

2. Deberá aumentarse la confianza en los sistemas de control interno. La auditoría será básicamente un sistema de auditoría de procedimientos. El examen detallado se realizará sólo cuando se requiera para detectar irregularidades, errores o para evaluar la efectividad de los controles internos.
3. Dado que la veracidad de las representaciones de los estados financieros se afecta por todos los errores importantes, habrá una aceptación de la responsabilidad general del auditor para efectuar pruebas que le permitan detectar desfalcos y errores importantes, en caso de que existan. Esto deberá incorporarse como un objetivo complementario de la auditoría.

La evaluación de la efectividad del control interno está destinada a convertirse en la parte más importante del programa del auditor para evaluar la veracidad y razonabilidad de las presentaciones de los estados financieros. Los cuatro argumentos citados al principio de este artículo apoyan esta conclusión. En el futuro, la auditoría concederá mayor énfasis a las técnicas de los sistemas de control diseñadas para asegurar una exactitud razonable y otorgará menor énfasis a lo que sucedió en el pasado "... la auditoría moderna... ha cambiado de una revisión de las operaciones pasadas a una revisión del sistema del control interno".<sup>26</sup>

*La presente historia de la Auditoría norteamericana hasta el año de 1900, indica el por qué la auditoría detallada inglesa resultó en un momento dado inadecuada para las condiciones norteamericanas, y cómo evolucionó "la auditoría de balance", basada en las técnicas de muestreo, para satisfacer las necesidades de acreedores y accionistas, de datos financieros verificados.*

## 15. Desarrollo Inicial de la Auditoría en los Estados Unidos

### C. A. Moyer

Es natural que los últimos adelantos en la auditoría reciban una considerable atención de parte de los contadores profesionales. Sin embargo, los primeros adelantos y un examen de las influencias que hubo en esos cambios iniciales, además de ser interesantes en sí mismos, pueden llevar a una mejor comprensión de lo que está pasando en la época actual y pueden ofrecer algunas orientaciones sobre las tendencias futuras. La literatura y otras informaciones disponibles relativas a la auditoría en los Estados Unidos alrededor de la iniciación del Siglo XX, parecen indicar que en esa época la auditoría estaba completando su primera fase importante de desarrollo.

Por supuesto, las primeras auditorías en los Estados Unidos siguieron el esquema de las auditorías generales inglesas. De hecho, gran parte del trabajo de auditoría se efectuaba por auditores visitantes ingleses, contratados por los inversionistas ingleses para vigilar sus intereses en las empresas norteamericanas. Generalmente se reconoce que hasta cierto grado, la auditoría en Inglaterra fué instituida por requisitos legales específicos. Se consideraba que la función principal de una auditoría era hacer un examen del informe de la gestión de los directores de las

<sup>26</sup> Oswald Nielsen, "New Challenges in Accounting", *ACCOUNTING REVIEW*, XXXV (October, 1960), 584

Reimpreso con autorización del editor, tomado de *The Accounting Review*, 26, No. 1 (January 1951), pp. 3-8

empresas, y la obligación más importante del auditor era detectar fraudes. La búsqueda de desfalcos producía una verificación minuciosa y sumamente engorrosa de las labores de contabilidad realizadas por los empleados del cliente. Casi todo el tiempo de la labor del auditor se dedicaba a la comprobación de las sumas columnares y de los pases, a la búsqueda de errores y a comparar los saldos del Mayor con la balanza de comprobación y con los estados financieros. Indudablemente que este tipo de auditoría detallada satisfacía las necesidades inglesas de esa época. En este trabajo no se intenta buscar los fundamentos que condujeron a la auditoría general extensiva requerida por la legislación en Inglaterra. Baste decir que la historia de las primeras industrias y las prácticas de las primeras compañías en Inglaterra, fueron las responsables del establecimiento de auditorías en relación con los informes de los accionistas.

Mientras las auditorías de tipo legal no se hicieron presentes en Estados Unidos y hubo auditores ingleses disponibles para realizar la mayor parte del trabajo, la profesión contable creció lentamente en este país, durante el Siglo XIX, hasta cerca de la terminación de dicha centuria. Un estudio sobre los directorios de ocupaciones, <sup>1</sup> muestra que en 1880, en Nueva York, había 31 personas enlistadas como Contadores Públicos, 66 en 1890 y 183 en 1899. En Chicago en 1880, sólo había tres contadores, 24 en 1890 y 71 en 1899. Los anuncios que se publicaban en dichos directorios dan una idea del tipo de servicios que se ofrecían al público.

Contabilidades complicadas, en disputa y confusas; también contabilidades de ejecutores, fiduciarios y bienes litigiosos investigados y consignados. Apertura y cierre de libros. Examen confidencial de estados financieros sospechosos. Arreglos de sociedades (1881).

Apertura y cierre de libros; se dan clases de sucursales mercantiles. Altamente recomendados por los bancos y casas comerciales. Se hacen verificaciones aritméticas, se detectan errores en la balanza de comprobación; se calculan intereses y descuentos y se calculan porcentajes. (1886).

Ferrocarriles, industrias, bancos, comercios, compañías, consorcios y contabilidad general. Se diseñan libros, se abren, se cierran, se examinan, se ajustan, se auditan y se elaboran balances. (1894)

Los anuncios de este tipo indican hasta cierto grado la naturaleza de la auditoría norteamericana durante este período inicial y reflejan también la influencia de la auditoría inglesa sobre la práctica inicial norteamericana. Un observador contemporáneo, Robert H. Montgomery, en la primera

<sup>1</sup> "Directory of Early American Public Accountants", Bulletin No. 62, Bureau of Economic and Business Research, University of Illinois, 1942.

edición de su libro, <sup>2</sup> llamaba a las primeras auditorías "auditorías de tenedor de libros".\* El programa del examen normalmente consistía en reunir todos los comprobantes de desembolsos de efectivo; comprobar todas las sumas columnares y traspasos; comprobar el Mayor con la balanza de Comprobación, y ésta con los estados financieros (pp.80-81). Montgomery estimaba que las tres cuartas partes del tiempo dedicado a la auditoría se utilizaban en la comprobación de los totales columnares y a los pases, mientras que la experiencia demuestra que las tres cuartas partes de los fraudes se ocultan porque se dejan de contabilizar ingresos o desembolsos de efectivo. (p. 258).

En una consideración retrospectiva de su carrera<sup>3</sup>, el mismo autor repitió posteriormente: "En ese entonces, gran parte de nuestro tiempo se consumía en la interminable comprobación de los pases de un libro a otro" (p.14). "Con frecuencia los libros habían estado sin correlacionarse durante meses o años y la búsqueda de errores era una tarea terrible... En algunas auditorías y ciertamente no en las pequeñas, verificábamos cada suma y cada pase" (p, 19). Hace cincuenta años el auditor... "gozaba de poco reconocimiento, porque los asuntos a los que se dedicaba eran de escasa importancia y esta circunstancia tendía a reducirlo al nivel de un simple empleado" (p. 316).

Durante el Siglo XIX, hubo pocas aportaciones en lo referente a la literatura sobre auditoría; pero la pequeña contribución disponible proporciona cierta luz sobre los cambios que estaban operándose.

En 1869, apareció *Auditor's Guide*, de H.J. Mettenheim. Sus dieciséis páginas proporcionan una guía muy pobre para practicar una auditoría. Se hacen sugerencias para prevenir fraudes: requiere -se decía- que todos los asientos sean claros, completos y explícitos; se daban reglas para las columnas monetarias y para evitar presentaciones sucias; se responsabiliza al cajero de tener un comprobante de cada pago, y se solicitaba un registro de la forma detallada en que se integraba cada depósito bancario. Se daban orientaciones para que el propietario pudiera auditar su propio libro de caja "como si estuviera en unas placenteras vacaciones veraniegas"; se recomendaba examinar las sumas del libro de caja; investigar los saldos forzados, los de errores compensados, los pagos de comprobantes espurios y los cargos a gastos generales que deberían ir a la cuenta personal del tenedor de libros.

<sup>2</sup> *Auditing Theory and Practice*, Ronald Press, New York, 1912.

\* "bookkeeper audits". Podría decirse más apropiadamente "auditorías de los libros del contador" o "auditorías de los libros de contabilidad" (N. del R.)

<sup>3</sup> *Fifty Years of Accountancy*, impresión privada, 1939.

En la obra *Science of Accounts* de G.P. Greer, publicada en 1882 se contienen varios apartados específicos, algunos de los cuales se resumen a continuación:

**Advertencias generales:** Deberán buscarse comprobaciones fuera de los libros en los estados de cuenta de los deudores y acreedores, para compararlos con los propios libros; por ejemplo, solicitar los libros de registro de los depositantes en el caso de un banco en proceso de auditoría. Cuidense los pases omitidos de los libros de primeras entradas; cuando los totales no se pasan fielmente al diario, fácilmente ocurren omisiones. Cuando los ingresos y los desembolsos pasan a través de un tesorero, de un cajero y de diferentes empleados encargados de los cobros y los desembolsos, deberán arreglarse las cuentas en forma tal que pueda verificarse y comprobarse la intervención de cada uno de ellos. Todas las obligaciones de la compañía deberán ser autorizadas por los directores o el consejo de administración. Todos los pagos de cantidades considerables deben hacerse con cheque o giros a cargo de un banco de depósito.

**Capital Social:** Analícese la autorización de la emisión original y las emisiones posteriores, compárandolas con los asientos en el diario y en el mayor. Compárense las acciones transferidas con el mayor, el libro de traspasos, los certificados cancelados y los talonarios de títulos en circulación. Compárense el total de estos mismos talonarios con la cuenta de capital social, "tégase un gran cuidado en detectar, si es posible, cualquiera sobreemisión de capital, si es que la hay, o cualquier error en la transferencia y cancelación de acciones legítimas". Analícese y compárese el fondo de reserva y el superávit de utilidades retenidas con la cuenta de dividendos, el monto de las utilidades netas y la observancia de los requisitos legales precedentes.

**Caja:** Investiguense las entradas desde su origen, y los desembolsos en relación con los motivos que los originaron; cuéntese y revívese el efectivo disponible, verifíquese el efectivo depositado por medio del libro de depósitos o un estado de cuenta de validez oficial.

**Cuentas por cobrar:** Investiguense el origen y compruébese la valuación estimada; en lo referente a las cuentas vencidas o que han permanecido sin cobrarse durante un largo periodo, inquierease la causa e investiguense a las partes interesadas.

El autor describe también los procedimientos que se deben seguir para el examen de los bienes raíces, las pérdidas extraordinarias, las cuentas y documentos por pagar y los documentos por cobrar. Describe la comparación interna del mayor, balanza de comprobación, asientos de cierre, balance y estados de pérdidas y ganancias, pero no menciona los totales columnares y los pases. Aparentemente, no intenta describir una "auditoría total", como se la denominaba en esa época, pero es interesante observar que los procedimientos sugeridos implican asegurarse, a través de pruebas externas a los libros, de la certeza de los activos y pasivos. Este bosquejo indica que se estaba desarrollando algo diferente a una "auditoría de los libros de contabilidad".

En Agosto de 1896, el Estado de Nueva York tuvo su primera Ley de Contadores Públicos. Poco después de que habían tenido lugar varios exámenes, apareció un libro no oficial de respuestas a las preguntas de los propios exámenes. Se le denominó *The American Accountant's Manual* de Broaker y Chapman. Una de las preguntas de Auditoría de dicho Manual era: "En una auditoría en la que no se estipuló ni es aconsejable un examen detallado de los libros ¿qué examen es básico para asegurar su corrección general?". La respuesta del autor era:

Una auditoría limitada puede implicar cualquier grado de minuciosidad, desde un examen exhaustivo de cada detalle, hasta una simple revisión superficial de las generalidades. El objetivo de cada auditoría específica y las oportunidades de revisión disponibles en cada caso, señalan el alcance o limitaciones de o hasta donde se debe extender la auditoría.

Sin embargo, para asegurarse de la corrección general de las cuentas, se deben verificar las sumas columnares de todos los libros de primeras entradas; se deben revisar cuidadosamente los asientos de diario de carácter excepcional y se deben constatar los traspasos a todas las cuentas nominales representativas y especiales, con la doble finalidad de ver las acumulaciones cuantitativas y los renglones correspondientes. Para que una auditoría sea efectiva, debe incluir también el examen de los comprobantes de todos los pagos realizados en efectivo y la verificación del saldo final de caja.

Aun cuando tal auditoría se distingue por la introducción de la verificación total de los pases a las cuentas personales de clientes y acreedores, es aconsejable cuando se utilizan sistemas adelantados de teneduría de libros, para compararlos con sus totales, y es recomendable en cualquier caso verificar unos cuantos pases a las cuentas personales, que cubran un día elegido al azar, y en forma semejante examinar las facturas de compras y verificar su exactitud a través de generalizaciones de pruebas parciales.

Debe hacerse notar que "en una auditoría en la que no se estipuló ni se estima aconsejable un examen detallado de los libros", aún se consideraba necesario revisar las sumas de todos los libros de primeras entradas, verificar todos los pases al mayor y comprobar todos los pagos en efectivo. Sin embargo, se consideraba un procedimiento aceptable reducir el tiempo requerido a través de omitir, o simplemente examinar, a través de muestras, los pases a las cuentas personales, y en forma semejante examinar sólo parte de las facturas de compra y verificar una parte de las sumas.

Un Contador Público de Nueva York, F.S. Tipson, publicó su libro *Auditing* en 1904, en el que señala las preguntas de auditoría que se acostumbraban en Nueva York, de 1896 a 1902. Algunas de las preguntas implicaban condiciones en las que no era posible realizar un examen

completo. Sus respuestas mostraban cierta simplificación del programa a través del muestreo, pero indicaban que debían revisarse todos los libros de primeras entradas y comprobarse todas las transacciones realizadas en efectivo. También "se debe tener a la mano el balance, para ver si es una expresión veraz de los activos y pasivos del negocio en la fecha en que fué elaborado".

Al terminar el Siglo XIX, la literatura y la práctica reflejaban en forma muy clara la tendencia que había tomado la auditoría norteamericana, a través de adaptar la auditoría y procedimientos ingleses a las necesidades típicamente norteamericanas. Un memorándum del trabajo realizado en el período previo a la auditoría de fin de año que se obtuvo de los archivos de una de las empresas más antiguas de los Estados Unidos, es un documento que probablemente muestra los cambios que se estaban llevando al cabo, en forma más clara que la literatura de la época. El trabajo efectuado cubría nueve meses de las operaciones mercantiles del cliente, que finalizaron el día 30 de Septiembre de 1900:

Se contó el efectivo disponible.

Se verificaron las conciliaciones bancarias

Se revisaron los comprobantes de salidas de caja, así como los depósitos en los bancos y la nómina con el libro auxiliar de caja, al 23 de Octubre de 1900.

Se revisaron los traspasos de los totales mensuales del libro de caja al mayor, desde el 1o. de enero hasta el 30 de septiembre - también los pases de la columna del mayor en el libro de caja al mayor general, para los meses de julio, agosto y septiembre.

Se revisaron los pases del Diario al Mayor General de julio, agosto y septiembre y los totales mensuales del Diario al Mayor General por los nueve meses que terminan el 30 de septiembre.

Se revisaron los totales mensuales del Libro de Facturas al Mayor General, por los nueve meses que terminan el 30 de septiembre.

Se revisaron los totales mensuales del Libro de Devoluciones al Mayor General, durante el período.

Se revisaron los totales mensuales del Mayor de Ventas al Mayor General, durante el período.

Se revisaron los totales mensuales del Libro de Remisiones al Mayor General, durante el período.

Se revisaron los asientos del Libro de Remisiones al Libro de Caja por los meses de enero, febrero y marzo.

Se revisaron los totales mensuales del Diario de Existencias al Mayor General, durante el período.

Se revisaron las sumas de las columnas de los resúmenes mensuales del Libro de Facturas.

Se analizaron las siguientes cuentas:

Cuenta de Mercancías.  
Cuenta de Fabricación.  
Cuenta de Gastos Generales.  
Cuenta de Maquinaria.  
Cuenta de Mejoras en Boston.  
Cuentas de Mejoras en Nueva York.

Se verifican los totales de la Nómina de julio de 1900.

Se revisaron los siguientes saldos:

Mayor General.  
Auxiliar de Ventas, Documentos por Cobrar.  
Auxiliar de Existencias (productos devueltos).  
Auxiliar de Existencia (Consignaciones).  
Agencias (productos).  
Cuentas por Pagar y Auxiliar de Agentes.

Es de hacerse notar que los pases se revisaron sólo por los totales mensuales que se pasaron al Mayor General; los otros pases se revisaron durante tres meses. Los únicos totales columnares revisados fueron las sumas mensuales del libro de facturas y las nóminas de un sólo mes. Se analizaron una gran cantidad de cuentas importantes. Esta técnica no se enfatizaba en las obras contemporáneas, pero su utilización se extendió rápidamente en la práctica.

E.H. Beach y W. W. Thorne, reunieron en un libro en 1903 un grupo de artículos selectos, bajo el título de *The Science and Practice of Auditing* En este libro se reproducían algunas de las escasas contribuciones que habían aparecido en Estados Unidos sobre el tema de la auditoría, pero dicho libro no presentaba un tratamiento unificado y total del tema. La mayor parte del material consignado era muy compacto y hacía hincapié principalmente en los detalles mecánicos de la auditoría. Por ejemplo, el párrafo inicial del "programa general o plan de auditoría", contenía, en un artículo de ambos autores, lo siguiente:

Compruébense todos los pases, cuando menos todos los del libro de caja y de los mayores especiales. Compruébese el Libro de Caja General y el de Caja Chica; revisense las sumas posteriores. Verifíquense los saldos en el banco y los que se encuentren disponibles.

Revisense los saldos del Mayor General y las sumas a todos los Mayores Auxiliares, aún cuando no se revisen todos los pases, compare los saldos de cada mayor auxiliar con la cuenta correspondiente.

No se puede pasar por alto la conclusión de que en esa época no había aparecido en los Estados Unidos ninguna literatura importante sobre el tema de auditoría. Sin embargo, es obvio que las "auditorías de los libros de contabilidad", modeladas de acuerdo con las auditorías británicas, para revisar la gestión de los directores y dirigidas hacia el descubrimiento de fraudes, no continuaron siendo las auditorías norteamericanas típicas. Frank G. Short, un contador que había tenido una amplia experiencia en la práctica de auditoría en los Estados Unidos, describe esta transición como un cambio de la auditoría *detallada* a la auditoría a base de *pruebas*. Los auditores se apropiaron de la idea de que "no era necesario hacer un examen detallado de cada asiento, sumarizaciones y pases durante el periodo, para obtener la parte sustancial del beneficio que se logra con una auditoría.....la segunda fase del desarrollo de la auditoría conserva el punto de vista de la auditoría detallada, pero se obtenía con una cantidad total de trabajo (y costo) menor que el que requería una auditoría detallada".<sup>4</sup>

Aun cuando la adopción de los procedimientos de pruebas o muestreo probablemente representó el adelanto más importante en la auditoría durante este período, estaban empezando a aparecer otros cambios, tal y como se indicó en las referencias anteriores. El análisis de las cuentas estaba jugando una parte más importante en los programas de auditorías. También este adelanto no parece representar una desviación del punto de vista de las auditorías detalladas, porque parece ser que representa básicamente una sustitución de la enorme cantidad de trabajo de auditoría de detalle que inicialmente se llevaba al cabo en las auditorías.

Un tercer adelanto durante este periodo, parece describir la iniciación de una diferencia en el punto de vista del auditor. Los métodos adoptados para la verificación de las transacciones a través de asegurar la comprobación externa de los registros del cliente, implica que el auditor estaba dándose cuenta de que era deseable y necesario ir más allá de la simple exactitud numérica de los registros y la detección de fraudes. El examen más estrecho de la valuación de los activos y los pasivos, refleja también la iniciación de la consideración por parte de la profesión que suponía objetivos más amplios de la auditoría.

Estos adelantos no surgieron en forma aislada. Aun cuando las primeras auditorías en los Estados Unidos utilizaron el modelo de las

auditorías británicas, fueron surgiendo cambios graduales, que representaban las adaptaciones de los procedimientos iniciales a las condiciones mercantiles y a las necesidades norteamericanas. Algunos de los factores que tuvieron influencia en las primeras auditorías norteamericanas, se presentan brevemente a continuación.

Inglaterra consideró deseable exigir legalmente las auditorías. Los Estados Unidos era un país nuevo y en expansión, con muy poca historia a cuestas y sin tales requerimientos. En este país, era necesario que los beneficios que se obtuvieran de una auditoría fueran claros para el cliente, a fin de que este estuviera dispuesto a incurrir en el costo que implicaba una auditoría. Los procedimientos detallados que se seguían en Inglaterra, pronto resultaron demasiado costosos para los clientes, los cuales podían decidir por sí mismos si se necesitaba o no un auditor. Por ello se introdujeron pruebas o métodos de muestreo para revisar totales y pases, los que a medida que transcurría el tiempo tuvieron mayor aceptación. La necesidad de reducir el tiempo gastado en la auditoría para verificar los detalles de la contabilidad se hicieron más claros cuando crecieron los negocios norteamericanos.

Las numerosas consolidaciones de empresas que se realizaron en la última década del Siglo XIX, aumentaron la complejidad de las operaciones mercantiles en los Estados Unidos y dieron un ímpetu considerable a la profesión contable. Por ejemplo, entre 1885 y 1900 se llevaron al cabo 199 consolidaciones o fusiones; de estas, 78 se verificaron en 1899. Los intereses de las diferentes compañías que se iban a fusionar, necesitaban disponer de datos confiables para que la "combinación" se efectuara en forma equitativa. Se necesitaban datos veraces en aspectos tales como utilidades, valores de los bienes, deudas y tendencias financieras y se llamaba a los contadores profesionales para que proporcionaran dicha información. Para los contadores públicos norteamericanos esto abría una oportunidad más amplia de prestar sus servicios. No solamente se les llamó para llevar al cabo auditorías de alcance y finalidades diferentes que las que se habían llevado al cabo inicialmente, sino que con frecuencia instalaron también sistemas contables para las empresas consolidadas, ayudaron a las reorganizaciones y prepararon estados financieros para las empresas en fideicomiso o en quiebra.

Otro factor importante en este período inicial, fué la utilización cada vez mayor de papel de un solo nombre (single-name paper) en los préstamos a corto plazo, en lugar de otros métodos de préstamo a corto plazo, tales como las letras de cambio y las aceptaciones comerciales. No nos ocuparemos de examinar las condiciones posteriores a la Guerra Civil, que llevaron a práctica mercantil muy extendida de conceder descuentos por pronto pago y a la utilización de los préstamos personales directos

<sup>4</sup> "Internal Control from the Viewpoint of the Auditor", *The Journal of Accountancy*, Sept. 1940, p. 226

230 — C.A. Moyer

otorgados por los bancos. Sin embargo, es importante señalar que este método de financiamiento a corto plazo condujo a la necesidad de las investigaciones de crédito. Los servicios prestados por los contadores profesionales en esta área, empezaron a afectar los procedimientos utilizados.

De esta breve investigación resulta evidente que al iniciarse el Siglo XX, la auditoría norteamericana estaba aún en una etapa de inmadurez. Aun cuando se estaban llevando al cabo cambios y avances significativos. Las condiciones locales habían llevado al cabo ciertos adelantos en los procedimientos, la mayor parte de los cuales reflejaba el deseo y la necesidad de reducir el tiempo que se dedicaba a una auditoría. Sin embargo, en el fondo, las posibilidades de los servicios de auditoría en relación con la creciente separación de los administradores y los propietarios, para garantizar créditos, para instalar sistemas y en varios aspectos financieros, estaban empezando a transformar los exámenes detallados del trabajo del contador o del tenedor de libros, en la auditoría que conocemos actualmente.

*Los antecedentes ingleses y el elemento humano, las reglamentaciones estatales, las legislaciones sobre impuestos de 1909 y 1913 y una serie de interpretaciones legales, fueron factores decisivos en el desarrollo de la profesión contable en Estados Unidos de Norteamérica durante el Siglo XIX.*

## 16. Algunos Adelantos Significativos de la Contaduría Pública en los Estados Unidos.

### *James Don Edwards*

La contaduría pública se ha desarrollado rápidamente en los Estados Unidos, aun cuando, desde el punto de vista legal, sólo tiene sesenta años. Desde 1896, cuando se le concedió el primer reconocimiento legal a la profesión a la fecha \* se han emitido aproximadamente sesenta mil certificados de contadores públicos, por exámenes, reconocimiento por méritos y reciprocidad. De estos, cerca de cinco mil han sido emitidos como producto de haber aprobado los interesados los exámenes oficiales (formales). Cerca de treinta y cinco mil contadores públicos ejercen actualmente su profesión en los Estados Unidos. El resto se ha retirado de la práctica activa, o están prestando sus servicios en empresas mercantiles, gubernamentales o académicas.

### **Antecedentes y Auditorías**

El asunto que nos ocupa se divide en dos grandes partes. La primera división principal del material, se dedica a los antecedentes de la contaduría pública norteamericana. Estos antecedentes se encuentran en

\* Deberá tomarse en cuenta que el presente artículo fue escrito en 1956 (N. del R.)