.

Así pues, la finalidad de la obligación de mencionar en el dictamen, de no haber aplicado los procedimientos básicos o normales, es sin duda, indicar y dar a conocer que el auditor no recogió por diversas razones, los eficientes beneficios que suministra la aplicación de dichos procedimientos, para el logro de los objetivos de la autenticidad de las cuentas y documentos por cobrar y de la existencia de los inventarios, independientemente que se satisfizo por medio de "otros procedimientos".

Lo anterior, me sugiere incluir los siguientes comentarios:

Si el auditor no se beneficia con los resultados que se desprenden de la aplicación de dichos procedimientos básicos, porque la aplicación de los mismos le arrojó resultados nugatorios; entonces, ¿prácticamente no viene a significar lo mismo (en cuanto al logro de los objetivos), que si el auditor hubiera prescindido de tal aplicación?

Ahora, lo que me llama la atención es que la obligación para el auditor se circunscribe únicamente en los casos de "no" aplicación.

Mi opinión personal, es que la obligación de mencionarse en los propios dictámenes, abarque no únicamente cuando dejaron de aplicarse los procedimientos básicos o principales, sino también cuando los resultados que se obtengan de la aplicación de aquellos, son nulos.

C A P I T U L O 

**Procedimientos Supletorios de Auditoría y
su Aplicación.**

1. DESCRIPCION DE ALGUNOS UTILIZADOS CON CIERTA FRECUENCIA.

Si como dejé señalado en el Capítulo II, subcapítulo - "Enumeración de algunos procedimientos de auditoría publicados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos", es imposible hacer una enumeración limitativa de los procedimientos básicos, imposible sería también al hacer otro tanto con respecto a los procedimientos supletorios, sustitutivos o secundarios.

Es este punto me concretaré a tratar en forma ejemplificativa algunos procedimientos que pueden tener el carácter de "supletorios", en la inteligencia de que de hecho pueden haber más.

Así pues, concretaré mis comentarios a los exámenes de cuentas y documentos por cobrar e inventarios. La aplicación de dichos procedimientos supletorios, será tendiente desde luego, a lograr los mismos objetivos - que si el auditor aplicara los procedimientos básicos de confirmación de saldos y observación de los inventarios físicos, respectivamente.

Además, considero como conveniente el hecho de combinar la aplicación de los procedimientos supletorios, hasta donde sea posible, pues la confianza con la que contará el auditor con esta aplicación múltiple, será sin duda, más robusta.

Procedimientos supletorios de la confirmación de saldos.

Cito y hablo a continuación de los procedimientos siguientes:

tes:

1. Examen de pagos posteriores.
2. Examen de la documentación comprobatoria representativa del saldo de las cuentas y documentos por cobrar.

3. Análisis y comprobación.

4. Examen de los archivos y expedientes relativos a los deudores.

Examen de pagos posteriores.

Este es uno de los procedimientos "supletorios" considerados como más efectivos y que, como otras fases del trabajo propio del auditor, lo colocan favorablemente para juzgar con posterioridad a la fecha del balance, la repercusión posterior de las operaciones reportadas estáticamente en el mismo.

Consiste en determinar los importes liquidados con posterioridad a la fecha del balance y que corresponden precisamente a operaciones generadas con anterioridad a la misma.

Los importes liquidados y que queden dentro de la situación anterior, serán partidas comprobadas por el auditor y que llenan el objetivo de la autenticidad.

Quiero dejar señalado que la aplicación de este procedimiento, requiere de un gran cuidado y de una supervisión adecuada durante su desarrollo, con el fin de que dichos pagos tengan la calidad de "posteriores". Efectivamente, al llevar a cabo el procedimiento de comprobación por pagos posteriores, se presta a "inflar" el porcentaje de comprobación por este concepto, en virtud de que dentro de los abonos de las cuentas representativas de los adeudos por cobrar, habidos con posterioridad a la fecha del balance, se involucran varios abonos que corresponden a operaciones (cargos) concertadas en el ejercicio inmediato posterior.

Por lo mismo, es necesario, para realizar el examen de pagos posteriores, contar con análisis de los saldos de los diversos deudores y con la existencia de auxiliares o registros individuales (por persona) con sus respectivos conceptos y las referencias necesarias.

Ahora bien, el procedimiento de referencia tiene también que poseer la calidad de "pago", entendiéndose por éste, en términos generales y legales, como el modo normal del cumplimiento y consiguiente extinción de las obligaciones.

Los modos principales en virtud de los cuales se extinguen los adeudos examinados por el auditor y que son base de su comprobación al aplicar el procedimiento de pagos posteriores, son:

- a) Pago
- b) Dación en pago
- c) Compensación
- d) Novación

Pago. - Es la realización del contenido de la obligación por el deudor. Siempre debe exigirse el recibo o comprobante de pago respectivo.

Dación en pago. - Consiste en que el deudor da a su acreedor una cosa distinta de la que debió darle en virtud de la obligación. Esta queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago cosa distinta en lugar a la debida. La dación exige la conformidad del acreedor.

Compensación. - Es un modo de extinción de las obligaciones que tiene lugar cuando en dos personas se reúnen, recíprocamente, las cualidades de deudor y acreedor y ambas deudas son fungibles, líquidas y embargables,

produciendo la extinción de las dos, si son iguales, o la mayor hasta el importe de la menor.

Novación.- Es un contrato por el cual las partes alteran sustancialmente otro anterior, sustituyendo una obligación nueva por la antigua. Para que exista debe hacerse constar expresamente.

Los efectos de la novación son:

Extinguir la obligación principal y las accesorias, a no ser que se haya convenido otra cosa expresamente con respecto a éstas.

En el caso de la novación, comúnmente llamada "renovación de adeudos", creo que el auditor está logrando efectivamente el objetivo de la autenticidad, pero si se encuentra un importe considerable de "pagos" efectuados en esta forma, es conveniente que haga constar dentro de las notas anexas a su dictamen, esta situación.

El examen de pagos posteriores está considerado como un procedimiento supletorio o sustitutivo de la conformidad de saldos, por lo tanto, si el auditor aplica este último, pero no tiene las contestaciones suficientes y deseadas o simplemente el resultado es nulo, las copias de las circulares correspondientes a cada uno de los deudores (con análisis de sus saldos respectivos), servirán para llevar a cabo eficientemente el procedimiento de pagos posteriores, además, que como dejé señalado, el examen debe, igualmente, basarse en registros auxiliares relativos a cada uno de los deudores.

Con respecto a la fecha en que deben examinarse los pagos posteriores, no puede determinarse específicamente, pero sí es necesario te-

ner en cuenta que dicha fecha debe ser conciliadora del monto deseable de pruebas por pagos posteriores y de la oportunidad en la entrega del informe respectivo. Considero, y esta es una opinión personal, que el lapso conveniente de espera para efectuar dicho examen es de dos meses.

Después de haber acumulado el auditor sus pruebas a base del examen de pagos posteriores, deberá compaginar éstos selectivamente con los auxiliares y registros, para cerciorarse de la veracidad de los mismos. Además, deberá comprobar selectivamente, los correspondientes ingresos.

Una vez efectuado el examen de los pagos posteriores, deberá computarse el resultado del mismo, con el fin de cerciorarse que el porcentaje de pruebas es suficiente para el logro del objetivo de probar la autenticidad de las cuentas y documentos por cobrar.

Examen de la documentación comprobatoria representativa del saldo de las cuentas y documentos por cobrar.

Este procedimiento, denominado comúnmente como "arqueo", consiste en inspeccionar, relacionar y totalizar todos los documentos concernientes a la integración de los saldos de los deudores.

En dicho examen, inspección o arqueo, deberá tenerse en cuenta que por lo regular se contará con documentación representativa de adeudos no documentados provenientes de ventas (clientes) y de adeudos documentados (documentos por cobrar).

En el primer caso, tratándose de los clientes, los docu-

mentos en cuestión son normalmente facturas. Su relación deberá abarcar todos los datos característicos de las mismas, tales como números de factura, fecha de expedición, nombre del cliente e importe.

Por lo que toca a los documentos por cobrar, el auditor deberá anotar la clase de documento, su número, la fecha de expedición, vencimiento, girado, beneficiario, aval, tasa para intereses normales y moratorios, endosos, etc.

En ambos casos el auditor deberá examinar los documentos originales y deberá cerciorarse que el beneficiario o el último a favor de quien se endosan dichos documentos es la propia compañía.

Con respecto a la forma y fecha en que deba practicarse el arqueó de la documentación si la aplicación de este procedimiento suple a la confirmación de adeudos, me inclino porque aquél se lleve a cabo en una forma total y a la fecha del balance, respectivamente, a menos que el control interno correspondiente a los departamentos de crédito, cobranzas, cartera y, en general, aquéllos cuya labor emanable repercuta sustancialmente en los adeudos por cobrar, sea excelente.

El auditor, una vez efectuado lo anterior, deberá cerciorarse que el total de la documentación representativa corresponda a los saldos de las cuentas relativas a los adeudos por cobrar, así como selectivamente, de que la documentación correspondiente a cada deudor, coincida con los saldos de los auxiliares correspondientes.

Análisis y comprobación.

La aplicación de este procedimiento proporciona al auditor, base para cerciorarse de la correcta aplicación contable de la existencia y procedencia de las cuentas y documentos por cobrar.

Este procedimiento debe abarcar el examen de los documentos contabilizadores, notas de remisión, recibos por fletes, seguros, etc., y en general, toda la documentación que compruebe la autenticidad de las cuentas y documentos por cobrar, así como determinar definitivamente la procedencia de los movimientos reportados en la contabilidad, así, por ejemplo, que un cargo a determinado cliente provenga efectivamente de una venta, o que cierto cargo correspondiente a la cuenta de documentos por cobrar provenga del adeudo de un empleado o de un cliente documentado y que daten de una fecha anterior.

Además, creo que resulta conveniente para el logro del objetivo de la comprobación de las cuentas y documentos por cobrar, que el auditor recurra a comparaciones e interpretaciones globales, tales como: comparaciones de ventas, rotaciones de cuentas por cobrar e inventarios.

Examen de los archivos y expedientes relativos a los deudores.

Recurrir a este procedimiento supletorio, puede representar el favorecer la comprobación de la autenticidad de las cuentas y documentos por cobrar.

En cuantas ocasiones al examinar dichos archivos y expedientes se localizan omisiones y errores que repercuten en la contabilidad. El examen de contratos, documentación referente al estudio de créditos de los diversos

deudores, garantías de documentación que ampare garantías prendarias y colaterales entregadas, cartas recibidas y enviadas a los mismos, etc., son un claro ejemplo de la utilidad que representa el examen de dicha documentación.

Procedimientos supletorios de la observación de los inventarios físicos.

Pueden ser los siguientes:

1. Confirmación
2. Análisis y comprobación
3. Examen de archivo y correspondencia relativos a los proveedores

Confirmación.

Existen ocasiones en que el auditor no puede estar presente en algunas tomas físicas de inventarios, así, por ejemplo, tratándose de varios comisionistas o sucursales localizados en varios sitios o de sucursales situadas fuera del país, y en general que las circunstancias impidan o hagan incosteable la presencia del auditor en los lugares en donde se encuentran los artículos, éste puede recurrir para cerciorarse de la existencia de los mismos, a la confirmación por parte de las personas responsables y encargadas de la custodia de dichos inventarios. De esta manera el auditor comprobará las existencias de los mismos.

En el caso de que el contador público que dictamina, se vale de la confirmación otorgada por otro contador público radicado en la localidad donde se encuentran las mercancías, cuya existencia se trata de comprobar, no creo que se trate de un procedimiento supletorio, sino por el contrario, del - -

procedimiento básico o normal de la presencia en la toma de inventarios, ya que en este caso, el contador público que observa la toma, practica ciertas pruebas físicas e informa del resultado de su intervención al contador público que dictamina, funje como ayudante o auxiliar de este último.

Análisis y comprobación.

Igualmente, como en el caso del examen de cuentas y documentos por cobrar, el auditor puede recurrir al procedimiento de la investigación del origen de los inventarios, analizando y comprobando los movimientos de las cuentas correspondientes, inspeccionando al efecto las facturas, comprobantes de gastos sobre compras, notas de débito, notas de entrada al almacén y demás documentación representativa de las compras. Tratándose de industrias, el auditor debe practicar una revisión de la integración de los costos respectivos.

Así mismo, es conveniente cerciórarse de la correlación contable, es decir, una entrada al almacén debe relacionarse con un crédito a bancos o a proveedores.

Examen de archivo y correspondencia relativos a los proveedores.

El hecho de que se examinen contratos, copias de pedidos, correspondencia dirigida a y de proveedores, así como la demás documentación relativa a la adquisición de mercancías, especialmente cuando ésta es bastante importante, darán indiscutiblemente al auditor fuerza en el logro del objetivo de la comprobación de la existencia de los inventarios.

2. EL CONTROL INTERNO COMO BASE PARA LA APLICACION DE PROCEDIMIENTOS SUPLETORIOS.

En el capítulo II hablé ampliamente sobre el examen del control interno, y quedó asentado que el contador público que dictamina no puede afirmar haber practicado su examen "de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas", si no practicó un examen del control interno.

Esto es por lo que respecta a circunstancias normales, es decir, cuando el auditor aplica procedimientos básicos, pues cuando el auditor prescinde de los mismos y aplica los llamados "supletorios", creo que es necesario el examen más profundo del control interno relativo a las operaciones que repercuten sustancialmente en la cuenta o cuentas para cuyo examen se aplican estos procedimientos.

Efectivamente, por ejemplo en el caso de los exámenes de cuentas y documentos por cobrar e inventarios, para lograr los objetivos de comprobar la autenticidad y existencia, respectivamente, es necesario cuando no se aplican los procedimientos básicos ya tratados en puntos anteriores, que el auditor practique un examen más detallado relativo a las operaciones de ventas, crédito, cobranzas, cartera, contabilidad, etc., y todas aquellas que afecten en una forma más o menos directa las cuentas y documentos por cobrar. En el caso de inventarios, el auditor deberá enfocar la revisión profunda del control interno, relativo a los departamentos de almacén, compras, costos, ventas, contabilidad, etc.

En mi opinión, el control interno en estas condiciones tiene que ser, si no excelente, sí bastante satisfactorio. En efecto, el hecho de

no aplicar los procedimientos básicos y si el control interno relativo a las operaciones afectas a las cuentas en cuestión "no es muy bueno", pueden ser causas que impidan emitir una opinión.

Consecuentemente, el control interno es base fundamental para la aplicación de procedimientos supletorios y, por consiguiente, para la mira de juzgar las situaciones examinadas por el contador público independiente.

3. OPORTUNIDAD EN LA APLICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS SUPLETORIOS.

En este punto trataré lo relativo a cuándo y cómo deben aplicarse los procedimientos supletorios.

Es interesante efectivamente, saber cuándo es oportuno recurrir a esta aplicación, me parece que la misma procede, cuando se tiene el conocimiento de la imposibilidad de aplicar los procedimientos básicos y cuando la aplicación de éstos no arrojan resultados satisfactorios y suficientes.

Así por ejemplo, cuando el cliente le pide al auditor que no recurra al procedimiento de confirmación directa con determinados deudores cuyo adeudo es de cuantía importante, cuando las mercancías se encuentran en tal desorden que es imposible practicar un recuento físico, cuando las contestaciones recibidas por el auditor al proceder a la confirmación de adeudos es muy pobre, etc. En estas condiciones, cuando sea inaplicable o ineficaz la aplicación de los procedimientos básicos de auditoría, el auditor debe recurrir de inmediato a los procedimientos supletorios.

Ahora bien, el auditor debe recurrir a tal aplicación en la fecha más cercana a la del balance, siempre que se a posible.

Por lo que toca a la forma de aplicación, deben practicarse combinadamente, es decir, procurar aplicar aunque sea en una forma incompleta, los procedimientos básicos conjuntamente con la aplicación de todos y cada uno de los procedimientos supletorios, así como el examen completo del control interno de las operaciones respectivas.

Tal combinación será más efectiva y le dará más bases al auditor para poder juzgar las situaciones correspondientes.

4. NECESIDAD DE SU APLICACION

Ya planteé las características relativas a los procedimientos supletorios de auditoría, pero realmente ¿por qué es necesaria la aplicación de esta clase de procedimientos?

El fin del examen de los estados financieros, es que el contador público opine sobre la razonabilidad de los mismos, es decir, practica su examen para obtener bases suficientes para externar su opinión.

Si la aplicación de procedimientos básicos o normales no dejan en aptitud al auditor para emitir su opinión, es necesario que recurra a la aplicación de procedimientos supletorios.

Es necesaria la aplicación de procedimientos supletorios porque el auditor debe tener elementos de juicio suficiente para el consiguiente dictamen de los estados financieros.

5. CALIDAD PROFESIONAL NECESARIA PARA SU APLICACION

Al incluir este punto, mi intención es recalcar que para hacer un trabajo de calidad profesional, es muy importante tener en cuenta los procedimientos de referencia.

Efectivamente, en virtud de que el criterio individual es el que juzga las determinaciones a que haya lugar en cada caso concreto que se presente, creo que es conveniente que la intensidad, combinación, selección y oportunidad de los procedimientos supletorios de auditoría, sea lo más cuidadosa, atinada y de mayor calidad posible, con el fin de que los resultados obtenidos al proceder a la mencionada aplicación, sean bastantes para que verdaderamente le proporcionen elementos de juicio suficientes.

Esto es por lo que respecta al aspecto técnico, pues por lo que toca al aspecto moral, el contador público, en caso de aplicar procedimientos supletorios, tiene obligación de hacer constar esta circunstancia en su dictamen, siempre y cuando, desde luego, la aplicación de procedimientos básicos o normales no se haya efectuado por el auditor, por circunstancias diversas.

6. LOS PROCEDIMIENTOS SUPLETORIOS COMO REVISION COMPLEMENTARIA

Creo que, indudablemente, varios contadores públicos en sus exámenes de estados financieros, recurren a la aplicación de procedimientos supletorios, pero no por el hecho de que los procedimientos básicos les hayan arrojado resultados nulos o incompletos, sino con la mira de un mayor margen de seguridad.

Así es, en efecto, cuántas veces la sola confirmación de adeudos por sí sola no es suficiente para que el contador público logre plenamente el objetivo de la autenticidad. En ocasiones las contestaciones recabadas de los deudores indican: "sí debo, pero no pienso pagar" y seguramente también algunas veces la conformidad de adeudos proviene de deudores "ficticios".

El mismo caso podría presentarse por lo que respecta a la comprobación de la existencia de los inventarios, pues en ocasiones el contador público que observa determinadas tomas puede ser engañado mostrándole objetos que no sean propiedad de la compañía cuyos estados financieros se están examinando.

En este momento no discurro más casos, pero indudablemente existirán aún más que hagan que la aplicación de los procedimientos básicos no sea del todo completa y eficaz y haya la necesidad de recurrir a los supletorios, sustitutivos o secundarios para que el auditor tenga más firmeza y seguridad en la tan delicada opinión que tiene que externar a la luz del examen de los estados financieros.

C A P I T U L O IV

Dictámenes y su presentación

En los capítulos anteriores, se han tratado ya diversos comentarios relativos a los procedimientos básicos o principales y a los supletorios o secundarios; ahora resta por definir los efectos y repercusiones que los mismos proporcionan en el dictamen de los estados financieros.

Así pues, creo de suma importancia, primeramente en el presente capítulo, definir en qué consiste dicho dictamen, sus finalidades e importancia, su contenido, presentación, así como establecer una serie de comentarios y críticas.

1. CONCEPTO

Arthur W. Holmes al hablar de "certificados", dice:

"El certificado presentado por el auditor es un resumen del alcance del trabajo realizado, o del no hecho, durante su auditoría, de los resultados de la misma, en forma extractada y de la opinión del auditor en relación con el material sobre el que va a certificar..."

Intencionalmente he dejado la palabra "certificado" con el fin de señalar que todavía en la actualidad se oye el término certificación, cuando quiere manifestarse la actitud primordial del contador público: El dictamen de los estados financieros.

Certificar es según la lengua española "asegurar, afirmar, dar por cierta alguna cosa". El auditor no puede asegurar o afirmar como cierta la corrección de los estados financieros, ya que para hacer esa afirmación tendría forzosamente que examinar en un cien por ciento las operaciones; el auditor solo opina sobre la razonabilidad de los mismos.

Como se ve el concepto que nos da Arthur W. Holmes nos indica primeramente "trabajo realizado" y además una "opinión".

A continuación me atrevo a formular una definición tentativa del dictamen.

"Dictamen es el medio de información por el cual el contador público indica en forma extractada su examen realizado y su opinión con respecto a la revisión de los estados financieros".

He dejado ya anteriormente asentado que el dictamen de los estados financieros es la función que viene a otorgar la calidad de público al contador. Efectivamente, no solo el nombre genérico con el que se designa a los egresados de nuestra carrera y que es el de "contador público" proviene porque el mismo tenga que ofrecer servicios al público en general, sino porque la función del mismo (el dictamen de los estados financieros) beneficia no únicamente al cliente con el que contrata el contador público, sino a los acreedores, a los futuros inversionistas, al fisco, etc., por ser todos ellos partes interesadas, es decir, la labor del contador público debe ser eminentemente social.

2. FINALIDADES.

Sin duda son varios los fines para los cuales se solicitan los servicios del contador público independiente, en relación con el examen de los estados financieros, y por lo mismo se pueden clasificar en varias las finalidades del dictamen, es decir, la diversificación que expongo a continuación es correlativa al objetivo del uso del dictamen.

1. Para obtención de crédito
2. Para compra o venta de negocio
3. Para inversión
4. Para información de la administración de los negocios
5. Para el registro de acciones, obligaciones, etc. en la bolsa de valores.
6. Para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como base para la revisión de declaraciones e impuestos.

Creo que es necesario hacer notar, que el contador público expresa su opinión sobre estados financieros y que ésta es utilizable para cualquiera de los fines anteriores, ignorando en varias ocasiones los usos que se les va a dar a los dictámenes. Es decir, los exámenes que practique el contador público (aplicación de procedimientos de auditoría) para estar en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros en conjunto, no varían en función a los fines para los cuales está practicando el mencionado examen y en igual circunstancia se encuentra el correspondiente dictamen emitido.

Aunque no es tema de mi tesis el hecho de tratar sobre el dictamen de estados financieros para fines fiscales, me parece interesante comentar brevemente acerca de dicha finalidad tan común en nuestros días.

Por decreto presidencial del 21 de abril de 1959, se creo el organismo denominado "Auditoría Fiscal Federal", para que esencialmente vigilasen que los causantes cumplieran con sus obligaciones fiscales, se estableció que los mismos podrían acompañar a sus declaraciones dictámenes emitidos por contadores públicos, con el fin de que en estos casos se diera crédito a dichos dictámenes, sin necesidad de practicar auditorías fiscales directas.

En este caso, el contador público independiente, no tiene, por ejemplo, por que aumentar la extensión de sus procedimientos de auditoría, con el fin de evitar que se "cuelen" fallas fiscales y de descubrir exhaustivamente "partidas no deducibles", que la compañía auditada haga aparecer como "deducibles".

A mi modo de ver, todavía existen algunos "malos entendimientos" al respecto, inclusive en revistas técnicas, ya que el auditor no tiene por que aumentar sus porcentajes antes "acostumbrados" de pruebas selectivas, a raíz del referido decreto, a menos que, antes de la creación del mismo no se estuviesen observando íntegramente "las normas de auditoría generalmente aceptadas".

En estas condiciones, el dictamen del contador público es aprovechado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como base para la revisión de las declaraciones de impuestos, pero dicho dictamen no califica automáticamente las declaraciones y sus correspondientes anexos, que seguramente habrán de revisar las autoridades hacendarias.

En consecuencia, la creación de la D.A.F.F. no puede desvirtuar las normas de auditoría que rigen la actividad del contador público. Es también necesario hacer recalcar que únicamente la profesión ha aceptado agregar a su dictamen cuando sea para fines fiscales, un párrafo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones fiscales federales a que está sujeto el causante auditado.

3. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS,

En este subcapítulo abarcaré cada una de las frases componentes del dictamen, con el fin de interpretar las mismas.

A continuación tomaré como base para el análisis de los elementos constitutivos, el dictamen recomendado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y que lógicamente es de aceptación general por toda la profesión, según boletín publicado por el Instituto con motivo de la conferencia sustentada por el Sr. Luis Nieto M., C.P. "La actividad del Contador Público como Auditor Independiente, el dictamen y sus responsabilidades".

"He examinado el balance general de _____ al _____ de _____ de _____ y el estado de pérdidas y ganancias que le es relativo por el año que terminó en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los mencionados estados que se adjuntan, presentan razonablemente la posición financiera de _____ al _____ de _____ de _____ y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre una base consistente en relación al año anterior".

El primer párrafo es conocido comúnmente como párrafo del alcance y el segundo como párrafo de la opinión.

El primer párrafo empieza con la frase "he examinado". Con respecto a la palabra examinar, anteriormente existían muchas confusiones entre el público lector, ya que se pensaba que con esto el auditor había efectuado una revisión total. La frase quiere decir que solo se hizo un reconocimiento a base de pruebas selectivas, mediante el cual el contador público no persigue el descubrimiento de fraudes.

El dictamen constituye la opinión del auditor respecto a la razonabilidad de los estados financieros, apoyada por el resultado de sus exámenes.

Además la afirmación "he examinado" indica que el contador público se ha apegado al Artículo 2.12 del Reglamento de ética profesional que entre otras cosas dice: "el contador público no expresará una opinión acerca de los estados financieros ni presentará cualquier otra afirmación profesional, sin haber practicado un examen adecuado...."

Sigue el párrafo del alcance diciendo "... el balance general de _____ al _____ de _____ de _____".

Es necesario hacer notar, que los estados financieros son preparados por las empresas y por lo tanto son responsabilidad de éstas. El contador público independiente nunca puede modificar los estados financieros, si no es con la aprobación de sus propios clientes. En el caso de que por alguna circunstancia no se lleven a cabo dichas modificaciones, el contador público deberá hacer las aclaraciones necesarias en el documento que emite (dictamen).

Continúa el mencionado párrafo indicando "... y el estado de pérdidas y ganancias que le es relativo por el año que terminó en esa fecha..."

Esto quiere decir que debe existir armonía o correlatividad entre las fechas del balance y del estado de pérdidas y ganancias.

El contador público no puede opinar sólo sobre el balance, desligando el estado de pérdidas y ganancias, puesto que el balance general es un reflejo de la situación financiera. Indiscutiblemente es necesario además, el mencionado estado, puesto que es el que repercute o "moldea" el balance general.

Es de hacerse notar que además de la fecha estática que presenta el balance general, el estado de pérdidas y ganancias debe referirse a un período en virtud del cual se obtuvieron X resultados que se reportan en el balance.

Creo interesante además, indicar que las fechas que se mencionan en los estados financieros, se refieren precisamente a la fecha del examen practicado por el contador público independiente. Es imprescindible que el dictamen lleve las fechas respectivas, con el fin de evitar que pudiera utilizarse dicho dictamen para cubrir estados financieros que realmente no hubieran sido examinados. Es importante señalar además, lo que previene la parte del artículo 2.12 del mencionado reglamento de ética profesional relacionado con este aspecto: "...tampoco permitirá que los estados, documentos o informes sean presentados en papel con su membrete cuando no hayan sido examinados en los términos de esta regla o no se hagan anotaciones para aclarar que no ha examinado los propios estados o que deban leerse en relación con su dictamen en otro estado o en el informe...."

Después el párrafo que se analiza indica: "...Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas..."

Esta oración nos indica que el trabajo del auditor está garantizado, pues guarda por lo menos requisitos mínimos para considerarlo una revisión completa y de calidad.

Es tal la trascendencia y significado de esta afirmación que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de una comisión de procedimientos de auditoría, ha preparado la publicación especial de un boletín con fecha de octubre de 1956 y que corresponde al No. 3.

En virtud de que he reservado un subcapítulo especial para "normas de auditoría generalmente aceptadas" solo en este punto me concreto a señalarlas.

Por último indica el párrafo del alcance "... y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

Tal parece que esta "robusta" oración, sale sobrando, si anteriormente se afirma que el examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

En efecto, en principio nos encontramos ante una redundancia, pues de hecho la tercera norma (obtención de evidencia suficiente y competente) del segundo grupo (normas de ejecución del trabajo) abarca la frase comentada. Es decir, si el auditor aplica innumerables procedimientos de auditoría para la obtención de bases que le permitan emitir un juicio, resulta inútil

señalar solo algunos de esos múltiples procedimientos de auditoría ("...pruebas de los registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría...")

Además la afirmación de haber practicado el examen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, no se refiere concretamente a determinados procedimientos de auditoría, sino a los que el contador público independiente consideró necesario aplicar en vista de las circunstancias.

Las ideas acerca de que si se trata o no de una redundancia fueron planteadas a la Comisión de Procedimientos de Auditoría en la mesa redonda habida en el auditorio de la Comisión Federal de Electricidad el día 12 de agosto de 1960 a raíz de tratar el tema "Usos del dictamen del contador público".

Los miembros de la mencionada comisión, concluyeron señalando que en principio estaban de acuerdo que la oración de referencia era redundancia, pero por otra parte, se tenía como aceptada y por lo tanto no se había eliminado por razones de tipo educativo, pero que a través de una enseñanza paulatina, quizá se llegaría a eliminar la frase a la que he estado haciendo referencia.

Efectivamente, es indudable que todavía en nuestro medio la labor de educación referente a la actuación del contador público, no ha fenecido y creo que esta redundancia como otras que seguramente existen, vienen a ayudar y a otorgar mayor claridad al público en general.

El texto del dictamen de hecho ha evolucionado mucho, de seguro en relación no únicamente a los adelantos de la profesión, sino también del público que solicita los servicios del contador público independiente.

Por lo que respecta al 2o. párrafo o sea el de la opinión, se inicia diciendo:

"En mi opinión...". Una opinión es el parecer de una persona respecto a una cosa, es por eso que el contador público no certifica, sino únicamente emite un juicio personal de buena fé.

".....Los mencionados estados que se adjuntan...".

Esta frase tiene dos consecuencias, que los estados financieros son de la propiedad y responsabilidad de la compañía y que para protección del auditor, esos estados se adjuntan al dictamen.

Continúa el párrafo de la opinión diciendo: "... presentan razonablemente la posición financiera...." Esta oración viene a ser el "veredicto final del juicio llevado a cabo", pues es el objeto principal del dictamen.

Con esta frase no se indica que los estados financieros presentan verdaderamente o realmente la posición financiera. El auditor no puede afirmar la corrección de dichos estados en una forma absoluta, puesto que el juicio que se ha formado sobre los mismos, ha sido en base a estimaciones y "pruebas selectivas", lo cual indica que en el examen de las diversas partidas integrantes de los estados financieros, solo se obtuvo la certeza de su corrección respecto a aquellas que por su importancia, realmente habrían cambiado la situación financiera, en caso de contener alguna incorrección.

Sigue más adelante indicando el párrafo de la opinión:

".....de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados....", de conformidad con, quiere decir que el contador público independiente se atreve a firmar esos estados financieros porque sabe que están preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Sería absurdo pretender hacer una enumeración limitativa de los principios de contabilidad, en base a los cuales podría hacerse la afirmación que los estados financieros fueron formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Desde el punto de vista científico un "principio" es una ley inmutable y desde luego este significado restringido no es aplicable a la técnica contable, cuyos objetivos y procedimientos tienen que modificarse cuando cambian las necesidades que debe satisfacer, es decir, es imposible establecer inmutabilidad ante ciertas cosas que evolucionan, como es el caso de los principios de contabilidad. Simplemente son meros convencionalismos.

Los principios de contabilidad son principios técnicos y por lo mismo se le puede calificar como de principios, a pesar de haber sido creados por el hombre y que han variado y pueden seguir variando conforme a las necesidades.

La razón de la frase "generalmente aceptados" es de utilidad, ya que aclara al público que confía en el dictamen del contador independiente, que los procedimientos empleados en la formulación de los estados financieros son todos conocidos y usados por la mayoría de los contadores.

Es de importancia señalar que en la Mesa No. 1 de la Segunda Convención Nacional de Contadores Públicos en el tema "El fondo de los principios de contabilidad", los componentes de dicha mesa en una de sus recomendaciones convinieron en eliminar el término "generalmente aceptados" con el fin de evitar confusiones y para que dichos principios de contabilidad fueran aceptables por

sí mismos y que llegaran a convertirse en universales.

En mi opinión, la sugestión anteriormente comentada, sería más acomodada en un futuro no muy lejano, en que nuestra profesión haya alcanzado un mayor entendimiento entre nuestro público en general.

Por último, se indica en el párrafo de la opinión "..."Que fueron aplicados sobre una base consistente en relación al año anterior..." Esta frase reviste una singular importancia, pues de no hacerse la afirmación anterior desvirtuaría los estados financieros.

El hecho de aplicar procedimientos contables sobre una base consistente en relación al año anterior, equivale a aplicar de manera uniforme y semejante dichos principios.

Es importante hacer notar que esa consistencia no se refiere a que se empleen procedimientos iguales en negocios iguales, sino que se adopten en cada empresa los métodos más acomodables y prácticas que encajen a las necesidades de cada empresa, pero una vez adoptados, se apliquen sistemáticamente año con año.

4. NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

En este punto comentaré brevemente acerca de esta expresión usada en el párrafo del alcance del dictamen y que tanta importancia y trascendencia tiene, pues garantiza el trabajo efectuado por el auditor (dictamen de los estados financieros), implicando por lo mismo y por lo menos un mínimo de calidad moral y técnica.

Años atrás se pensó en establecer una serie de procedimientos mínimos de auditoría con el objeto de mantener la actividad del contador público en un alto nivel profesional. Pero si realmente la actividad del contador público está considerada como una profesión que indica independencia de juicio, no es posible ésto, pero si en cambio partir de ciertos principios fundamentales que vienen a ser la base de los procedimientos de auditoría.

El boletín No. 3 elaborado por la Comisión de Procedimientos de Auditoría, define como "normas de auditoría": "los procedimientos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se deriva de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y sus características específicas".

Antes de pasar a determinar la clasificación y características de dichas normas, primeramente me parece interesante aclarar ciertos puntos relativos a las diferencias entre normas y procedimientos de auditoría "generalmente aceptados", así como de la procedencia de este último término.

Diferencia entre normas y procedimientos de auditoría "generalmente aceptados".

Comúnmente, inclusive dentro del medio contable se confunden estos dos términos.

El Instituto Americano de Contadores, indica: "las normas de auditoría pueden ser consideradas como los principios fundamentales de la auditoría que gobiernan tanto la naturaleza como la extensión, corroboración o evidencia que debe obtenerse por medio de los procedimientos de auditoría".

Como puede observarse el párrafo anterior nos muestra una división marcada de normas y de procedimientos de auditoría.

Las normas vienen a ser los principios, postulados o ideales fundamentales relativos al examen de los estados financieros; los procedimientos de auditoría son los medios para aplicar dichos principios, postulados o ideales.

Por otra parte, el hecho de que el auditor afirme que su examen se llevó a cabo "conforme a normas de auditoría generalmente aceptadas" equivale a que el contador público independiente cumplió con todas las normas de auditoría y que no omitió o alteró norma alguna.

En cambio los procedimientos de auditoría, cambian en relación a las circunstancias relativas a cada caso.

Otra diferencia que observo entre normas y procedimientos de auditoría, es aquella que se deriva del hecho de que las frases inherentes a las normas de auditoría: "generalmente aceptadas". Este último término en mi opinión viene a inyectarle más fuerza obligatoria a dichas normas.

En cambio en el caso del mismo término agregado a las palabras procedimientos de auditoría, seguramente indica que son más usuales y aplicadas pero no creo en manera alguna que implique obligatoriedad en su aplicación, ya que de hecho no existen ni pienso que existirán "procedimientos forzosos" y por lo tanto aplicables a todas las circunstancias habidas y por haber.

Efectivamente las normas son, en cuanto a su aplicación, obligatorias. Los procedimientos de auditoría en general, están sujetos a modificaciones constantes.

Realmente pienso que es factible utilizar el mismo término (generalmente aceptadas) para indicar cosas diferentes, por lo tanto, si a raíz de mis exposiciones anteriores he considerado como adecuado el mencionado término como "consecuente" de las normas de auditoría, es conveniente que se utilice el término de "básicos", "usuales" o "normales" como adjetivo calificativo de los procedimientos de auditoría, cuya efectividad está en la actualidad debidamente reconocida, al grado tal de hacer obligatoria la mención de su falta de aplicación.

Disertación sobre el término normas de auditoría "generalmente aceptadas."

Ya comenté que el término "generalmente aceptadas" implica obligatoriedad.

En los inicios de mi tesis cuando dejé definida la norma, señalé que dicho concepto implica obligatoriedad, entendiéndose desde luego que es obligatoria totalmente.

Ahora bien, del término "normas de auditoría generalmente aceptadas", puede derivarse o que existe una redundancia, o bien que existen excepciones.

En el primer caso, si las normas son de observancia total, las palabras "generalmente aceptadas" (entendiéndose como totalmente) salen sobrando.

En la segunda suposición y en el caso de que por "generalmente" se entendiera "casi la totalidad", entonces supone una excepción que no se especifica a favor de quién y por otra parte tampoco se determina quiénes aceptan y por lo tanto para quiénes son aplicables las normas de auditoría.

En mi opinión, estas normas de auditoría son aplicables y tácitamente aceptadas por los miembros del Instituto y del Colegio de Contadores Públicos, ya que sus estatutos respectivos establecen como obligación a los asociados cumplir con las normas de ética profesional y dentro de éstas a su vez, se incluye el artículo 2.12 del Código de ética profesional que dice: "el contador público no expresará una opinión acerca de los estados financieros ni presentará cualquiera otra afirmación profesional, sin haber practicado un examen adecuado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas...".

Clasificación y características de las "normas de auditoría generalmente aceptadas"

Pueden clasificarse en tres grupos:

- a) Personales
- b) Relativas a la ejecución del trabajo
- c) Relativas a la información y dictamen

Las normas personales son aquellas que se refieren a las cualidades que se deben poseer en el campo profesional del contador público independiente.

Las normas relativas a la ejecución del trabajo son ciertos elementos básicos fundamentales en el desarrollo de la actividad del contador público.

Las normas relativas a la información y dictamen son aquellas que regulan la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente.

A su vez la clasificación de los grupos de normas anteriormente señaladas, quedan de manifiesto a continuación:

a) Normas personales

1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.- El trabajo de auditoría de estados financieros con la finalidad de rendir una opinión profesional sobre los propios estados financieros, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

2. Cuidado y diligencia profesionales.- El auditor está obligado a ejercitar un cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

3. Independencia mental.- El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional como auditor.

b) Normas relativas a la ejecución del trabajo.

1. Planeación y supervisión.- El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada.

2. Estudio y evaluación del control interno.- Como base para determinar la confianza que va a depositar en él, y para determinar la extensión que va a dar a los procedimientos de auditoría que use, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa.

3. Obtención de evidencia suficiente y competente.- Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión relativa a los estados financieros que examina.

c) Normas relativas a la información y dictamen.

1. Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.- En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si ha realizado algún examen de ellos, el contador público debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que, como consecuencia de él, asume.

2. Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.- El auditor debe declarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de operación de la empresa en la fecha y por el período a que se refieren y si dichos estados financieros fueron formulados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3. Consistencia en la aplicación de los procedimientos de contabilidad.- El auditor debe declarar expresamente en su dictamen o informe, si los principios de contabilidad han sido observados consistentemente en el período actual en relación con el período precedente.

4. Suficiencia en las declaraciones informativas.- A menos que el auditor haga una declaración expresa en contrario, se considerará que él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuadas.

5. Salvedades.- Cuando el auditor se considere obligado a hacer salvedades a alguna de las afirmaciones genéricas de su dictamen, deberá expresarlas de modo claro e inequívoco, manifestar explícitamente a cuál de las informaciones genéricas se refiere, e indicar los motivos de la salvedad y la trascendencia o importancia de ella dentro del cuadro general que suministran los estados financieros.

6. Negación de opinión.- Cuando el auditor considere que no está en condiciones de expresar una opinión profesional con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, debe declararlo así de manera explícita, aún cuando después de esta declaración, puede hacer los comentarios parciales que considere que el resultado de su examen le autoriza para hacer.

5. PRACTICAS DE PRESENTACION DEL DICTAMEN EN MEXICO.

Independientemente del progreso ganado en nuestra profesión, la estandarización de programas en las escuelas donde se imparte la carrera de Contador Público, las convenciones periódicas efectuadas que han tendido a conseguir la uniformidad de criterios de los contadores públicos, y otros actos que han propugnado por la evolución y mejoramiento de nuestra actividad y por consiguiente de la presentación del dictamen en México, todavía en la actualidad existe cierta diversidad de criterios de los contadores públicos en cuanto a la forma y presentación del mencionado dictamen.

He creído muy interesante, incluir a continuación, una serie de dictámenes que he seleccionado de los diarios oficiales publicados de enero de 1959 a marzo de 1962, en la inteligencia de que no incluyo los párrafos -

correspondientes al cumplimiento del Artículo 57 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y al cumplimiento del Decreto del 21 de abril de 1959 (auditoría para fines fiscales).

La finalidad de la inclusión de estos diversos dictámenes emitidos por diferentes contadores públicos, es poder apreciar concretamente, como son presentados en la práctica, observar si coinciden entre sí o si difieren bastante, si su cuerpo es acorde al tipo de dictamen recomendado por el Instituto Mexicano de Contador Públicos; al igual que me serviré en el siguiente capítulo de dichos dictámenes, para ejemplificar los efectos causados por la aplicación de procedimientos supletorios de auditoría y tomaré diversos casos de salvedades.

Cia. "A"
Presente.

He examinado los libros y documentos de la compañía por los procedimientos de auditoría indicados para estos casos y en mi opinión, tanto el Balance General preinserto como su correspondiente Estado de Pérdidas y Ganancias están formulados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y presentan correctamente la situación económica de la Cia. "A".

Atentamente.

Contador Público "A"

Compañía "B"
Presente.

He examinado el Balance General al _____
_____. Y en mi concepto basado en este examen y de acuerdo con
los principios generalmente aceptados en contabilidad presenta éste, razonable-
mente la situación financiera de la empresa a la fecha expresada.

Atentamente.

Contador Público "B"

Compañía "C"
Presente.

He examinado el Balance General de la Compañía "C" al _____ y el Estado de Pérdidas y Ganancias por el período comprendido del _____ al _____. Practiqué la revisión de acuerdo con las normas técnicas aceptadas para auditoría de balance, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros contables y demás labores adecuadas a las circunstancias. Tomando en consideración lo anterior y los comentarios y explicaciones del informe adjunto, en mi opinión, el Balance General preinserto y el Estado de Pérdidas y Ganancias que le es relativo, presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía "C" y el resultado de sus operaciones en las fechas a que se refieren.

Contador Público "C".

Compañía "D"
Presente.

Hemos examinado el preinserto Balance General Consolidado de la Compañía "D" al _____, así como el Estado de Pérdidas y Ganancias por el ejercicio anual terminado en esa fecha, de acuerdo con las normas profesionales y siguiendo los procedimientos de auditoría de balance que consideramos adecuados. Las existencias de mercancías en las sucursales nos fueron certificadas, en cuanto a cantidades, calidades y costos, por los funcionarios responsables de las mismas. La empresa pagó el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en los términos de la Ley. Ya han sido calificadas sus declaraciones de impuestos sobre la renta hasta el ejercicio de _____.

Basados en el examen practicado y en los términos de nuestro informe, opinamos que, el preinserto Balance General Consolidado y Estado de Superávit relativo, formulados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, seguidos en igual forma que en años anteriores, presentan razonablemente la situación financiera de Compañía "D" al _____, después de dar efecto a las aplicaciones de resultados de _____ aprobadas por la Asamblea General Ordinaria de Accionistas celebrada el _____.

Contador Público "D".

Compañía "E"
Presente.

He examinado el Balance General de la Compañía "E" al _____, en igual forma el Estado de Pérdidas y Ganancias correspondiente a dicho año, habiendo revisado, con los procedimientos que a mi juicio consideré adecuados, tanto el sistema de comprobación y control interno como los métodos y libros de contabilidad y documentación comprobatoria relativa a la empresa.

En mi opinión, el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias, presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía "E" al _____, y los resultados de sus operaciones en dicho año están formulados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en igual forma que en años anteriores.

Contador Público "E".

Compañía "F"
Presente.

He practicado un examen del presente balance de la Compañía "F" para cuyo efecto revisé los métodos de contabilidad en uso y sin llevar a cabo una auditoría detallada de las operaciones. Examiné e hice pruebas selectivas, en los registros, documentos de origen e informes, en la medida que estimé conveniente, para comprobar todos y cada uno de sus conceptos. Mi revisión se apegó a los procedimientos generales de auditoría comúnmente aceptados, los cuales apliqué de acuerdo con las circunstancias y el sistema de control interno establecido. Con los comentarios que constan en el respectivo informe, es mi opinión en el sentido de que el presente balance refleja en forma razonable la situación financiera de la Compañía "F" al _____.

Contador Público "F"

Compañía "G"
Presente.

He examinado el Balance anterior, así como el Estado de Pérdidas y Ganancias correspondiente, habiendo hecho la revisión por medio de pruebas selectivas, con la amplitud y extensión que consideré necesario, del sistema interno, los libros de contabilidad y la documentación correspondiente. Basado en el examen indicado, considero que el balance que antecede presenta de una manera razonable la situación financiera de la Compañía "G" al _____, así como el resultado de las operaciones por el ejercicio del _____ al _____.

Contador Público "G"

Compañía "H"
Presente.

He examinado el Balance General de la Compañía "H", así como el Estado de Pérdidas y Ganancias correspondiente al ejercicio terminado el _____, Llevé a cabo la revisión de las cuentas y operaciones por medio de los procedimientos de auditoría generalmente aceptados; obtuve de los funcionarios de la compañía los informes y explicaciones procedentes y revisé en lo general, el sistema de control interno y los procedimientos contables en uso.

Basado en el examen hecho, hago constar que en mi opinión, los documentos mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "H", así como los resultados del ejercicio terminado el _____.

Contador Público "H"

Compañía "I"
Presente.

El Contador Público que suscribe, hace constar:

Que ha revisado el Balance General de la Compañía "I" correspondiente al ejercicio que termina el _____, así como el Estado de Pérdidas y Ganancias que comprende el ejercicio del _____ al _____, que le es inherente. Que la revisión la llevó a cabo de conformidad con los principios de auditoría generalmente aceptados, por lo que incluyó la revisión de los libros de contabilidad y la documentación correspondiente, sobre los que ejerció las pruebas que a su juicio fueron pertinentes, habiendo encontrado que el registro de las operaciones se ha efectuado de acuerdo con los principios de contabilidad mantenidos consistentemente sobre las bases del ejercicio anterior.

Que en su opinión: Atento a lo antes citado, tanto el Balance General de la Compañía "I" como su Estado de Pérdidas y Ganancias por el ejercicio que terminó el _____, presentan correctamente, la situación financiera de la citada negociación a la fecha indicada.

Contador Público "I".

Compañía "J"
Presente.

He examinado el Balance General Consolidado de la Compañía "J" y compañías subsidiarias al _____ y el Estado Consolidado de Pérdidas y Ganancias y Superávit ganado, del año examinado en esa fecha. Este examen se llevó a cabo de acuerdo con normas de auditoría y comprendió las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias, consideré necesarios. También se examinó el informe rendido por la Compañía "Z", Contadores Públicos autorizados, que cubre el examen practicado por ellos en la oficina de la Compañía de "X" localidad.

Basado sobre mi examen y sobre el informe arriba citado, hago constar que, en mi opinión, el Balance General Consolidado y el Estado Consolidado de Pérdidas y Ganancias y Superávit ganado que se anexan, juntamente con las notas explicativas relativas a dichos estados, presentan razonablemente la situación financiera consolidada de la compañía y de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que se aplicaron sobre bases semejantes a las del año anterior.

Contador Público "J".

Compañía "K"
Presente.

En nuestra opinión, el Balance General Condensado preinserto y los Estados de Resultados y de modificaciones al capital contable relativo, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "K", al _____, el resultado de sus operaciones y las modificaciones de su capital contable por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases semejantes a las del ejercicio anterior, con excepción de la diferición de algo más de \$1,500.00, por concepto de gastos en estudios y proyectos de nuevas líneas de producción. Los gastos de ejercicios anteriores por conceptos semejantes, se llevaron a los resultados del ejercicio en que se pagaron. Técnicamente la diferición es procedente.

Nuestro examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, aplicando en consecuencia los procedimientos de auditoría que estimamos necesarios en las circunstancias.

Contador Público "K".

Compañía "L"
P r e s e n t e .

Hemos examinado el Balance General que antecede y el correspondiente Estado de Pérdidas y Ganancias y de modificaciones a las utilidades por aplicar por el año terminado el _____ Nuestro examen se efectuó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que estimamos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión el Balance General que antecede presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía "L", al _____ de _____ de _____, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases semejantes a las del ejercicio anterior.

Contador Público "L".

Compañía "M"
Presente.

Hemos examinado el anterior balance general de la Compañía "M" al _____ y los correspondientes estados de resultados y de utilidades acumuladas por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

Con la salvedad de los efectos que pudiera producir en el balance general el asunto mencionado en la Nota _____, en nuestra opinión, este balance general presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía "M" al _____, y se formuló de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Contador Público "M"

Compañía "N"
Presente.

He examinado el preinserto balance general de la Compañía "N" al _____, así como el estado de pérdidas y ganancias y la Relación de Prestaciones Fiscales Federales de la compañía por el ejercicio social terminado en esa fecha, que presento adjuntos.

Mi examen se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en lo conducente se sujetó a lo dispuesto en el Artículo 11 del Decreto del 21 de abril de 1959, y en el Artículo 57 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, habiendo incluido por lo tanto, pruebas en los registros de contabilidad, así como algunos otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en vista de las circunstancias.

Encontré casos de pagos efectuados por la compañía, relativos a compras de mercancías y gastos de operación, en los que los comprobantes respectivos carecían del número de la cédula de empadronamiento de las personas que los suscribieron. Sin embargo, en opinión de los funcionarios de la compañía con la que estoy de acuerdo, tales pagos representan adquisiciones legítimas o gastos normales y propios del negocio, que se han registrado debidamente, en la contabilidad y, por lo tanto, tal situación no altera la estructura general de los estados financieros anexos.

En mi opinión, sujeta a las notas del No. _____ al _____ mencionadas al calce del balance, el preinserto balance general y el estado de pérdidas y ganancias que le es relativo, presentan la situación financiera de la compa-

ña "N" al _____, y los resultados de sus operaciones por el ejercicio social terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que se aplicaron sobre bases semejantes a las del año anterior.

Contador Público "N".

Compañía "O"
Presente.

Hemos examinado el balance general de la Compañía "O" al _____ y sus correlativos estados de resultados y de capital contable por el ejercicio anual que terminó en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas (a excepción de que no llevamos a cabo la confirmación de saldos a cañeros y de que no se practicaron inventarios físicos del almacén de refacciones) y consecuentemente incluyó las pruebas sobre la documentación y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión (con las salvedades que se mencionan en el párrafo anterior y en la Nota No. ____ a los estados financieros que figuran en nuestro informe a los accionistas de la sociedad), el balance general que antecede y el estado de resultados y el de capital contable muestran razonablemente la situación financiera de la Compañía "O" al _____ y los resultados de sus operaciones por el ejercicio anual que terminó en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados que se aplicaron sobre bases uniformes a las del ejercicio inmediato anterior.

Contador Público "O".

6. COMENTARIOS Y CRITICAS A SU PRESENTACION

La variedad de dictámenes, asentados en el sub-capítulo anterior, por sí solos pueden ser de mucha utilidad para poder observar los diferentes criterios de presentación, pero seguramente la ilustración que ofrezcan será mucho más objetiva, al analizarse, estudiarse y comentarse separadamente.

Por lo tanto, en el presente subcapítulo, tomo de punto de partida el dictamen "tipo", para fines de comparación.

Los comentarios y observaciones que pueden derivarse de la comparación de los dictámenes anteriores, con el recomendado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, son las siguientes:

<u>Comentarios u observaciones desprendidas del dictamen.</u>	<u>Corresponden al dictamen de la compañía.</u>
1. No se cita en el dictamen el nombre de la compañía auditada.	"A" y "B"
2. No se cita la fecha de los estados financieros examinados.	"A"
3. Se dice que se examinaron los libros y documentos de la compañía, más no específicamente los estados financieros.	"A"
4. Se dice solo que se examinó el balance general.	"B" y "F"
5. No se indica que el examen fue practicado "de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas".	"A", "B", "E", "F", "G", "H", y "J".
6. Se dice que el examen se practicó de acuerdo con "las normas técnicas aceptadas para auditoría de balance", "las normas profesionales", y los "principios de auditoría generalmente aceptados", respectivamente.	"C", "D" e "I"

7. Se menciona la inclusión de "pruebas selectivas" o que no se llevó a cabo una auditoría detallada de las operaciones. "F", "G" y "J"
8. Se expresa que la revisión se practicó por procedimientos de auditoría indicados para estos casos (sin mencionarse las normas de auditoría generalmente aceptadas) "A"
9. Se habla de procedimientos de auditoría de balance. "D"
10. Se indica que la revisión se llevó a cabo por medio de los procedimientos de auditoría generalmente aceptados. "F" y "H"
11. No se habla de la inclusión de las pruebas de los registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría que, en las circunstancias se consideraron necesarios. "A", "B" y "D"
12. Se indica la revisión del control interno, documentación, procedimientos contables en uso y que se obtuvo de los funcionarios de la compañía los informes y explicaciones procedentes. "E", "F", "G", "H" e "I"
13. En vez de en "mi opinión" u "opino", se indica "en mi concepto" y "considero". "B" y "G"
14. Habla de tomar en consideración los comentarios y explicaciones del informe adjunto. "C"
15. Se dice que los estados financieros presentan correctamente la situación financiera. "I"
16. Indica que los estados financieros presentan correctamente la situación económica. "A"

17. Dice que el balance general, el estado de pérdidas y ganancias y superávit - ganado, presentan razonablemente la situación financiera (sin mencionar - las fechas) "J"
18. Aunque en el párrafo del alcance, se señalan el balance general y el estado de pérdidas y ganancias, en el párrafo de la opinión solo se refiere al balance general. "G", "L", y "M"
19. No se indica que los estados financieros fueron elaborados "de conformidad" con los principios de contabilidad generalmente aceptados" "C", "F", "G" y "H"
20. No se especifica que los principios de contabilidad generalmente aceptados - se aplicaron, sobre una base consistente en relación al año anterior. "A", "B", "C", "F", "G" y "H"
21. Ejemplo de dictamen apoyado en el - examen parcial de otro contador público independiente. "J"
22. Dictamen que incluye primero el párrafo de la opinión. "K"
23. Dictamen que más se apega al recomendado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. "L"
24. Dictámenes que contienen salvedades - al examen. "D" y "O"
25. Dictámenes que contienen salvedades - a la opinión. "K", "M" y "N"

A su vez los comentarios que se antojan incluir de las observaciones anteriores, quedan de manifiesto a continuación:

1 y 2.- Primeramente el nombre de la empresa auditada y la fecha de los estados financieros examinados en el dictamen del contador públi-

co independiente, son esenciales. El dictaminar prescindiendo de los mismos, equivale a "firmar en blanco".

Como ya había señalado al analizar y comentar los elementos constitutivos del dictamen, la falta de estos datos tan importantes, repercute en la violación del reglamento de ética profesional.

3.- Indudablemente, el dictamen va íntimamente ligado con "estados financieros", o lo que es lo mismo, no puede dictaminarse sin examinar los estados financieros.

4.- Como puede observarse el dictamen correspondiente a la compañía "A", habla del "examen de libros y documentos de la compañía". En mi parecer los libros y documentos en última instancia no son los que presentan la situación financiera y el resultado de las operaciones. Si el examen se hubiera circunscrito exclusivamente a estos libros y documentos, eliminándose el examen de los estados financieros, independientemente de que la revisión de aquellos hubiera sido satisfactoria, los estados financieros no examinados pudieran alterarse y no reflejar los datos de los libros y documentos y por lo tanto, la situación financiera y el resultado de las operaciones.

Los libros y documentos son los que sirven de base para la formulación de los estados financieros, por lo tanto, estos últimos son los que examina el auditor, ahora bien, este examen se lleva a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, incluyendo pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos que se juzgan necesarios en las circunstancias.

4. Ya dejé dicho al analizar el cuerpo del dictamen que el contador público no puede opinar solo sobre el balance, ya que el estado de pér-

didias y ganancias repercute sustancialmente en aquél.

5. De los quince dictámenes que seleccioné ejemplificativamente, siete no indican haber llevado su examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y tres incluyen dichas normas con conceptos diferentes.

La aseveración del contador público independiente en su dictamen de haber practicado su examen "de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas", es importantísima y equivale a garantizar o asegurar la prestación del servicio de auditoría, sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependen de los servicios del contador público.

Es bien sabido que todavía en la actualidad es muy necesaria una campaña de divulgación del significado y contenido del dictamen en México entre el público que ignora en gran parte las bases sobre las que actúa el contador público independiente. Si a ésto se agrega la situación de que en algunos casos los propios contadores incluyen los términos "de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas" y en otros casos no, la desorientación al público es mayor.

En mi opinión, las normas de auditoría generalmente aceptadas, son aplicables y obligatorias para todos los contadores públicos pertenecientes a las diversas asociaciones profesionales que en la actualidad existen, inclúyanlas en su dictamen o no.

Sin embargo, si al público se le explicara en qué consisten estas normas y la responsabilidad que asume el contador público con respecto a las mismas, y que posteriormente viera una serie de dictámenes sin la inclusión

de estos términos, de inmediato pensaría que los contadores públicos estaban rehuendo responsabilidad por no haber hecho una revisión de calidad.

Como decía anteriormente, el hecho de omitir la frase "de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas", no significa que el contador público no asume ninguna responsabilidad. Creo que es necesario, máxime si dichas normas son aceptadas y aplicables para todos los contadores públicos pertenecientes a las asociaciones profesionales, que éstas insistan con respecto a sus asociados sobre las circunstancias antes comentadas.

6. La inclusión en los dictámenes de sinónimos de normas de auditoría generalmente aceptadas, desde luego viene a acentuar más la confusión entre el público lector, que con justificada razón podría dudar si existen diversos grupos de normas aplicables a distintos contadores públicos o aplicables a diversas circunstancias.

Mi punto de vista desde luego, es que deben eliminarse tales sinónimos.

7. Creo interesante comentar que uno de los términos que adoptaron los componentes de la Mesa No. 3 en la Segunda Convención Nacional de Contadores Públicos celebrada en el año de 1959, en su propuesta de dictamen "tipo", es la que se refiere a "... las pruebas selectivas de la contabilidad ..."

Igualmente quizá en este caso se presente otra redundancia, pues bien es sabido en el medio contable, que el examen del contador público independiente no es a base de pruebas exhaustivas, sino únicamente selectivas. Sin embargo, la labor de educación, creo que sea la razón de la inserción de la mencionada frase.

El público todavía cree que el contador público independiente realiza sus exámenes en forma total y que el hecho de emitir un dictamen sobre determinados estados financieros, equivale a eliminar cien por ciento errores, fraudes y demás irregularidades.

En mi opinión resultaría beneficioso incluir los vocablos "pruebas selectivas" en el dictamen, pues con ellos se tendería a hacer desaparecer dudas y malas interpretaciones con respecto a la función del contador público.

8. La indicación de las frases de que la revisión se practicó por "procedimientos de auditoría indicados para estos casos", se presta a muchas elucubraciones, pues la palabra "indicados" puede confundirse con procedimientos "señalados", "relacionados", o "estándar" y realmente no existen procedimientos uniformes relacionados como "fórmulas" para aplicarse en las diversas auditorías. Por otra parte, se dice para "estos casos", diría yo ¿cuáles casos?, ¿para los dictámenes?, ¿para los casos específicos encontrados en la compañía "A"?

9. La frase "procedimientos de auditoría de balance", usada en el dictamen de la compañía "D", me parece una clara redundancia puesto que los innumerables procedimientos de auditoría aplicados por el contador público para el dictamen de los estados financieros, entre ellos el balance, tienen que ser acomodables lógicamente a esa auditoría de balance. Por otra parte, la auditoría es de estados financieros, es decir, el balance está íntimamente ligado con el estado de pérdidas y ganancias, por lo cual la auditoría debe hacerse sobre ambos estados.

10. Con respecto a los términos "procedimientos de auditoría generalmente aceptados", ya dejé comentado en el subcapítulo normas de

auditoría generalmente aceptadas, la inconveniencia de usar el término "generalmente aceptadas" como consecuente de los procedimientos de auditoría.

11. Basado también en un motivo de tipo educativo, se tiene aceptado que se incluyan los términos de "las pruebas de los registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría que, en las circunstancias se consideraron necesarios" en el dictamen del contador público, como un ejemplo o enumeración resumida del trabajo del mismo.

12. Es bien sabido que el dictamen no debe contener una relación abrumadora y cansada de todo el trabajo que realizó el contador público.

Además, el público lector no entiende si el contador independiente, incluye en su dictamen, una serie de trabajos efectuados y expresados con términos demasiados técnicos.

13. Como he dicho anteriormente el auditor en su dictamen, debe tratar de eliminar sinónimos que únicamente podrían confundir al público.

14. A mi modo de ver en el mismo cuerpo del dictamen, deben hacerse todas las restricciones que fuesen necesarias (desde luego que sean de importancia, pero no que invaliden la opinión) y de ninguna manera hacer referencia a restricciones que dejan en duda al lector de dicho dictamen de la trascendencia, naturaleza e importancia de dichas restricciones. El dictamen de la Cía. "C", nos "transporta" a un documento que fue entregado a su clientes (el informe) y nos "quedamos en las mismas". Si esas restricciones no son de importancia, sale sobrando las frases por las cuales hago esta crítica, si efectivamente si son de importancia, el auditor no debe señalarlo en su informe, sino en el propio dictamen.

15. El asegurar la corrección de los estados financieros equivale a eliminar totalmente cualquier error, falla o irregularidad inherentes a los mismos y por lo tanto a un trabajo total del contador público independiente, cosa que a mi juicio es casi imposible.

16. El asegurar que los estados financieros presentan correctamente la situación económica de la compañía, es mucho más arriesgado que el comentario anterior, puesto que quienes realmente conozcan el alcance de lo que es la situación económica, podrían darle una interpretación mucho más amplia de lo que realmente debe dársele.

17. En las aseveraciones hechas en el dictamen de la compañía "J", se dice que el estado de pérdidas y ganancias y de superávit ganado presentan razonablemente la situación financiera, tengo entendido que es el balance quien presenta una situación financiera, en todo caso estos estados presentan un resultado por un período de operaciones.

18. Esta observación, se desprende de la "abreviatura" adoptada en esta época por muchos contadores. Ultimamente observé un dictamen cuyo párrafo de la opinión decía "... por lo que en nuestra opinión expresan razonablemente la situación financiera y los resultados obtenidos a la fecha indicada..."

19 y 20. La segunda y terceras normas relativas a la información y dictamen, establecen que el auditor debe aclarar expresamente si en su opinión los estados financieros están formulados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y si éstos han sido observados consistentemente en el período actual en relación con el inmediato anterior.

21.- Existen casos en que el contador público que dictamina tiene la necesidad de recurrir por circunstancias de localidad, economía y tiempo a la "ayuda técnica" proporcionada por otro contador público con el fin de acumular bases suficientes que le permitan emitir una opinión. El dictamen de la Cía. "J", es un claro ejemplo de lo anterior.

22.- En el caso del dictamen de la Cía. "K", únicamente se trata de una observación de forma que se incluye primeramente el párrafo de la opinión y después el del examen.

Sin embargo, considero que es aconsejable conservar el orden de ambos párrafos que se tiene establecido comúnmente.

24 y 25.- Estas observaciones corresponden a ejemplos de dictámenes que contienen salvedades al examen y a la opinión, respectivamente y que los mismos los tomo como base para comentarios en el siguiente capítulo.

Como puede apreciarse, a través del estudio antes efectuado, existe una gran diversidad de criterios por parte de los contadores públicos, en cuanto a la forma y presentación de sus dictámenes. La solución rápida que se ocurriría, por supuesto radicaría en la existencia de un elemento coordinador (el Instituto Mexicano de Contadores Públicos), pero ya éste sugirió un dictamen estándar y casi ninguno de los contadores se apegan a él, ¿acaso se quiere otra "forma" de dictamen? no, seguramente se trataría de variarlo quizás de inmediato. No debe agudizarse más el desconcierto entre los propios contadores públicos, no se diga entre el público en general al pretenderse cambiar constantemente el texto de los dictámenes. Creo que a la postre llegará aquel momento tan ansiado (?) de que comprenda el dictamen solo las frases "examiné y en mi opinión, presenta la situación financiera".

Pero seguramente, una vez alcanzado este momento, varios contadores públicos buscaran "alargar" o "variar" el texto del flamante dictamen, con el fin de que las emisiones propias, sean diferentes a las de los demás.

Mi personal inclinación, es que la forma de dictamen llegue a estandarizarse y a aplicarse por la totalidad de los contadores públicos, modificable de acuerdo con la época y avances técnicos y en todo caso, dichas variaciones acogidas y acopladas por la totalidad de los contadores.

Dentro de dicha estandarización, debería estudiarse para que fuera "acomodable" a todo tipo de empresas, pues existe todavía además, cierta diversidad en las formas de dictámenes según sea el tipo de empresas, por ejemplo, bancos, Cías. de seguros, Cía. de luz, etc., y agregarse para cumplir con las leyes respectivas ciertos "párrafos". Caso concreto lo tenemos en los dictámenes para fines fiscales, en que el "cuerpo base" de nuestro dictamen no se desvirtua.

* * * * *

C A P I T U L O V

**Salvedades y Consecuencias de la Apli-
cación de Procedimientos Supletorios de
Auditoría**

En este capítulo trato lo referente a las diversas restricciones hechas por el auditor, ya sea por defectos al practicar su examen, como por deficiencias no corregidas localizadas en los estados financieros y por último las causas que impiden al auditor emitir una opinión sobre los estados financieros.

1. CARACTERISTICAS DE SALVEDADEES.

Ya he dejado asentado las características e importancia del dictamen de auditoría, al igual que la responsabilidad que adquiere el contador público independiente al proceder a la formulación del mismo.

Ahora bien, derivado de la responsabilidad anterior, el contador público está sujeto a las disposiciones del Reglamento de Etica Profesional y por tal motivo, no debe dejar de consignar en su dictamen todos aquellos hechos importantes para la presentación correcta de los estados financieros.

El dictamen es la culminación del trabajo del contador público y debe constituir la salvaguarda de los intereses del público, cubriendo al efecto, todos los procedimientos de auditoría necesarios y obteniendo todas las evidencias suficientes que satisfagan al auditor.

Sin embargo, puede haber casos en que por restricciones del trabajo efectuado por el contador público, por fallas y deficiencias no corregidas y en general por situaciones que vengán a afectar la opinión, tiene obligación de incluir en su dictamen excepciones a alguna o algunas de las afirmaciones genéricas. El medio que se vale el auditor para efectuar tales excepciones es conocido comunmente con el nombre de "salvedades".

El uso de las salvedades dentro del dictamen, es una medida lícita de honradez profesional, en virtud de la cual el auditor limita o condiciona alguna de sus afirmaciones. Son lícitas porque dichas limitaciones no

invalidan o modifican la opinión sobre los estados financieros en conjunto, pues se trata solo de limitaciones parciales. Son de honradez profesional, porque permiten al auditor no hacer afirmaciones genéricas, cuando no tiene bases suficientes o la seguridad para poderlas hacer profesionalmente.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por medio de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, en su boletín No. 3 y con respecto a la quinta norma (salvedades) del tercer grupo (información y dictamen), entre otras cosas indica:

"... al hacer una salvedad el auditor debe expresarla con toda claridad. Expresiones vagas, inseguras, o que dejen a la mente del lector la deducción de las conclusiones que de ella se derivan, son faltas a la claridad que debe caracterizar la opinión del auditor profesional. El auditor debe declarar sus salvedades de modo explícito y claro, de manera que sean fácilmente entendidas y de manera que se entienda que son, precisamente, excepciones parciales a alguna de sus afirmaciones generales.

No puede, sin embargo, aceptarse que el auditor haga una salvedad y se reserve los motivos de ella. Cuando se hace una excepción a una afirmación general, deben expresarse claramente los motivos que se tienen para hacer esa excepción. El auditor, debe, por tanto, cuando exprese una salvedad, fundamentar razonada y claramente, el motivo que lo condujo a dicha salvedad. En la misma forma, debe expresar, para la ilustración de sus lectores, cual es la trascendencia o importancia relativa que la salvedad tiene dentro del cuadro general que los estados financieros ofrecen sobre la situación financiera o los resultados de operaciones de la empresa".

De lo anterior se desprende que el contador público, además de incluir salvedades en su dictamen por las respectivas restricciones a su opinión, tiene gran importancia que las mismas sean expuestas en forma clara y entendible, y debe hacer la demostración de la repercusión de las mismas en la situación financiera y en los resultados de la compañía que, desde luego, no invaliden su dictamen.

En una ocasión se me preguntó acerca de si la inclusión de salvedades en el dictamen, representaba para el auditor restricciones de independencia profesional. Sin duda no creo que en lo absoluto se merme la independencia profesional, puesto que el auditor debe informar del resultado de su revisión, íntegramente por lo menos a través de ese resumen, llamado dictamen.

2. DIFERENCIAS ENTRE NOTAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y SALVEDADEDES.

Creo que sea de suma importancia comentar brevemente acerca de estos dos recursos aclaratorios, que todavía en algunos casos son confundidos.

Primeramente quiero dejar señalado que las notas son auxiliares, ampliaciones o explicaciones de los estados financieros. Los estados financieros son estados informativos de la situación financiera, que son leídos por el público.

Así como la forma del dictamen ha evolucionado al parejo de las demás fases de la contabilidad, la forma y presentación de los estados financieros ha tendido a ser cada día más apropiada, completa y clara. Sin embargo, el crecimiento de los negocios en la actualidad ha repercutido en crear proble-

mas de interpretación de los propios estados financieros.

Efectivamente al crecer los negocios y establecerse nuevos, da como consecuencia que los estados financieros por sí solos no son suficiente fuente de información y es por ello que es necesario recurrir a las notas aclaratorias.

Si como quedó señalado, las notas son parte integrante de los estados financieros y los mismos son formulados y por lo tanto responsabilidad de la empresa, las notas también son explicaciones o ampliaciones que la misma empresa incluye en sus estados financieros. La idea errónea acerca de que las notas son elaboradas por el auditor, se deriva de que el contador público presta ayuda a sus clientes en cuanto a la redacción de las mismas, pero en última instancia quien firma los estados financieros y se hace responsable de los mismos al igual que de sus notas es la empresa.

Es interesante dejar asentado a continuación lo que indica el boletín No. 3 relativo a normas de auditoría generalmente aceptadas y que corresponde a la cuarta norma (suficiencia de las declaraciones informativas) del tercer grupo (información y dictamen):

"Los estados financieros, salvo por su forma especial, son, en esencia, declaraciones informativas de una empresa respecto a los elementos de su posición financiera y a los resultados de sus operaciones. Esas declaraciones se hacen mediante los recursos de expresión que forman los estados financieros: títulos, rubros, clasificaciones, descripciones, agrupación, cifras, totales y subtotales, notas explicativas, etc."

Todos esos elementos, forman parte de los correspondientes estados financieros y constituyen las declaraciones que la empresa hace sobre su situación y el resultado de sus operaciones, constituyendo además, el elemento sobre el que va a opinar el auditor profesional.

Como ya se dijo en un párrafo precedente no son los estados financieros descripciones minuciosas y exhaustivas de los elementos de la situación y los resultados de operación. Sus declaraciones informativas, a través de los medios técnicos que los definen, son los elementos que la empresa considera importantes para la información a los terceros interesados en la situación y la marcha de la propia empresa.

De ahí se desprende, que, a menos que el auditor haga una declaración expresa en contrario, se debe sobre entender que considera las declaraciones informativas que forman los estados financieros como razonablemente suficientes.

Por consiguiente, la carencia de una expresión en contrario a este respecto, determina implícitamente la declaración del auditor de que considera que las declaraciones informativas de los estados financieros son razonables".

Se dejó dicho ya, que las notas de los estados financieros forman parte de los mismos. Ahora bien, existe por lo regular tres formas de señalarlas:

- a) A continuación del renglón que afectan
- b) Al calce de los estados financieros
- c) Por separado, indicando en los estados financieros que las

notas anexas forman parte integrante de los mismos.

Por otra parte, las salvedades son aclaraciones hechas por el auditor con respecto a limitaciones de su trabajo, o bien en cuanto a defectos no corregidos en los estados financieros.

De lo anterior, se deduce que las salvedades son exclusivas del dictamen, que son formuladas y responsabilidad del auditor.

Las salvedades específicamente deben señalarse en el cuerpo del dictamen, sin embargo, esto no es siempre factible, dado que en ocasiones la redacción que abarcarían las mismas sería bastante abrumadora. Es por eso que en algunas ocasiones el auditor hace mención o referencia a alguna o algunas notas determinadas de los estados financieros (ver dictamen de la compañía "M" capítulo IV, subcapítulo Prácticas de presentación del dictamen en México), pero esto no quiere decir que las notas en sí mismas son salvedades del auditor, simplemente se trata de medios que se vale este último para hacer aclaraciones respecto a su documento expedido (dictamen).

3. SALVEDADES AL EXAMEN.

El contador público independiente, afirma que en su opinión los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones y que fueron formulados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, no siempre se encuentra en aptitud de hacer las aseveraciones anteriores.

Algunas de las causas que impiden al auditor a hacer categóricamente estas afirmaciones, son la derivada de la falta de aplicación de procedimientos de auditoría, con respecto a ciertas áreas de los estados financieros y que por lo tanto, no lo dejan en aptitud de efectuar dichas afirmaciones genéricas so-

bre los renglones específicos del caso y la falta de aplicación de los procedimientos considerados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como básicos, principales o normales, independientemente de que el auditor se hubiere satisfecho por la aplicación de otros procedimientos supletorios, sustitutivos o secundarios.

En estos casos, el auditor debe "aclarar" en su dictamen estas situaciones de manera clara e inequívoca. Tales aclaraciones relacionadas íntimamente con el trabajo efectuado por el auditor, se conocen con el nombre de salvedades al examen o al alcance.

Es obvio que si el auditor ejecuta todo el trabajo necesario, considerado como básico para la obtención de elementos de juicio suficientes y competentes, no es necesario que haga aclaración alguna en su dictamen, pero si solo aplica el 90% de los procedimientos de auditoría necesarios y el 10% restante no aplicado le es también necesario, debe hacerlo constar. Por otra parte, aun cuando haya aplicado la totalidad de procedimientos necesarios para formarse un juicio, si una parte de esos procedimientos (que están considerados como básico o normales) los sustituye por otros secundarios, igualmente deberá hacerlo constar.

Estas excepciones no deben ser de tal trascendencia que invaliden el panorama general de los estados financieros. En efecto, al insertar el contador público salvedades al examen, estas deben ser de importancia, pero sin afectar sustancialmente los estados financieros, ya que si así fuera invalidarían su opinión. Indudablemente el juzgar la repercusión de las mencionadas restricciones queda al criterio profesional del contador público.

Las salvedades de este tipo, están relacionadas con la parte del dictamen que dice " . . . mi examen se efectuó de acuerdo con las nor-

mas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias..." luego, si en forma incompleta aplica sus procedimientos de auditoría, o lo que es lo mismo no aplica suficientemente tales procedimientos, no podrá hacer la afirmación anterior.

Por lo que respecta a la omisión de la aplicación de procedimientos básicos, recordemos lo que dejé señalado en el Capítulo II, Subcapítulo "Algunos procedimientos publicados", relacionado con lo que establece el boletín No. 6 publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y que entre otras cosas dice:

"... consecuentemente, se considera que el auditor no podrá declarar haber practicado el examen de los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, sino recurrió al procedimiento de confirmación directa de los deudores..." Así como lo que se indicó con respecto a la conclusión No. 2 y parte de la número 3 relativas al boletín No. 8:

2.- "El auditor no podrá declarar que ha practicado el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, sino ha observado la toma de los inventarios físicos y efectuado pruebas físicas selectivas de algunas de las partidas.

3.- La falta de aplicación del procedimiento establecido en la recomendación anterior, obliga a que el contador público independiente exprese una salvedad en su dictamen en la parte relativa a la aplicación de procedimientos de auditoría generalmente aceptados..."

Por lo que toca al examen del control interno, ya se dejó señalado que en sí, no es un procedimiento de auditoría, sino que en el examen

y comprobación del control interno intervienen una serie de procedimientos de auditoría.

La segunda norma del segundo grupo, (normas de ejecución y trabajo), establece como obligación para el auditor efectuar un examen y evaluación del control interno, por lo mismo creo que en ningún caso la falta de este examen y evaluación equivale a la inclusión de una salvedad al examen.

Creo que en términos generales, existen tres causas en la inclusión de salvedades de este tipo:

a) Omisión de procedimientos de auditoría por no contar el auditor con los elementos necesarios para su desarrollo.

b) Aplicación de procedimientos supletorios en sustitución de los básicos o normales, por haberse omitido estos últimos.

c) Falta de aplicación de procedimientos de auditoría por oposición o petición de los funcionarios de la empresa.

Con respecto a la primera de las causas de las salvedades al examen, es comun de empresas mal organizadas o donde el contador público independiente no cuenta con ayuda por parte del personal de dichas empresa - por una serie de razones.

En este caso, el auditor debe prever en sus visitas iniciales con el cliente, el material, información y ayuda que necesitará durante el curso de su revisión y en caso de irregularidades, tratará éste de subsanarlas inteligentemente.

En cuanto a la segunda causa de salvedades, el auditor debe procurar en todos los casos, cumplir con la aplicación de procedimientos básicos.

Es de utilidad comentar en este párrafo, que por ahora, no es un motivo de salvedad al párrafo del alcance, cuando la aplicación de los procedimientos básicos le muestran al auditor resultados nulos, pero que sin embargo, en mi opinión, si debiera mencionar esta circunstancia el auditor en su dictamen, independientemente que haya aplicado los supletorios o sustitutivos, ya que no se lograron los objetivos de la aplicación de los básicos, al igual que si se hubiera dejado de hacerlo.

Sin embargo, creo que podría eliminarse esta circunstancia, tratando nuevamente de que la aplicación de los mismos sea más efectiva (por ejemplo efectuar segundo envío de circulares para confirmar los saldos de los deudores, insertar análisis de saldos en las circulares, visitar personalmente a los deudores, etc.)

Por último, una causa muy común de que el contador público independiente no lleve a cabo suficiente y competentermente la aplicación de procedimientos de auditoría, es la relativa a la petición por parte de los funcionarios de la empresa de que se lleve a cabo la misma.

Mientras el auditor trata de efectuar completamente su revisión para estar en aptitud de informar, el cliente piensa que a mayor tiempo que emplee el auditor en su revisión, mayor costo representará para él. Igualmente, mientras el propósito del auditor es que se efectúe un recuento de los inventarios y se solicite conformidad de saldos, el cliente no quiere que se le trastornen o mermen sus inventarios, se retrase la secuela normal de "operación" de la empresa y que se moleste a sus diversos deudores, respectivamente.

El auditor en estos casos, deberá explicar a su cliente de la finalidad e importancia de su revisión, así como los beneficios que repre-

sentará el hecho de que se consienta en hacer un examen completo para que el auditor esté en aptitud de dictaminar, sin incluir salvedades.

Me parece ahora interesante, tomar como punto de comparación con lo anterior y comentar brevemente acerca de los dictámenes de las compañías "D" y "O" que quedaron anotadas en el capítulo anterior y en el subcapítulo correspondiente a "Prácticas de presentación del dictamen en México".

Con respecto al párrafo del examen del dictamen correspondiente a la compañía "D" dice:

"Hemos examinado el preinserto balance general consolidado de la compañía "D" al _____, así como el estado de pérdidas y ganancias por el ejercicio anual terminado en esa fecha, de acuerdo con las normas profesionales y siguiendo los procedimientos de auditoría de balance que consideramos adecuados. Las existencias de mercancías en las sucursales nos fueron certificadas, en cuanto a cantidades, calidades y costos, por los funcionarios responsables de las mismas...."

En este caso vemos que el auditor no ha cumplido el procedimiento básico de la observación y pruebas del inventario físico, pero sin embargo, recurrió al procedimiento supletorio de la confirmación de las existencias, calidades y costos por parte de los responsables de dichos inventarios físicos. Es decir, no obstante haber quedado satisfecho el auditor al aplicar procedimientos supletorios, tuvo que incluir una salvedad al examen.

Por lo que se refiere al dictamen correspondiente a la compañía "O", dice entre otras cosas:

"... nuestro examen fue realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas (a excepción de que no llevamos a cabo la confirmación de saldos a cañeros, y de que no se practicaron inventarios físicos del almacén de refacciones) y consecuentemente incluyó las pruebas sobre la documentación y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión (con las salvedades que se mencionan en el párrafo anterior y)"

En este caso, el auditor no aplicó los procedimientos básicos de confirmar los saldos de un renglón de las cuentas y documentos por cobrar ni observó la toma física de los inventarios de refacciones, además, no especifica qué procedimientos supletorios aplicó en sustitución de los básicos anteriormente señalados, para cerciorarse de la autenticidad y existencia de las cuentas y documentos por cobrar específicas y de los inventarios de refacciones, respectivamente.

4. SALVEDADES A LA OPINION.

El auditor en su dictamen, dentro del párrafo de la opinión, dice entre otras cosas, refiriéndose a los estados financieros examinados:

"... de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre una base consistente en relación al año anterior"

De lo anterior, se deduce que pueden haber varias clases de excepciones a las afirmaciones arriba asentadas.

Salvedades por violación a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Si el auditor a raíz de su revisión, localiza ciertas prácticas contables, agrupamiento de saldos y la presentación de los estados financieros no se ajusta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, debe expresar una excepción a la afirmación antes señalada.

El contador público dictamina (examina los estados financieros) a la luz de la técnica contable o sea en el conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados.

Creo que este tipo de salvedades está ligado íntimamente con la cuarta norma (suficiencia de las declaraciones informativas) del tercer grupo (normas de dictamen e información) que establece "a menos que el auditor haga una declaración expresa en contrario, se considerará que él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuadas".

Esto es por lo que respecta a la violación de principios de contabilidad generalmente aceptados y en cuyo caso, como ya mencioné deberá incluir una salvedad al párrafo de la opinión.

A continuación incluyo para fines de ilustración, parte del dictamen de la compañía "M" que abarca una salvedad a la opinión y que repercute en una violación a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

"... con la salvedad de los efectos que pudiera producir en el balance general el asunto mencionado en la nota número _____, en nuestra opinión-
....."

Esta nota se refiere a un pasivo contingente no registrado.

Así como este caso, existen múltiples circunstancias, tales como la valuación de inventarios y valores a precio mayor que el de mercado o cotización insuficiencia de la estimación para cuentas incobrables, omisiones de estimaciones para el pago de impuestos pagados en el ejercicio inmediato posterior, etc.

Salvedades por inconsistencia de los principios de contabilidad aplicados.

Por lo que respecta a la inconsistencia de estos principios, ésta repercute en dificultar la observación de los progresos de un negocio y las tendencias seguidas. Las tendencias se determinan mediante comparaciones, pero si la contabilización de las transacciones, la agrupación de los saldos y su presentación en los estados financieros se están variando año con año, las conclusiones que de dichas comparaciones se obtengan, no son realmente representativas de los fenómenos ocurridos en la empresa, dando por consecuencia muchas veces lugar a malas interpretaciones preferente administrativas, por parte de los directivos de los negocios.

En este caso, igualmente el auditor, debe formular una salvedad a la consistencia de los principios de contabilidad e igualmente deberá señalar la repercusión que acarrea la violación a la consistencia, así como juzgar la nueva base aceptada.

El dictamen de la compañía "K" nos muestra un claro ejemplo de este tipo de salvedades a la opinión.

".... de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases semejantes a las del ejercicio anterior, con excepción de la diferición de algo más de 1,500 pesos por concepto de gastos en estudios

y proyectos de nuevas líneas de producción. Los gastos de ejercicios anteriores por concepto semejante se llevaron al resultado del ejercicio en que se pagaron. Técnicamente la diferición es procedente"

Otros tipos de salvedades.

Por último existe cierto tipo de salvedades que no puede considerarse específicamente como violación a los principios de contabilidad generalmente aceptados ni a la consistencia de los mismos. Estas excepciones se originan por causas ajenas y externas a la empresa, así como por ciertas irregularidades de tipo fiscal. Esta clase de salvedades la podríamos identificar como -- "otras salvedades".

El dictamen correspondiente a la compañía "M" nos muestra un claro ejemplo de las mismas.

"....encontré casos de pagos efectuados por la compañía, relativos a compras de mercancías y gastos de operación, en los que los comprobantes respectivos carecían del número de la cédula de empadronamiento de las personas que los suscribieron. Sin embargo, en opinión de los funcionarios de la compañía con los que estoy de acuerdo, tales pagos representan adquisiciones legítimas o gastos normales y propios del negocio que se han registrado debidamente en la contabilidad y, por lo tanto, tal situación no altera la estructura general de los estados financieros anteriores"

En este caso la excepción es exclusivamente relativa a la situación fiscal de la compañía, es decir, los defectos localizados al practicar el examen no se relacionan ni con los principios de contabilidad generalmente aceptados, ni tampoco a la consistencia.

Con respecto al hecho de evitar o subsanar las salvedades comentadas en este subcapítulo, puede lograrse asesorando al cliente en la agrupación y presentación correcta y adecuada de los diversos saldos que van a figurar en los estados financieros (reclasificaciones del auditor), convenciendo al cliente de la conveniencia de corregir las irregularidades contables, corriendo al efecto los ajustes respectivos a la fecha de los estados financieros examinados, al mismo tiempo que prever evitando que se sigan esas prácticas contables incorrectas en lo futuro, etc.

5. NEGACION DE OPINION.

He señalado que las salvedades son excepciones a alguna o algunas de las afirmaciones genéricas que hace el auditor en su dictamen, siempre y cuando dichas excepciones no nulifiquen el panorama general de los estados financieros.

Sin embargo, existen ocasiones en que se presentan ciertas excepciones derivadas de restricciones en el trabajo del auditor o bien deficiencias localizadas en los propios estados financieros, que afectan tan sustancialmente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa, que dejan en imposibilidad al auditor de emitir una opinión.

Lógico resulta lo anterior, pues si el contador público independiente para emitir una opinión sobre los estados financieros necesita tener bases suficientes de juicio y estar satisfecho de la razonable situación financiera y el resultado de las operaciones de la compañía, no puede lograrlo si no se aplican procedimientos de auditoría, o si el resultado de la aplicación de los mismos no suministra los elementos de juicio requeridos.

Por otra parte, si sabemos que el trabajo del auditor se basa eminentemente en pruebas selectivas y si las mismas le muestran deficiencias e igualmente la ampliación de las mismas le sigue mostrando irregularidades, luego las cifras de los estados financieros no son creíbles y ponen en condiciones al auditor de no expresar la opinión sobre los estados financieros en conjunto. El auditor está obligado en estos casos a declarar tal imposibilidad de expresar una opinión profesional y los motivos de tal imposibilidad.

Por lo que respecta a la aplicación de procedimientos supletorios de auditoría, ésta únicamente será motivo de abstenerse de opinar, si los resultados de la misma no proporcionan elementos de juicio al auditor, Otra de las causas que creo sean de impedimento al auditor para emitir una opinión sobre los estados financieros, es aquella que radica en la falta de observancia a alguna de las "normas de auditoría generalmente aceptadas".

El boletín número 3 publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos con referencia a la sexta norma (negación de opinión) del tercer grupo (normas de dictamen e información), dice:

"... la declaración expresa de esta imposibilidad y de las razones para ello, es un deber de honradez profesional para con el cliente y para con las personas que van a usar los estados financieros. El cliente contrató al auditor para un examen de ellos y si ese examen no condujo a la expresión de una opinión profesional en la forma habitual, tiene derecho a saber los motivos para ello. Al mismo tiempo, los terceros interesados en los estados financieros tienen también derecho a saber que el auditor no está en condiciones de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, y los motivos para esa imposibilidad.

Sin embargo, después de haber hecho esa declaración expresa, clara y explícita, el auditor puede hacer los comentarios que considere que está en condiciones de hacer, sobre algunas de las partidas o elementos parciales que forman los estados financieros. Estos comentarios pueden ser útiles para el cliente y para las personas interesadas. Si el auditor está en condiciones, debe hacerlos, por lo menos para entregar al cliente el máximo resultado posible del trabajo que contrató; pero si fueran hechos sin una denegación expresa y clara de la opinión general, podrían conducir a errores y malas interpretaciones en el sentido de hacer creer que representaban una opinión profesional del tipo del dictamen ordinario. Por eso es necesario que, de modo claro y explícito, se declare la imposibilidad de dar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto y las razones para esa imposibilidad antes de proceder a comentarios parciales sobre partidas o elementos de los estados financieros".

La razón que pienso que pueda ser la inclusión de los comentarios susceptibles de hacerse por el auditor, se basa en que, en vista de que el cliente retribuye al contador público por sus servicios de revisión, este último está obligado a informarle del resultado de la misma. Con esto se pretende dejar satisfecho al cliente con esa información "accesoria", aun cuando solo muestre resultados parciales, pero que desde luego serán de utilidad para él, y porque no, harán recapacitar al cliente sobre la necesidad de futuras correcciones y los consiguientes servicios del propio auditor.

Me parece oportuno incluir enseguida un ejemplo de negación de opinión señalado en la revista "Finanzas y Contabilidad" del mes de septiembre de 1960, con respecto al tema "el dictamen y las salvedades", tratado por el Sr. Francisco Javier Artristain O., C.P.

Sres. Accionistas
Compañía "X", S.A.

Cumpliendo con su encargo, hicimos una revisión de las cuentas de compañía "X", S.A. al 30 de abril de 1959, aplicando para ella los procedimientos de auditoría que permitieron las circunstancias y habiendo preparado en base a las cifras que arrojan los libros de contabilidad y de los ajustes que pudimos determinar, el balance general y el estado de pérdidas acumuladas que acompañamos.

No podemos opinar si estos estados presentan o no razonablemente la situación de compañía "X", S.A., en vista de la serie de anomalías a que se refieren las notas a los mismos, y que podemos resumir en las siguientes:

1. Gran parte de las operaciones han sido hechas a través de cuentas personales del presidente de la compañía, careciéndose de información para poder determinar sus verdaderos efectos en la empresa.
2. Una porción considerable de los documentos comprobatorios de las operaciones y adquisiciones de activo de la compañía presentan serias deficiencias para considerarse como tales, y
3. La compañía carecía, a la fecha del balance, de permiso legal de las autoridades del Distrito Federal para operar en las condiciones y en el lugar que actualmente se encuentran, lo que representa un factor importante que posiblemente impida considerar esta empresa como un negocio en marcha.

Atentamente.

Fulano de tal, C.P.

De ninguna manera el hecho de que el auditor no emita una opinión sobre los estados financieros en conjunto, equivale a la interpretación de que éste efectuó una mala revisión, todo lo contrario, indudablemente que la negación de opinión es una prueba de la calidad profesional que posee el contador público cuyos servicios cada día son más solicitados, pues el público va observando en el contador público independiente, honradez y capacidad profesional y por lo mismo una garantía muy provechosa.

Así pues, tratemos de mantener e incrementar ese prestigio tanpreciado para nuestra profesión.

C A P I T U L O VI

C o n c l u s i o n e s

1. No existen procedimientos de auditoría obligatorios y cuya aplicación sea forzosa para todos los casos.

La obligatoriedad, en última instancia, se circunscribe únicamente a la mención, por parte del auditor en su dictamen, de no haber aplicado los procedimientos básicos o normales.

2. Sería conveniente que la obligación para el auditor de mencionar en su dictamen, se circunscribiera no únicamente a la falta de aplicación de los procedimientos básicos o normales, sino también, cuando los resultados arrojados de tal aplicación, sean nugatorios.

3. Los procedimientos supletorios de auditoría, a los que a mi juicio impropriamente el Instituto Mexicano de Contadores Públicos identifica como "alternativos", son aquellos, que como su nombre lo indica, se aplican en sustitución de los básicos o normales, ante la imposibilidad por diversas circunstancias de no poder llevarse a cabo, o bien si la aplicación de los mismos resultó nula.

4. El hecho de no examinar el control interno, como trabajo inicial, equivale a un impedimento de la emisión de dictamen, ya que no es posible hacer salvedades o excepciones a la observancia de las "normas de auditoría generalmente aceptadas".

5. Imposible sería, el enumerar en forma limitativa los diversos procedimientos supletorios que existen, ya que no puede hacerse otro tanto con respecto a los principales o básicos.

6. La finalidad de la aplicación de los procedimientos supletorios, al igual que de los básicos o normales, es que el contador público independien-

te acumule los elementos de juicio suficientes y competentes, necesarios para la opinión sobre los estados financieros examinados.

Por consiguiente, los procedimientos de auditoría supletorios que se apliquen en sustitución de los básicos o normales, deberán lograr los mismos objetivos, que, si el auditor hubiese aplicado estos últimos (cerciorarse de la autenticidad de las cuentas y documentos por cobrar y de la existencia de los inventarios).

7. La aplicación de procedimientos de auditoría no variará en relación a los usos o fines del dictamen. El objetivo del auditor al practicar una auditoría de estados financieros será obtener bases suficientes y necesarias en que apoyar su opinión.

8. La forma del dictamen moderno en México, recomendado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, contiene una serie de redundancias que se tienen aceptadas por circunstancias educativas y en beneficio del público lector. Sin embargo, estas redundancias, podrán quedar subsanadas paulatinamente a medida que sean conocidas las funciones del contador público independiente y se sepa el objeto del dictamen.

Para llevar a cabo lo anterior, es necesaria una campaña de divulgación e ilustración entre el público en general.

9. La omisión de las frases "de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas" que debe contener el dictamen, no significa restar responsabilidades. En última instancia estas normas son aplicables y obligatorias para todos los contadores públicos pertenecientes a las diversas asociaciones profesionales, se incluyan o no en el dictamen. Sugiero que éstas insistan con sus aso-

ciados sobre la conveniencia de no eliminarlas por ahora.

10. Las prácticas de presentación del dictamen en México, muestran que varios contadores públicos no se apegan a la forma del dictamen recomendado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y que por lo mismo presentan formas muy diferentes.

El hecho de que los contadores públicos se inclinen por seguir la forma de redacción del dictamen "tipo", no significa de ninguna manera que se les reste independencia profesional, y si en cambio, equivale a cooperar para que el público no se vea desorientado al proceder a la lectura de los diversos dictámenes.

11. La aplicación de procedimientos supletorios y la omisión de procedimientos básicos, equivale a que el auditor incluya una salvedad en el párrafo del examen, en la que indique el procedimiento básico omitido y los procedimientos supletorios que aplicó en sustitución de aquellos.

BIBLIOGRAFIA

Derecho Mercantil de Roberto L. Mantilla Molina

El Hombre y el Derecho de Felipe López Rosado

Auditoría Arthur W. Holmes

Colección de boletines publicados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Memoria de la Primera Convención Nacional de Contadores Públicos

Memoria de la Segunda Convención Nacional de Contadores Públicos

Memoria de la Primera Conferencia Internacional de Contabilidad del I. T. E. S. M.

Colección revistas Finanzas y Contabilidad

Colección revistas Contabilidad y Administración publicadas por la E. N. C. A.

Colección revistas El Sentido Contable Actual

Conferencias editadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Diarios Oficiales publicados en los años de 1959 a 1961

Apuntes tomados en la clase de auditoría a cargo del Sr. Ricardo Mora Montes, C. P.

Apuntes tomados en la clase de auditoría a cargo del Sr. Rogelio Casas Alatríste, C. P.

Código de Ética Profesional