24'57

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración

EL INFORME DE AUDITORIA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Seminario de Investigación Contable

Que en opción al grado de

LICENCIADO EN CONTADURIA

p r e s e n t a n

IRMA SANDOVAL LABRA

ELIZABETH PAEZ MEDINA

Director de Seminario: C. P. Alfonso Ochoa Pérez Duarte

México, D. F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1989

UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

Pág.

INTRODUCCION

I. CONSIDERACIONES ETICAS SOBRE LA PROFESIONALIDAD DEL AUDITOR

A) Obligaciones ---------- 1
B) Derechos ---------- 3
C) Etica Profesional ---------- 4
D) Utilización de las ventajas de su cargo en provecho propio ---------- 15
E) Experiencia como factor decisivo ---------- 16
F) El Título Profesional y el ejercicio de la profesión ----- 17
G) Función del Instituto, el Colegio y la Dirección de Profesiones ---------- 24

II. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL INFORME DE AUDITORIA

A) Concepto de Informe de Auditoría ---------- 28
B) Importancia de los Informes de Auditoría ---------- 29
C) Terminología ---------- 30
D) Deberes del Auditor ---------- 33
E) Estructura del Informe Corto y Largo ---------- 35
F) Firma de los Informes de Auditoría ---------- 40
G) Fechas de los Informes de Auditoría ---------- 42

III. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD; NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

A) Antecedentes de los Principios de Contabilidad ---------- 43
B) Principios de Contabilidad ---------- 46
C) Antecedentes de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría ---------- 52
D) Normas de Auditoría ---------- 54
E) Procedimientos de Auditoría ---------- 67
F) Control de Calidad en el trabajo de Auditoría ---------- 74
G) Responsabilidad del Auditor ---------- 78

IV. INFORMES DE AUDITORIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

A) Estados Financieros Básicos ---------- 88
B) Importancia de los Informes Financieros ---------- 93
C) Necesidad de los informes sobre Estados Financieros ------ 94
D) Objetivos del Informe sobre Estados Financieros ---------- 95
E) El Informe de Auditoría sobre Estados Financieros -------- 97
F) Información complementaria a los Estados Financieros ----- 109
G) El Informe de Auditoría sobre Estados Financieros emitido por el Comisario ---------- 116

V. INFORMES DE AUDITORIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

A) Definición de los Estados Financieros Consolidados y diferencia con los Combinados ---------- 127
B) Estados Financieros Consolidados ---------- 130
C) Reglas de presentación de los Estados Financieros Consolidados ---------- 134
D) Procedimientos de Auditoría Aplicables ---------- 141
E) Dictamen sobre Estados Financieros Consolidados ---------- 145
F) Efectos cuando se utiliza el trabajo de otros Auditores ----- 145
G) Salvedades en los dictámenes de otros Auditores ---------- 148

VI. INFORMES SOBRE TIPOS ESPECIALES DE ESTADOS FINANCIEROS

A) Informe sobre Estados Financieros preparados con bases diferentes a principios de contabilidad ---------- 150
B) Informe con efectos de la inflación en la información financiera ---------- 157
C) Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios ---------- 185
D) Informe con opiniones emitidas para propósitos especiales --- 198

VII. SALVEDADES EN LOS DICTAMENES DE AUDITORIA

A) Definición de Dictamen de Auditoría con Salvedades ---------- 212
B) Formato de un Dictamen con Salvedades ---------- 217
C) Salvedades por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados ---------- 219
D) Salvedades por inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad ---------- 222
E) Salvedades por limitación en el alcance del examen practicado ---------- 227
F) Salvedades por contingencias ---------- 229
G) Tipos de opinión en el Dictamen ---------- 237

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

Originalmente la palabra auditor significaba "oidor" u "oyente", el origen de su uso en la contaduría se encuentra en épocas remotas en Inglaterra, cuando pocas personas sabían leer y las cuentas de los grandes propietarios eran "oidas" (escuchadas) en lugar de ser examinadas como se hacen en la actualidad. A pesar de que la auditoría lleva desarrollándose bastantes años, no fue aceptada de manera general hasta fines del siglo XX, cuando se formaron las Compañías por Acciones previas a las Sociedades Anónimas actuales.

La Auditoría, en su más amplio sentido puede ser definida como una investigación crítica para poder llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilidad de los aspectos financieros y de las operaciones de una organización económica. Una investigación crítica implica una acumulación ordenada de evidencias y su adecuada interpretación. Las conclusiones de la auditoría deberán ser presentadas para su mejor uso en un informe escrito, que será dirigido al Gerente o al Consejo Administrativo de la empresa y en su caso a la persona o grupo de personas que deban conocerlo.

Para los propietarios, acreedores y terceros interesados de una entidad, resulta de primordial importancia la opinión de un Contador Público independiente, en lo que se refiere a dar testimonio veraz sobre las actuaciones administrativas reflejadas en los estados financieros, pues es indis-

pensable en la toma de decisiones.

La confianza que el público y la comunidad comercial deposita en un informe financiero, impone a la profesión contable la obligacion de mantener altas normas de competencia técnica, moralidad e integridad. Con este fin, un miembro y asociados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos deberá, en todo momento mantener una independencia mental de acción, guardar estricto secreto de los asuntos de sus clientes, enforzándose constantemente para mejorar su habilidad profesional, observar las normas de auditoría generalmente aceptadas, promover las formas más completas y comprensibles en el informe financiero, sostener la dignidad y el honor de la profesión y mantener altas normas de conducta personal.

No hay que olvidar que los estados financieros se deben preparar de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y revisarse conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

El Contador Público asume la responsabilidad al expresar su opinión sobre si los estados financieros que examina presentan o no razonablemente la posición financiera de la empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y además se aplicarán sobre las mismas bases empleadas en el ejercicio anterior.

En el informe se establecerán las instrucciones recibidas del cliente, por consiguiente contendrá una descripción tan amplia como las circunstancias lo ameriten, del alcance y resultados de la investigación realizada.

Usualmente el Contador Público al rendir su informe sobre el examen de estados financieros, se limita a declarar que practicó la revisión del Balance General, Estado de Resultados, Estado de Variaciones en el Capital Contable y Estado de Cambios en la Situación Financiera, que le fueron encomendados y agregar su opinión acerca del grado razonable de exactitud de dichos estados que expresan la situación financiera de la entidad.

1. CONSIDERACIONES ETICAS SOBRE LA PROFESIONALIDAD DEL AUDITOR

A. *OBLIGACIONES*

INFORMACION A LOS PROPIETARIOS SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

La finalidad del nombramiento de auditores en una empresa se puede definir de la siguiente manera:

Los auditores de una empresa informarán a los propietarios sobre la razonable presentación de los estados financieros que ellos examinen, generalmente son los cuatro estados financieros básicos (Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Estado de Variación en el Capital Contable y Estado de Cambios en la Situación Financiera), sometidos a aprobación en la junta general durante la permanencia en su cargo.

El auditor debe informar sobre los estados financieros, así como sobre el alcance de las cuestiones a contemplar e incluírlas en el informe de auditoría. Por ejemplo: puede requerirse un examen de determinados aspectos de la actividad más detallado del normalmente aplicado en una auditoría o bien, la investigación de determinados registros que no entran en el ámbito propio de este trabajo. También puede emitir informes sobre:

1. *Estados financieros preparados con bases diferentes a principios de contabilidad*
2. *Con efectos de la inflación en la información financiera*
3. *La revisión limitada de estados financieros intermedios*

4. *Con opiniones emitidas para propósitos especiales*
5. *Estados financieros consolidados y combinados*

DILIGENCIA Y COMPETENCIA RAZONABLE

El auditor debe expresar una opinión sobre, si los estados financieros ofrecen una imagen fiel y razonable. Al hacerlo debe actuar con diligencia y competencia profesional.

Debe ser honesto, es decir, no dictaminar aquello que no considere cierto, y debe actuar con diligencia y competencia técnica razonables antes de dar opinión sobre la veracidad de lo que está examinando. La diligencia en cada caso dependerá de las circunstancias específicas.

Un auditor tiene la obligación de poner al servicio del trabajo que realiza esa competencia, diligencia y atención propias de un profesional capacitado, cuidadoso y prudente. Lo que signifiquen tales competencia, diligencia y atención, estarán en función de las particularidades de cada caso.

Debido a que él mismo se presenta como un experto, se espera que un auditor actúe con la experiencia y habilidad propia de un buen profesional. En consecuencia, tiene obligación de mantenerse al corriente de las variaciones en las normas y procedimientos que deberá seguir en el cumplimiento de su cargo y de aplicarlos con diligencia y competencia.

Además de guiarse por el Código Etico de su propia profesión.

B. *DERECHOS*

Para el mejor desempeño de su trabajo, un auditor externo deberá disfrutar de los siguientes derechos:

1. *El de tener en todo momento acceso a los registros contables, cuentas y documentos justificativos o comprobantes de la empresa*
2. *El de obtener de los directivos y responsables de la empresa las informaciones y explicaciones que estime necesarias para el cumplimiento de su examen de auditoría*
3. *Recibir libros de actas de Consejo y Asamblea e informes a los mismos organismos*
4. *El de opinar en aquellos aspectos de la empresa que le conciernen como auditor y expresar sus opiniones a cerca del trabajo que realizó y los descubrimientos hechos*
5. *Cuando se trate de Estados Financieros Consolidados, recibir la información y explicaciones que estime necesarias para la realización de su auditoría por parte de las filiales, que deberán ser obtenidas por la sociedad matriz*

Se deben tener estos facultades con el fin de permitirle cumplir con las obligaciones asumidas con los propietarios y el público en general. Deberá estar autorizado a visitar las oficinas de su cliente en cualquier momento, para examinar los registros contables de la empresa o efectuar pruebas que juzgue necesarias. Es común que se programe el trabajo de manera que las fechas resulten convenientes, tanto para el auditor como para el cliente y de acuerdo con el funcionamiento de la empresa. Es poco práctico

que el auditor acuda a la empresa sin previo aviso para efectuar algunas verificaciones de carácter inesperado, pues podría afectar el buen funcionamiento de la empresa.

El auditor debe tener derecho a la información y explicaciones que juzgue convenientes en la ejecución de su examen y en el caso que le sean negadas éstas, deberá hacerlo constar en su informe y a la vez considerar la oportunidad de incluir la pertinente salvedad en la opinión que formule acerca de si los estados financieros ofrecen una imagen fiel y razonable.

C. *ETICA PROFESIONAL*

Todas las profesiones adoptan normas de ética profesional que se hacen cumplir a los miembros de la profesión. Las reglas de ética tratan de la moral y deberes profesionales de los miembros de una profesión, tanto entre ellos mismos como hacia el público.

El Código de Etica Profesional elaborado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. ha sido elaborado no sólo como guía a la acción moral, sino también para que la profesión declare su intención de cumplir con la sociedad sirviendo con lealtad y diligencia al mismo tiempo respetando a la propia profesión.

Trataremos con mayor profundidad dos cuestiones que son de particular trascendencia para el desarrollo ético de las actividades del auditor como lo son: la independencia profesional y la responsabilidad personal.

Las responsabilidades que tiene el Contador Público en el cumplimiento de su profesión son:

1. Aplicación del Código

Las reglas sobre la moral y obligaciones contenidas en este Código las tendrá que seguir todo Contador Público independiente de las actividades o especialidad a que se dedique, si también se dedica a otra profesión tendrá por supuesto que cumplir con estos reglas mínimas de conducta independientemente de las que le señale la otra profesión.

Este Código rige la conducta del Contador Público en sus relaciones con el público en general, con quien patrocina sus servicios y sus compañeros de profesión, por lo tanto cuando exista duda en la interpretación, deberán someterse a la Junta de Honor de la asociación afiliado a que pertenezca el socio o del Instituto en su caso.

2. Responsabilidad ante la Sociedad

a) Independencia de criterio.

El Auditor deberá tener y a la vez gozar de independencia de criterio profesional, ajeno a cualquier interés que pudiera disminuir su objetividad. Algunos casos que pueden perjudicar la independencia para expresar una opinión son:

- *Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin li*

mitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la entidad o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.

- *Sea o haya sido en el ejercicio que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión (tenga tratos verbales o escritos encaminados), director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del Comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.*

- *Tenga, haya tenido o pretenda tener en el ejercicio que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, alguna vinculación económica en la entidad, de tal manera que pueda afectar su libertad de criterio. Las diferentes modalidades de implicación con, o en las actividades del cliente se conceptúan éticamente reprobables.*

- *Reciba por cualquier motivo o circunstancia, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la entidad que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su retribución dependa del éxito de cualquier transacción.*

- *Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.*

- *Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.*

- *Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos más del cuarenta por ciento de sus ingresos u otra porción que aún siendo menor, sea de tal importancia frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.*

El hecho de que un Contador Público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del Contador Público en la toma de decisiones administrativas y financieras. Al expresar el juicio profesional que va a servir de base para la toma de decisiones, deberá aclarar la relación que guarda ante quien patrocina sus servicios y no deberá aceptar tareas en las que pierda su independencia, o ésta se encuentre limitada.

b) *Calidad profesional de los trabajos.*

Cuando el Contador Público proporciona sus servicios, la sociedad

siempre espera un trabajo profesional por lo que tendrá que seguir y tener siempre en cuenta las reglas y procedimientos de la profesión que sea necesario utilizar en el trabajo que desempeña. Deberá actualizarse y realizar sus labores con el propósito, cuidado y diligencia de una persona responsable.

Por la responsabilidad que tiene con los usuarios de la información financiera, el Contador Público debe preparar y presentar los informes financieros de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos aplicables al caso. Por la misma razón deberá utilizar las normas y procedimientos de auditoría según sea el caso.

c) *Preparación y calidad profesionales.*

El Contador Público necesita para prestar sus servicios profesionales contar con una preparación técnica, entendiéndose por ésta un comprendio total de conocimientos técnicos adquiridos a través de un periodo de tiempo relativamente largo, es la esencia de toda profesión. Una profesión no podría durar mucho ni tendría importancia a los ojos del público si el profesional pudiera adquirir todo el conocimiento técnico inherente a esa profesión rápidamente y sin esfuerzo. Un conocimiento completo de los principios de contabilidad del campo de los negocios y economía son requisitos necesarios para la práctica de la contaduría pública.

Los conocimientos que requiere un Contador Público aumentar constan

temente ya que trabaja con una gran variedad de entidades, por lo tanto no sólo deberá conocer los principios de contabilidad sino también las normas y procedimientos de auditoría, para aplicarlos según sea el caso.

Deberá estar consciente de tener la capacidad de desarrollar su trabajo satisfactoriamente. El Contador Público puntualizará en qué consistirán sus servicios y cuáles serán sus limitaciones, cuando en el desempeño de su trabajo el profesional se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir desarrollándolo en la forma originalmente propuesta, debe comunicar esa circunstancia a su cliente inmediatamente.

d) *Responsabilidad personal.*

El Contador Público debe aceptar la responsabilidad sólo por los trabajos realizados por él o bajo su dirección.

Al firmar informes de cualquier tipo, el Contador Público será responsable de ellos en forma individual, debido a que los informes de cualquier tipo que emita con su firma deberán ser el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto, pero no permitirá actuar en su nombre a personas que no sean sus socios, representantes acreditados o empleados bajo su autoridad, ni firmará estados financieros, cuentas, informes, etc. preparados por quienes no ten-

gan las cualidades mencionadas. No permitirá que un empleado o subalterno suyo preste servicios o ejecute actos que al propio Contador Público no le están permitidos en los términos de este Código.

Ningún Contador Público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el Contador Público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos. Cuando el Contador Público exprese su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, tomará en cuenta los lineamientos de este Código y dará cumplimiento a las normas y procedimientos de auditoría en su caso.

Cuando se asocie el Contador Público con otros colegas o con miembros de otras profesiones a fin de estar en la posibilidad de prestar mejores servicios, la asociación se formará sólo si el Contador Público asume su responsabilidad personal e ilimitada, si por la naturaleza del trabajo recurre a la asistencia de un especialista y la participación de éste es fundamental para poder alcanzar los resultados previstos, el Contador Público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista e informar a su cliente esta situación. En los casos de las asociaciones se tendrá en cuenta lo siguiente:

- *La asociación profesional se dará a conocer con el nombre de uno o más socios que sean contadores públicos y sólo podrá osten*

tarse como firma de Contadores Públicos cuando tenga como finalidad ejercer en el campo de la contaduría pública y más del 50% de sus socios sean contadores públicos, se exigirá a sus miembros no contadores públicos respeto a las normas de este Código. Los socios fallecidos podrán continuar apareciendo en la razón social de la firma a que hayan pertenecido.

- Cuando algún Contador Público miembro de la asociación acepta un puesto incompatible con el ejercicio independiente de la profesión se deberá retirar de su actividad profesional como tal, dentro de la propia asociación. Igual sucederá si algún Contador Público miembro de la asociación deja de pertenecer a un Colegio o Instituto afiliado por haber violado este Código, cuando no siendo socio del Instituto y la Junta de Honor respectiva considere procedente tal sanción.

- Tratándose de asociaciones profesionales, no podrán los socios contratar o hacer trabajo profesional por su cuenta, sin el consentimiento de los otros socios.

- Sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría quienes posean título de Contador Público debidamente registrado.

El Contador Público a quien otro colega solicite su intervención para prestar servicios específicos a su cliente, deberá actuar de acuerdo a los lineamientos convenidos entre ambos. Cuando el clien

te solicite una ampliación de los servicios originalmente establecidos para el Contador Público llamado a colaborar, éste no se comprometerá a actuar sin antes obtener el consentimiento del Contador Público por cuyo conducto recibió las instrucciones originales. Es aconsejable que cuando un Contador Público sustituya a otro en su trabajo profesional, se dirija a él para comunicárselo.

3. *Responsabilidad ante quien patrocina sus servicios*

a) *Secreto Profesional.*

El Contador Público tiene la obligación de guardar secreto sobre la información que conozca acerca de alguna empresa en el ejercicio de su profesión. Podrá consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio o de doctrina, pero nunca proporcionar datos que identifiquen a las personas o negocios de que se trate.

b) *Rechazar tareas que no cumplan con la moral.*

El Contador Público tiene la obligación de respetar el honor y la dignidad profesional en todo momento no prestándose directa o indirectamente a arreglos o cuestiones que pongan en peligro la profesionalidad y moral del Contador Público.

c) *Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.*

No deberá aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a la persona que contrató sus servicios, conservando siempre la moral y rectitud que caracterizan a su profesión.

d) *Retribución económica.*

Los profesionales están relativamente bien pagados, no obstante la remuneración económica no deberá ser la razón principal para prestar un servicio profesional. La profesión contable se dedica a servir al público en general en lo que se refiere a asuntos de finanzas, particularmente para informes dignos de confianza basados en auditorías externas. A menos que los miembros de una profesión asuman la actitud de dar "calidad de servicio según la remuneración" la confianza del público se perderá pronto y dicha profesión perderá su categoría profesional.

El dedicarse al servicio público no implica que se limiten los ingresos del contador, solamente se requiere que las utilidades no sean el principal motivo para el rendimiento de su servicio. El monto de la retribución económica que perciba el contador público estará de acuerdo con la importancia de las labores que va a desarrollar, el tiempo que destine a la labor y el grado de especialización requerido.

4. *Responsabilidad hacia la profesión*

a) Respeto a los colegas y a la profesión.

El Contador Público deberá tener buenas relaciones con sus colaboradores, colegas y con las instituciones profesionales, respetándose mutuamente. Con esto se busca la unión y el espíritu de grupo, con el objeto de cuidar y engrandecer la profesión contable.

b) Dignificación de la imagen profesional en base a calidad.

Para dar a conocer sus servicios con buena imagen, sólo se valdrá de la calidad profesional con que cuenta, actuando con lealtad, dignidad y responsabilidad en el trabajo que realiza. No podrá ejercer prácticas de promociones poco profesionales, tales como: publicidad, solicitudes, postura de competencia o la rebaja de honorarios; estas prácticas suenan a comercialismo y si estuvieran permitidas crearían una imagen pública muy insignificante de la profesión. Lo que es más, debido a la publicidad, solicitudes y posturas de competencia podrían colocar al auditor en una posición subordinada y sería muy difícil mantener una actitud de independencia profesional y mental.

c) Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

El Contador Público que transmite sus conocimientos deberá conservar altas normas profesionales y de conducta para sus alumnos. Contribuir al desarrollo de la profesión actualizándose y transmitiendo conocimientos útiles, contribuyendo así a la formación de mejores profesionistas.

5. *Sanciones*

El Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece que:

El Contador Público que viole este código se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien podrá intervenir en caso de que no lo haga la asociación afiliada. Para la imposición de las sanciones se tomará en cuenta la gravedad, según la trascendencia que la falta tenga para el prestigio de la profesión contable, y la responsabilidad que le corresponda. Las sanciones podrán consistir en:

a) Amonestación privada
b) Amonestación pública
c) Suspensión temporal de sus derechos como socio
d) Expulsión
e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional

Para la aplicación de las sanciones se seguirá el procedimiento establecido por el Instituto.

D. *UTILIZACION DE LAS VENTAJAS DE SU CARGO EN PROVECHO PROPIO*

El Contador Público no deberá utilizar información, que normalmente no está a disposición de cualquier persona con el fin de lucrar. No podrá obte

ner ventajas económicas directas o indirectas por la venta al patrocinador de sus servicios, de productos o servicios que él haya sugerido en el ejercicio de su profesión, excepto de las que sean propias de su actividad como Contador Público.

El Contador Público no deberá ofrecer trabajos de ninguna manera a los funcionarios o empleados de sus clientes a menos de que lo comunique previamente a éstos. En ningún caso podrá conceder comisiones o corretajes por la obtención de un trabajo profesional sólo puede conceder participación en los honorarios o utilidades resultantes de su trabajo, a personas o asociaciones con quienes comparta el ejercicio profesional.

E. *EXPERIENCIA COMO FACTOR DECISIVO*

Independientemente de la calidad técnica y humana del profesional, debe tomarse en consideración su experiencia y como ésta se obtiene a base del tiempo y constancia, no es de extrañar que el Contador Público sólo comience a actuar en el plano verdaderamente profesional después de haber practicado lo bastante al lado de un "Senior", como se llama en la profesión al contador veterano.

Este periodo de práctica podrá ser más o menos largo, dependiendo naturalmente, de las oportunidades que se presenten al principiante, de sus disposiciones naturales y de la dedicación, esmero y talento con que afronte y resuelva los problemas que se le presenten. En ningún caso, sin embargo, convendrá que esta práctica sea inferior a diez años, pues sólo mediante un "noviciado" de esta duración podrá formarse profesionalmente, no diga-

mos de la contaduría sino de cualquier otra profesión.

Estas consideraciones son de particular interés para el estudiante que cursa los primeros años de la carrera, para el pasante y aún para el recientemente titulado y la elección del Contador Público o Firma de Contadores Públicos bajo cuyo ejemplo ha de hacer sus primeras armas profesionales, debe ser motivo de su mayor preocupación. La iniciación de su carrera es siempre un factor decisivo en el éxito de la misma.

F. *EL TITULO PROFESIONAL Y EL EJERCICIO DE LA PROFESION*

En México a diferencia de los países anglosajones, el título profesional comprueba un crédito académico, que garantiza conocimientos técnicos; pero que no presupone esos intangibles de calidad humana y de experiencia que son escenciales para el Contador Público quizás más que para cualquier otra profesión.

En los países anglosajones, a los cuales podemos considerar como iniciadores de esta profesión, el título no se obtiene del Estado, o de las instituciones que el estado autoriza (universidades, escuelas, etc.), sino del gremio o grupo formado por los mismos profesionistas, con características que hacen recordar a los clásicos gremios del Renacimiento. Estas agrupaciones gremiales llamadas según la tradición británica "Institutos" son los encargados de expedir los "Certificados" equivalentes a nuestros títulos oficiales.

En México los Institutos expiden diplomas que acreditan la membresía del

profesional y que, en cierto modo constituyen un respaldo otorgado por el propio Instituto, acerca de su calidad humana y su experiencia profesional ya que sus conocimientos y grado académico, está garantizado por el Título expedido por el Estado o por las instituciones expresamente facultadas según nuestra Constitución Política.

EL EJERCICIO DE LA PROFESION

En su iniciación, el Contador Público, como todo profesionista necesita hacerse de una clientela. Sin embargo, una clientela sólo se logra a base de esfuerzo y constancia. Esfuerzo para aprender a trabajar prácticamente y constancia para aprender a esperar, pues en contaduría como en la mayoría de las profesiones, el éxito no se presenta rápidamente, existe siempre un noviciado de larga, paciente y en el mejor de los casos fructífera espera.

Esta época de iniciación durante la cual el profesionista hace sus primeras armas en la carrera, puede transcurrir para él dentro de cierto aislamiento, dedicándose a cultivar su pequeña clientela con las dificultades y problemas naturales de quien recorre solo un camino desconocido; o bien al amparo y consejo de otros profesionales de experiencia. Este segundo camino ha resultado en la práctica más provechoso, no sólo para el que inicia su carrera, sino para la profesión misma, que contará en esta forma con elementos mejor preparados.

Las Sociedades Profesionales. En la práctica de la contaduría son muy frecuentes las firmas, bufetes, despachos o asociaciones profesionales, indu

doblemente por las ventajas prácticas que ofrecen a sus socios, entre las cuales pueden mencionarse:

1. *La recíproca ayuda y apoyo técnico que los socios de la firma, entre sí, están en capacidad de proporcionarse*
2. *La mayor fuerza y estabilidad financiera que tendrán si se encuentran reunidos*
3. *Una mayor organización que puede darse al bufete, estableciendo servicios que quizá un solo profesional no estaría en aptitud de rendir con la misma eficacia*
4. *La mayor flexibilidad para el manejo de personal, atendiendo, de esta manera, a un mayor número de clientes*
5. *La posibilidad de suplir a los socios ausentes por enfermedades, vacaciones, estudios, asistencia a congresos y reuniones profesionales, etc.*

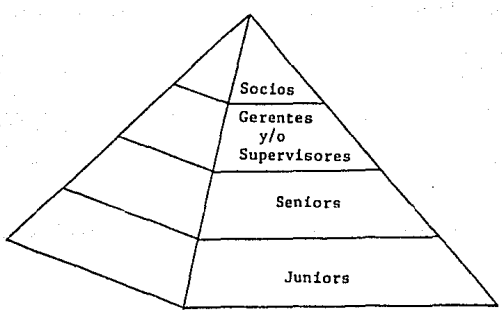
Estructura Interna. Estas asociaciones o despachos funcionan dentro de un régimen que es, en principio, muy sencillo y que consiste en la clásica estructura de los talleres: el jóven aprendiz o "junior", trabajando al lado del viejo maestro o "senior", del cual aprende todos los secretos del oficio. A esto quizá se deba que en las oficinas de contadores públicos se conservan las designaciones básicas de juniors y seniors como grados de jerarquía, habilidad y experiencia. Más aún puede decirse que la fuerza de un despacho profesional radica precisamente en el justo equilibrio de estos elementos y en el mejor aprovechamiento de sus respectivas habilidades.

Además de los juniors y de los seniors, existirán en un despacho de conta-

dores públicos los llamados supervisores o gerentes y los socios mismos, sin contar, naturalmente, con los departamentos típicamente administrativos como son el de archivo, correspondencia, contabilidad, etc.

En su estructura, la oficina profesional del Contador Público, ofrece un aspecto piramidal, en la cual está indicando también el progreso profesional del individuo, marcando su trayectoria desde que ingresa como junior hasta que alcanza la culminación de su carrera como socio de la firma.

La estructura piramidal se mostrará a continuación:



Funciones y atribuciones de los componentes de una firma de contadores son

las siguientes:

El Ayudante Junior. Como su nombre lo indica, el junior es por lo general, un jóven recién salido de la escuela o a punto de salir de ella y sin experiencia previa en el trabajo práctico. Se encarga de los menesteres menores de la auditoría; verifica la corrección de sumas y cálculos; examina los comprobantes de las operaciones registradas observando sus fechas, cantidades, autorización y correcta aplicación en las cuentas; ayuda en ciertas pruebas físicas (recuento de efectivo, valores y mercancías); se encarga de preparar el envío de solicitudes de confirmación de cartas, así como de clasificar e investigar las respuestas; toma extractos de actas, contratos, declaraciones, etc. y en general, atiende siempre bajo la estrecha vigilancia del senior responsable del trabajo, un sinnúmero de pormenores de que se compone un examen de cuentas o de operaciones.

En el desempeño de su labor, el junior reúne una valiosa y abundante información que clasifica y registra por medio de notas, análisis de cuentas, estados comparativos, etc., que reciben el nombre de cédulas y que constituyen, para el auditor, la evidencia escrita del trabajo desarrollado, formando los papeles de trabajo.

Mediante esta breve exposición de las labores normalmente encomendas al junior podrá apreciarse la importancia que tiene su trabajo, el amplio campo de actividades en que se encuentra colocado y la excelente oportunidad que se le presenta para hacer uso de sus conocimientos técnicos, de su tacto en el trato con los demás, de su discreción en el manejo de información confidencial y de su sentido común para juzgarla. Podrá pensarse que ésto

es demasiado esperar de un jóven que inicia su carrera; pero conviene recordar que es precisamente durante su actuación como junior, actuación que debe prolongarse durante cuatro o cinco años cuando menos, cuando el contador define su ruta profesional. Sólo un buen junior podrá ser algún día un buen Contador Público.

El Ayudante Senior. La responsabilidad profesional que hemos intentado acentuar en el caso de los trabajos que se encomiendan al junior, no es, privativa de esta etapa formativa del Contador Público. Este sentido de responsabilidad es quizá el que más caracteriza su personalidad profesional y se encuentra en todas las épocas de su desarrollo, acentuándose cada vez más como parte esencial de su estructura. Si bien el junior es responsable de la sección del trabajo y será su opinión la que habrá de prevalecer en el dictamen, ya en forma ilimitada con las limitaciones, reservas o salvedades con las que a su juicio, deberá suscribirse dicho dictamen.

Si el junior tiene la responsabilidad de la ejecución, el senior tiene la responsabilidad del juicio. El es, dentro de una firma de contadores públicos, el verdadero profesional, el técnico por excelencia. La fuerza de una firma profesional se encuentra indudablemente, en la fuerza de sus seniors.

Los Supervisores o Gerentes. En algunas sociedades o firmas de contadores públicos, principalmente en aquéllas que sirven a un considerable número de clientes, existe el puesto de Supervisor, también llamado Gerente, que se encarga de hacer una revisión general del trabajo producido por el senior. Es indudable la conveniencia de esta revisión, como una medida adicional de seguridad para evitar posibles errores u omisiones y es siempre

deseable, aunque sólo posible en los casos de sociedades que cuentan con personal suficiente a quien encomedar esta labor.

El supervisor es, en otro aspecto, un senior de mayor experiencia y muy probablemente especializado en determinada clase de clientes: bancos, textiles, minas, servicios públicos, hoteles, etc. que une a sus conocimientos técnicos los conocimientos prácticos relativos al ramo de su especialidad con lo cual estarán, además, capacitados para comprender mejor a su cliente al discutir con él sus problemas contables.

Esta cualidad bastaría para justificar la admisión del supervisor como socio de la firma, y en algunos casos si sucede. Sin embargo, hay algo más que un socio debe tener.

Los Socios de la firma o Titulares de un despacho. Efectivamente es indispensable dominar la técnica para conducir el examen de una contabilidad con tino, discreción y economía. La observancia de las normas de ética establecidas es también requisito esencial.

El Contador Público poseedor de una sólida técnica, una ética intachable y que, además, se mueva dentro del medio que podríamos llamar de la clase dirigente, será sin duda el que logre reunir una clientela estimable, ya para él mismo o para la firma de contadores públicos a la cual, indudablemente en estas condiciones, pertenezca como socio. La habilidad para allegarse una clientela caracteriza al profesional y lo distingue del simplemente técnico.

La Madurez Profesional. Una trayectoria semejante a la que hemos descrito supone la perseverancia del profesional para hacerse un sitio estimable dentro de su especialidad. Esto puede significar un esfuerzo sostenido durante diez o más años; pero la meta está justificada y difícilmente podría alcanzarse antes, ni en la contaduría, ni en cualquier otra disciplina profesional.

Es frecuente el caso del jóven recientemente titulado que intenta suprimir o abreviar en exceso este periodo de iniciación profesional, sobreestimando el valor de su título o ilusionándose con circunstancias u oportunidades favorables pero transitorias. Convendrá que el Contador Público se detenga a meditar serenamente acerca de las posibilidades de su iniciación profesional y que acepte el sacrificio de algunos años de adiestramiento práctico que seguramente serán la base de su madurez profesional.

G. *FUNCION DEL INSTITUTO, EL COLEGIO Y LA DIRECCION DE PROFESIONES*

A semejanza de la costumbre establecida en los países anglosajones, en México funciona el Instituto Mexicano de Contadores Públicos que tuvo su origen en la Asociación de Contadores Titulados constituída en 1917. En la actualidad el Instituto Mexicano de Contadores Públicos tiene el carácter de Organismo Nacional y agrupa en su interior con carácter de asociaciones afiliadas a numerosos Institutos y Colegios de Contadores Públicos organizados en la mayoría de los Estados de la Federación. En esta forma el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Organismo Nacional, cuenta con socios que reconocen el mismo Código de Etica Profesional y aceptan los pronunciamientos que sobre principios de contabilidad y normas de auditoría

hacen las comisiones respectivas del Organismo Nacional. Además de los Institutos la Ley de Profesiones, ley reglamentaria de los artículos 4º y 5º constitucionales, vigente en el Distrito y territorios federales, permite a "todos los profesionistas de una misma rama constituir uno o varios colegios" cuyas actividades son semejantes a la de los institutos y en parte más amplias y de carácter específico.

Los Colegios como los Institutos se organizan con el propósito de establecer una vigilancia del ejercicio profesional con objeto de que éste se realice dentro del más alto plano moral y legal, servir de árbitro en los conflictos entre profesionales o entre éstos y sus clientes, fomentar la cultura y las relaciones con los colegios similares del país o del extranjero, etc.

A diferencia de los Institutos, los Colegios tienen entre sus propósitos los de "auxiliar a la Administración Pública con capacidad para promover lo relacionado a la moral de la profesión, denunciar a la Secretaría de Educación Pública o a las autoridades penales las violaciones a la Ley, representar a sus miembros o asociados ante la Dirección General de Profesiones, formar listas de peritos profesionales los cuales serán los únicos que sirvan oficialmente, velar porque los puestos públicos en que se requieren conocimientos propios de determinada profesión estén desempeñados por los técnicos respectivos con título legalmente expedido y debidamente registrado, etc.

De lo anterior se deduce que, si bien ambos organismos coinciden en ciertos fines y propósitos, los Institutos gozan de una independencia absoluta en cuanto a su campo de acción mientras que, los Colegios están sujetos a cier

tas normas de colaboración con el Estado a través de la Dirección de Profe siones.

Este organismo, creado también por la Ley de Profesiones, se denomina Direc ción General de Profesiones, se encarga de la vigilancia del ejercicio pro fesional y es el órgano de conexión entre el Estado y los Colegios de profesionistas. Sus principales facultades y obligaciones son: registrar los títulos de profesionistas, expedir la cédula personal correspondiente con efectos de patente para el ejercicio profesional y para su identidad en to das las actividades profesionistas, cancelar el registro de los títulos de los profesionistas condenados judicialmente a inhabilitación en el ejercicio, y publicar dicha cancelación, etc.

Entre las profesiones que según la Ley, necesitan título para ejercer se encuentra la de "Contador". Aún cuando esta designación se presta a confu sión, se ha interpretado que la Ley se refiere a la profesión de Contador Público, ya que el contador que no actúe en esa forma, adquiere automática mente el carácter de empleado o factor de una empresa, en cuyo caso las disposiciones de la Ley de Profesiones no le son aplicables.

Para el ejercicio de esta profesión, establece la propia Ley, que se requiere:

1. *Ser mexicano por nacimiento o naturalización y estar en pleno goce y ejercicio de sus derehcos civiles*
2. *Poseer título legalmente expedido y debidamente registrado*
3. *Obtener de la Dirección General de Profesiones la cédula profesional*

Estas disposiciones, sin embargo, son aplicables en México, al Distrito Federal y Territorios Federales, debiendo consultarse en cada caso las disposiciones legales vigentes en el Estado de la República en que se pretenda ejercer la profesión.

Teniendo también en cuenta que la profesión de Contador Público se encuentra igualmente reglamentada en la mayoría de los países cuya legislación deberá consultarse en cada caso.

II. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL INFORME DE AUDITORIA

A. CONCEPTO DE INFORME DE AUDITORIA

Enseguida haremos referencia a algunos conceptos establecidos:

"El Informe es el resultado del trabajo del auditor y la opinión como consecuencia que de él se ha formado sobre los estados financieros sujetos a estudio, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional". (1)

"El Informe es el documento en que el Contador Público independiente conforme a las normas de la profesión expone el alcance, naturaleza y resultados de su exámen y en el que expresa su opinión como experto independiente acerca de los estados financieros del cliente que acompañan al informe". (2)

En base a estos conceptos diremos que el exámen de estados financieros que realiza el Contador Público como auditor, se representará en un documento formal por escrito al cual denominamos Informe, que será el producto final de su examen realizado a los estados financieros y que dicho informe contendrá los descubrimientos y opinión profesional, que será puesto a conocimiento de su cliente.

---

(1) Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P.
(2) Idem.

B. *IMPORTANCIA DE LOS INFORMES DE AUDITORIA*

Mediante el Informe el Contador Público pone en conocimiento de su cliente lo que ha hecho y como lo ha hecho, esencialmente declarando que "ha practicado un examen de los estados financieros correspondiente, y que dicho examen lo realizó de acuerdo a normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados".

Puesto que la finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes. La opinión del auditor, por ser independiente a la de la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas de auditoría, que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, así como su personalidad, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

El informe deberá especificar a quien será dirigido y su amplitud dependerá de la importancia y extensión de los hechos que deban ponerse en conocimiento de su cliente o grupo de personas que deban conocerlo.

El auditor al dejar asentada por escrito su opinión, la cual reflejará su punto de vista con motivo del examen practicado, evitará malos entendidos o interpretaciones erróneas del informe, en determinado momento.

Es importante saber que el informe es el documento a través del cual el Contador Público da a conocer su trabajo y que dicho documento guarda una estrecha relación con los estados financieros básicos; es indispensable que los informes que emite el Contador Público sean objetivos, claros y concisos.

Los interesados en el trabajo del Contador Público, en muchas ocasiones no cuentan con los conocimientos técnicos necesarios para examinar sus papeles de trabajo con el fin de poder juzgar su actuación, pero cabe señalar que los lectores del informe aprecian su valor al considerar la relación que guarda con los estados financieros. La lectura de los informes no se limita a determinadas personas sino al público en general.

C. *TERMINOLOGIA*

La formulación del informe deberá realizarse conforme a la experiencia y preparación del receptor (persona a quien se dirige) y de acuerdo a las circunstancias decidirá el Contador Público la forma como deberá presentarlo, el cual deberá ser veraz y atendiendo a los fines que persigue.

La adecuada presentación será de suma importancia para que no se preste a malos entendidos y mucho menos a confusión. La presentación se hará por escrito, utilizando los vocablos propios para redactarlo libre de tecnicismos, poniendo a conocimiento del cliente, lo que ha hecho y como lo ha hecho, esencialmente declarando en él que ha practicado un examen de los estados financieros de acuerdo a normas y procedimientos de auditoría. Por consiguiente la presentación del informe corto o dictamen y su terminolo-

gía son muy importantes pues se trata del documento formal resultado del examen practicado a los estados financieros por un auditor independiente, quien deberá exponerlo de manera breve, concisa y con la información esencial sobre los estados financieros.

La secuencia deberá ser lógica y conforme a los lineamientos establecidos por el Comité de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A.C., así como con una buena presentación.

El Contador Público como auditor, para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes y competentes.

El examen realizado por el auditor servirá de base para la toma de decisiones, motivo por el cual enfatizaremos sobre la terminología utilizada sin que ésto desvíe la forma establecida de presentar el informe. En el informe corto o dictamen encontraremos palabras clave, así como frases ya establecidas dentro de su forma y contenido las cuales son:

1. Opinión.

   Es la conclusión que forma el auditor después de revisar los estados financieros, calificando la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera, resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera de la empresa, y que dicha presentación fue realizada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes.

2. *Presentan razonablemente.*

Connota una presentación fiel y razonable, así como la exactitud de los datos. Por lo tanto al expresar el auditor su opinión profesional de que los estados financieros presentan razonablemente, él debe creer, y tener razones justas para su convencimiento, que los estados financieros incluyan una presentación real de la razonabilidad y exactitud de los datos.

3. *Situación financiera y resultado de operación.*

Se refiere a las representaciones contenidas en el balance general y a las cifras de ingresos, egresos y utilidad.

4. *Principios de contabilidad generalmente aceptados.*

Todos los estados financieros deberán prepararse de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, el informe deberá establecer claramente si tales principios han sido aplicados.

5. *Aplicados sobre bases consistentes.*

Esta afirmación se refiere a la importancia de la consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, pues la consistencia es la base para la comparabilidad de los estados financieros de un año en relación al inmediato anterior.

6. *De acuerdo a normas (de auditoría).*

Manifiesta que la investigación, análisis, inspección y reflexión que se realizó durante el examen a estados financieros, fue realizado conforme a los requisitos mínimos de calidad a los que todo auditor debe sujetarse para garantizar su trabajo; éstas son las relativas a la personalidad o sea la competencia del auditor, la calidad de su trabajo y la calidad de su información.

7. *Y procedimientos de auditoría.*

Puesto que son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o grupo de hechos o circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión; se refiere a la aplicación de técnicas de auditoría empleadas para alcanzar el grado de calidad requerido por las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las normas de auditoría son aplicables a cada examen, mientras que las pruebas y procedimientos deben aplicarse a circunstancias específicas.

D. *DEBERES DEL AUDITOR*

1. *El Contador Público deberá planear en forma adecuada su trabajo para poder alcanzar totalmente sus objetivos, si cuenta con ayudantes deberá supervisarlos de manera adecuada, revisándolos constantemente y corrigiendo el trabajo supervisado cuando el caso lo amerite.*

2. *Para poder planear su trabajo deberá tomar en cuenta los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo que vaya a efectuar.*

3. *Deberá dejar asentado un programa de trabajo como resultado de la planeación, en el cual fijará los procedimientos de auditoría que se van a utilizar, extensión que se les va a dar y la oportunidad con que se llevarán a cabo, así como la asignación del personal adecuado.*

4. *Deberá tener la suficiente capacidad profesional para modificar el programa de trabajo establecido, ante circunstancias no previstas o desconocidas, o simplemente ante la necesidad de algún cambio o ampliación de dicho programa.*

5. *Deberá realizar un estudio y evaluación del control interno adecuado, con el objeto de poder juzgar su eficiencia y determinar la amplitud de las pruebas a que deberán sujetarse los procedimientos de auditoría.*

6. *Deberá tener la suficiente capacidad profesional y experiencia, para supervisar al personal que participa con él, en la planeación, desarrollo y terminación del trabajo de tal forma que el Contador Público asuma toda la responsabilidad del trabajo realizado.*

7. *Deberá manifestar por escrito su supervición ejercida, que en determinado momento le servirá para comprobar que cumplió con las normas personales y de ejecución del trabajo.*

8. *Deberá reunir todos los elementos de juicio conforme a normas y procedimientos de auditoría, obteniendo así la evidencia suficiente y competente para poder fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a examen.*

9. *Para obtener la evidencia suficiente y competente, deberá guiarse bajo los criterios de importancia relativa y riesgo probable.*

E. *ESTRUCTURA DEL INFORME CORTO Y LARGO*

El auditor debe mostrar el resultado de su examen, o sea su opinión en un informe, la uniformidad en la presentación y contenido de éste es de vital importancia, tanto para el lector como para el mismo auditor.

La estructura del informe dependerá de la forma en que se presente (corta o larga); dicha forma dependerá de la importancia de los hechos que deben ponerse en conocimiento del cliente y los fines que se persiguen.

De acuerdo a la normatividad actual el informe debe referirse a los cuatro estados financieros básicos.

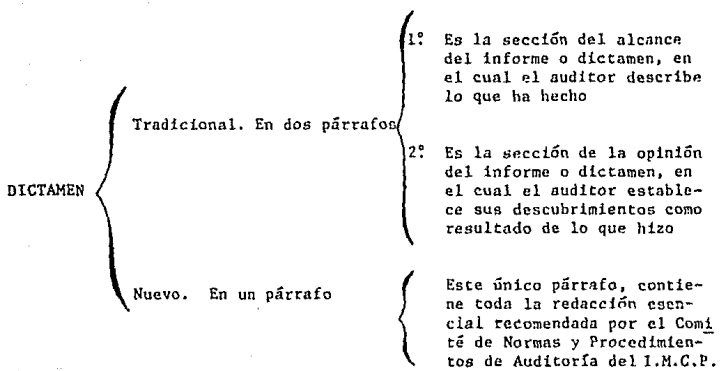
Para mayor comprensión de los informes corto y largo, se tratarán con amplitud en el capítulo V "Informes de auditoría sobre estados financieros".

INFORME CORTO O DICTAMEN

Es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las nor-

mas propias de su profesión, referentes a la naturaleza, alcance y resultados del examen practicado sobre los estados financieros, generalmente este documento se rinde para fines de publicación, pues es lo único que su cliente y el público en general conoce de su trabajo. Dicho documento se concreta a mencionar lo que el auditor ha examinado, como lo ha examinado y su opinión como resultado del examen practicado.

El resultado del examen de estados financieros es una opinión, que se le conoce normalmente como dictamen, por lo tanto los términos de opinión y dictamen son sinónimos. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., establece dos modelos de dictamen a seguir, pues aseguran uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitan confusiones en el público, éstos son:



El informe corto o dictamen va acompañado por los estados financieros básicos y sus notas, su utilidad es:

1. *Dar más confianza en los estados financieros, sobre los que diferentes personas toman decisiones*
2. *Otorgamiento de créditos de bancos, proveedores y acreedores*
3. *Proporcionan ayuda a los auditores fiscales en la revisión de las declaraciones de los causantes*
4. *El registro de acciones en la boisa de valores*
5. *Juzgar la actuación de la administración de la empresa*

INFORME LARGO

Recibe su nombre no por su extensión, sino por contener información complementaria a los estados financieros y sus notas.

En sí, el informe largo es una ampliación del informe corto o dictamen, se prepara a petición del cliente.

El informe largo además de incluir los estados financieros y sus notas, contendrá información financiera complementaria, como lo es: información detallada de las partidas a dichos estados, datos estadísticos, comentarios explicativos de los resultados de operación de la empresa o bien la situación financiera, y otro material informativo no precisamente en su totalidad de naturaleza contable; en algunos casos el alcance del examen del auditor. El alcance del examen puede presentarse o no, pero si se incluye es recomendable hacerlo en un capítulo por separado y al final del informe, con el objeto de no obligar a quien no le interesa, a enterarse de él.

La calidad y utilidad del informe largo radica en la preparación, imaginación, personalidad, estilo y técnica del auditor, ya que no hay una regla o principio rígido en cuanto a la información adicional preparada por el auditor en el informe largo, la cual deberá ajustarse a las necesidades de la empresa; lógicamente el informe largo se iniciará con la reproducción del informe corto o dictamen, que es dónde el auditor dará a conocer su opinión sobre los estados financieros básicos.

La forma de presentación del informe largo podrá ser:

1. *Indice*
2. *Dictamen sobre los estados financieros y sobre la información complementaria*
3. *Estados financieros básicos*
4. *Notas a los estados financieros*
5. *Información complementaria*

Se recomienda realizar un índice que puede comprender una o varias de las siguientes secciones:

a) Análisis de cada cuenta o grupo de operaciones

b) Explicación de las investigaciones especiales y resultados; el cliente puede solicitar la descripción de los procedimientos de auditoría empleados y sus alcances

c) Comentarios de casos específicos importantes para el lector

d) Estadísticas o comentarios de los funcionarios de la empresa acerca de dicha información

Es importante señalar, que el auditor antes de emitir un informe largo debe discutirlo con su cliente, pues en ocasiones la administración de la empresa considera que alguna información es de carácter confidencial, así como aclarar con su cliente si la información no contiene errores de importancia y asegurarse de ello.

Debido a que la información complementaria es una ampliación a los estados financieros básicos y sus notas, se revisará de igual forma que los estados financieros básicos relativos y por lo mismo estará cubierta por una opinión. Con respecto a la opinión, como se dijo anteriormente se tratará en el capítulo V.

CARTA DE OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS

Al contratar los servicios de una auditoría, el Contador Público tiene la responsabilidad de emitir una opinión sobre su examen a los estados financieros, así como la responsabilidad adicional de informar a la empresa que contrató sus servicios sobre la situación que guarda el control interno de la misma, ya que en el dictamen que emite sobre los estados financieros no incluye una opinión sobre la eficiencia del control interno; dada la importancia que tiene para la empresa es conveniente que el Contador Público informe sobre el examen del control interno efectuado para planear su auditoría.

Por consiguiente, este tipo de informe (carta de observaciones y sugerencias), es el producto del estudio de diversas fuentes que efectúa el Contador Público, con motivo de la auditoría de estados financieros; en dicho

informe deberá precisar las diferencias de importancia que haya observado durante el transcurso de su trabajo que será dado a conocer a su cliente, así como también según el caso, las alternativas a seguir para corregir dichas diferencias.

1. *En primer lugar se sugiere presentar los hallazgos de los asuntos que deben interesar al cliente, posteriormente observaciones y sugerencias.*

2. *Este informe ayudará a mejorar las operaciones de la empresa.*
3. *Evita malos entendidos, pues al dejar el Contador Público su punto de vista y sugerencias, que en un momento dado puede interpretarse erróneamente su opinión sobre algunos aspectos de la empresa.*
4. *Será un medio de protección para el Contador Público si se presentaran posteriormente problemas en la empresa, en el caso de que la debilidad de los controles hubiese sido señalada y puesta en conocimiento del cliente, los directivos de la empresa no le podrán imputar dicho problema del que ya estaban prevenidos.*

F. *FIRMA DE LOS INFORMES DE AUDITORIA*

Siempre debe aparecer el nombre y firma del Contador Público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el informe.

Fundamentaremos este punto de acuerdo al reglamento del Código de Etica Profesional, que nos dice:

"Los informes de cualquier tipo que emita el Contador Público con su

firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que sean producto de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto Mexicano de Contadores Públicos".

"Al firmar informes de cualquier tipo el Contador Público será responsable de ellos en forma individual".

"Ningún Contador Público que ejerza independientemente permitirá actuar en su nombre a persona que no sea socio, representante debidamente acreditado o empleado bajo su autoridad. Tampoco firmará estados financieros, cuentas, informes, etc., preparados por quien no tenga alguna de esas calidades, a menos que sean derivados de los trabajos en colaboración con personas bajo su supervisión o con otro miembro del I.M.C.P."

"El Contador Público que desempeñe un cargo en los sectores públicos o privados solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios indicando el carácter del puesto que desempeñe".

Respecto a lo anterior el Contador Público sólo deberá firmar los informes que sean el resultado del trabajo realizado por él o bajo su supervisión, pues estará aceptando una responsabilidad individual, también podrá firmar informes resultado del trabajo en colaboración con otro miembro del I.M.C.P. Sólo deberá firmar los informes producto de un examen a los estados financieros de acuerdo a las normas y procedimientos de auditoría generalmente

aceptados.

G. FECHAS DE LOS INFORMES DE AUDITORIA

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en que el auditor termine su trabajo de auditoría a estados financieros, o sea cuando se retire de las oficinas de la entidad una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

III. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD; NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

A. ANTECEDENTES DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

La frase "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" se originó al formular el primer modelo de dictamen sobre estados financieros, propuesto por el Instituto Americano de Contadores Públicos en la década de los 30s., veinte años después en México se crea la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría que toma la práctica ya generalizada de utilizar para el dictamen una versión en español del modelo de Estados Unidos, el cual se ha difundido en casi todos los países del Continente Americano.

El uso de la palabra principios ha sido motivo de discusión, sobre todo por quienes ven el término como verdades fundamentales a las que se les confiere un poder explicativo y de predicción. Al respecto la Comisión de Principios de Contabilidad, consciente de una posible confusión en el término precisó que al definir la contabilidad como una técnica, adoptaba "la posición teórica de que los principios de contabilidad son guías de acción", dicha posición se refuerza al considerar que la contabilidad fue diseñada por el hombre con el fin de satisfacer necesidades individuales y sociales que no existen en la naturaleza. Sin embargo, los organismos rectores en la materia de contabilidad financiera se han desprendido del término principios y lo substituyeron por el de normas o estándares. Cabe señalar que el dictamen del auditor externo ha mantenido su referencia a principios de contabilidad y el lector se ha acostumbrado a esta frase entendiéndola como la define la Comisión de Principios de Contabilidad.

En la frase "Generalmente Aceptados" la Comisión de Principios de Contabilidad pretendió exponer que eran generalmente aceptados por los miembros del Instituto, y con el propósito de que fueran aceptados por los distintos interesados en la información financiera, para tal propósito:

1. *El Consejo Nacional Directivo selecciona profesionales apropiados por su capacidad técnica e interés, para designarlos como integrantes de la Comisión, sin embargo los socios pueden oponerse a tales designaciones del Consejo.*

2. *La Comisión está formada por representantes (que no tienen que ser Contadores Públicos, ni socios del Instituto), de la Asociación Mexicana de Bancos, de la Asociación Mexicana de Casas de Bolsa, de la Bolsa Mexicana de Valores (actúa sólo como observador) y del Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, el resto de los miembros se procura que sean Contadores Públicos dedicados al ejercicio profesional dependiente y a la docencia o investigación, y no sólo a la auditoría externa. Esto asegura multiplicidad en los puntos de vista desde que la Comisión selecciona los temas a tratar y desarrolla sus proyectos.*

3. *Los proyectos de la Comisión son difundidos ampliamente y sometidos a un proceso de auscultación y aprobación de toda la profesión. Todos los puntos de vista son considerados y analizados, así como aprobados por el Consejo Nacional Directivo, antes de emitir el pronunciamiento final. Tanto para que la Comisión presente un proyecto como para que éste se promulgue por el Consejo, es necesario por lo menos el voto favorable de dos terceras partes de los integrantes de cada uno de*

esos grupos. Además para tomar su decisión final el Consejo debe conocer el voto razonado de los miembros de la Comisión que se opusieron parcial o totalmente al pronunciamiento propuesto.

Una clara muestra de que los principios de contabilidad son generalmente aceptados, es el hecho de que la Comisión Nacional de Valores, organismo facultado por la ley para determinar la información financiera que deben publicar las empresas inscritas en el Registro Nacional de Valores (obviamente las empresas más cotizadas del país), requiere que esa información se presente de acuerdo con los pronunciamientos del Instituto.

La Comisión de Principios de Contabilidad establecida formalmente en 1967, inició sus actividades con la elaboración del boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera", la emisión de este boletín fue la base para integrar los restantes boletines, quedando clasificados de la siguiente manera:

Serie A Principios contables básicos
Serie B Principios relativos a estados financieros en general
Serie C Principios aplicables a partidas o conceptos específicos
Serie D Problemas especiales de determinación de resultados

La Comisión de Principios de Contabilidad elabora los llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y son emitidos por el Instituto, los cuales tienen observancia obligatoria y son a los que debe apegarse la formulación de la información financiera.

B. *PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD*

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos tiene la función, entre otras, la de publicar el tratamiento que se le debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, es por ésto que publica los principios de contabilidad, con la finalidad de dar una base más firme a los contadores que realizan la información contable y a los interesados en la misma, reduciendo en lo posible la discrepancia de criterios que podrán producir diferencias importantes sobre los datos que se presentan en los estados financieros.

La frase "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" ha sido motivo de discusión, de estudio y de controversia en su terminología "principios" lo cual entorpece el avance de la contabilidad, pero cabe aclarar que en el ejercicio profesional se ha seguido manteniendo en el informe o dictamen el término "principios" de contabilidad generalmente aceptados, los cuales dan un apoyo técnico al profesional en contaduría pública en sus diferentes actividades profesionales.

A continuación mencionaremos el concepto de "principios de contabilidad", así como la explicación de cada uno de ellos, conforme al libro "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" del I.M.C.P.

Los Principios de Contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Por lo tanto los principios de contabilidad son guías de acción para el Contador Público y no verdades fundamentales a las que se les adjudique un poder explicativo y de predicción. Debido a que los principios de contabilidad están íntimamente ligados a los demás conceptos de la teoría contable, y estos son: principios, reglas particulares y criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares; presentamos el siguiente cuadro:

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

- Los que identifican y delimitan al ente económico y sus aspectos financieros
  - Entidad
  - Realización
  - Periodo contable
- Los que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico
  - Valor histórico original
  - Negocio en marcha
  - Dualidad económica

  Requisitos generales del Sistema de Información
  - Importancia relativa
  - Consistencia
- El que se refiere a la información
  - Revelación suficiente

Reglas Particulares

- de valuación: Las que se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros
- de presentación: Las que se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros

Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares

La operación del sistema de información contable no es automática ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin ninguna duda cualquier dilema que pueda plantear su aplicación

Por esta relativa incertidumbre es necesario utilizar un juicio profesional para manejar el sistema y obtener información que en lo posible se apegue a los requisitos de principios de contabilidad generalmente aceptados

Dicho juicio debe estar moderado por la prudencia al decidir en los casos en los que no haya bases para elegir entre las opciones propuestas, debiéndose optar por la que menos optimismo refleja; pero siempre observando que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable

Entidad. La entidad es una unidad identificable que realiza actividades económicas, formada por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, todos ellos coordinados por una autoridad, la cual toma decisiones para el logro de los fines para los que fue creada. A la contabilidad le interesa identificar a la entidad con fines económicos particulares e independiente de otras entidades; utiliza para identificar una entidad dos criterios: el conjunto de recursos encaminados a satisfacer una necesidad social con estructura y operación propios, y el centro de decisiones independiente con relación a el logro de fines específicos o sea, a satisfacer una necesidad social. Por lo tanto la personalidad de un negocio es independiente de la personalidad de sus accionistas o propietarios y los estados financieros sólo incluirán los bienes, valores, derechos y obligaciones de éste. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de ellas.

Realización. La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que efectúa una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Dichos eventos y operaciones que la contabilidad cuantifica se consideran realizados por ella cuando: efectúa transacciones con otros entes económicos; han ocurrido transformaciones internas que cambian la estructura de sus recursos (fuentes); o suceden eventos económicos externos a la entidad o procedentes de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente. La cuantificación de un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad se identificará de acuerdo a la época a la que pertenece o sea periodo contable.

Periodo Contable. La vida de una entidad se divide en periodos convencionales, debido a la necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera. Las operaciones y eventos así como sus efectos cuantificables, se reconocen con el periodo en el que ocurren, es por ésto que la información contable debe indicar, el periodo a que se refiere. Concretamente, los costos y gastos deben identificarse en el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

Valor Histórico Original. Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran de acuerdo a las cantidades de efectivo que se afectan, su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga en el momento que se realizan contablemente. Estas cifras se modificarán cuando ocurran eventos posteriores que las hagan perder su significado, por medio de métodos de ajuste en forma sistemática para defender la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos (posibles de modificación) que integran los estados financieros, se considera que no se ha violado este principio, no obstante dicha situación debe aclararse en la información que se produzca.

Negocio en Marcha. Se supone que la entidad tiene una existencia permanente, a menos que se especifique lo contrario, por lo tanto las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, obtenidos sistemáticamente, sólo cuando la entidad se encuentra en liquidación se aceptarán para la información general, cifras que representen valores de liquidación, especificando esta situación claramente.

Dualidad Económica. Esta dualidad está formada por:

1. *Los recursos con los que cuenta la entidad para la consecusión de sus fines, y*
2. *Las fuentes de dichos recursos, que a su vez determinan los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto*

Dicha dualidad de la representación contable de la entidad proporciona la adecuada comprensión de su estructura y su relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro finjan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta el aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto.

Revelación Suficiente. La información contable que contienen los estados financieros debe presentar clara y comprensiblemente todo lo indispensable para poder juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad. Idealmente la suficiencia de la información debería de ser proporcional a las necesidades que el usuario demanda de ésta, sin embargo no es posible satisfacer los requerimientos de cada usuario en particular, por lo mismo es importante que la información al público en general, contenga suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los interesados estén fundadas.

Importancia Relativa. La información contenida en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad posibles de cuantificarse monetariamente. Se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información,

tanto cuando los datos entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación. Por lo tanto el concepto de importancia relativa se refiere al efecto que tienen las partidas en la información financiera, toda partida cuyo monto o naturaleza tenga significación debe ser procesada y presentada, pues de lo contrario distorcionaría los objetivos de la información financiera.

Consistencia. Los usos de la información contable necesitan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo, la información contable debe obtenerse aplicando los mismos principios y reglas particulares de cuantificación, con el objeto de conocer su evolución (mediante la comparación de los estados financieros) y su posición relativa (mediante la comparación con estados de otras entidades económicas de su ramo). Cuando se realiza un cambio que afecte la comparabilidad de la información se debe justificar y advertirlo en la información financiera que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio provoca en las cifras contables, lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

Reglas Particulares. Especifican individual y concretamente los conceptos que integran los estados financieros, se dividen en reglas de valuación (aplicación de los principios y cuantificación de conceptos específicos de los estados financieros) y reglas de presentación (manera particular de incluir apropiadamente cada concepto en los estados financieros).

Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares. La cuantificación contable no tiene una forma rígida, sino que necesita utilizar un criterio general para elegir entre alternativas que se presentan como equi

valentes, considerando los elementos de juicio disponibles. Dicho criterio se aplica a las reglas particulares.

C. *ANTECEDENTES DE LA COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.*

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría fue fundada en 1955, cuando el I.M.C.P. no tenía el carácter de Federación de Colegios de Profesionistas que actualmente tiene y cuando su organización y estatutos eran diferentes de los actuales, en estas condiciones emitió desde el año de 1956 hasta agosto de 1965 veintidos boletines. En octubre de 1965 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se constituye como Organismo Nacional y en enero de 1977 como Federación de Colegios de Profesionistas, las asociaciones afiliadas y los socios aprobaron en asambleas especiales los boletines emitidos hasta la fecha de acuerdo a los estatutos vigentes. Los boletines de la Comisión han sido emitidos y revisados a través del tiempo bajo circunstancias cambiantes, tanto por las condiciones en que operó el I.M.C.P. y la propia Comisión, como por los cambios que en ese lapso ha tenido la propia profesión. Los estatutos del I.M.C.P. dan a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría el carácter de normativa al igual que a otras comisiones, dicho carácter implica un procedimiento especial para dar aprobación y vigencia a los procedimientos normativos emitidos por la Comisión.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría tiene como objetivos Primordiales:

1. Determinar las normas y pronunciamientos normativos de auditoría a los

que deberá sujetarse el Contador Público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia (relevancia) y suficiencia de información de su competencia.

2. *Determinar procedimientos de auditoría para examinar los estados financieros que sean sometidos a dictamen de Contador Público.*
3. *Determinar los procedimientos a seguir en la realización de cualquier trabajo de auditoría que lleve a cabo el contador cuando actúa en forma independiente.*
4. *Hacer recomendaciones (prácticas) necesarias para complementar los pronunciamientos técnicos generales emitidos por la Comisión, considerando las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.*

Las declaraciones de la comisión se encuentran clasificadas de la siguiente forma:

1. *Normas de Auditoría. Son los requisitos mínimos de calidad que debe reunir la personalidad y el trabajo que desempeña el auditor, así como la información que rinde como resultado de su trabajo.*
2. *Pronunciamientos Normativos. Son las disposiciones declaradas como normativas, en los que se aclaran, explican, amplían o aplican circunstancias generales o concretas de las normas de auditoría.*

Las normas de auditoría y los pronunciamientos normativos tienen carácter obligatorio (según los estatutos), están sujetos al procedimiento especial de aprobación establecido por los estatutos y su obligatoriedad comenzará en el momento en que los promulgue con este carácter el

Consejo Nacional Directivo.

3. *Procedimientos de Auditoría. Son el conjunto de técnicas de investigación que el Contador Público podrá aplicar a una partida o grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante los cuales obtendrá las bases necesarias para fundamentar su opinión. Estos sugieren la mejor forma de llevar a cabo ciertas fases del trabajo de auditoría, de obtener la evidencia suficiente y competente y en general de realizarlo satisfactoria y profesionalmente. Dichos procedimientos deben aplicarse (a juicio del auditor y según circunstancias) al realizar el trabajo de auditoría, el apartarse de ellos sin razón justificada es una falta de cumplimiento con las normas de ejecución del trabajo.*

4. *Definiciones, conceptos e interpretaciones. Son las explicaciones, de la manera en que se utilicen las expresiones y vocablos en la terminología técnica de la contaduría pública, éstos tienen por objeto contribuir a la formación de una terminología técnica adecuada.*

5. *Otros declaraciones. Son los medios por los cuales la Comisión da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, guías, etc.*

D) *NORMAS DE AUDITORIA*

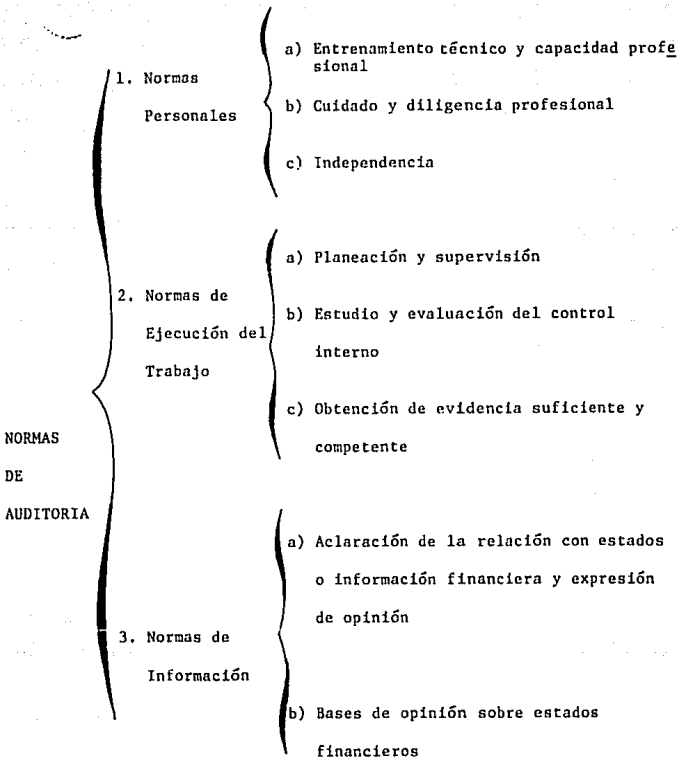
La auditoría es una especialidad de la contaduría que requiere una serie de conocimientos especializados e implica una gran responsabilidad no sólo con la persona que contrata sus servicios, sino también con el público en general, pues el resultado de su trabajo va a ser utilizado como base para la toma de decisiones de negocios o inversión; requiere la práctica de

un juicio profesional, sólido y maduro para poder juzgar los procedimientos adecuados y estimar los resultados obtenidos. La existencia de las normas de auditoría se debe a que la auditoría es una actividad profesional con características y finalidades propias, por consiguiente, el desarrollo del trabajo del Contador Público especializado en la actividad de auditoría, se condiciona a diversos requisitos para la ejecución de su trabajo y poder emitir su dictamen, así como también a otros requisitos que garanticen la existencia de calidad profesional, por lo que se establece estricta observación de carácter obligatorio de las normas de auditoría generalmente aceptadas en la contaduría pública, relativas a las cualidades del auditor en lo que se refiere a su personalidad, la ejecución de su trabajo y la información que rinda como resultado final.

CONCEPTO Y CLASIFICACION

El Instituto Mexicano de Contadores Púbicos, A. C. define y clasifica las normas de auditoría de la siguiente manera:

"Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad que debe reunir la personalidad y el trabajo que desempeña el auditor, así como la información que rinde como resultado de su trabajo".



A continuación explicaremos las normas y sus correspondientes pronunciamientos.

I. Normas Personales

Son las cualidades mínimas que debe reunir el auditor, adquiridas antes de asumir un trabajo profesional de auditoría y las que debe mantener durante el mismo, por la razón de que es una exigencia de carácter profesional en auditoría y han sido impuestas como un requisito de calidad profesional.

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

El trabajo de auditoría debe ser desempeñado por personas que tengan título profesional legalmente expedido y reconocido, así como un entrenamiento adecuado y capacidad profesional pues dicho trabajo tiene la finalidad de rendir una opinión profesional independiente. El auditor al ofrecer sus servicios como profesional, hace una especie de declaración pública de estar preparado y capacitado para desempeñar sus actividades satisfactoriamente.

El entrenamiento técnico es la adquisición de los conocimientos y habilidades necesarias para desarrollar su trabajo, éstas sólo se adquieren mediante el cumplimiento de los requisitos académicos que terminan con la obtención del título de Contador Público, a su vez debe complementarse con la aplicación práctica supervisada por auditores experimentados. El auditor tiene la responsabilidad de mantener sus conocimientos técnicos y aplicación práctica actualizados para estar al corriente de los avances en las disciplinas que afectan su actividad.

La capacidad profesional requiere además del entrenamiento técnico, alcanzar una madurez de juicio que adquirirá mediante el enfrentamiento a los problemas que se le presenten en el desarrollo de su actividad profesional y la correcta elección para solucionarlos, así como el contacto con otros auditores de mayor experiencia.

b) Cuidado y diligencia profesionales.

El auditor tiene la ineludible obligación de practicar el cuidado y diligencia que son propias de su actividad en la realización de su examen, así como también en la elaboración de su dictamen o informe. Para que el profesional cumpla con el compromiso adquirido hacia su clientela y el público en general no basta la capacidad y habilidad para desarrollar sus actividades, es necesario que al realizar su trabajo ponga toda su atención, cuidado y diligencia posibles, con buena fe y alto sentido de responsabilidad. La actividad profesional así como todas las actividades humanas tienen el riesgo o posibilidad de error, es por ésto que el auditor no es responsable de simples errores de juicio, pero debe reducir estas posibilidades a través de la meticulosidad, cuidado y dedicación que ponga al realizar su trabajo.

c) Independencia.

En todos los asuntos relativos a su trabajo profesional el auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental, sosteniendo así un criterio libre e imparcial; pues al expresar su jui-

cio profesional va a servir de base en la toma de decisiones.

El Contador Público no puede realizar trabajos de auditoría cuando existan circunstancias que puedan reducir su independencia mental o establezcan en el público la duda razonable sobre su independencia y objetividad, el Código de Etica mencionado con anterioridad define estas circunstancias. La labor del auditor es examinar y opinar acerca de la información financiera preparada por la administración de una empresa para que ésta sea adecuadamente utilizada por los interesados. Para que la opinión del auditor sea útil, además de estar fundada en su capacidad profesional debe ser emitida con independencia mental, entendiéndose por ésta que sus juicios se apoyaron en los elementos objetivos del caso. La utilidad de los servicios del auditor no sólo depende de que él asuma una actitud de independencia mental, también es necesario que las personas que utilizan el resultado de su trabajo confíen en que éste fue elaborado con dicha independencia.

2. *Normas de ejecución del trabajo*

Constituyen los elementos básicos para la realización del trabajo de auditoría que especifican las exigencias mínimas del cuidado y diligencia, con que el auditor debe realizar su trabajo.

a) Planeación y supervisión.

El auditor debe planear adecuadamente su trabajo, así como supervi

sar correctamente a sus ayudantes que colaboran en la realización de dicho trabajo. Al planear adecuadamente el trabajo, se persigue poder alcanzar todos los objetivos en una forma más eficiente. Para planear apropiadamente su trabajo el auditor necesita conocer los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo que va a realizar, así como las características particulares de la entidad como son:

- *Las características normales y extraordinarias de operación.*
- *Las condiciones jurídicas como documentos legales que conforman su personalidad, su organización, posibilidades de realizar operaciones, etc.*
- *El sistema de control interno, el cual trataremos posteriormente.*

Al planear su trabajo el auditor necesita conocer con anticipación los procedimientos de auditoría que va a emplear, su extensión y la oportunidad de éstos, así como el personal adecuado para realizar el trabajo. Por lo anterior requiere de cierta información, que obtendrá según la naturaleza y condiciones particulares de la empresa cuya información financiera examina a través de:

- *Entrevistas con el cliente*
- *Visitas a las instalaciones*
- *Entevistas con funcionarios*
- *Revisión de documentos relacionados con la situación jurídica y lectura de los estados financieros*
- *Revisión de los papeles de trabajo e informes de auditores ante*

riores

- Estudio y evaluación del sistema de control interno

El auditor reflejará el resultado de la planeación de auditoría a través de un programa de trabajo; enunciando los procedimientos de auditoría y extensión con que van a emplearse, la oportunidad de los mismos y la asignación del personal. Cabe señalar que la planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido.

La supervisión debe practicarse en todos los niveles o características del personal que participe en la realización del trabajo de auditoría. Dicha supervisión se practicará de acuerdo a la experiencia, preparación técnica y capacidad profesional del auditor supervisado, pues a mayor grado de las características antes mencionadas requerirá un menor grado de supervisión. La supervisión se practicará en las tres etapas del trabajo de auditoría, las cuales son:

- Primera etapa: Planeación.

  * Análisis de la experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo de auditoría.
  * Revisión del plan general de trabajo y planteamiento de los objetivos a lograr con su examen.
  * Adecuar las pruebas en función al control interno existente y objetivos de trabajo.
  * Examinar el presupuesto del tiempo que utilizará el personal

al realizar su trabajo.

- *Segunda etapa: Ejecución de la auditoría.*

  * *Revisión del programa de auditoría (realizado con base a los resultados del estudio y evaluación del control interno y las modificaciones pertinentes).*
  * *Explicación a los auditores sobre la forma en que deberá realizar su trabajo, elementos con que cuenta y el tiempo estimado para realizar las pruebas.*
  * *Presentación de los auditores al personal del cliente, así como las explicaciones acerca de los elementos con los que va a trabajar (sistema contable, registros, etc.)*
  * *Vigilancia constante del trabajo que realizan los auditores para hacer oportunamente las aclaraciones de sus dudas.*
  * *Control del tiempo utilizado por cada uno de los auditores analizando las variaciones respecto al presupuesto, para detectar las ineficiencias y corregirlas oportunamente.*
  * *Revisión oportuna y minuciosa del contenido y forma de los papeles de trabajo preparados por auditores de niveles inferiores, para en su caso exigir pruebas adicionales.*

- *Tercera etapa: Terminación del trabajo.*

  * *Revisión final del contenido de los papeles de trabajo (comprobando que estén completos y de acuerdo a normas de auditoría).*
  * *Revisión y aprobación del informe resultante del trabajo de auditoría, por el Contador Público que dictamina (revisando*

los problemas importantes que se encontraron, las soluciones aplicadas y la forma en que se reflejan en los estados financieros, papeles de trabajo y dictamen).

* Es conveniente que antes de emitir el informe se revisen borradores y ciertos papeles para comprobar que el trabajo realizado cumpla con las normas de auditoría y se encuentre justificada la opinión que se va a emitir (realizando esta revisión una persona ajena al trabajo pero propia del despacho).

Así como en la planeación, también en la supervisión del trabajo de auditoría, es necesario dejar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo (parte de ésta puede quedar en cartas al cliente o memoranda). Dicha evidencia servirá para la supervisión en el nivel inmediato superior hasta llegar al Contador Público que dictamina, pues éste requerirá probar que cumplió con las normas personales y de ejecución del trabajo correspondientes. Es conveniente dejar evidencia de la supervisión de las siguientes formas:

- El Contador Público que dictamina coloque su inicial en aquellos papeles preparados por los auditores o supervisores, que lo ameriten.
- Haciendo anotaciones en los papeles de trabajo para complementar el trabajo efectuado y las conclusiones hechas por otros auditores.
- Preparando informes sobre el papel que desempeñan los auditores.
- Realizando cuestionarios de supervisión para diferentes niveles.
- Preparando un memorándum en el que resumirá su revisión con el

fin de ayudar a las personas que necesiten cerciorarse de que la auditoría fue realizada conforme a las normas de auditoría.

b) Estudio y evaluación del control interno.

El auditor deberá realizar un estudio y evaluación adecuados al control interno que existe en la entidad, con el objeto de dar una base sólida para verificar el grado de confianza que deben depositar en él, así como para conocer la naturaleza, extensión y oportunidad que le debe dar a los procedimientos de auditoría. El estudio de control interno comprende análisis y comprensión de los métodos para procesar la información financiera de la entidad para que el auditor se encuentre en condiciones de determinar si las técnicas establecidas cumplen con los objetivos del control interno.

Los objetivos de los controles de una entidad deben considerar la creación de un sistema que garantice que toda la información sea procesada correcta y oportunamente a través de políticas y procedimientos adecuados, lográndose así obtener la información financiera esperada. El auditor debe cerciorarse que se cumplan los objetivos del control interno para evaluar los riesgos posibles, así como también diseñar el alcance, la oportunidad y naturaleza de sus pruebas, dichos objetivos son de autorización, de procesamiento y clasificación de transacciones, de salvaguarda física de activos y la verificación y evaluación de los mismos.

Las características del control interno deberán tener una estructu-

ra organizacional adecuada, para que quienes son responsables del establecimiento de los procedimientos de control y de su supervisión, tengan la autoridad necesaria para hacer cumplir sus objetivos.

c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

Por medio de los procedimientos de auditoría el auditor obtendrá la evidencia comprobatoria (elementos de juicio que comprueban la autenticidad de los hechos, la corrección de los criterios, etc.) suficiente y competente, con el grado necesario para fundamentar su opinión profesional. Tanto en la conducción de su trabajo como en la elaboración de su dictamen el auditor debe guiarse por las características cuantitativas que deben reunir los elementos de juicio, así como de los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

La evidencia suficiente (característica cuantitativa) se obtiene como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría suficientes, para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tratando de probar dentro de un "todo" y los criterios cuya corrección está juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados.

La evidencia comprobatoria es competente (característica cualitativa) cuando los hechos, circunstancias o criterios que forman parte de los estados financieros realmente tienen importancia cualitativa

dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y adecuadas para el fin que se persigue. La evidencia que se obtendrá debe referirse a los hechos importantes de su examen, estar relacionada con ellos y ser útil como base para la opinión que va a emitir.

Tanto la evidencia suficiente, como competente, se consignará en los papeles de trabajo. En cuanto a la importancia relativa y riesgo problable: se estima que una partida tiene importancia relativa cuando a consecuencia de su inclusión o exclusión, un cambio en su presentación, valuación o descripción pudiera transformar la interpretación de la información y por consiguiente la decisión de un lector sobre los estados financieros. El riesgo probable es la posibilidad de error que pudiera representar la falta o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, debido a la naturaleza de la partida que se intenta comprobar, por lo que debe determinar el alcance y oportunidad de sus procedimientos de acuerdo con el riesgo probable de error que corre en cada una de las áreas sometidas a examen.

3. *Normas de información.*

Son las reglas que regulan la calidad y requisitos mínimos que el informe o dictamen debe reunir.

a) *Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.*

Al quedar asociado el nombre de un Contador Público con estados financieros debe manifestar la naturaleza de su relación con dicha información, la opinión que expresa y según circunstancias, las limitaciones importantes que se le hayan presentado en la realización de su examen, las salvedades derivadas de ellas o todas las razones por las que expresa una opinión adversa o niega su opinión a pesar de haber realizado un examen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

b) Bases de opinión sobre estados financieros.

Cuando el auditor opina sobre estados financieros, deberá comprobar que los estados financieros se prepararon conforme a los principios de contabilidad, aplicados consistentemente y que la información que se presenta en dichos estados y sus notas correspondientes es apropiada y suficiente para su correcta interpretación. Por lo tanto, cuando el auditor llegara a encontrar excepciones a lo anterior tiene la obligación de mencionar en su dictamen o informe en qué consisten las desviaciones y la cuantificación de su efecto sobre los estados financieros.

Los pronunciamientos correspondientes a las normas de información se tratarán en los capítulos específicos.

E. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

La finalidad del Contador Público independiente al desempeñar la actividad

de auditoría de estados financieros es emitir su opinión sobre si los estados financieros de la empresa presentan la situación financiera y los resultados de sus operaciones, de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados consistentemente. Por consiguiente, el trabajo de auditoría tiene la finalidad de proporcionar al Contador Público los elementos de juicio y convicción suficientes para emitir una opinión objetiva y profesional; el auditor será responsable de elegir y aplicar las pruebas que necesita para obtener dicha convicción, así como el grado en que debe realizar las pruebas y el momento en el que le proporcionan elementos de juicio suficientes.

CONCEPTO

En la práctica la combinación de dos o más técnicas de auditoría da origen a los denominados procedimientos de auditoría, por lo tanto:

"Los Procedimientos de Auditoría son el Conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión". (3)

Para que el auditor fundamente su opinión es necesario que examine cada partida o conjunto de hechos aplicando varias técnicas simultáneas o sucesivamente, pues no es posible que obtenga el conocimiento necesario para dicha fundamentación aplicando una sola prueba.

---

(3) Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A.C.

NATURALEZA, EXTENSION O ALCANCE Y OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" explicaremos lo siguiente:

Naturaleza.

No es posible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros debido a los diferentes sistemas de operación, contabilidad, control y en general los detalles de operación de los negocios; por lo tanto, el auditor aplicando su criterio profesional deberá decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos podrá aplicar en cada caso para obtener la certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.

Extensión o Alcance.

No es posible realizar un examen de todas las partidas individuales que forman una global, por esta razón cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se procede a realizar pruebas selectivas, o sea examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para obtener del resultado (del examen de tal muestra) una opinión general sobre la partida global. La extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, es la relación de las partidas examinadas con el total de partidas individuales que forman un "todo", su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la auditoría.

Oportunidad.

Al momento en que se aplican los procedimientos de auditoría se le denomina oportunidad, dicha aplicación puede realizarse en la fecha a que dichos estados financieros se refieran o a una fecha anterior o posterior, dependiendo de la utilidad que puedan proporcionar al auditor que examina.

TECNICAS DE AUDITORIA

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P. A.C., mencionaremos el concepto y clasificación de las técnicas de auditoría.

"Las Técnicas de Auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para obtener la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional".

Su clasificación es la siguiente:

TECNICAS DE AUDITORIA

1. Estudio General
2. Análisis
   - de saldo
   - de movimiento
3. Inspección
4. Confirmación
   - positiva
   - Negativa
   - Indirecta, ciega o en blanco
5. Investigación
6. Declaración
7. Certificación
8. Observación
9. Cálculo

1. Estudio General. *Apreciación por parte del Contador Público (aplicando su juicio profesional), sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias. El Contdor Público podrá apreciar situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial mediante los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar. Esta técnica sirve de orientación para aplicar otras técnicas y generalmente debe aplicarse antes de cualquier otra, por lo que es recomendable que la realice un auditor con preparación, experiencia y madurez, asegurando así un juicio profesional sólido y amplio.*

2. Análisis. *Clasificación y agrupación de los elementos individuales que forman una cuenta o partida determinada de tal manera que los grupos formen unidades homogéneas y significativas. El Contador Público generalmente realiza el análisis a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer cómo se encuentran integrados, puede ser de dos clases: análisis de saldo y de movimiento.*

   a) *Análisis de saldo. Los movimientos que se registran en algunas cuentas son compensaciones unos de otros. (ejem. cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, etc. son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas), por lo tanto el saldo de dichas cuentas está formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de ella.*

   b) *Análisis de movimientos. Otras veces los saldos de las cuentas es-*

tán formados por acumulación de partidas (ejem. las cuentas de resultados), aún más en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados puede pasar que no sea posible o conveniente relacionar los movimientos acreedores con movimientos deudores, en este caso se analizará la cuenta agrupando los conceptos homogéneos y significativos de los diferentes movimientos deudores y acreedores que constituyen el saldo final de la cuenta.

3. *Inspección. El examen físico de bienes materiales o de documentos para comprobar la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros. El Contador Público puede comprobar la autenticidad del saldo de una cuenta, de una operación realizada o de una circunstancia que trate de comprobar, por medio de efectuar el examen físico de bienes o documentos que amparan el activo o la operación.*

4. *Confirmación. Es la obtención de una comunicación escrita, realizada por una persona independiente de la empresa examinada, que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto, de informar de una manera válida sobre la empresa. Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada, que pida a la persona adecuada la confirmación para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que solicita, se puede aplicar de diferentes formas.*

   a) *Positiva. Enviando datos y pidiendo que contesten, si están conformes o no lo están, generalmente este tipo de confirmación se*

utiliza para el activo.

b) *Negativa. Enviando datos y pidiendo contestación sólo si están inconformes, generalmente se utiliza para confirmar activo.*

c) *Indirecta, ciega o en blanco. No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría, generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.*

5. *Investigación. Es la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la empresa. Con esta técnica el auditor puede conocer y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa.*

6. *Declaración. Es la manifestación por escrito y con la firma de los interesados sobre el resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa. Esta técnica se aplica cuando lo amerita la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas. Es una técnica conveniente y necesaria, pero su validez está limitada pues los datos son suministrados por personas que participaron en las operaciones realizadas o en la formulación de los estados financieros que se están examinando.*

7. *Certificación. Es la obtención de un documento, en el que se asegura la veracidad de un hecho, legalizado generalmente con la firma de una autoridad.*

8. Observación. Presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos. El auditor comprobará la manera en que se realizan ciertas operaciones viendo personalmente la manera en que el personal de la empresa las realiza.

9. Cálculo. Verificación matemática de alguna partida. Cuando las partidas en la contabilidad resultan de cómputos efectuados sobre bases predeterminadas, el auditor puede comprobar su corrección matemática, mediante el cálculo independiente de las mismas. En la aplicación de esta técnica es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas.

F. CONTROL DE CALIDAD EN EL TRABAJO DE AUDITORIA

El trabajo de auditoría que realiza el Contador Público debe someterse a un control de calidad, debido a la naturaleza y extensión del trabajo, pues en la mayoría de las ocasiones es necesario delegar varias fases del trabajo a diferentes personas.

El control de calidad incluye la independencia del contador y su personal con respecto a su cliente, los sistemas de contratación y promoción del personal, la asignación de éste a trabajos y la supervisión del trabajo, etc. por lo tanto es un sistema que debe establecerse por cada Contador Público, para lograr que sus trabajos reúnan los requisitos que establecen las normas de auditoría.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS DEL CONTROL DE CALIDAD

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. son:

1. Establecimiento de políticas y procedimientos para segurar que el Contador Público y su personal conservan su independencia de acuerdo a las normas de auditoría.

El Código de Etica Profesional del I.M.C.P., A.C. así como las normas personales relativas a la independencia de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría establecen los requisitos para conservar la independencia de los Contadores Públicos como son:

a) Cuando un Contador Público acepta un puesto incompatible con el ejercicio independiente de la profesión debe retirarse de su actividad profesional.

b) El hecho de que sea cónyuge, pariente, etc. del socio principal de la empresa auditada o de algún director o empleado, perjudica su independencia.

c) También perjudicaría su independencia el hecho de que sea miembro del Consejo de Administración de la empresa auditada, etc.

Para cumplir con este elemento del control interno, es recomendable que los Contadores Públicos exijan a sus socios y en su caso a su per

sonal, la confirmación periódica por escrito de que no se encuentra limitada su independencia (conforme al Código de Etica y las normas de auditoría); si se encontraran limitaciones, lo deberán informar para tomar las medidas que eviten la falta de independencia.

2. *Vigilar que las personas que se contraten para trabajos de auditoría reúnan las características necesarias que les permitan realizar su trabajo competentemente.*

   La contratación del personal es un factor que mantiene la calidad en los trabajos de auditoría, pues la calidad del trabajo de un Contador Público depende de la integridad y competencia de las personas que planean, ejecutan y supervisan el trabajo.

3. *Establecimiento de un plan de educación profesional continua. Es recomendable realizar cursos de entrenamiento, impartidos por el Contador Público o personal calificado, éstos deberán ser por niveles; si el Contador Público no cuenta con elementos suficientes puede asistir y enviar a su personal a programas de entrenamiento, seminarios, conferencias, etc. impartidas por el Colegio de Contadores Públicos, A.C. o por cualquier otro organismo que imparta cursos afines. Se puede complementar el desarrollo profesional del personal, mediante comunicaciones escritas (con información técnica, artículos de revistas, etc.).*

4. *Establecimiento de un sistema de promoción al personal. Es recomendable realizar evaluaciones periódicas del trabajo del personal y discu*

tirlas con el mismo personal para su mejoría. La responsabilidad asignada a cada persona se debe aumentar gradualmente, según sus aptitudes y entrenamiento.

5. *Establecimiento de un plan de asignación de personal a los trabajos de auditoría. Se tomará en cuenta la naturaleza del trabajo, así como la experiencia y especialización del personal que lo realizará. Entre más experiencia requerirá menor supervisión y viceversa. Se deben programar anticipadamente los trabajos a realizar, indicando el personal que se necesitará y sus características.*

5. *Establecimiento de un sistema de investigación y consulta en casos especiales. Es recomendable que el Contador Público establezca un sistema de investigación y consulta con sus socios, con su personal o con otros profesionales, cuando encuentra situaciones especiales en el desarrollo de algún trabajo de auditoría.*

7. *Establecimiento de un sistema de planeación, ejecución y supervisión del trabajo en todas sus fases con el fin de comprobar si éste se realiza conforme a las normas de auditoría y de calidad establecidas por el Contador público. Para facilitar la planeación, ejecución y supervisión, se debe definir la forma y contenido de los papeles de trabajo, así como la naturaleza y extensión de las instrucciones que se incluirán en los programas de auditoría. En Contador Público puede documentar su supervisión sobre el trabajo preparando un cuestionario de cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría referentes a la ejecución del trabajo y a la emisión del dictamen. Los*

exámenes de los trabajos realizados deben proporcionar acciones para mejorar las actuaciones del Contador Público.

8. *Establecimiento de reglas para la aceptación y conservación de los clientes. Se puede evitar tener relación con empresas cuya administración no tiene integridad moral, solicitando información de abogados, banqueros, Cámaras de Comercio, etc., sobre la reputación de los clientes que solicitan sus servicios. Se debe evaluar la capacidad para servir al cliente adecuadamente, en lo que se refiere a la experiencia en el tipo de negociación, magnitud del trabajo y personal disponible para la auditoría. Evaluación periódica a los clientes para determinar si es conveniente continuar con ellos, según los problemas que surjan de la auditoría respectiva.*

9. *Uso de sistemas de inspección, comprobando así si los procedimientos establecidos para mantener el control de calidad se están cumpliendo. Dicha inspección se realizará mediante revisiones sobre el cumplimiento de los elementos de control de calidad, que se han señalado.*

C. *RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR*

La auditoría es una actividad profesional que implica el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad de la administración de la entidad, dicha responsabilidad incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, selección y

aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad. La auditoría de estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades, por lo tanto el auditor sólo es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y sus notas aclaratorias recaé en la administración de la entidad.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS SOBRE EL TRABAJO DEL AUDITOR EN GENERAL

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. son:

1. *Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros es necesario que considere todos los aspectos importantes de los mismos, por lo que, debe obtener una seguridad razonable aplicando procedimientos de auditoría; asegurándose así de que la información mostrada en los registros contables que fueron la base para su elaboración, es suficiente, confiable y se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad aplicados consistentemente.*

2. *El auditor debe aplicar sus procedimientos de revisión mediante pruebas selectivas, pues no es práctico examinar todas las operaciones de la empresa.*

3. *El auditor determinará conforme a su criterio el alcance o extensión de las pruebas a que se sujetará el examen de los estados financie-*

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

ros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, basándose en los siguientes aspectos:

a) Resultados que obtenga del estudio y evaluación del control interno contable.

b) Importancia de los saldos o partidas a examinar.

c) Riesgo probable de error que pudieran contener los estados financieros que se examinan.

4. *El criterio es indispensable en todo el trabajo del auditor, tanto al determinar sus procedimientos de revisión como al evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros, pues la evidencia comprobatoria es más de naturaleza persuasiva que concluyente.*

5. *La auditoría de estados financieros no tiene por objetivo descubrir errores e irregularidades, pues debido a las características de su realización y a las limitaciones de cualquier sistema contable, existe un riesgo inevitable de que algunos de éstos permanezcan sin descubrirse. Sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido descubiertos y no lo fueron, porque no cumplió con las normas de auditoría generalmente aceptadas. El auditor ante cualquier indicio de que algún error o irregularidad ha ocasionado una distorción importante en los estados financieros sujetos a examen, debe ampliar sus procedimientos de revisión para disipar o confirmar sus apreciaciones, pues pudiera afectar su opinión sobre la razonabilidad de dichos estados.*

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN EL DESCUBRIMIENTO DE ERRORES E IRREGULARIDADES

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P. A.C., trataremos la responsabilidad del auditor independiente para descubrir errores e irregularidades cuando efectúa el examen de los estados financieros conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Para que el auditor pueda delimitar con precisión un error o irregularidad es necesario que conozca su definición:

Errores. Son fallas involuntarias en la información financiera (errores aritméticos de los empleados en los registros y en la información contable, equivocaciones al aplicar los principios de contabilidad, etc.)

Irregularidades. Son distorsiones intencionales en la información financiera provocadas por cualquier persona o personas de la administración, empleados o terceras personas (falseamiento o alteración de los estados financieros por manipulación, malversación de activos, aplicación indebida de los principios de contabilidad, etc.).

Estudio y evaluación del control contable interno y alcance de las pruebas de auditoría en relación con la existencia o posibilidad de errores e irregularidades

Se reduce el riesgo de que existan equivocaciones en los estados financieros, por errores o irregularidades en los sistemas de contabilidad, cuando las técnicas de control contable interno cumplen sus objetivos; en este caso, el auditor puede confiar en mayor grado en que tales documentos

no incluyen equivocaciones importantes y medir el alcance de sus pruebas para obtener la evidencia suficiente y competente y así cumplir con la norma de auditoría correspondiente. Sin embargo, aún cuando existen técnicas que cumplen adecuadamente los objetivos del control contable interno, pueden haber errores o irregularidades que no se descubren, por la razón de que la administración está involucrada, por colusión (convenio o trato entre varios con intensión de perjudicar) entre los empleados, así como por errores de juicio o negligencia, que el auditor siempre debe considerar. El auditor, al estudiar y evaluar el control contable interno de una empresa debe seguir los siguientes pasos en cada transacción importante operada:

1. Considerar los tipos importantes de error e irregularidades que pudieran existir.
2. Determinar técnicas de control ya existentes que puedan prevenirlos o detectarlos.
3. Realizar pruebas de cumplimiento, o sea revisar si las técnicas de control que existen realmente se están cumpliendo.
4. Evaluar el posible efecto de cualquier debilidad por la falta o incumplimineto en las reglas de controles preventivos o detectivos.
5. Realizar pruebas sustantivas, o sea definir la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que debe aplicar.
6. Revaluar los resultados que obtuvo.

Limitaciones en la auditoría de estados financieros

La administración de la empresa debe implantar un sistema adecuado de con

trol interno y verificar su operación continua, pues la responsabilidad de la prevención y descubrimiento de errores o irregularidades es de ella. Un sistema de control interno reduce pero no elimina la posibilidad de algún error o irregularidad. Existen limitaciones inherentes que el auditor debe reconocer cuando considera la efectividad de los procedimientos de control contable interno, pues éste depende ampliamente de la competencia e integridad del personal de la compañía. Cualquier sistema de control puede resultar ineficaz debido a faltas intencionales de la administración o por colusión de empleados, provocando así que sean evadidos o ignorados los controles preventivos y detectivos.

Responsabilidad del auditor

El auditor debe planear su auditoría de tal forma que le permita descubrir distorsiones importantes en la información financiera resultantes de algún error o irregularidad. Comunmente la posibilidad de localizar errores es mayor que la de descubrir irregularidades, pues éstas se realizaron con el objetivo de ocultar su existencia.

El auditor debe determinar los posibles riesgos, estudiar y evaluar el sistema de control contable interno, probar controles y diseñar pruebas de cumplimiento y sustantivas, aplicando siempre su juicio profesional y apoyándose en los resultados de cada una de estas fases.

El auditor aceptará que las declaraciones de la adminsitración de la empresa son ciertas y que los registros y documentos son auténticos a menos de que su examen muestre lo contrario, sin embargo debe mantener una actitud

de escepticismo profesional al planear y realizar su auditoría, así como considerar que en el transcurso de su examen puede encontrarse con condiciones o circunstancias que lo conducirían a localizar un error o irregularidad de importancia significativa.

Si se descubriera algún error o irregularidad, después del periodo cubierto por el dictamen del auditor y que ya existía en dicho periodo, no indica por sí solo que el auditor se apartó de las normas de auditoría.

El auditor cumple con las normas de auditoría si observa los pronunciamientos de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., su responsabilidad se limita a observarlas y documentar que así lo hizo en sus papeles de trabajo. En dichos papeles debe dejar evidencia de:

1. *La planeación de su auditoría.*
2. *La utilización apropiada de auditores y subordinados debidamente entrenados.*
3. *El resultado del estudio y evaluación del control contable interno.*
4. *El diseño de pruebas de cumplimiento suficientes y competentes de los controles básicos detectivos y preventivos de las principales transacciones operadas por la empresa.*
5. *El diseño y aplicación suficiente y competente de procedimientos sustantivos.*
6. *Así como de la calidad de las revelaciones suficientes en los estados financieros.*

Situaciones que pueden indicar la posibilidad de errores o irregularidades.

El auditor debe solicitar información a la administración sobre errores o irregularidades significativas, que se hayan presentado en el periodo que se está auditando, si es necesario diseñará adecuadamente procedimientos de auditoría para cubrir ese aspecto. El auditor debe conocer y verificar la eficiencia de las medidas correctivas que aplicó la administración para evitar que se repita el error o irregularidad. En adhesión a las debilidades que pudiera presentar el diseño del sistema de control contable interno y al incumplimiento de los procedimientos de control identificados, las situaciones que aumentarían el riesgo o posibilidad de error o irregularidad incluyen:

1. *Dudas sobre la integridad o competencia de la administración.*
2. *Situaciones extraordinarias internas y externas.*
3. *Operaciones no usuales.*
4. *Problemas en la obtención de evidencia suficiente y competente en la auditoría.*
5. *Ciertos factores en un ambiente de procesamiento electrónico de datos, relacionados con las condiciones y circunstancias anteriores.*

Procedimientos cuando existen indicios de errores o irregularidades

Si durante el examen surgen indicios de la existencia de algún error o irregularidad, y el auditor considera que podría causar repercusiones importantes en la información o en los estados financieros, debe realizar los procedimientos de auditoría modificados o adicionales que considere necesarios, según su criterio, respecto a:

1. *Tipos de error o irregularidades que se pudieran cometer.*
2. *Riesgo relativo de su ocurrencia.*
3. *La posibilidad de que el tipo de error o irregularidad produzcan un efecto importante en los estados financieros.*

Con lo anterior el auditor podrá confirmar o disipar sus sospechas, si com prueba que dichos errores o irregularidades existen debe cerciorarse de que sus efectos sean reflejados adecuadamente en los estados financieros, o sean corregidos. Sin embargo, al auditor le puede resultar imposible ob tener la evidencia de auditoría para confirmar o disipar tales sospechas, es entonces cuando deberá considerar el impacto que podría causar la equivocación en la información financiera y los efectos de dicha limitación en su dictamen; le corresponde calcular las implicaciones legales y adquirir la asesoría legal que juzgue conveniente, antes de emitir su dictamen sobre los estados financieros.

Sólo si las circunstancias le indican lo contrario claramente, el auditor no debe suponer que un error o irregularidad es un hecho separado, si éste o ésta se pudo prevenir o detectar mediante el control contable interno debe reconsiderar la evaluación que había realizado al sistema y si fuera necesario ajustar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos. Cuando en el error o irregularidad esté involucrado un miembro de la administración, el auditor debe reconsiderar la confiabilidad de los informes o declaraciones que realizó dicho miembro.

Comunicación de un error o irregularidad, o su posible existencia

El auditor debe comunicar oportunamente y al nivel apropiado de la administración: la posible existencia de una irregularidad aún cuando sus efectos no fuesen significativos y el descubrimiento de un error o irregularidad importante. Así como considerar las circunstancias para poder determinar a qué nivel de la organización informará lo anterior.

En el caso de irregularidades, normalmente debe informar a un nivel de la estructura organizacional de la entidad que sea superior al de las personas involucradas, pero si se sospecha que participaron personas de la dirección general, el auditor podrá obtener asesoría legal como ayuda para determinar los procedimientos a seguir.

El auditor debe documentar adecuadamente en sus papeles de trabajo: la forma en que comunicó a los niveles apropiados la posibilidad o existencia de error o irregularidad, las conclusiones a que llegó, la forma en que repercutieron, la información financiera y su revelación apropiada en el dictamen, todo esto con el objeto de poder delimitar su responsabilidad como auditor.

IV. INFORMES DE AUDITORIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

A. ESTADOS FINANCIEROS BASICOS

Las operaciones que se realizan en una entidad económica son clasificadas, registradas, analizadas y por último reportadas como información en los Estados Financieros, los cuales muestran las declaraciones que los administradores de la entidad hacen sobre su situación financiera y el resultado de sus operaciones de acuerdo a principios de contabilidad.

Los Estados Financieros Básicos deben revelar los aspectos generales sobre el desempeño de la entidad económica, específicamente lo que se refiere a su estructura financiera y cambios, liquidez, capacidad de pago, productividad y rentabilidad. Por lo tanto la forma de presentación de los estados financieros deberá facilitar al usuario su interpretación.

Los estados financieros básicos son:

1. Balance General. El estado demostrativo de la situación financiera de una empresa a una fecha determinada, preparado de acuerdo con la contabilidad y documentación respectiva, que incluye el activo, pasivo y capital contable. En el sistema "continental", llamado así por haberse usado primeramente en el continente europeo, el activo se presenta en el lado izquierdo del balance, mientras el pasivo y capital contable se hace aparecer en el lado derecho.

2. Estado de Resultados. Se prepara con datos tomados de la contabilidad, reuniendo todos los ingresos, costos y gastos correspondientes a un periodo determinado o sea todos los resultados referentes al mismo, con objeto de computar la utilidad neta o la pérdida obtenida durante dicho periodo.

3. Estado de Variaciones en el Capital Contable. Es también preparado de acuerdo a la contabilidad como todos los estados financieros, y nos muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante un periodo determinado.

4. Estado de Cambios en la Situación Financiera o Flujo de Efectivo. Estado que presenta en forma concentrada y comprensible, información sobre el manejo de recursos financieros de las entidades, o sea sobre su obtención y disposición durante un periodo determinado y de esta manera analiza los cambios ocurridos en la situación financiera de la misma.

Las notas a los estados financieros, son las explicaciones que complementan a los estados financieros y consecuentemente constituyen una parte integral de ellos, con el fin de ampliar la información mostrada en dichos estados, mencionar situaciones que afecten en forma sustancial la situación financiera o los resultados de operación de la entidad y que, por su propia naturaleza sea impráctico incluir en el cuerpo de los estados financieros.

CARACTERISTICAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las características de los estados financieros deben corresponder a la información contable, éstas son:

1. *Deben ser útiles, entendiéndose por esto, que su contenido informativo sea significativo, relevante, veraz y comparable y sobre todo oportuno.*
2. *Deben ser confiables o sea estables (consistentes), objetivos y verificables.*
3. *Deben contener provisionalidad, o sea tener estimaciones para determinar la información que corresponde a cada periodo contable.*

La característica esencial será la de contener información que le permita al usuario llegar a un juicio para evaluar la situación actual y futura de la empresa y tomar decisiones de carácter económico sobre la misma, sin omitir información básica ni incluir información excesiva que los pueda hacer confusos.

REGLAS QUE DEBEN APLICARSE EN LA PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS

1. *Los estados financieros deben prepararse en forma clara y contener elementos suficientes para conocer y estimar la situación financiera, los resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera.*
2. *Los estados financieros deben ir acompañados de las notas necesarias para formar una unidad inseparable. Dichas notas pueden ir al pie*

de los estados o en hojas por separado, de manera que se haga referencia en el renglón que corresponda.

3. Los estados financieros deben tener un encabezado que incluya: el nombre de la empresa, su razón o denominación social y la fecha en que se formulan dichos estados.

4. Si los estados del periodo que precede son afectados por ajustes posteriores, este hecho debe ser revelado. En caso de que existan hechos posteriores que afecten significativamente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad, entre la fecha a que se refieren y en la que éstos son emitidos, deberá revelarse suficiente y adecuadamente de estos hechos por medio de notas explicativas.

5. Con el fin de tener un juicio correcto de la situación financiera, de los resultados de operación y los cambios en la situación financiera, debe procurarse presentar dichos estados en forma comparativa.

6. Los estados financieros deben informar en qué moneda están representados o, si se trata de moneda distinta (dólares, libras esterlinas, etc.), conocer la base de conversión utilizada.

REVELACION DE POLITICAS CONTABLES

Para que los directivos de empresa, accionistas, acreedores, proveedores, fisco, etc., puedan evaluar el progreso, en todos sus aspectos de las entidades económicas, es indispensable que la información que se les presente sea clara y fácil de interpretar, a fin de formarse un juicio de los resultados de la operación y de la situación financiera.

Las políticas contables que sean importantes deben formar parte de los estados financieros de las entidades económicas; para ello, en dichos estados deben ponerse notas por separado, que lleven un encabezado especial que señale la naturaleza de la información. Estas políticas se pueden referir a medidas de valuación sobre inventarios, inversión en valores, procedimientos para calcular la depreciación y amortización, valuación de inversiones en compañías asociadas, bases de consolidación de estados financieros, etc.

OBJETIVO

Los Estados Financieros son un medio de comunicación y no un fin puesto que no persiguen el tratar de convencer al lector de un cierto punto de vista.

Los Estados Financieros deberán ser adecuados y tendrán que revelar en una forma apropiada toda la información importante. Además del interés que pueda tener el cliente en los estados financieros, existen otros usuarios de la información financiera que se incluye en dichos estados entre los cuales están: los actuales y futuros accionistas, los acreedores, las dependencias gubernamentales, la prensa, los analistas financieros y las organizaciones laborales. La forma física de los estados financieros podrá variar un poco de acuerdo con la preferencia de quien los elabora y el fin que se persigue con su preparación.

Por lo anterior deben ser capaces de transmitir información que satisfaga al usuario general de la empresa y deben servirles para:

1. *Tomar decisiones de inversión de crédito.*
2. *Apreciar la solvencia y liquidez de la empresa, así como su capacidad de generar recursos.*
3. *Evaluar el origen y características de los recursos financieros así como el rendimiento de los mismos.*
4. *Poder formarse un juicio sobre el manejo del negocio y evaluar el aspecto administrativo a través de la evaluación de la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la empresa.*

B. *IMPORTANCIA DE LOS INFORMES FINANCIEROS*

La importancia del informe en la práctica profesional es fundamental ya que generalmente es lo único que el público ve de su trabajo.

Los informes del Contador Público en su función de Auditor, importan tanto al profesional mismo como a sus clientes directos y al público en general que tenga ocasión de estudiar tales documentos.

El Contador Público sabe que solamente por su informe se conoce su labor, pues muy raras veces los interesados en sus trabajos tienen el deseo y los conocimientos técnicos necesarios para examinar sus papeles a fin de juzgar su actuación. Por otra parte, los lectores del Informe Corto denominado comunmente "dictamen", aprecian su valor puesto que consideran la relación que guarda con los estados financieros a que se refiere. Además hay que advertir que no es general que la lectura de los informes del Contador Público se limite a ciertas personas o círculos; pasado cierto tiempo, puede haber la necesidad de referirse a ellos, en virtud de circunstan

cias u ocasiones especiales. Por ello también es necesario que los informes sean objetivos, concisos y claros y al alcance de personas no precisamente especializadas en asuntos técnicos contables.

Su importancia es evidente pues:

1. Juzga la situación y las políticas adoptadas por la administración de un negocio.
2. Opina en forma independiente, sobre la situación financiera y los resultados de operación.

C. NECESIDAD DE LOS INFORMES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

Como ya se ha indicado, los estados financieros constituyen manifestaciones que una entidad económica hace respecto a su situación financiera y resultados de operación para efecto de terceras personas, esa información no es suficientemente confiable, puesto que quien establece y dicta las políticas a que debe quedar sujeta la operación de la empresa, es quien prepara los estados e informa sobre la marcha del negocio.

En vista de los conflictos que existen entre la compañía que prepara los estados financieros y las personas que los utilizan, se hace necesaria la contratación de los servicios de un auditor para que después de haber llevado a cabo un examen de los mismos, emita su opinión en la que expresa que los estados financieros originalmente preparados por la administración efectivamente son razonablemente correctos o no lo son, si ese es el caso.

La opinión que el auditor expresa sobre los estados financieros da seguridad de que los estados sobre los que diversas personas van a tomar importantes decisiones, son dignos de confianza y presentan con propiedad la situación financiera y los resultados de las operaciones, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y no son resultado de estimaciones o invenciones de quien los prepara. De aquí la necesidad que para todas aquellas personas interesadas en un negocio, tiene el informe y la opinión que en él se emite.

No hay que olvidar, que queda a cargo de la administración de la empresa dictar las políticas operativas, establecer un buen sistema de control interno, un adecuado sistema de contabilidad y adoptar los principios de contabilidad generalmente aceptados, con el objeto de asegurar que los estados financieros que prepara para los accionistas y terceros sean correctos. Por esta razón, la administración y no el auditor, es la responsable primaria de la exactitud y adecuada preparación de los estados financieros el contratar los servicios de un auditor, no aligera en absoluto esa responsabilidad.

D. *OBJETIVOS DEL INFORME SOBRE ESTADOS FINANCIEROS*

El objetivo primordial del informe sobre estados financieros, es expresar una opinión personal independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, resultados de las operaciones, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera de una empresa. Dicha opinión servirá de base para tomar decisiones de carácter económico a los accionistas o dueños y formarse un juicio seguro sobre la situación ac

tual de la empresa. Por lo anterior el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. establece que el informe debera:

1. *El informe debe expresar si los estados financieros están preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.*
2. *El informe debe expresar si estos principios se han aplicado uniformemente en el periodo corriente en relación con el periodo anterior.*
3. *Las exposiciones informativas en los estados financieros han de considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que se exprese otra cosa en el informe.*
4. *Se rendirá un dictamen, con o sin salvedad, o se negará, y en el caso de que las circunstancias lo ameriten podrá abstenerse de opinar.*

Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros deberá cubrir todos los aspectos importantes de los mismos, por lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información (que muestran los registros contables) que le sirvió de base, es suficiente, de acuerdo a su importancia y a los principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes. Por razones prácticas el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión, a base de pruebas selectivas utilizando siempre su amplio criterio pues es de vital importancia.

En vista de la utilidad que para terceros representa el dictamen del auditor, la demanda de éste es cada día más creciente puesto que también las personas que en él se interesan, ya que como se indicó anteriormente, la opinión del auditor "Añade confianza a los estados financieros". El dicta-

men del auditor es útil para:

1. *Depositar mayor confianza en los estados financieros sobre los que diferentes personas toman diversas decisiones.*
2. *El otorgamiento de créditos (bancos, proveedores y acreedores en general).*
3. *Ayudar a las autoridades fiscales en su labor de revisión de declaraciones de los causantes.*
4. *El registro de acciones en la bolsa de valores.*
5. *Juzgar la actuación de la administración de una empresa, etc.*

E. *EL INFORME DE AUDITORIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS*

La continua evolución de la contaduría pública en respuesta al desarrollo de los países, ha sido factor determinante de la evolución que hasta nuestros días ha experimentado el dictamen o informe del contador en su papel de Auditor, al que todavía en el año de 1930 se le conocía con el nombre de Certificado.

Según el libro "Manual de Auditoría" de Coppers & Lybrand, a principios del presente siglo, se tenía todavía la creencia que la auditoría de estados financieros se llevaba a cabo en forma detallada y que el objetivo principal era el de descubrir fraudes u otras irregularidades que existían o pudieran existir en la contabilidad de una empresa. Esta creencia afortunadamente ha sido cambiada y gracias a la divulgación que entre los hombres de negocios han hecho los organismos que agrupan la profesión en México acerca del trabajo que desarrolla el Contador Público, se ha logrado que

se acepte que el examen ordinario de los estados financieros de una empresa no está planeado para el descubrimiento de fraudes, aún cuando se toma en cuenta esa posibilidad.

Debido al concepto erróneo que existía acerca de la auditoría de estados financieros, a la opinión del auditor se le denominaba (y aún algunas de nuestras leyes la siguen denominando) "CERTIFICADO" TERMINO QUE NO DEBE SER ACEPTADO por las siguientes razones:

1. *Porque da a entender un grado de exactitud que no tienen los estados financieros.*
2. *Porque el examen del auditor no incluye una revisión detallada de todas las operaciones realizadas ni la inspección física de todos los activos.*

Anteriormente, el auditor abría la sección del dictamen, de su informe con las palabras "Certificamos que..."; siendo el resultado que esta opinión recibiera el nombre de certificación, significando garantía. Un informe es siempre un dictamen y no una garantía hecha por el auditor. El auditor nunca debe permitir que su opinión se vea influenciada por los deseos del cliente, pues el informe es un instrumento que posee la naturaleza de un juramento sobre la rectitud de lo que se ha examinado. Puesto que un informe es un dictamen, en la práctica moderna se ha abandonado el uso de la palabra certificar cuando se relaciona con un dictamen, pues la voz certificar puede interpretarse como una garantía y la ha sustituido con la expresión "En nuestra opinión".

Con el uso de la locución "En mi opinión...", el auditor no disminuye en manera alguna la responsabilidad que contrae, pero se ve protegido en cierta manera al declarar que está expresando únicamente su opinión en forma experta, basándose en hechos y en las conclusiones alcanzados en un trabajo adecuadamente realizado de acuerdo a normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

EL AUDITOR DE ESTADOS FINANCIEROS Y SU TRABAJO

Cuando el Contador Público es llamado a examinar los estados financieros preparados por una empresa, el objetivo final de su actuación profesional es el de emitir un dictamen en el que hace constar que dichos estados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la misma, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

Para estar en condiciones de dar ese dictamen de una manera objetiva y profesional, el Contador Público necesita obtener una serie de conocimientos e informaciones sobre los propios estados financieros y sobre la empresa. De acuerdo con el libro "Conoce las Auditorías" de Juan Ramón Santillana, ed. I.M.C.P., el dictamen no puede emitirse sin que el Contador Público haya obtenido con certeza razonable la convicción de:

1. *La veracidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.*

2. *Los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y estados financieros dichos hechos y fenómenos.*
3. *Que los métodos usados se realizan conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados por la profesión y han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.*

La finalidad del trabajo de auditoría es proporcionar al auditor los elementos de juicio y convicción necesarios para poder emitir su dictamen de forma objetiva y profesional. Es responsabilidad del auditor determinar qué clase de pruebas necesita para obtener la evidencia y convicción que le permita dar su opinión profesional, y determinar la oportunidad y alcance al aplicar estas pruebas, de tal manera que incluyan elementos de juicio suficientes para dar su opinión profesional.

FORMATO DEL DICTAMEN

El resultado de un examen a los estados financieros, es la emisión de una opinión o dictamen.

Sólo las dos formas de dictamen aceptadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., deben utilizarse como modelos de dictamen, en vista de que cada frase del informe o dictamen ha sido cuidadosamente analizada e interpretada, el empleo de la redacción exacta sirve para proteger tanto al auditor como al público. Su significado es claro para todos los miembros de la profesión y el público en general.

Obviamente, tal exactitud de comunicación sería imposible, si la redacción

del informe fuera modificada por cada auditor, aún el uso de sinónimos podría crear confusión. Diferentes palabras tienen distintos significados en diversas circunstancias. Palabras sustituídas puden conducir al lector a creer que el alcance y opinión fueron diferentes a lo normal.

Así el empleo de los dos modelos siguientes ha demostrado ser esencial para el desarrollo de la profesión:

MODELOS DE DICTAMEN

(los ejemplos siguientes se tomaron del libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P., A.C.)

1. TRADICIONAL (en uno o dos párrafos)
2. NUEVO (en un solo párrafo)

1. Tradicional

Se puede presentar en dos párrafos como sigue:

A los Señores Accionistas de
Compañía X, S.A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19..., y 19... y los estados de resultados, variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de

los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19... y 19..., y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

México,D.F.,a ...
de 19... C.P. _____

El primer párrafo describe lo que el auditor ha hecho y se refiere a la sección del alcance. El segundo párrafo es la sección de la opinión del dictamen y en los casos de que no se emita un dictamen limpio como el anterior, se describirán los descubrimientos del auditor como resultado de su examen.

El dictamen anterior, también puede expresarse en un solo párrafo como sigue:

A los Señores Accionistas de
Compañía X, S.A.

En mi opinión, los balances generales adjuntos y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable, y de cambios en la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19..., y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en

la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes. Mi examen sobre los estados financieros se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

México,D.F.,a ...
de 19... C.P. _____

2: *Nuevo*

Se presenta en un solo párrafo como sigue:

A los Señores Accionistas
Compañía X, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19... y 19..., los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron a esas fechas.

México,D.F.,a...
de 19... C.P. _____

En este modelo de dictamen, se eliminan ciertas afirmaciones que incluyen en los dictámenes tradicionales. De acuerdo con el libro "Conoce las Auditorías" de Juan Ramón Santillana del I.M.C.P., las caroc

terísticas de éste son:

a) *Se eliminan las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría, porque existe la convicción de que las normas y procedimientos de auditoría siempre serán cumplidas aunque no se haga referencia a ellas en el dictamen, pues constituyen preceptos de observación obligatoria.*

b) *Se eliminan las referencias expresas a los principios generalmente aceptados de contabilidad y su aplicación consistente; porque el auditor tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente principios de contabilidad en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlo expresamente en el dictamen, para cumplir con las normas de auditoría. La consistencia en la aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros que acompañan al dictamen, si no se hace mención alguna expresa, se deduce que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.*

c) *Se elimina el calificativo razonablemente; pues se hace innecesario ante la afirmación del Contador Público de que en su opinión se presenta la situación financiera y su juicio está enmarcado dentro de los principios de contabilidad.*

d) *Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados finan*

cieros; porque es necesario que el Contador defina claramente sus responsabilidades.

Sin embargo, cuando existan violaciones a las normas de auditoría, a los principios de contabilidad (a sus reglas particulares de valuación, de presentación y su aplicación consistente) o cuando existan incertidumbres sobre la solución de algún problema, el Contador Público en su papel de auditor deberá expresar las salvedades, opinión negativa o se abstendrá de opinar, según proceda y explicar el por qué de las causas que dieron origen a dicha opinión.

PRONUNCIAMIENTOS PARA LA EMISION DEL DICTAMEN

Para la correcta emisión del dictamen es necesario tomar en cuenta las siguientes declaraciones emitidas por el I.M.C.P. en el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría".

1. *El Contador Público en su papel de auditor está obligado a emitir un dictamen al terminar su examen sobre los estados financieros.*

   El dictamen debe considerar y cubrir los cuatro estados financieros básicos anteriormente descritos. Por la responsabilidad moral y profesional que tiene el auditor con quienes leerán sus informes, no importando circunstancias en las que hayan existido problemas y no se solucionaron a su entera satisfacción, el auditor indicará los problemas que se le presentaron y el efecto que causaron en su opinión. Independientemente del destino que le puedan dar a su dictamen. En el ca-

so de que el auditor no pueda expresar su opinión porque no puede eliminar razones importantes, tendrá que mencionar que debido a éstas no se encuentra en circunstancias de emitir su opinión.

2. Redacción y firma del dictamen.

El dictamen debe dirigirse a quien contrate los servicios del Contador Público, que normalmente es a la Asamblea de Accionistas o el Consejo de Administración, sin embargo no hay objeción en no dirigirse a alguno en particular, cuando así lo desee una empresa. En todos los casos debe contener el nombre y firma del Contador Público que lo suscribe para mantener la responsabilidad profesional redactándose en singular. En el caso que se suscriba por un despacho podrá redactarse en plural. Se acostumbra firmar los informes o dictámenes con el nombre completo de la negociación, no haciendo alusión a ningún miembro de ella en particular a menos que sea requisito especial, de índole privativa o de acuerdo con las disposiciones de un organismo gubernamental.

3. Fecha del dictamen.

Según casos que se tratan con mayor amplitud más adelante, el auditor debe informar sobre eventos de importancia ocurridos después del cierre del periodo que se examina. El informe no puede redactarse y fecharse hasta que se termina la auditoría, pues una vez que ésta se ha terminado, el auditor no puede obtener información de sucesos subsecuentes, por la razón de que no se encuentra dentro de la empresa.

Por lo tanto debe redactarse, fecharse y entregarse sin dilatación una vez terminado el trabajo de manera que no pueda acusarse al auditor de poseer conocimiento de sucesos posteriores a la terminación de la auditoría y antes de redactarse el informe.

4. *Presentación de Estados Financieros Comparativos.*

Normalmente se presentan los actuales y los del año anterior. El auditor debe definir su responsabilidad respecto al año anterior indicándolo siempre en los párrafos del alcance y opinión al igual que la fecha a la que corresponde su examen. En caso de que en el año anterior no se haya emitido un dictamen limpio debe mencionar las circunstancias que dieron origen a la opinión emitida, ya sea que continúen o no los hechos que dieron origen a dicha opinión. Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido auditados, el auditor lo hará constar en su dictamen y mencionará que sólo se presentan con fines comparativos sin emitirse una opinión sobre ellos (en los estados financieros se mencionará que no han sido auditados). La uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad de un año a otro es fundamental, si los datos comparativos y los análisis han de tener valor y si se pretende que los propietarios y otros grupos interesados no reciban una impresión errónea.

5. *Ajustes a resultados de ejercicios anteriores.*

Generalmente se hacen ajustes cuando hay cambios contables o corrección de errores anteriores, el auditor se asegurará que se hagan las

revelaciones necesarias para la correcta interpretación de los lectores y en especial a los que hayan tomado decisiones en base a éstos. Dichas revelaciones deberán incluir la explicación de las causas de estos ajustes y la conciliación con los saldos anteriores; también cuando haya ajustes que afecten a los principios de contabilidad. El Auditor podrá expresar la salvedad correspondiente cuando no se vuelvan a formular los estados financieros comparativos modificando las partidas afectadas por ajustes.

6. *Auditorías iniciales.*

Los objetivos son los mismos que en cualquier otra auditoría, obtener evidencia suficiente y competente para poder emitir una opinión de acuerdo a normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. Las auditorías iniciales se refieren a las empresas en su primer ejercicio, cuando no han sido auditadas o cuando se ha cambiado de auditor y nombran uno nuevo. Algunas veces será contratado para examinar estados financieros ya examinados.

Consideraciones:

a) *Omitirá en el párrafo de la opinión la frase "aplicados sobre bases consistentes a principios de contabilidad generalmente aceptados", y hacer mención en el cuerpo del dictamen que es el primer ejercicio de operación de la compañía.*

b) *Cuando se trata de estados financieros comparativos, y los estados del ejercicio anterior han sido examinados por otro auditor,*

se mencionará en el dictamen así como el tipo de opinión emitida sin mencionar el nombre del auditor anterior. Cuando el auditor anterior emitió una opinión con salvedad y posteriormente se presentaron ajustes que afectan dicha opinión (indicando los ajustes en notas a los estados financieros), podrá solicitar al antiguo auditor emita nuevamente su opinión o hacer mención en un párrafo intermedio al dictamen que se han registrado ajustes con efectos retroactivos que modifican los estados financieros del ejercicio anterior.

F. *INFORMACION COMPLEMENTARIA A LOS ESTADOS FINANCIEROS*

La forma más común de informe financiero es la del llamado informe de forma corta o dictamen (tradicional y nuevo) que incluye los estados financieros básicos. Sin embargo, con frecuencia una compañía tendrá la necesidad del llamado informe financiero largo.

Además de los estados financieros básicos, el informe largo contendrá información financiera complementaria, como análisis que presenten los detalles de los saldos y cambios en las cuentas, comentarios explicativos, datos estadísticos y otro material informativo. El informe largo también debe contener la aseveración del auditor en cuanto al grado de responsabilidad que está asumiendo con respecto a la información financiera complementaria. Existen tres puntos (según el I.M.C.P. en su libro "Normas y Procedimientos de Auditoría") que se deben considerar con respecto a los informes largos, éstos son:

1. *El auditor debe indicar claramente el grado de responsabilidad que asume por la información complementaria contenida en el informe largo.*
2. *El informe debe mantener una distinción clara, entre la información de la administración y la información del auditor.*
3. *Si existe un informe largo en relación con un corto o dictamen, el auditor debe cerciorarse de que la información financiera complementaria no contiene datos que deberían estar incluídos en el informe corto.*

La información financiera complementaria es una ampliación al informe corto o dictamen (presentado en el inciso anterior). Se denomina información financiera complementaria a:

"Los análisis o comentarios que acompañan y al mismo tiempo amplían la información básica, que contienen los estados financieros que dictamina el auditor". (4)

Por lo tanto la información complementaria no sustituye a la información básica contenida en los estados financieros. Esta se proporciona a solicitud del cliente y bajo su responsabilidad, ya que su preparación eleva los costos de toda auditoría.

Debido a que la información complementaria es una ampliación a los estados financieros relativos y por lo mismo estará cubierta por una opinión, se-

---

(4) Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P.

gún el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P., la opinión que se exprese sobre la información complementaria debe resaltar los siguientes puntos:

1. Que el objeto del examen fue emitir una opinión sobre estados financieros básicos.
2. Las razones de las salvedades, abstención de opinión u opinión negativa que resulten de su examen a los estados financieros y como influyen en la información complementaria.
3. Que los registros contables de donde se extrajo la información complementaria, se examinaron de igual manera que los estados financieros correspondientes.
4. Que la información complementaria no es necesaria para la interpretación de la situación financiera y resultados de operación.

Cuando existen datos o comentarios en la información complementaria no revisados conforme a los procedimientos de auditoría utilizados en los estados financieros básicos correspondientes, por la razón de que no se refiere a información financiera o siéndolo no es práctico revisarlo, se indicará este hecho en el cuerpo del informe o en el párrafo de la opinión sobre la información complementaria. El auditor debe cerciorarse que la información complementaria no es contradictoria o diferente con el tipo de opinión emitida a los estados financieros básicos.

PRESENTACION DE LA INFORMACION COMPLEMENTARIA

La opinión expresada sobre la información complementaria puede presentar-

se:

PRESENTACION DE LA OPINION SOBRE LA INFORMACION COMPLEMENTARIA

1. En párrafo adicional al dictamen
2. Antes de la información complementaria

A continuación daremos los siguientes ejemplos tomados del libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P., A.C.

1. En un párrafo adicional al dictamen

a) Cuando no se presentan salvedades en el dictamen sobre estados financieros básicos ni sobre la información complementaria.

A los Señores Accionistas de
Compañía X, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué a los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19..., los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el ejercicio que terminó a esa fecha.

Mi examen tuvo como objetivo primordial emitir la opinión que aparece en el párrafo anterior sobre los estados financieros mencionados. Asimismo, la información complementaria que aparece en las páginas ___ a ___, fue revisada mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos y en mi opinión, esta información está presentada en forma razonable y constituye información complementaria a la que apare-

ce en los estados financieros, y no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la Empresa por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19... .

México,D.F.,a...
de 19... C.P. _____

b) *Cuando existen salvedades en el dictamen sobre los estados financieros básicos que afectan la información complementaria y adicionalmente parte de ésta no fue examinada por el auditor.*

A los señores Accionistas de
Compañía X, S. A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S. A. al 31 de diciembre de 19..., y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera que le son relativos por esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Según se explica en la nota ___ a los estados financieros, los inventarios están presentados a su costo de adquisición y no a su valor actualizado.

En mi opinión, excepto por la presentación de inventarios a su costo de adquisición y no al actual, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera al 31 de diciembre de 19..., y los resultados de sus operaciones ... sobre bases consistentes.

Mi examen tuvo como objeto primordial emitir la opinión que aparece en los párrafos anteriores sobre los estados financieros mencionados. La información complementaria que aparece en las páginas ___ a ___, se presenta con el propósito de análisis adicionales y no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la empresa. Dicha información fue revisada mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, excepto por la parte marcada como "no auditada" sobre la cual no expreso opinión alguna. En mi opinión, excepto por la integración de los inventarios en la página ___ que está presentada a su costo de adquisición y no a su valor actualizado, la información complementaria está presentada en forma razonable en todos los aspectos importantes relacionados con los estados financieros básicos.

México, D.F.,a ...
de 19 ... C.P. _____

2. *Antes de la información complementaria*

a) Deberá hacer referencia a dicho dictamen relativo y llevar la misma fecha. Ejemplo cuando parte de la información complementaria no fue examinada por el auditor:

Con esta misma fecha emití mi dictamen sin salvedades sobre los estados financieros básicos de la Compañía X, al 31 de diciembre de 19 ... y por el año terminado en esa fecha. Adicionalmente revisé la información complementaria que se presenta en las páginas ___ a ___ mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos y en mi opinión

dicha información excepto por la parte marcada como "no auditada" y sobre la cual no expreso opinión alguna, está presentada en forma razonable y constituye información complementaria a la que aparece en los estados financieros básicos y por lo mismo, no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la Empresa por el ejercicio que terminó al 31 de diciembre de 19 ... .

PRESENTACION DE LA INFORMACION COMPLEMENTARIA EN EL INFORME LARGO

La presentación de la información complementaria en el informe largo depende de los requerimientos del cliente y de la empresa y podrá variar, un ejemplo puede ser:

1. *Dictamen del auditor sobre los estados financieros básicos y sobre la información complementaria.*
2. *Estados financieros básicos.*
3. *Notas a los estados financieros.*
4. *Información complementaria.*

La información complementaria podría contener uno o varios puntos que mencionaremos a continuación:

1. *Análisis del contenido de cada cuenta o grupo de ellas.*
2. *Comentarios acerca de la situación que presentan ciertas partidas de*

los saldos de algunas cuentas.

3. *Comentarios acerca de situaciones específicas importantes para el lector.*
4. *Descripción de algunas investigaciones especiales y los resultados obtenidos, en algunos casos cuando el cliente lo solicite, la descripción de los procedimientos de auditoría aplicados y el alcance de ellos.*
5. *Estadísticas o comentarios presentados por funcionarios de la empresa en relación con la información presentada.*

CASOS MAS FRECUENTES EN LOS QUE SE PRESENTA LA INFORMACION COMPLEMENTARIA PARA LA PREPARACION DEL INFORME LARGO

1. *Para efectos de la administración después de una auditoría a los estados financieros.*
2. *Para fines de crédito.*
3. *Para efecto de la Bolsa de Valores.*
4. *Para efectos de compra de un negocio.*
5. *Para efectos de la Secretaría del Patrimonio Nacional.*

G. *EL INFORME DE AUDITORIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS EMITIDO POR EL COMISARIO*

Actualmente la Ley General de Sociedades Mercantiles legisla la actuación del Comisario en la emisión de su informe , puesto que el Código de Etica Profesional considera que en el caso del Comisario subsiste la independencia e imparcialidad necesaria para emitir un dictamen. El Comisario es entonces:

"El funcionario de una sociedad mercantil (en la actualidad debido al entorno económico del país generalmente funciona la Sociedad Anónima), designado por los accionistas para vigilar las operaciones de ella"

Sus funciones son más amplias que las de un auditor dado que su intervención no se limita exclusivamente a las cuentas de la sociedad, sino que debe extenderse a todas las transacciones y aún, tal intervención puede llevarse a cabo en forma preventiva.

El Comisario puede y debe desempeñar otras funciones que precisan más toda vía su carácter de órgano especial de la sociedad. Por ejemplo, su facultad de designar consejeros en casos determinados por la ley.

CONSIDERACIONES GENERALES

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las consideraciones de este informe son:

1. *El Contador Público independiente desempeñando la función de Comisario puede emitir un dictamen, realizando un examen sobre los estados financieros de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Por lo general su examen sólo abarca los estados financieros básicos y sus notas.*

2. *En los casos que junto con el dictamen de Comisario se presente información adicional de los administradores, el Contador Público en su*

función de Comisario no asumirá responsabilidad por la información adicional, pero debe cerciorarse que no se contradiga la información dictaminada y se distinga la responsabilidad que corresponde a la administración y la responsabilidad que él asume.

3. El Contador Público en su función de Comisario y no siendo el auditor, también puede emitir su informe, siempre y cuando se apoye en el trabajo del auditor externo, aplicando los procedimientos de auditoría que considere necesarios; con la finalidad de conocer con certeza razonable si el examen a los estados financieros, se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

4. El informe del comisario, no sólo se presenta a la Asamblea de Accionistas, sino que también en algunos casos se puede publicar. No hay que olvidar que el nombre del Contador Público independiente quedará asociado en la información financiera y por lo tanto adquiere responsabilidad con su cliente y con los que utilizan su trabajo como base para tomar decisiones.

INFORME DEL CONTADOR PUBLICO EN EL DESEMPEÑO DE LA FUNCION DE COMISARIO

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A.C. establece que, en cualquier caso que se presente un dictamen de Comisario, emitido por un Contador Público independiente, deberá incluir las salvedades, opinión negativa o abstención de opinión (en caso de que haya lugar a ellas), resultantes de su examen a los estados financieros, explicando las causas que dieron origen a las mismas.

DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS QUE SE PRESENTAN EN EL INFORME

(de acuerdo con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A.C.)

1. El Contador Público, siendo el auditor actúa como Comisario.
2. El Contador Público, no siendo el auditor, actúa como Comisario.
3. En cualquiera de los dos casos anteriores, el Comisario emite su informe conjuntamente con otro Comisario.
4. El informe de Comisario sobre estados financieros no consolidados de compañías tenedoras.

1. El Contador Público, siendo el auditor actúa como Comisario

El informe del Comisario que rinde el Contador Público independiente, siendo el auditor (sobre los estados financieros), se realizará conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Por lo anterior el Comisario debe referirse a estados financieros preparados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, en caso contrario (como se tratará más adelante), debe incluir un conjunto de reglas o criterios definidos y justificados para cuantificar, agrupar, clasificar y presentar la información contenida en los estados financieros. En los casos que se presente información adicional, el Comisario debe cerciorarse que dicha información no sea contradictoria y definir claramente su responsabilidad sobre ella. Podrá aclarar en su informe, el hecho en que se haya apoyado en el dictamen realizado por su despacho y si así lo requiere, adjuntar dicho dictamen.

2. *El Contador Público, no siendo el auditor actúa como Comisario*

El informe de Comisario que rinde el Contador Público independiente sin ser el auditor externo, y no efectuando directamente el examen a los estados financieros debe:

Al aceptar el cargo de Comisario, se cerciorará que el examen a los estados financieros sea de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Aplicando, él mismo los procedimientos de auditoría necesarios para asegurarse que el examen se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Mencionar que se basó en el trabajo de otros auditores para rendir su informe y el tipo de opinión expresada por ellos, incluyendo las causas que dieron origen a dicha opinión.

3. *En cualquiera de los dos casos anteriores, el Comisario emite su informe conjuntamente con otro Comisario.*

Será igual que en los casos anteriores, pero éste se redactará en plural y se harán ambos responsables sobre el informe.

4. *El informe de Comisario sobre estados financieros no consolidados de compañías tenedoras.*

Podrá presentarse informe de Comisario con fines especiales como por ejemplo: Presentación de estados financieros individualmente y no con

solidados, de la compañía tenedora, en éste caso se debe aclarar lo siguiente:

a) Que sólo se presentan para la Asamblea de Accionistas y no han sido consolidados con los de las subsidiarias, como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados. Por lo tanto, la información financiera no es completa ni adecuada para ser utilizada por otros lectores.

b) Mencionarlo por separado, en el caso que se hayan preparado estados financieros consolidados de la tenedora y sus subsidiarias, los cuales han sido dictaminados por los Contadores Públicos independientes.

Los ejemplos de los cuatro casos anteriores se tomaron del libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P., A.C. y se redactarán de las siguientes formas.

Se modificarán en los casos que se presenten salvedades, abstención de opinión u opinión negativa. Se podrá incluir alguna información u observaciones requeridas, según sea el caso.

Primer caso: El Contador Público, siendo el auditor actúa como Comisario

Informe de Comisario
A la Asamblea General de Accionistas de
Compañía X, S. A.

En mi carácter de comisario, he examinado el balance general de Compañía X, S.A. al ... y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Además asistí (o en mi ausencia asistió mi suplente) a las juntas del Consejo de Administración y recabé la información que consideré necesaria respecto a las operaciones de la sociedad.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos, los cuales fueron preparados por la Administración de la compañía, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. al ... y los resultados de sus operaciones, las variaciones en las cuentas de capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior, por lo que me permito someterlos a la consideración de la Asamblea General de Accionistas.

México,D.F.,a...
de 19...

C.P. _____
Comisario

Segundo caso: El Contador Público, no siendo el auditor actúa como Comisario

A la Asamblea General de Accionistas de
Compañía X, S.A.

En mi carácter de Comisario, me permito rendir el siguiente informe en relación con el ejercicio que terminó el ... .

Asistí (o en mi ausencia asistió mi suplente) a las juntas del Consejo de Administración y recabé la información que consideré necesaria respecto a las operaciones de la sociedad.

Revisé, con el alcance que consideré necesario en las circunstancias, el dictamen que sin salvedades ni limitaciones (o indicarlas) rindieron el (indicar fecha del dictamen) los auditores externos de la sociedad, en relación con el examen que llevaron a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, de los estados financieros preparados por la Administración de la compañía. En mi opinión, basada en el trabajo efectuado:

. Las políticas y criterios contables y de información seguidos por la compañía, son adecuados y suficientes en las circunstancias y se aplicaron sobre bases consistentes con las del año anterior.

. Los estados financieros adjuntos reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. al ..., así como el resultado de sus operaciones y los cambios en la inversión de los accionistas y en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha, por lo que me permito someterlos a la consideración de la Asamblea General de Accionistas.

En base a lo anterior el Comisario propone: Son de aprobarse los estados de resultados antes mencionados.

México, D.F., a...
de 19...

C.P. _____
Comisario

Tercer caso: En cualquiera de los dos casos anteriores, el Comisario emite su informe conjuntamente con otro Comisario.

A la Asamblea General de
Compañia X, S.A.

En nuestro carácter de Comisarios nos permitimos rendir el siguiente informe en relación con el ejercicio que terminó el ... .

Asistimos (o en nuestra ausencia asistieron nuestros suplentes) a las juntas de Consejo de Administración y recabamos la información que consideramos necesaria respecto a las operaciones de la sociedad.

Revisamos, con el alcance que consideramos necesario en las circunstancias, el dictamen que se acompaña, rendido por los auditores externos de la empresa ..., en relación con el examen que llevaron a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas de los estados financieros preparados por la Administración de la Compañia.

En nuestra opinión, basada en el trabajo efectuado:

. Las políticas y criterios contables y de información seguidos por la compañía, son adecuados y suficientes en sus circunstancias y se aplicaron sobre bases consistentes con las del año anterior.

. Los estados financieros adjuntos reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. al ..., así como el resultado de sus operaciones y los cambios en la inversión de los accionistas y en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha, por lo que nos permitimos someterlos a la consideración de la Asamblea General de Accionistas.

México,D.F.,a ...
de 19...

C.P. Comisario _____
C.P. Comisario _____

Cuarto caso: El informe de Comisario sobre estados financieros no consolidados de compañías tenedoras

A la Asamblea General de Accionistas de
Compañía X, S.A.

En cumplimiento del artículo 166 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y de los estatutos de la Sociedad, rindo a ustedes mi informe sobre la veracidad, razonabilidad y suficiencia de la información que les ha presentado el Consejo de Administración, en relación con la marcha de la Sociedad por el año que terminó el ... .

He obtenido de los directores y administradores de la empresa información sobre las operaciones, documentación y registros que juzgué necesario investigar. Asimismo, he revisado el balance general de Compañía X, S.A. (compañía tenedora) al ... y los estados de resultados, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros descritos en el párrafo que antecede se han elaborado con el propósito de dar cumplimiento a diversas disposiciones legales y estatutarias, presentando las cifras de Compañía X,S.A. sin consolidarlas con las de sus subsidiarias, como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Como se describe en la nota ..., en los estados financieros adjuntos las inversiones en subsidiarias se presentan valuadas de acuerdo al método de participación en el capital contable de las sociedades emisoras; consecuentemente, la información financiera que dichos estados presentan no es completa. Por separado se han preparado estados financieros consolidados respecto a la fecha y periodo arriba referidos, los cuales han sido dictaminados por los auditores independientes de la Sociedad.

En mi opinión, los estados financieros mencionados anteriormente, los cuales han sido preparados para ser utilizados únicamente, por la Asamblea General de accionistas, conforme a lo comentado en el párrafo precedente, presentan razonablemente la situación financiera de Compañía X, S.A., al ..., y los resultados de sus operaciones, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, conforme a los criterios y políticas contables de información seguidos, los cuales fueron aplicados en forma consistente con los del año anterior. En tal virtud, me permito someter dichos estados a la consideración de la Asamblea General de Accionistas.

México,D.F.,a ...
de 19 ...

Muy atentamente

_____
C.P. Comisario

V. INFORMES DE AUDITORIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

A. *DEFINICION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y DIFERENCIA CON LOS COMBINADOS*

"Los estados financieros consolidados son los que presentan la situación financiera y resultados de operación de una entidad integrada por la compañía tenedora y sus subsidiarias (independientemente de sus personalidades jurídicas) y se formulan sustituyendo la inversión en acciones de compañías subsidiarias de la tenedora con los activos y pasivos de aquélla y eliminando los saldos y las operaciones efectuadas entre las distintas compañías, así como las utilidades no realizadas por la entidad". (5)

"Los estados financieros combinados son los que presentan la situación financiera y resultados de operación de compañías afiliadas como si fueran una entidad, independientemente de sus personalidades jurídicas, y se formulan sumando los estados financieros individuales de compañías afiliadas después de eliminar los saldos y transacciones (e inversiones en su caso) entre las mismas, así como las utilidades no realizadas por la entidad". (6)

---

(5) De acuerdo con la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

(6) Idem.

D I F E R E N C I A S

Estados financieros	Presentan la situación financiera y resultados de operación de	Se formulan	
Consolidados	Una entidad integrada por la compañía tenedora y sus subsidiarias	Sustituyendo la inversión en acciones de compañías subsidiarias (de la tenedora) con los activos y pasivos de la tenedora	Eliminando los saldos y las operaciones efectuadas entre las distintas compañías, así como las utilidades no realizadas por la entidad
Combinados	Varias compañías afiliadas como si fueran una entidad	Sumando los estados financieros individuales de compañías afiliadas	

El estudio de los documentos de estados financieros consolidados debe hacerse de manera individual, es decir, de cada subsidiaria que integra dicha organización, ya que todas conforman información distinta para integrar los estados consolidados.

Consideramos las siguientes definiciones:

1. *Compañía Tenedora*

Es la compañía propietaria del 25% o más de las acciones ordinarias de otra empresa.

El porcentaje determinado es por el hecho de que la Ley General de Sociedades Mercantiles establece, "todo accionista que posea más del 25% del capital social tiene derecho a nombrar un consejero y, consecuentemente, tiene ingerencia en la administración de la empresa".

2. *Subsidiaria*

Es la compañía cuya mayoría de acciones ordinarias (más del 50%) es propietaria de otra empresa, o sea de la tenedora.

3. *Asociadas*

Es una compañía de la cual otra empresa es propietaria de no menos del 25% y no más del 50% de las acciones ordinarias en circulación.

4. *Afiliadas*

Son compañías que, sin tener inversiones de importancia entre sí, tienen accionistas comunes.

B. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

En la actualidad este tema es muy importante, ya que los estados financieros consolidados son los documentos que presentan la situación financiera y resultados de operación de un grupo de empresas (subsidiarias) y su controladora (tenedora), las cuales se integran como una sola unidad económica.

Las entidades consolidadas integran dicha unidad económica y están constituídas por dos o más entidades jurídicas, que desarrollan actividades económicas, ejercen sus derechos y responden de sus obligaciones en forma individual; por lo tanto no tienen personalidad jurídica propia y por razones de propiedad en el capital y de la facultad de tomar decisiones deben incluir en sus estados financieros consolidados todos los derechos, obligaciones, patrimonio y resultados de operación, conforme a los principios de contabilidad que le sean aplicables.

De acuerdo con la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., A.C. uno de los principios de contabilidad que identifica y delimita al ente económico y a sus aspectos financieros es el de "entidad", y nos dice:

"La entidad es una unidad identificable que realiza actividades económicas, formada por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, todos ellos coordinados por una autoridad, la cual toma decisiones para el logro de los fines para los que fue creada. A la contabilidad le interesa identificar a la entidad con fines económicos particulares e independiente de otras entidades; por lo tanto la personalidad de un negocio

es independiente de la personalidad de sus accionistas o propietarios y los estados financieros sólo incluirán los bienes, valores, derechos y obligaciones de éste. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de ellas".

Las razones por las que se preparan estados financieros consolidados son:

1. *Existe la necesidad de identificar el centro de decisiones que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades, así como las relaciones entre la compañía tenedora y sus efectos, es necesario para los accionistas y acreedores de la compañía tenedora.*

2. *La información de las relaciones entre la compañía tenedora y sus subsidiarias, así como su efecto en la situación financiera y resultados de operación de la entidad consolidada no puede ser comunicada a través de los estados financieros individuales, pues no se tendría una visión en conjunto, ni se cumpliría con el principio de contabilidad "entidad".*

Por lo tanto cuando existe una entidad formada por una empresa tenedora y sus subsidiarias, sólo se cumplirá con los principios de contabilidad generalmente aceptados si se preparan estados financieros consolidados.

La preparación de estados financieros individuales de una compañía tenedora sólo se justifica, cuando dichos estados son necesarios para cumplir con disposiciones legales.

CASOS DE EXCLUSION DE SUBSIDIARIAS

Si una compañía por sí sola o a través de sus subsidiarias es propietaria de más del 50% de las acciones ordinarias de otra compañía, debe presentar estados financieros consolidados, éstos por regla general deben incluir a todas las subsidiarias que forman la entidad consolidada; sin embargo, existen situaciones en las que se justifica la exclusión de una o varias subsidiarias en el proceso de consolidación.

La exclusión sólo se podrá realizar cuando existan circunstancias sólidas y concluyentes que justifiquen la exclusión, los principales casos que pueden presentarse (cada situación debe estudiarse para determinar el tratamiento contable) son:

1. *Subsidiarias en países extranjeros en los que existan controles de cambios, restricciones para el envío de utilidades o incertidumbre sobre la estabilidad monetaria. La inversión debe valuarse al costo o por el método de participación, el que sea menor.*

2. *Subsidiarias dedicadas a actividades diferentes a las del resto del grupo tales como: subsidiarias instituciones de crédito, seguros y fianzas; se deberán tomar en cuenta las siguientes reglas:*

   a) *Si la actividad principal de la institución de crédito es adquirir las cuentas y/o documentos por cobrar a clientes que normalmente se incluyen como tales en los estados financieros de una compañía mercantil o industrial del grupo; se debe incluir dicha institución de*

crédito en los estados financieros consolidados.

b) *Si la institución de crédito tiene por objetivo otorgar crédito a distribuidores y clientes por compras a plazos (en condiciones que ni la compañía tenedora ni sus subsidiarias concedían) y los préstamos de la institución de crédito no están garantizados por la compañía tenedora; es más informativo excluir a la institución de crédito de la consolidación y presentar estados financieros individuales de esas subsidiarias.*

3. *Las subsidiarias en las que la compañía tenedora no tiene la intención de conservar el control (control temporal); cuando la compañía tenedora es el principal acreedor de la subsidiaria y por ello haya adquirido la mayoría de las acciones, o cuando la tenedora haya recibido la mayoría de las acciones por causa de un contrato de reporto (contrato por el cual el reportador adquiere por una suma de dinero la propiedad de títulos de crédito y se obliga a transferir al reportado la propiedad de otros títulos de la misma especie, en el plazo convenido y contra reembolso del mismo precio más algo adicional).*

4. *Subsidiarias en situaciones de suspensión de pagos, quiebra o disolución.*

En los casos tratados en los puntos 2, 3 y 4 las inversiones en subsidiarias deben valuarse a través del método de participación, para cumplir con los principios de contabilidad: realización y revelación suficiente. Los estados financieros de la compañía tenedora deben conte

ner la siguiente información.

a) Revelar el método de valuación

b) Monto de las utilidades (o déficit) no distribuídas por las subsidiarias a la tenedora, pues representa una restricción a las utilidades de la tenedora.

c) Cifra de ajuste por utilidades o pérdida del periodo referente a los estados financieros y mostrarse por separado en el estado de resultados.

d) Importe de los dividendos recibidos de compañías asociadas y subsidiarias no consolidadas en el periodo.

C. *REGLAS DE PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS*

De acuerdo con el libro "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" del I.M.C.P., trataremos a continuación las reglas previas a la presentación y para la presentación.

REQUISITOS PREVIOS

1. *Los estados financieros individuales que se utilizan para formular los estados financieros consolidados, deben ser preparados en la misma fecha o con una diferencia no mayor de tres meses de la fecha de los estados financieros consolidados. Todos los estados individuales deben cubrir al mismo periodo para formular los estados financieros consoli*

dados, excepto cuando las acciones de una o varias compañías del grupo hayan sido adquiridas durante el periodo, pues en esta situación sólo deben consolidarse en ese periodo las cuentas de resultados de las nuevas subsidiarias a partir de la fecha en que se adquirieron.

2. *Cuando algunas subsidiarias sean vendidas durante el periodo, el estado de resultados debe incluir los resultados de operación de dichas subsidiarias, sólo hasta la fecha en que se llevó a cabo la venta.*

3. *Con el objeto de que los estados financieros consolidados presenten la situación financiera y los resultados de operación como si la entidad fuera una sola compañía, la compañía tenedora y sus subsidiarias deben aplicar los principios de contabilidad uniformemente cuando las circunstancias sean similares. Con el mismo objetivo se deben eliminar las transacciones realizadas entre las compañías del grupo y los estados financieros no deben reflejar utilidades o pérdidas originadas por transacciones entre ellas, así como eliminar las inversiones entre las compañías del grupo. La eliminación se realizará de la siguiente manera:*

Eliminación de Transacciones.

Se deben eliminar todas las transacciones realizadas entre las mismas compañías del grupo y los estados financieros no deben reflejar utilidades o pérdidas originadas por transacciones entre ellas. Las transacciones que frecuentemente se deben eliminar en la preparación de estados financieros consolidados son:

a) Cuentas de resultados.

- *Se deben eliminar las ventas y el costo de ventas entre compañías del grupo incluídas en la consolidación, tomando en cuenta:*

  . *Si aún se encuentran en el inventario los artículos adquiridos por una compañía del grupo, deben valuarse al costo (excepto cuando éste exceda al valor de mercado) de producción o adquisición de la compañía vendedora más gastos de transporte o de fabricación de la compradora.*

  . *Esta eliminación puede ser resultado de un pago anticipado del Impuesto sobre la Renta (pues la compañía vendedora está pagando un impuesto sobre una utilidad que en la entidad consolidada no se está reconociendo), el cual debe presentarse como tal en los estados financieros consolidados.*

  . *Los inmuebles, muebles, maquinaria y equipo de fabricación que fueron comprados a una compañía del grupo deben valuarse al valor presentado en libros de la compañía vendedora más los gastos que la compradora realizó para poder disponer de ellos o utilizarlos.*

  . *Se deben eliminar los movimientos (cargos o créditos) que se registraron durante el periodo por intereses, regalías, rentas, servicios técnicos, etc., entre empresas del grupo.*

. Deben eliminarse los dividendos recibidos de subsidiarias o de la tenedora, acreditando su importe a la inversión de los accionistas de la compañía que los decretó (excepto cuando la inversión en acciones se haya valuado previamente por el método de participación).

b) Saldos entre compañías.

Deben eliminarse los saldos existentes a la fecha de preparación de los estados financieros consolidados por medio de compensaciones.

Eliminación de Inversiones.

Deben eliminarse las inversiones entre las distintas compañías del grupo tomando en consideración las siguientes reglas:

a) La inversión de la compañía tenedora debe eliminarse primero, contra el valor contable que las acciones de la emisora tenían en la fecha de compra de las acciones.

Cuando existan diferentes fechas de compra, la eliminación se realizará por etapas, tomando en cuenta el valor contable de las acciones en cada una de las fechas de compra. Hay que tomar en consideración que las utilidades o déficit acumulado (a la fecha de adquisición de las acciones) no se incluirá en las utilidades o déficit acumulado de los consolidados.

b) Cualquier diferencia entre el valor de compra de las acciones y el valor contable relativo, se debe distribuir tomando en cuenta las circunstancias que provocaron dicha diferencia. Si la diferencia se debe a rectificación de la valuación de los bienes de la compañía vendedora, la diferencia se aplicará (cuando esto sea posible y cuantificable) al ajustar el valor de dichos bienes, y en su caso, la amortización y depreciación acumuladas.

Las cantidades que se aumenten por este concepto a los activos no circulantes de la empresa adquirida se cargarán a los resultados consolidados futuros, mediante cargos por depreciación (calculada sobre la vida probable de los activos relativos).

c) Cuando el valor de compra de las acciones es menor que el valor contable relativo, la diferencia se debe aplicar primero a reducir los valores de los activos adquiridos para hacerlos coincidir con los valores determinados por un avalúo independiente. La totalidad de la diferencia (si el avalúo arroja valores superiores a los mostrados en los estados financieros de la empresa que vendió) debe registrarse como superávit de capital y no llevarse a las utilidades acumuladas o utilizarse para compensar pérdidas de operación.

d) Si después de hacer las eliminaciones anteriores, aún queda una diferencia (positiva o negativa), debe presentarse en los estados financieros como "Exceso del costo sobre el valor neto en libros de las acciones de subsidiarias" o "Exceso del valor neto en libros sobre el costo de las acciones de subsidiarias", o cualquier nom-

bre similar.

e) Conforme a la regla prudencial de aplicación (de las reglas particulares de contabilidad), debe darse consideración a absorber el exceso (positivo) mencionado en el párrafo anterior mediante cargos a los resultados consolidados en un periodo razonable, fijado por la administración de la empresa y tomando en cuenta el valor futuro probable de dicho exceso.

REGLAS DE PRESENTACION

Los estados financieros consolidados deben cumplir con las mismas reglas de información (que le sean aplicables) establecidas para los estados financieros individuales, así como incluir la siguiente información y reglas de presentación.

INFORMACION QUE DEBEN INCLUIR LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

1. Definición de la entidad consolidada
2. Diferencia entre el costo y el valor neto en libros de las acciones de las subsidiarias
3. Participación de accionistas minoritarios

1. Definición de la entidad consolidada.

a) Deben aclararse las bases que se utilizaron en la preparación de estados financieros consolidados. En su caso mencionar la exclu-

sión y razón para ello de compañías del grupo, mostrando la información sobre los activos, pasivos y resultados de operación de las compañías no consolidadas, en una nota sobre los estados financieros.

b) Pueden presentarse estados financieros individuales o combinados de las compañías en el extranjero, instituciones de crédito, seguros y fianzas. Independientemente del método que se siga para la presentación, siempre deberá indicarse la participación del grupo en los resultados de operación y en la inversión de los accionistas de las subsidiarias no consolidadas.

2. *Diferencia entre el costo y el valor neto en libros de las acciones de las subsidiarias.*

a) Cuando el costo sea superior, el exceso (del costo sobre el valor neto en libros de acciones de subsidiarias del que hablamos en la eliminación de inversiones) debe presentarse en el último renglón del activo.

b) Cuando el costo sea inferior, la diferencia debe presentarse dentro de la "inversión de los accionistas", capital contable.

c) El método y periodo de amortización del exceso del costo sobre el valor neto en libros de las acciones de las subsidiarias, debe informarse en los estados financieros, junto con el monto del cargo a los resultados del periodo.

d) Las utilidades capitalizadas por las subsidiarias con fecha posterior a la adquisición de las acciones representan una limitación a las utilidades acumuladas y deben revelarse en los estados financieros consolidados.

3. Participación de accionistas minoritarios.

a) La participación de los accionistas minoritarios, en el capital contable consolidado debe presentarse en el balance general antes de la "inversión de los accionistas".

b) La participación de los accionistas minoritarios en los resultados consolidados debe presentarse en el estado de resultados como una deducción antes de la utilidad o pérdida neta.

c) En el estado de cambios en la situación financiera debe presentarse como un cargo que no necesitó de capital de trabajo.

D. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES

De acuerdo con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., trataremos los procedimientos recomendados para la revisión de los estados financieros consolidados.

Los objetivos que se pretenden al aplicar los procedimientos de auditoría, en éste caso son:

OBJETIVOS

1. Comprobar la existencia física de títulos y que éstos sean propiedad de la empresa
2. Comprobar que todas las inversiones permanentes en acciones se encuentren registradas y correctamente clasificadas en subsidiarias o asociadas, según el caso.
3. Verificar la correcta valuación de las inversiones.
4. Comprobar que el registro de los dividendos se haya realizado en el periodo correspondiente.
5. Comprobar su presentación adecuada en los estados financieros, así como la revelación de las bases de valuación y gravámenes (carga u obligación que pesa sobre cualquier derecho o cosa).

REVISION DEL CONTROL INTERNO

La revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno deberá considerar principalmente los siguientes aspectos:

1. *Aprobación de los accionistas o del Consejo de Administración para adquisiciones, ventas y gravámenes de las inversiones.*

2. *Separación adecuada de funciones de adquisición y venta de inversiones, custodia, registro de operaciones y cobro de los rendimientos.*

3. *Estudio periódico de inversiones para poder determinar su correcta valuación.*

4. *Que existan los registros apropiados para poder identificar las inversiones, sus rendimientos y las transacciones realizadas entre la empresa tenedora y sus subsidiarias, asociadas o afiliadas.*

5. *Revisión periódica de la uniformidad en la aplicación de principios de contabilidad y registro de transacciones.*

PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS

PROCEDIMIENTOS PARA LA REVISION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y COMBINADOS

1. Arqueos
2. Confirmación
3. Revisión de transacciones
4. Cálculo de rendimientos
5. Comprobación de la valuación
6. Procedimientos adicionales, cuando se preparan estados financieros consolidados y combinados

1. Arqueos. *Inspección física de los títulos o documentos que representan las inversiones.*

2. Confirmación. *Obtención directa (de las instituciones de crédito o de terceras personas) de información sobre valores, restricciones y otras características de los títulos que se encuentran bajo su custodia.*

3. Revisión de transacciones. *Examen de la documentación que ampare la adquisición o venta de inversiones, con el objeto de verificar su autenticidad, comprobar que se han seguido las políticas y procedimientos de control aprobados.*

4. Cálculo de rendimientos. *Verificación de la corrección de los divi-*

dendos, utilidades o pérdidas por enajenación, impuestos retenidos, etc.

5. Comprobación de la valuación. Verificar su correcta valuación conforme a principios de contabilidad y con base en estados financieros dictaminados disponibles al final del ejercicio, o con una diferencia no mayor de tres meses.

6. Procedimientos adicionales, cuando se preparan estados financieros consolidados o combinados.

   a) Precisar anticipadamente la naturaleza, extensión y oportunidad del tipo de examen que debe efectuarse sobre los estados financieros de las empresas subsidiarias, asociadas o afiliadas, así como la posible participación de otros auditores en su realización.

   b) En el caso que participen otros auditores, dar las instrucciones necesarias y el tipo de examen requerido.

   c) Identificar plenamente las transacciones entre compañías del grupo, definiendo la forma en que se deben revisar para eliminarlas en la consolidación o combinación, conforme a lo establecido.

   d) Comprobar que se cumplan las reglas de presentación de los estados financieros consolidados o combinados, conforme a lo establecido.

e) Documentar en papeles de trabajo los procedimientos utilizados para la comprobación de las cifras, asientos de ajuste y eliminaciones resultantes de los incisos anteriores. Los papeles de trabajo que se preparan en el proceso de consolidación, constituyen una continuación de los libros de contabilidad de la empresa tenedora.

E. DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

He examinado el balance general consolidado de la Compañía X, S.A. y sus compañías filiales, al 31 de diciembre de 19..., y los correspondientes estados de resultados, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyo pruebas de la documentación, de los libros, de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. y compañías filiales al 31 de diciembre de 19..., y los resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

México, D.F.,a ...
de 19... C.P. _____

F. EFECTOS CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE OTROS AUDITORES

El auditor externo puede encontrarse ante la situación de que otros auditores independientes hayan examinado los estados financieros de una o más

subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes o inversiones incluídas en los estados financieros que va a dictaminar, en este caso el auditor principal tendrá que decidir si utiliza o no el trabajo de los otros auditores independientes, pues si los utiliza estará asumiendo responsabilidad.

Cabe señalar que el auditor que va a dictaminar, se le denominará "auditor principal", éste tendra que valuar el efecto en su dictamen del trabajo realizado por otros auditores.

De acuerdo con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, explicaremos las normas aplicables que servirán de guía al juicio profesional del auditor principal.

CONSIDERACIONES GENERALES

1. *El auditor principal sólo deberá asumir responsabilidad y emitir su opinión sobre los estados financieros que incluyan una o más subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes o inversiones examinadas por otros auditores, cuando haya cumplido con las normas de auditoría y aplicado todos los procedimientos de auditoría necesarios para poder fundamentar su opinión.*

2. *El auditor principal debe considerar los siguientes factores para decidir si asume o no la responsabilidad por el trabajo de los otros auditores:*

a) *La importancia relativa de la porción de los estados financieros examinados por él, en comparación con la examinada por otros auditores, para ello debe considerar los siguientes aspectos:*

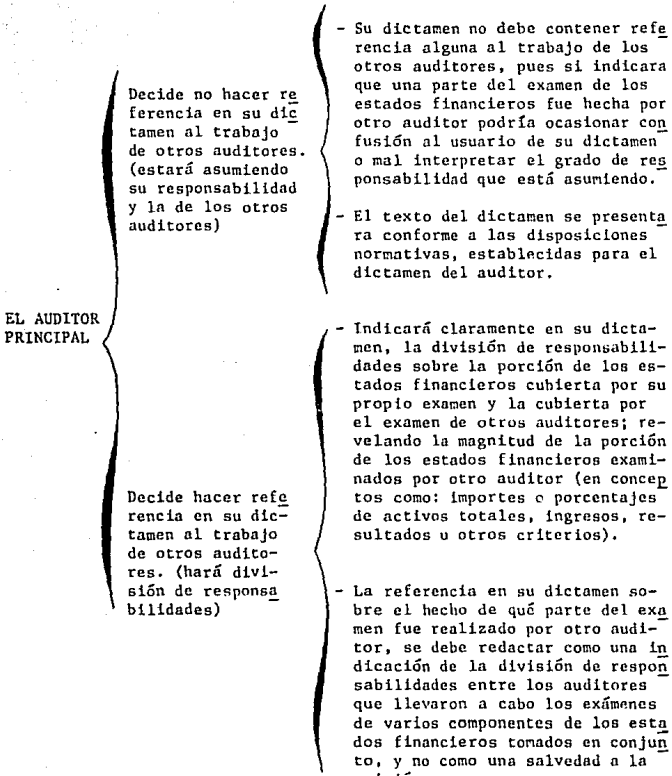
- *Los riesgos probables (que pueden ser importantes) que correrá su auditoría en cada una de las entidades.*

- *Los problemas probables, que pudieran surgir en la auditoría, principalmente los relacionados con transacciones importantes entre compañías o transacciones poco usuales.*

- *Uniformidad en la aplicación de principios de contabilidad, etc.*

b) *La competencia y prestigio profesionales de los otros auditores.*

Respecto a lo anterior trataremos la decisión del auditor principal y la presentación de su dictamen.



G. *SALVEDADES EN LOS DICTAMENES DE OTROS AUDITORES*

El auditor principal al encontrarse con que los dictámenes de otros auditores incluyen salvedades, abstención u opinión negativa deberá decidir si

el asunto que originó éstas, es de tal naturaleza e importancia en relación con los estados financieros que está dictaminando, que requiera que su dictamen deba incluir dichas salvedades.

El ejemplo del dictamen que se emitiría en este caso podría ser:

He examinado ... necesarios en las circunstancias. No examiné los estados financieros de (identificar aquellas entidades no examinadas) cuyos activos e ingresos representan el 20% y 25% respectivamente de los totales consolidados. Estos estados financieros fueron examinados por otros auditores y mi opinión en tanto se refiere a los importes incluídos en aquellas entidades, se basa únicamente en el dictamen de los otros auditores.

La opinión de los otros auditores está sujeta al efecto que pudiera existir en los estados financieros de la subsidiaria "A" por el desenlace de la contingencia fiscal descrita en la Nota 3 a los estados financieros consolidados.

En mi opinión, basada en mi examen y en el dictamen de los otros auditores al que se hace referencia en el párrafo anterior y sujeto al efecto de los ajustes que pudiesen requerirse de haberse conocido la resolución de la contingencia fiscal a que se hace mención en el mismo párrafo, los estados financieros arriba mencionados ... .

México,D.F.,a ...
de 19 ... C.P. _____

VI. INFORMES SOBRE TIPOS ESPECIALES DE ESTADOS FINANCIEROS

A. *INFORME SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS CON BASES DIFERENTES A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD*

En la actualidad la utilidad que para las empresas representa el dictamen sobre los estados financieros, ha dado lugar a que se soliciten con mayor frecuencia, aún cuando dichos estados se hayan preparado con bases diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Existen diversos motivos por los que en la actualidad se preparan estados financieros con bases diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados, las principales razones por las que se preparan dichos estados financieros son:

" Cuando por causas de la naturaleza de su actividad, la entidad requiera la realización de estados financieros con bases diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados". (7)

"Cuando los estados financieros de la entidad se realizan para un propósito específico, por disposiciones legales o porque han sido estipuladas por el contrato". (8)

---

(7) Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

(8) Idem.

CONSIDERACIONES GENERALES

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en los casos en los que el Contador Público pueda emitir este tipo de opiniones deberá definir con claridad la naturaleza y alcance de éstas, así como también precisar y seguir las normas de información correspondientes, con el fin de proteger los intereses de los usuarios de dichas opiniones y definir perfectamente su responsabilidad.

En ocasiones es posible que el auditor emita su opinión sobre estados financieros preparados con una base de contabilización diferente a principios de contabilidad, sin embargo para emitir éstas debe reunir los siguientes requisitos:

1. *La información que se haya obtenido sea el resultado de un sistema controlado con el fin de que garantice una correcta agrupación, clasificación y presentación.*

2. *Que la información pueda cuantificarse, de acuerdo a conceptos definidos y medirse en unidades reconocidas.*

3. *Debido a que la información y su eficacia se derivan de un sistema, éste debe ser juzgado por el auditor como parte de su trabajo y durante el mismo siga las normas de auditoría generalmente aceptadas.*

BASES DIFERENTES A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Una base de contabilización diferente a principios de contabilidad generalmente aceptados, tiene que incluir un conjunto de reglas o criterios definidos y justificados para cuantificar, agrupar, clasificar y presentar la información que contienen los estados financieros; según el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P., A.C., ejemplos de bases diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados son:

1. *Las señaladas por organismos gubernamentales como la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros o la Comisión Nacional de Valores.*

2. *Al reconocer ingresos y egresos sobre la base de efectivos.*

3. *Al preparar estados financieros con un propósito específico.*

Los ejemplos siguientes se tomaron del mismo libro.

1.a Dictamen respecto a los estados financieros preparados de acuerdo con bases de contabilización prescritas por un organismo gubernamental.

He examinado el balance general de Cía. X, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 19 ... y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los

registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se explica en la Nota X, los estados financieros que se acompañan están preparados con base en las prácticas contables prescritas por ..., los cuales, en los casos que se mencionan en dicha nota, no coinciden con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente la situación financiera de Cía. X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 19 ... y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en dicha situación financiera por el año terminado en esa fecha, conforme a las bases prescritas por ..., las cuales fueron aplicadas en forma consistente con las del año anterior.

2.a. *Dictamen respecto a los estados financieros preparados sobre la base de ingresos y egresos de efectivo.*

He examinado el estado de activos, pasivos y patrimonio de la Institución A., S.C. al 31 de diciembre de 19 ..., así como el estado relativo a ingresos cobrados y gastos pagados por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se describe en la Nota X, ha sido política de la institución el preparar su información financiera sobre la base de efectivo cobrado o pagado; consecuentemente, los ingresos y gastos se reconocen cuando se cobran o pagan y no cuando se devengan. Por lo tanto, los estados financieros que se acompañan no preten

den presentar la situación financiera y resultados de operación de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, los estados antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Institución A, S.C. al 31 de diciembre de 19 ... y los ingresos cobrados y gastos pagados en efectivo durante el año que terminó en esa fecha, de conformidad con las bases de contabilización descritas en la Nota X, las cuales fueron aplicadas en forma consistente con las del año anterior.

3.a *Dictamen respecto a estados financieros preparados para un propósito específico.*

He examinado el balance general de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19 ... y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se describe en la Nota X, los estados financieros que se acompañan fueron preparados de acuerdo con las bases específicas establecidas por la Compañía Matriz X, S.A., los cuales, en los casos señalados en dicha nota, difieren de principios de contabilidad generalmente aceptados. Los estados financieros que se acompañan han sido preparados para ser utilizados por la Compañía Matriz X, S.A. y no pretenden presentar la situación financiera, resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera de Cía. X, S.A. de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados,

por lo que no son útiles para ningún otro porpósito.

En mi opinión, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente la situación financiera de Cía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 19 ..., y los resultados de sus operaciones, variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, conforme a las bases de preparación prescritas por la Cía. Matriz X, S.A. las cuales fueron aplicadas en forma consistente con la del año anterior.

CONSIDERACIONES PARA LA ELABORACION DEL DICTAMEN

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., cuando el auditor dictamine estados financieros preparados con bases diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados, juzgará la razonabilidad de las bases utilizadas según las circunstancias que les dieron origen, sin embargo cuando no esté de acuerdo con las bases utilizadas, revelará en su dictamen las razones que tiene para su conclusión y emitirá su opinión de acuerdo a ésta. Deberá incluir en su dictamen lo siguiente:

1. *La identificación de los estados financieros examinados, así como mencionar que su examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.*

2. *La descripción de las bases utilizadas en la preparación de los estados financieros o hacer referencia a la nota donde se describen estos, indicar el propósito por el cual se prepararon dichos estados sobre*

esas bases con el objeto de que sean utilizados sólo para los propósitos designados según sea el caso.

3. Mencionar que las bases de contabilización utilizadas no se ajustan parcial o totalmente con los principios de contabilidad generalmente aceptados (según sea el caso), y hacer referencia a la nota donde se describen las diferencias, esta mención se realizará en un párrafo intermedio del dictamen.

4. Opinión o abstención de ésta, sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera conforme a las bases de contabilización descritas. Si el auditor llega a la conclusión de que no se presentan los estados financieros de acuerdo con las bases descritas, mencionará en su dictamen las razones que tuvo para llegar a esa conclusión. Redactará su opinión apropiadamente haciendo referencia al párrafo explicativo.

5. Afirmación de si las bases de contabilización que utilizaron se aplicaron consistentemente con las del ejercicio anterior.

En los casos de estados financieros preparados con un propósito específico, además de contener los incisos anteriores, tendrá que aclarar que los estados financieros no se prepararon de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados por consiguiente, no intentan presentar la situación financiera, resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera de acuerdo con dichos prin-

cipios, todo lo anterior con el fin de que se limite su uso al propósito específico.

B. INFORME CON EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA

De acuerdo con el libro "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" del I.M.C.P., A.C., en 1979 la Comisión de Principios de Contabilidad emitió el boletín B-7 "Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera" con el objeto de dar un enfoque práctico para establecer lineamientos que permitieran aumentar el significado en la información financiera contenida en los estados financieros. Las circunstancias del entorno económico que existían cuando se emitio el boletín B-7 eran diferentes a las actuales, por lo que se ha logrado mayor calidad en algunas situaciones, problemas y conceptos que han hecho posible el desarrollo de este boletín, emitiéndose así el boletín B-10. Este tiene la finalidad de establecer las reglas apropiadas para la valuación y presentación de las partidas relevantes que contiene la información financiera, las cuales se ven afectadas por la inflación. Establece dos métodos para reflejar la inflación en los estados financieros (cada empresa podrá elegir el que mejor se adapte a sus circunstancias) que consisten en:

1. Método de Ajustes por el Nivel General de Precios: consiste en corregir la unidad de medida empleada en la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en lugar de pesos nominales.

2. Método de Actualización de Costos Específicos o Valores de Reposición: Consiste en la medición de valores que se producen en el presente, en

lugar de valores que se producen por intercambios realizados en el pasado.

La información que se produce en cada uno de estos métodos no se puede comparar, pues parten de bases diferentes y utilizan distintos criterios.

Dicho boletín ha dado lugar a la existencia de información cuya corrección deberá comprobar el auditor, a través de procedimientos de auditoría, pues forma parte de los estados financieros sobre los cuales está opinando.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES AL EXAMEN DE RUBROS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE RECONOCEN LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA

El Boletín B-10 "Reconocimiento contable de los efectos de la inflación en la información financiera" da lugar a los procedimientos de auditoría, necesarios para orientar al auditor sobre las particularidades del caso. La actualización de la información financiera implica la necesidad de determinar y conservar los costos históricos, que son los que se reexpresan; partiremos del supuesto de que dichos costos ya han sido examinados.

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., a continuación mencionaremos los objetivos de la auditoría, aspectos del control interno (el auditor debe considerar estos para determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus pruebas) y los procedimientos que utilizará al revisar la valuación

contabilización y revelación de los efectos de la inflación requeridos por el Boletín B-10.

Objetivos Generales de la Auditoría.

1. *Verificar que el método de actualización seleccionado por la empresa, sea el que mejor se adapte a sus circunstancias, con el objeto de asegurarse que producirá la información más apegada a la realidad.*

2. *Comprobar que la empresa haya actualizado "todos" los rubros de los estados financieros afectados sustancialmente por la inflación, con el objeto de asegurarse que no haya una descriminación selectiva que cause parcialidad.*

3. *Verificar la consistencia en la aplicación de los métodos y las bases para la actualización.*

4. *Comprobar que la presentación de cifras, revelación de métodos y bases utilizadas al cuantificar los efectos de la inflación en la información financiera sean las más adecuadas.*

Aspectos del Control Interno.

El estudio y evaluación del control interno deben efectuarse de acuerdo a lo establecido en la norma "Estudio y evaluación del control interno" (ver capítulo IV Normas de Auditoría), cumpliéndose los objetivos del control interno (aplicables al caso).

1. Autorización.

La dirección de la empresa autorizará el método seleccionado, autorizando así la actualización de cifras incluídas en el método y las políticas.

2. Procesamiento y clasificación de transacciones.

Se procesarán y clasificarán los registros, documentos y procedimientos establecidos para obtener y conservar la información sobre cifras reexpedidas. De igual manera se deberá comprobar la existencia de registros y sistemas de captación integrados a la contabilidad, de los datos indispensables para determinar los efectos de la inflación, y de los procedimientos que aseguran la confiabilidad de la información.

3. Salvaguarda Física.

4. Verificación y evaluación.

Deberá revisar que las empresas mantengan y conserven sistemas, métodos, procedimientos y registros custodiados adecuadamente, produciéndose así los elementos necesarios para determinar y comprobar la actualización de cifras. Por ejemplo:

a) Inventarios: deben existir medios que aseguren que se incluyeron todos los inventarios, así como la determinación de su antiguedad. Respecto a los costos de reposición, deben existir registros de co

tizaciones actualizadas o archivo de compra para localizar los precios actuales, así como estudio de costos actuales.

b) Costo de ventas: para actualizarlos es necesario tener elementos que permitan conocer los costos representativos en el momento de la venta.

c) Activo fijo: al practicar un avalúo por perito independiente o por personal de la empresa en necesario contar con documentos en la empresa que permitan identificar los valores actualizados de los bienes existentes, su depreciación acumulada y la del periodo, según informes de los valuadores anteriores (con los datos que contienen sus correspondientes registros a costo histórico); así como la estimación de la vida útil de los activos fijos conforme al tiempo de servicio en la empresa y su valor de desecho.

d) Capital contable: es necesario contar con la información que contenga las fechas en las que se realizaron las aportaciones de los accionistas sin importar su origen (incluyendo utilidades capitalizadas y en su caso el superávit por revaluación posterior a la actualización inicial); así como cuentas de utilidades retenidas del año, reserva legal, en su caso superávit y las fechas de los ejercicios en los que se generaron utilidades o pérdidas.

e) Al determinar el efecto por posición monetaria: se deberá contar con análisis mensuales de activos y pasivos monetarios, así como con procedimientos de corte mensuales para la correcta determina-

ción de dicha posición monetaria.

f) Cuando se apliquen índices: la empresa deberá contar con los expedientes que compruben los análisis por antigüedad, cálculos e índices utilizados (contar con la evidencia que estos se han obtenido de una fuente correcta).

5. *Para preparar, supervisar y aprobar la información actualizada, es necesario separar las funciones.*

6. *Identificar las cifras reexpresadas con las que se encuentran registradas en libros.*

7. *Revisión interna del trabajo que realizaron los peritos independientes o de la propia empresa.*

Procedimientos a Utilizar.

Son los generales, los comunes al utilizar el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios y los comunes al utilizar el método de actualización de costos específicos para inventarios fijos. Además de los referentes al resultado por posición monetaria y a la paridad técnica, así como los de revelación en estados financieros.

PROCEDIMIENTOS GENERALES

1. Estudio y evaluación del control interno. (establecido)
2. Estudio general de la estructura financiera.
3. Comprobación de cálculos aritméticos.
4. Verificación de autorizaciones y registros.
5. Declaraciones de la administración.

1. *Estudio y evaluación del control interno (existente): documentar dicho estudio y evaluación para actualizar la información financiera y realizar las pruebas de cumplimiento adecuadas; lográndose así determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría esenciales a aplicar.*

2. *Estudio general de la estructura financiera: identificar las áreas y cambios importantes o las transacciones no usuales, para lo cual se realizará una revisión analítica que podría incluir:*

   a) *Comparación de las cifras actualizadas con las del año anterior para poder juzgar si las tendencias son lógicas.*

   b) *Estudiar la relación entre activos y pasivos monetarios con su consecuente efecto en el resultado por posición monetaria.*

   c) *En su caso, comparar las cifras actualizadas con la información de empresas del mismo ramo.*

   d) *Analizar las razones financieras determinadas sobre cifras actualizadas para conocer las posibles variaciones y tendencias.*

3. *Comprobación de cálculos aritméticos: que sean los correctos.*

4. *Verificación de autorizaciones y registros: debe existir la autorización adecuada y documentada sobre el método y política usadas al actualizar las cifras y que todos los efectos de la actualización de dichas*

cifras se encuentren registradas en libros (por separado de la información histórica).

5. *Declaraciones de la administración: la administración declara haber obtenido dentro de la carta de declaraciones, los términos básicos de la actualización de cifras.*

PROCEDIMIENTOS AL UTILIZAR EL METODO DE AJUSTE POR CAMBIO EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS. (ACTIVOS Y PASIVOS NO MONETARIOS Y COSTOS, GASTOS E INGRESOS QUE LE SEAN RELATIVOS, ASI COMO CAPITAL CONTABLE)

1. Partidas actualizables
2. Valor histórico original
3. Antigüedad en las partidas
4. Utilización de Índices
5. Valuación

1. Partidas actualizables.

Comprobar que se hayan actualizado los activos y pasivos no monetarios de la empresa, así como los costos, gastos e ingresos relativos y el capital contable. También será necesario comprobar que las partidas no monetarias que por su poca importancia no se actualizaron, se consideren como monetarias para determinar el resultado por posición monetaria.

2. Valor histórico original.

Comprobar que los valores a costo histórico original se hayan determinado conforme a los principios de contabilidad. Cuando el caso lo amerite comprobar que las fluctuaciones cambiarias capitalizadas como parte del costo de los activos fijos, se supriman para la reexpresión y

cuando exista superávit por revaluación no se actualice al realizar la primera reexpresión.

3. *Antigüedad en las partidas.*

Verificar que la antigüedad de las partidas corresponda a la fecha de adquisición, construcción o producción de los activos, de aportaciones de capital y a los periodos de generación de los resultados de operación. En algunos casos como en los inventarios la antigüedad puede determinarse conforme a la permanencia promedio en la empresa, o sea considerando su rotación o capas.

4. *Utilización de índices.*

Comprobar que al valor histórico original se le haya aplicado el Indice Nacional de Precios al Consumidor publicado por el Banco de México, conforme a la antigüedad de las partidas que se van a actualizar.

5. *Valuación.*

Comprobar que las cifras actualizadas de las partidas objeto de reexpresión, cumplan con las disposiciones del boletín B-10. Algunos ejemplos serían:

a) Los activos no deben exceder el valor de su realización.

b) El valor de los activos fijos y otros activos tangibles e intangi-

bles deben ser inferiores al valor de su uso.

c) *La determinación del cargo por la depreciación del periodo se realizará sobre el valor actualizado promedio del activo fijo.*

d) *Que la depreciación acumulada se calcule sobre el costo actualizado del activo fijo, considerando la vida probable reestimada de los bienes no afectando los resultados de ejercicios anteriores.*

e) *El costo de ventas actualizado debe corresponder al costo existente cuando se realizaron las ventas (generalmente el que se deriva de aplicar al inventario inicial y final el índice correspondiente para expresarlos en pesos de poder adquisitivo promedio del periodo, y sumando el resultado al total de compras del ejercicio).*

f) *Al utilizar el método de últimas entradas, primeras salidas (UEPS), al valuar inventarios y determinar el costo de ventas; y éste se considere ya actualizado, se deberá reexpresar el consumo de capas de años anteriores.*

PROCEDIMIENTO AL UTILIZAR EL METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS PARA INVENTARIOS Y ACTIVOS FIJOS

1. Costo de reposición
2. Avalúos realizados por peritos independientes
3. Avalúos realizados por personal de la empresa
4. Actualización por medio de índices específicos de precios

1. *Costo de reposición. Comprobar que:*

   a) *Los costos utilizados para valuar los inventarios estén basados en información renciente, para respaldar su valor de reposición.*

   b) *Cuando se utilizan los métodos PEPS (primeras entradas, primeras salidas), última compra o predeterminados, los costos correspondan a los de reposición a la fecha del balance.*

   c) *La cifra actualizada no sea mayor que el valor al realizar los inventarios.*

   d) *El costo de ventas actualizado corresponda a las ventas de acuerdo a la fecha en la que se realizaron, comprobando que se hayan aplicado métodos similares a los utilizados para la actualización de inventarios. Cuando se emplea el método UEPS, monetario o unitario verificar la determinación correcta de capas, índices internos de inflación, etc., si existe consumo de capas anteriores que se hayan realizado las actualizaciones correspondientes.*

2. *Avalúos realizados por perito independiente.*

   a) *Satisfacerse de la independencia, capacidad técnica y en su caso, registro ante la autoridad compentente del perito valuador.*

   b) *Comprobar que el avalúo tomado como base en la reexpresión de valores sea de una fecha reciente, para poder asignar cifras que corres-*

pondan a la fecha del balance general. Si es la actualización de avalúos de fechas anteriores se evaluará la razonabilidad de las bases e índices utilizados en dicha actualización.

c) *Para evaluar si el informe proporciona razonablemente el valor neto de reposición de los bienes del activo fijo, su vida útil y el valor de desecho de los mismos, es necesario juzgar las bases técnicas que empleó el perito valuador y el resultado de los trabajos que realizó la empresa, con el objeto de comprobar si las cifras son confiables.*

d) *Comprobar que el avalúo esté documentado por un informe emitido por el perito y que la empresa cuente con un resumen de los métodos y supuestos utilizados, así como del trabajo realizado. Se podrán consultar los papeles de trabajo del valuador.*

e) *Comprobar que el cálculo técnico de la revaluación de valores específicos a los bienes en existencia o a los grupos de bienes homogéneos, actualizando el costo, la depreciación acumulada y la del año de cada uno de ellos; pues no es correcto que se efectúe sólamente una estimación global. Comprobar que las cifras resultantes no sean mayores al valor de uso del activo fijo (monto de los ingresos posibles que se espera obtener razonablemente, como consecuencia de utilizar dichos activos).*

f) *Comparación de registros del activo fijo al costo con la relación del avalúo y así comprobar si los valores actualizados incluyen to*

dos los bienes del activo fijo registrados en libros; lo anterior permitirá también comprobar si existe congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el costo histórico y las partidas que se incluyen para el avalúo.

g) Comprobar que la depreciación acumulada y del periodo, sea congruente con los valores existentes en el mismo y con la vida útil de los bienes.

3. *Avalúos practicados por el personal de la empresa.*

El auditor deberá comprobar:

a) La existencia de elementos objetivos y posibles de verificar para respaldar la razonabilidad de las cifras en su estudio.

b) La existencia de personal adecuado que tenga conocimientos amplios para revaluar los activos.

c) En forma general, observar los procedimientos utilizados en las revisiones de avalúos practicados por perito independiente y que la empresa cuente con razones válidas que respalden este procedimiento.

4. *Actualización mediante índices específicos de precios.*

El auditor deberá comprobar que:

a) Cuando se realice actualización de inventario, ésta se realice aplicando índices específicos de precios de la rama industrial de la empresa (publicados por el Banco de México, otro organismo de prestigio nacional o los que desarrolle la propia empresa). Cuando los índices los desarrolla la propia empresa se evaluará el estudio técnico que lo respalda. En cualquier caso se debe comprobar si el factor aplicado corresponde a la antigüedad de las existencias por medio de rotaciones o capas del inventario.

b) La cifra actualizada no debe exceder el valor de realización de los inventarios ni el valor de uso del activo fijo.

c) La reexpresión del activo fijo se realizará por índices específicos (publicados por el Banco de México u otra institución de reconocido prestigio), aplicados según la antigüedad de los activos.

d) Los cargos a resultados (por costo de ventas y depreciación) sean los resultantes de valores actualizados de los activos correspondientes.

Procedimientos referentes al resultado por posición monetaria y a la paridad técnica.

1. Comprobar que la clasificación de las partidas monetarias y no monetarias sea correcta y apropiada.

2. Revisar si el resultado por posición monetaria del periodo correspon-

de a la suma de los efectos monetarios mensuales (estos se determinan aplicando el índice de inflación del mes al importe total de la posición monetaria al inicio del mismo).

3. *Comprobar que los activos o pasivos en moneda extranjera se encuentren valuados conforme al tipo de cambio existente en esa fecha, con el objeto de determinar la posición al inicio de cada mes.*

4. *Cuando la actualización del capital contable del periodo haya resultado negativa (deudora), el importe correspondiente debe destinarse primero a reducir el efecto favorable por posición monetaria del periodo.*

5. *Verificar si el efecto por posición monetaria se aplicó a los resultados del año y cuando resulte una ganancia, ésta no exceda la suma de los saldos deudores de gastos y productos financieros, fluctuaciones cambiarias incluyendo el efecto de la paridad técnica; en su caso el remanente favorable se lleve al capital contable.*

6. *Juzgar si el resultado acumulado por posición monetaria es razonable en su totalidad, pues representa el efecto neto de la actualización de los activos no monetarios y el capital contable de la empresa.*

7. *Juzgar la razonabilidad del resultado por tenencia de activos no monetarios (este concepto representa la diferencia de comparar el valor de reposición de los activos no monetarios con el valor que se hubiera obtenido al aplicar los factores de ajuste del Indice Nacional de Precios al consumidor I.N.P.C. publicados por el Banco de México).*

8. *Cuando existen posiciones netas pasivas globales en moneda extranjera durante el ejercicio y cuando la paridad técnica exceda a la del mercado; verificar si se calcularon y consideraron los efectos de la paridad técnica.*

9. *Comprobar si el cálculo del factor de la paridad técnica (o de equilibrio) se apega a lo estipulado en el boletín B-10, y en su caso su efecto se haya reflejado apropiadamente en los estados financieros, así como comprobar si se aplicaron los índices de precios oficiales de nuestro país y de otros países.*

Procedimientos para la revelación en los estados financieros.

El auditor deberá comprobar que en los estados financieros o en sus notas se realice la revelación de la información requerida por el boletín B-10, como son:

1. *Métodos y procedimientos utilizados en la actualización.*

2. *Costo histórico y actualizado de: inventarios, costo de ventas, activo fijo, depreciación acumulada y del periodo, capital social, utilidades o pérdidas acumuladas y otras aportaciones de accionistas.*

3. *Costo integral de financiamiento. En esta época inflacionaria, el costo integral de financiamiento incluye además de los intereses, las fluctuaciones cambiarias y el resultado por posición monetaria, pues dichos factores repercuten directamente sobre el monto a pagar por el*

uso de la deuda.

4. *Efecto acumulado por posición monetaria y resultado por tenencia de activos no monetarios (cambio en el valor de los activos no monetarios por causas distintas a la inflación).*

REPERCUSION EN EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO DEL RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA

Trataremos las guías para orientación del auditor sobre la repercusión que en el dictamen tendrá el hecho de que existan limitaciones en el alcance del trabajo o desviaciones al principio de reconocer los efectos de la inflación en la información financiera básica.

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., el auditor al realizar su trabajo y rendir su dictamen podría encontrarse ante las siguientes situaciones:

1. *Entidades que reconocen apropiadamente los efectos de la inflación en la información financiera de acuerdo con el boletín B-10.*

2. *Limitaciones importantes al alcance del trabajo respecto a la revisión de cifras actualizadas.*

3. *Cumplimiento parcial con las disposiciones del Boletín B-10.*

4. *Entidades que siguen prácticas que se apartan de los procedimientos aceptados para la determinación y reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.*

5. *Cambio de métodos en la actualización de un periodo a otro .*

6. *Incumplimiento de las disposiciones del Boletín B-10.*

Respecto a lo anterior presentaremos el siguiente cuadro y ejemplos tomados del libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P.

C A S O S	EL AUDITOR PROCEDERA A:
1. Entidades que reconocen apropiadamente los efectos de la inflación	Comprobar que la entidad haya reconocido y presentado adecuadamente los efectos de la inflación en la información financiera conforme al Boletín B-10. Cuando esto ocurra emitirá una opinión limpia.
a) La empresa adopta por primera vez el Boletín B-10 (obligatorio desde los ejercicios sociales que terminaron el 31 de diciembre de 1984). Las entidades que no adoptaron las normas del Boletín B-10 en el ejercicio que debieron hacerlo y lo hacen con posterioridad	- Confirmar, cuando se presenten estados financieros comparativos que se formulen los estados de periodos anteriores, modificando las partidas afectadas y revelando los cambios de que fueron objeto. Con lo que emitirá una opinión sin salvedades. - Confirmar, cuando se presenten estados financieros por un año, que el efecto acumulado de ejercicios anteriores se muestre por separado, ajustando el saldo inicial de las cuentas de capital contable correspondientes. Con lo que emitirá un dictamen indicando la inconsistencia.
b) Se realicen cambios o adecuaciones a las disposiciones del Boletín B-10	Confirmar que los estados financieros de años anteriores que se incluyan para propósitos comparativos, sean mostrados tal y como fueron presentados originalmente. Comprobar que los estados financieros del año en que se produzca la inconsistencia revelen apropiadamente las causas que provocaron el cambio y resultados de operación. Mencionando la inconsistencia en su dictamen.
2. Limitaciones importantes al alcance del trabajo respecto a la revisión de cifras actualizadas	Expresar que se abstiene de opinar, indicando las causas de dicha abstención.
3. Cumplimiento parcial con las disposiciones del Boletín B-10	Dependiendo de la importancia relativa (el grado de importancia será a juicio personal y criterio profesional del auditor) del incumplimiento, deberá expresar en su dictamen la salvedad u opinión negativa correspondiente.
4. Entidades que siguen prácticas que se apartan de los procedimientos aceptados para determinar y reconocer los efectos de la inflación en la información financiera	Dependiendo de la importancia relativa darle la correspondiente consideración en su dictamen (determinando si la información financiera referente al reconocimiento de los efectos de la inflación, que se presenta en los estados financieros se aparta de los principios de contabilidad generalmente aceptados). Mencionar si realizó el efecto cuantificado de las desviaciones.
5. Cambio de métodos en la actualización de un periodo a otro	Confirmar que se reveló la naturaleza de los cambios en el método de actualización y sus correspondientes efectos cuantificados. Mencionar dicha inconsistencia en su dictamen.
6. Incumplimiento de las disposiciones del Boletín B-10	Considerando la importancia relativa referente a los estados financieros tomados en su conjunto, expresará en su dictamen la salvedad u opinión negativa que juzgue conveniente.

1. *Cuando las entidades reconocieron apropiadamente los efectos de la inflación en su información financiera implicará que sus estados financieros están elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.*

a) *Cuando las entidades no adoptaron las normas del boletín B-10 en el ejercicio que debieron hacerlo y lo hacen con posterioridad, constituye una práctica de contabilidad que no está de acuerdo con la técnica contable y se cambia por una regla particular generalmente aceptada cuyo tratamiento debe ser semejante al de ajustes a resultados de ejercicios anteriores. A continuación mostraremos cómo podrá expresarse la inconsistencia en el dictamen.*

> He examinado ... en las circunstancias.
>
> Como se menciona en la nota N de los estados financieros, la compañía adoptó a partir del ejercicio que terminó el ... los lineamientos del boletín B-10 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" con los efectos que se describen en dicha nota.
>
> En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente ... aplicados en forma consistente con los del año anterior, excepto por el cambio, con el cual estoy de acuerdo, derivado del reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera que se describe en el párrafo anterior.

b) *Los datos de la actualización de la información financiera estarán sujetos a un proceso permanente de investigación y experimentación, por lo que es posible que se emitan disposiciones normativas que*

cambien reglas particulares de contabilidad aceptadas y aplicadas con anterioridad; considerando que han dejado de ser parcial o totalmente útiles a la entidad en que se habían estado aplicando, provocando así una inconsistencia. A continuación mostraremos un ejemplo de cómo podría expresarse dicha inconsistencia.

He examinado ... en las circunstancias.

Como se menciona en la nota N, en el ejercicio que terminó el ..., la compañía adoptó las disposiciones normativas contenidas en las adecuaciones al boletín B-10, "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera", aprobadas el 16 de octubre de 1985 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Como consecuencia de la aplicación de las nuevas disposiciones, la ganancia por posición monetaria del año de 19 ... por $... no se enfrentó contra el resultado negativo por la tenencia de activos no monetarios, por lo que la utilidad del año se incrementó en ese monto.

En mi opinión ... de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes excepto por el cambio con el que estoy de acuerdo, mencionado en el párrafo anterior ... .

2. *Pueden existir limitaciones importantes al examen practicado, impuestas por el cliente o debido a las circunstancias, de tal manera que el Contador Público no pueda revisar las cifras actualizadas y formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto por lo que se abstendrá de opinar. A continuación mostraremos un ejemplo de cómo podría expresarse dicha abstención.*

He examinado ... en esa fecha. Excepto por lo que se menciona en el siguiente párrafo, mi examen se efectuó de acuerdo con ... en las circunstancias.

La actualización de los inmuebles, maquinaria y equipo se basó en un estudio técnico preparado por peritos independientes, cuyo informe sólo muestra cifras globales, y no especifica los distintos bienes en existencia ni sus datos relativos al valor de reposición, depreciación acumulada, depreciación del periodo, valor neto de reposición y vida útil remanente, lo cual no permitió la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios para su revisión.

Debido a que no estuve en posibilidad de aplicar los procedimientos de auditoría necesarios para la revisión de la actualización de los valores de los inmuebles, maquinaria y equipo, según se explica en el párrafo anterior, y dada la gran importancia de este renglón sobre los estados financieros considerados en conjunto, el alcance de mi trabajo no fue suficiente para poder expresar, y consecuentemente no expreso, opinión alguna sobre los estados financieros que se acompañan.

3. *La principal dificultad que enfrentará el auditor en los casos de incumplimiento parcial o total con las disposiciones del boletín B-10, consistirá en que las empresas no preparen y consecuentemente no dispongan de la información necesaria que sirva como elemento de juicio para evaluar la importancia del hecho y su repercusión en el dictamen. Los pronunciamientos vigentes indican que el dictamen del auditor debe incluir tanto las causas como el efecto neto cuantificado de los asuntos que originaron salvedades y opiniones negativas, en ocasiones aún queriendo hacerlo, no le es posible (considerando que la empresa selecciona el método de actualización según los elementos con que cuente para su aplicación),*

por lo tanto la responsabilidad sobre la preparación de la información recaé en la empresa y no en el auditor. Los casos de incumplimiento parcial pueden corresponder a empresas que sin cumplir totalmente las disposiciones del boletín B-10:

a) Incluyan en sus estados financieros básicos el efecto de actualizaciones de activo fijo y su depreciación acumulada, así como calcular la depreciación del ejercicio sobre valores actualizados.

b) Valúen sus inventarios por el método de últimas entradas-primeras salidas (UEPS) o sigan costos estándar y su aplicación cause costos correspondientes al momento de la venta.

c) Valúen sus inventarios por el método de primeras entradas-primeras salidas (PEPS) o sigan costos estándar y su aplicación cause valores de inventarios que sean representativos de los de reposición.

A continuación mencionaremos ejemplos de cómo podría redactarse el dictamen en los casos de salvedad u opinión negativa por cumplimiento parcial; incluyendo supuestos y consecuencias hipotéticas:

Opinión con salvedad por cumplimiento parcial de las disposiciones del Boletín B-10

Supuestos = Los estados financieros incluyen revaluación del activo fijo, principal partida no monetaria de la empresa; la depreciación del ejercicio se calcula sobre valores actuales, y el costo de ventas se

considera ya reexpresado por el método de últimas entradas-primeras salidas (UEPS) para la valuación de los inventarios. La posición monetaria neta promedio del año no es de importancia.

Consecuencia = No se incorporan los efectos resultantes de la actualización de los inventarios y el capital contable ni el resultado por posición monetaria. De acuerdo a los supuestos planteados, los resultados del año no se verían seriamente afectados ya que el efecto por posición monetaria no sería substancial, y el total de la inversión de los accionistas se incrementaría sólo por el impacto de la actualización de los inventarios, lo cual se supone que quedaría en el rango de una salvedad.

He examinado ... en las circunstancias.

Los estados financieros básicos reconocen los efectos de la inflación en los inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y del ejercicio y en el costo de ventas. Sin embargo, los principios de contabilidad requieren que también se incorporen los efectos de la inflación en los inventarios y en el capital contable y se reconozca el resultado por posición monetaria, información que no ha sido cuantificada ni incorporada a los estados financieros básicos.

En mi opinión, excepto por el efecto del asunto descrito en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente ... .

Opinión negativa derivada del cumplimiento parcial con las disposiciones del Boletín B-10

Supuestos = Para la valuación de inventarios no se incorporan los efec

tos de la inflación requeridos por el boletín B-10, excepto por el costo de ventas que se considera actualizado por la aplicación del método de últimas entradas-primeras salidas (UEPS). Se supone que el inventario, los inmuebles, maquinaria y equipo, y la posición monetaria neta promedio, son de gran importancia.

Consecuencia = Por lo anterior, los estados financieros no presentarían razonablemente la situación financiera, resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera.

He examinado ... en las circunstancias.

Como se menciona en la nota N, no obstante que el costo de ventas se considera actualizado por la aplicación del método de últimas entradas-primeras salidas para la valuación de inventarios, los estados financieros adjuntos no reconocen los demás efectos de la inflación que requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, y están preparados sobre la base de costo histórico. La compañía no determinó la información relativa, la cual se estima que afectaría substancialmente la situación financiera y los resultados de operación al considerar la magnitud de la inversión en inventarios y en inmuebles, maquinaria y equipo, y la posición monetaria mantenida durante el año.

En mi opinión, debido a la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación que se describe en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan ... .

4. *El auditor determinará de acuerdo a la importancia relativa, si la información referente al reconocimiento de los efectos de la inflación presentada en los estados financieros se aparta de los principios de contabilidad generalmente aceptados. La situación anterior podría pre-*

sentarse en el dictamen de la siguiente forma:

He examinado ... en las circunstancias.

Como se menciona en la nota N a los estados financieros, la pérdida por posición monetaria del ejercicio que ascendió a $ ... fue cargada a la inversión de los accionistas, en lugar de los resultados del año, tal como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo que la utilidad neta del año está incrementada en esa cifra.

En mi opinión, excepto por el efecto de la aplicación de la pérdida por posición monetaria a la inversión de los accionistas, según se describe en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente ... .

5. *Las empresas realizan cambios en sus métodos para computar y reconocer los efectos de la inflación en la información financiera. A continuación mostraremos cómo podría presentarse este caso en el dictamen:*

He examinado ... en las circunstancias.

Según se describe en la nota N a los estados financieros, el valor actualizado al ... de los inmuebles, maquinaria y equipo se determinó mediante avalúo practicado por perito independiente. Hasta el ... dicho valor se calculaba aplicando factores derivados del Indice Nacional de Precios al Consumidor al costo histórico de los activos. Este cambio originó incrementos en el valor de los activos, en la inversión de los accionistas y en la depreciación del año de $ ..., $ ... y $ ..., respectivamente, y una disminución de $ ... en la utilidad neta del año.

En mi opinión, ... aplicados en forma consistente con los del año anterior, excepto por el cambio, con el cual estoy de acuerdo, que se describe en el párrafo anterior.

6. *Incumplimiento del Boletín B-10. Las empresas al no reconocer los efectos de la inflación en sus estados financieros se apartan de los principios de contabilidad. La falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, constituye una desviación en la aplicación de los principios de contabilidad y no una limitación al alcance del trabajo del auditor impuesta por el cliente o por las circunstancias, por lo tanto no es posible que en estos casos el auditor se abstenga de opinar. El grado de importancia que se le asigne al efecto del incumplimiento con las disposiciones del Boletín B-10 quedará a consideración del auditor de acuerdo a su juicio personal y criterio prudencial, asimismo tomando en cuenta las circunstancias de cada caso.*

La principal dificultad que tendrá el auditor en estos casos consistirá en que las empresas no preparen y por consiguiente no dispongan de la información indispensable que va a servir como elemento de juicio para poder evaluar la importancia del hecho y su repercusión en el dictamen. Como se mencionó anteriormente, a pesar de que los pronunciamientos vigentes indican que el dictamen del auditor debe incluir tanto las causas como el efecto neto cuantificado de los asuntos que originaron salvedad u opinión negativa, en algunos casos el auditor aún queriendo hacerlo no le será posible, por lo tanto la responsabilidad sobre la preparación de la información recaé en la empresa y no en el auditor. A continuación mostraremos ejemplos de cómo podría reductarse el dictamen en los casos de salvedad u opinión negativa por incumplimiento del Boletín B-10; incluyéndose supuestos y consecuencias hipotéticas:

Opinión con salvedad por incumplimiento con las disposiciones del Boletín B-10

Supuesto = Los estados financieros no reconocen los efectos de la inflación; aunque las partidas no monetarias, su efecto en los costos y gastos de operación y la posición monetaria neta mantenida por la empresa son de cierta importancia, el efecto de la inflación sobre las mismas no cambiaría drásticamente la situación presentada, y quedaría dentro del rango de una salvedad.

He examinado ... en las circunstancias.

Como se menciona en la nota N, los estados financieros adjuntos no reconocen los efectos de la inflación tal como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados y están preparados sobre la base de costo histórico. La compañía no determinó dichos efectos, los cuales se estiman de importancia (indicar los efectos cuando se conozcan).

En mi opinión, excepto por la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente ... .

Opinión negativa por incumplimiento con las disposiciones del Boletín B-10

Supuesto = Los estados financieros no reconocen los efectos de la inflación, y las partidas no monetarias, su efecto en los costos y gastos de operación y la posición monetaria neta mantenida por la empresa son sumamente importantes, de tal manera que el efecto de la inflación sobre las mismas cambiarían substancialmente la situación financiera y resul-

tados de operación determinados sobre base de costo histórico.

Consecuencia = Los estados financieros no presentarían razonablemente la situación financiera, resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera.

He examinado ... en las circunstancias.

Según se indica en la nota N, los estados financieros adjuntos no reconocen los efectos de la inflación tal como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados y están preparados sobre la base de costo histórico. La compañía no determinó dichos efectos, los cuales se estiman de suma importancia al considerar el monto y antigüedad de los activos monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante el año (indicar efectos cuando se conozcan).

En mi opinión, debido al impacto tan importante que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan ... .

C. *INFORME SOBRE LA REVISION LIMITADA DE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS*

Frecuentemente las entidades tienen la enorme necesidad de emitir estados financieros intermedios por requisitos que le son indispensables cumplir, como lo son legales, estatutarios o por contrato (un ejemplo son las empresas que tienen sus títulos inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios). Otros casos son cuando emiten estados financieros consolidados con su tenedora, pero la fecha de cierre del ejercicio es diferente.

El Contador Público puede relacionarse con estados financieros intermedios, desde una consulta informal sobre la preparación de los estados financieros de acuerdo a los principios de contabilidad hasta un examen sobre los estados financieros intermedios de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, por lo tanto es conveniente que el Contador Público se relacione de manera formal pero limitada con dichos estados.

El objetivo de una auditoría o examen de estados financieros es muy diferente al de una revisión limitada, en el primer caso es el de proporcionar una base razonable para poder expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto; en el segundo caso debido a que una revisión limitada no incluye un estudio y evaluación del control interno contable, ni evidencia comprobatoria de los registros contables, ni respuestas obtenidas en los procedimientos de entrevistas así como otros procedimientos desarrollados en una auditoría; no es posible que una revisión limitada pueda proporcionar una base para la expresión de una opinión sobre estados financieros tomados en su conjunto. Una revisión limitada revela asuntos importantes que afectan a los estados financieros, pero sin proporcionar seguridad de que todos los aspectos importantes puedan ser observados por el Contador Público como sucede en una auditoría.

INFORMACION FINANCIERA A FECHAS INTERMEDIAS

La necesidad de información oportuna para la toma de decisiones ha provocado que las entidades económicas emitan información financiera para terceros interesados por periodos menores al ejercicio anual. La información financiera a fechas intermedias forma parte de un periodo anual por lo que, es

indispensable que existan ciertas reglas generales para su preparación y presentación.

Definiremos la aplicación de los principios de contabilidad en la información financiera a fechas intermedias que se emite por las empresas para el usuario en general como lo son las instituciones de crédito, que por conducto de la Comisión Nacional de Valores y Bolsa de Valores hacen llegar la información a éstas; según el libro "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" del I.M.C.P.

REGLAS DE VALUACION

1. *Generales: En la determinación de la información financiera a fechas intermedias se seguirán los mismos principios de contabilidad, reglas particulares de aplicación y criterio prudencial que se siguen para elaborar estados financieros anuales pero pueden existir casos en los que se modifiquen las reglas particulares de aplicación a continuación las mencionaremos.*

2. *Ingresos: Los ingresos por ventas o servicios proporcionados se reconocerán en el periodo parcial que se realizaron y con las mismas bases que se tomaron para realizar los estados financieros anuales.*

3. *Costos y Gastos: Cuando los costos y gastos tengan relación directa con los ingresos, se reconocerán ambos en el mismo periodo parcial en el que se reconocieron los ingresos. Los costos y gastos que no tengan relación directa con los ingresos, se reconocerán en el periodo parcial*

en el que ocurrieron o se distribuirán en los periodos parciales del ejercicio anual si benefician a varios de ellos. Habrá algunos costos y gastos que su determinación exacta será al cierre del ejercicio, entonces se reconocerán de manera estimada en los periodos parciales y para ajustarse se hará en el periodo en el que se conozca su monto.

4. *Incorporación de los Efectos de la Inflación a Estados Financieros Básicos a Fechas Intermedias: Los efectos de la inflación en fechas intermedias se reflejarán en forma semejante a la utilizada para los estados financieros básicos anuales de la entidad, sin embargo en algunos casos debido al sistema de la empresa no es posible conocer con exactitud sus actualizaciones en fechas intermedias, entonces se puede utilizar otro método de actualización (números índices) o realizarse sobre bases estimadas de acuerdo con las cifras anuales actualizadas. El cálculo de las depreciaciones se puede presentar en el estado de resultados sobre las mismas bases.*

5. *Consistencia: La regla general estipulada en el principio de consistencia mencionado en el capítulo IV, es aplicable a la información financiera a fechas intermedias. De manera individual cada entidad económica debe seguir las prácticas y políticas contables que utilizaron en su última información financiera anual, excepto cuando se efectúe un cambio en éstas durante el curso del año.*

6. *Cambios Contables: La revelación de cambios contables que puedan afectar la comparabilidad de la información se efectuará en el periodo parcial en que ocurrió dicho cambio y seguir revelándose en los perio-*

dos parciales subsecuentes. La información financiera periódica de la entidad emisora de los estados financieros debe revelar los cambios en las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad y los cambios en el criterio prudencial de aplicación de dichas reglas, ya sea que los cambios se efectúen en el mismo periodo del año anterior, en los periodos parciales del presente año o en el periodo anual anterior. La Comisión de Principios de Contabilidad recomienda que los cambios en las reglas particulares se realicen en el primer periodo del año, pues si se realizan después pueden confundir a los lectores en el análisis de los resultados de operación, dificultando así la revelación de los efectos de dichos cambios.

7. *Ajustes a Resultados de Periodos Anuales y Parciales Anteriores: Haremos mención de lo estipulado anteriormente en otro capítulo acerca del principio de consistencia. "Los ajustes a resultados de ejercicios anteriores, deben mostrarse por separado en los estados financieros, como un ajuste al saldo inicial de utilidades acumuladas". "En caso que se presenten estados financieros comparativos, los estados relativos a los que corresponde el ajuste deben reformularse, modificándose las partidas que se hubieran afectado revelando la modificación de que fueron objeto".*

En la información financiera a fechas intermedias como en otros casos cuando sea necesario realizar ajustes a resultados de periodos anuales anteriores, se reconocerá su efecto en el saldo de las utilidades acumuladas al inicio del primer periodo parcial. Cuando se realicen cambios contables y se localicen errores en un periodo determinado, los

cuales no alteren los resultados de ejercicios anteriores se presentarán en el periodo en que se conozcan como sigue:

a) Deducidos del correspondiente efecto causado por el Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores.

b) En un renglón por separado en el estado de resultados antes de la utilidad neta.

c) Se indicará la naturaleza o causa que provocó el ajuste realizado, en el cuerpo del estado financiero o en una nota por separado.

La corrección de la información financiera acumulada del periodo intermedio se realizará en el correspondiente renglón de los estados financieros, realizando a su vez la indicación necesaria sobre la naturaleza o causa de la corrección en el cuerpo del estado financiero o en una nota por separado.

8. *Revelación Suficiente: Las reglas del principio de revelación suficiente (Boletín A/5) mencionado en el capítulo IV, se aplicarán totalmente en la información financiera a fechas intermedias. Dicha información cumplirá con el principio de revelación si contiene como mínimo requisito los conceptos detallados o condensados del Balance General, Estado de Resultados y sus notas relativas. Con el fin de evitar confusiones en los lectores es necesario señalar que esta información no sustituye a los estados financieros básicos, pero sin embargo es recomendable incluir el estado de cambios en la situación financiera en forma resumida.*

La información financiera a fechas intermedias indicará que su lectura y análisis se debe realizar junto con los últimos estados financieros anuales emitidos, con objeto de que los lectores tengan mejores elementos de juicio. Para que dichos lectores cuenten con un elemento adicional al juzgar las operaciones efectuadas por las empresas, es necesario que la administración de dichas empresas efectúe explicaciones y comentarios adicionales (como parte de las notas a la información financiera), relativos a los cambios en la situación financiera a fechas intermedias debe presentarse en forma comparativa, pero se pueden adoptar otras formas según las necesidades de información de los usuarios como son:

a) El periodo en curso y acumulado comparado con los mismos periodos del ejercicio anterior.

b) El periodo en curso comparado con el inmediato anterior.

c) El periodo en curso comparado con los acumulados del ejercicio.

Cuando para efectos de comparación con nuevos periodos, se presente información contable acumulada que incluya el efecto de cambios o la corrección de algún error se mencionará el concepto e importe del ajuste realizado.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA UNA REVISION LIMITADA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P.

A.C., los procedimientos mínimos de auditoría que el Contador Público deberá seguir para revisiones limitadas de estados financieros intermedios son:

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA ANTE LA REVISION LIMITADA DE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

1. Comparación analítica de estados financieros intermedios
2. Entrevistas a funcionarios y otros ejecutivos responsables de asuntos financieros y contables
3. Lecturas de actas de asambleas de accionistas y juntas de consejo de administración
4. Obtener la declaración escrita del cliente sobre su responsabilidad, y la confirmación del secretario del consejo

1. *Deberá realizar una comparación analítica de los estados financieros intermedios con los últimos estados financieros dictaminados, con estados intermedios por el mismo periodo del año anterior o con años anteriores, con presupuestos y con los registros contables, todo esto con el fin de investigar las partidas relacionadas o las tendencias poco usuales y así poder determinar si los estados financieros intermedios fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad aplicados consistentemente.*

2. *Realizar entrevistas con los funcionarios y otros ejecutivos responsables sobre asuntos financieros y contables con objeto de:*

   a) *Conocer la forma de registrar, clasificar y sumar las transacciones en la preparación de los estados financieros intermedios.*

   b) *Determinar si los estados financieros intermedios fueron preparados*

de acuerdo a principios de contabilidad aplicados consistentemente.

c) Conocer los cambios ocurridos en el negocio, en sus prácticas contables o en su control interno contable.

d) Conocer los acontecimientos posteriores a la realización de estados financieros intermedios que pueden tener un efecto importante en estos.

3. Realizar la lectura de actas de asamblea de accionistas y de juntas de consejo de administración, con el fin de poder conocer las decisiones que pudieran afectar los estados financieros que se revisan.

4. Obtener:

a) La declaración escrita del cliente sobre su responsabilidad en los estados financieros intermedios, sobre el cumplimiento de acuerdos realizados en asambleas de accionistas y juntas de consejo, eventos posteriores y sobre cualquier asunto que el auditor considere adecuado.

b) La confirmación del secretario de consejo en la cual indique que todas las actas de asambleas de accionistas y juntas de consejo se han registrado en los libros correspondientes.

CONSIDERACIONES PARA LA ELABORACION DEL INFORME

La revisión de estados financieros puede ser a los elaborados en base a los principios de contabilidad generalmente aceptados o sobre bases diferentes a dichos principios. Los estados financieros intermedios que pueden ser sometidos a una revisión limitada, deben contar con estados dictaminados al cierre del ejercicio anterior.

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P. A.C., daremos la definición de estados financieros intermedios y las consideraciones para la elaboración del informe correspondiente:

"Los estados financieros intermedios son los estados financieros básicos que en cualquier momento la empresa emite durante su ejercicio, a fechas (y por periodos) que no coinciden con el cierre de éste".

1. *Cuando el cliente del auditor publica estados financieros intermedios por cualquier motivo, el auditor sólo debe aceptar que se asocie su nombre con dichos estados si; efectuó un examen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas o practicó una revisión limitada de acuerdo con los requisitos del inciso siguiente.*

2. *Para emitir un informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios, el auditor debe cumplir con los siguientes requisitos:*

   a) Cumplir con los procedimientos de auditoría recomendados para revisiones limitadas

b) Existan estados financieros dictaminados al cierre del ejercicio anterior (inmediato) y

c) Señale en el informe que no está expresando una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, pues su revisión sólo fue limitada.

3. *Si durante su revisión limitada el auditor descubre errores o irregularidades que afecten a los estados financieros intermedios emitidos, lo hará notar a la empresa y debe solicitar que se realice la corrección correspondiente o revelarlo en su informe adecuadamente.*

4. *El informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios debe contener lo siguiente:*

a) Identificar los estados financieros intermedios que fueron objeto de revisión.

b) Mencionar que los estados financieros del ejercicio anterior fueron dictaminados (si los dictaminó otro auditor se mencionará), mencionando en su caso las salvedades que se incluyeron.

c) Describir los procedimientos utilizados en forma general.

d) La afirmación de que el examen no se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y por lo tanto no puede expresar una opinión sobre los estados financieros intermedios tomados en su conjunto.

e) La conclusión de que el auditor no tuvo conocimiento de situaciones que necesiten modificaciones importantes a los estados financieros intermedios, para que estos se consideren presentados adecuadamente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados (o sobre bases diferentes) aplicados consistentemente. Se incluirán las salvedades por desviaciones a los principios de contabilidad o a las bases de contabilización adoptadas, que en su caso se hubieran encontrado.

Un ejemplo de este tipo de informe (tomado del libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P.) puede redactarse:

A los Señores Accionistas de la Compañía X, S.A.

He llevado a cabo una revisión limitada de (descripción de los estados financieros básicos intermedios) de Cía X, S.A. al (fecha del balance) y por los X meses terminados en esa fecha.

Previamente he examinado los estados financieros al (indicar fecha y periodo del último cierre) sobre los cuales emití mi dictamen sin salvedades el (fecha del dictamen).

Mi revisión limitada consistió principalmente en la aplicación de procedimientos de revisión analítica a los diferentes elementos de los estados financieros, en entrevistas con los funcionarios de la compañía que tienen responsabilidad sobre asuntos financieros y contables, en la lectura de actas de asamblea y de juntas de consejo, y en comprender el sistema establecido para la preparación de los estados financieros intermedios.

En virtud de que esta revisión limitada no constituye un examen de

estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, no estoy en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros intermedios.

Durante mi revisión limitada no tuve conocimiento de ninguna situación que requiriera modificar los estados financieros intermedios que se acompañan, a fin de que estén presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes.

México,D.F.,a ...
de 19 ... C.P. _____

Cuando exista alguna desviación en los principios de contabilidad generalmente aceptados, se explicará en un párrafo intermedio y su correspondiente salvedad en el párrafo final. Si una empresa no incrementó adecuadamente su reserva para cuentas incobrables durante el periodo intermedio, el párrafo final del ejemplo anterior se puede sustituir por los siguientes:

A la fecha de los estados financieros intermedios la reserva para cuentas incobrables es insuficiente en aproximadamente $ 50,000,000 para cubrir las cuentas por cobrar a clientes que se consideran de recuperación dudosa.

Durante mi revisión limitada, excepto por la insuficiencia de la reserva para cuentas incobrables que se explica en el párrafo anterior, no tuve conocimiento de ninguna situación que requiera modificar ... bases consistentes.

D. *INFORME CON OPINIONES EMITIDAS PARA PROPOSITOS ESPECIALES*

Las opiniones diferentes al dictamen sobre estados financieros se deben a la naturaleza y características de la información que se presenta, o a los hechos a que se refieren. El Contador Público emite informes con opiniones para propósitos especiales debido a la necesidad de satisfacer las necesidades o propósitos especiales de los usuarios, que pueden relacionarse con diversos aspectos entre los cuales se encuentran:

1. *Componentes, cuentas o partidas específicas de estados financieros dictaminados o no.*

2. *Cumplimiento de obligaciones contractuales y/o de otros requisitos.*

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P. A.C., las revisiones realizadas con el fin de expresar una opinión sobre uno o más componentes, cuentas o partidas específicas de estados financieros se pueden realizar conjuntamente con un examen de estados financieros o en forma independiente. En los dos casos anteriores existirá un acuerdo con el cliente sobre el trabajo que se realizará y el tipo de opinión que se podrá emitir, los requisitos que cubrirá el informe del auditor variarán según las circunstancias del caso. En cuanto a la emisión de una opinión sobre componentes, cuentas o partidas específicas de estados financieros no dictaminados, se deberán aplicar procedimientos de revisión convenidos previamente.

PRONUNCIAMIENTOS REFERENTES A LAS OPINIONES SOBRE COMPONENTES, CUENTAS O PARTIDAS ESPECIFICAS DE ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P. A.C., al expresar una opinión de este tipo se debe aplicar el concepto de importancia relativa en relación al componente, cuenta o partida específica que se revisa, y nunca sobre los estados financieros en su totalidad. Gran cantidad de partidas de los estados financieros se encuentran íntimamente relacionadas y no es posible considerarlas individualmente, por lo tanto el auditor tiene la necesidad de revisar las cuentas u otra información que podrían afectar significativamente la cuenta o partida sobre la que se está opinando, de acuerdo a su naturaleza y con la extensión y oportunidad que juzgue conveniente. Las disposiciones normativas son:

1. Si el auditor como resultado de su examen emitió una opinión negativa o abstención de opinión sobre los estados financieros básicos:

a) Puede opinar sobre componentes, cuentas o partidas específicas siempre y cuando éstas no representen una parte significativa de los estados financieros y sin que su opinión especial acompañe a dichos estados.

b) No debe emitir opinión sobre componentes, cuentas o partidas específicas de los estados financieros, si ésta puede ser equivalente a un dictamen parcial que sustituya al anteriormente emitido.

2. El informe con la opinión sobre componentes, cuentas o partidas especí-

ficas de estados financieros dictaminados incluirá lo siguiente:

a) Indicar la fecha del dictamen sobre los estados financieros y el tipo de opinión expresada (en su caso la descripción de las causas que originaron abstención u opinión negativa, y la mención de las salvedades que contenga). Indicar si la información de la cual se está emitiendo la opinión especial, se encuentra o no directamente relacionada con las causas que provocaron excepciones en el dictamen sobre los estados financieros básicos.

b) Afirmación sobre el cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas y en su caso descripción de los procedimientos utilizados en la revisión.

c) Identificar la información examinada y su propósito.

d) Mencionar las bases utilizadas en la preparación de la información.

e) La opinión sobre el componente, cuenta o partida específica sobre la presentación razonable conforme a las bases utilizadas en su preparación, y en su caso la mención de las desviaciones encontradas.

f) En su caso, la mención sobre la consistencia en la aplicación de las bases utilizadas al preparar la información.

A continuación mencionaremos dos ejemplos de informes de auditoría en donde se expresa una opinión con propósitos especiales, tomados del li-

bro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P. A.C.

Cuando el dictamen sobre estados financieros básicos no contiene excepciones (opinión sobre ciertas ventas).

He examinado el balance general de _____ al _____ _____ y los estados _____ terminados en esa fecha, habiendo emitido mi dictamen sin salvedades con fecha _____. Mi examen se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y _____ _____ en las circunstancias.

En relación con el examen antes indicado, también revisé el análisis de ventas (conforme se define en el contrato de arrendamiento del 4 de marzo de 19 ... celebrado entre Compañía A, S.A. arrendador y, Compañía B, S.A. arrendatario, y base para la fijación de las rentas) de su almacén situado en _____, por el año que terminó al 31 de diciembre de 19 ... .

En mi opinión, el análisis adjunto presenta razonablemente las ventas de Compañía B, S.A. de su almacén situado en _____ _____ por el año que terminó al 31 de diciembre de 19 ..., de conformidad con la base especificada en el contrato de arrendamiento antes mencionado.

Cuando el dictamen sobre los estados financieros básicos contiene excepciones (opinión sobre ciertas ventas).

He examinado el balance general de _____ al _____ _____ y los estados de _____ terminado en esa fecha, sobre los cuales emití mi dictamen con fecha _____, mismo que incluye una opinión adversa origi-

nada por incumplimiento con los principios de contabilidad generalmente aceptados al no reconocerse los efectos de la inflación en la información financiera. Conviene destacar que la falta de información reexpresada no tiene efecto alguno sobre las operaciones de venta realizadas por la compañía. Mi examen se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y _____ _____ en las circunstancias.

En relación con el examen antes indicado, también revisé el análisis de ventas (conforme se definen en el contrato de arrendamiento del 4 de marzo de 19 ... celebrado entre Compañía A, S.A. arrendador y, Compañía B, S.A. arrendatario, y base para la fijación de las rentas) de la Compañía B, S.A. de su almacén situado en _____ _____, por el año que terminó el 31 de diciembre de 19 ... .

En mi opinión, el análisis adjunto presenta razonablemente las ventas de Compañía B, S.A. de su almacén situado en _____ _____, por el año que terminó al 31 de diciembre de 19 ..., de conformidad con la base especificada en el contrato de arrendamiento mencionado.

PRONUNCIAMIENTOS REFERENTES A LAS OPINIONES SOBRE LOS RESULTADOS DE APLICACION DE PROCEDIMIENTOS DE REVISION PREVIAMENTE CONVENIDOS

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría"

1. Los requisitos que la información debe reunir para que el Contador Público pueda emitir un dictamen son:

a) Los hechos deben encontrarse íntimamente relacionados con un sistema de captación y procesamiento de datos, así como de emisión de in

formación, sobre los cuales el auditor se encuentre capacitado para actuar.

b) Los hechos deben ser verificables afirmativa o negativamente a través de los mismos elementos del sistema de procesamiento de información por medio del uso de técnicas de auditoría.

c) El sistema de donde se deriva la información y su eficacia, debe ser juzgado por el auditor como parte de su trabajo y se hayan aplicado las normas de auditoría correspondientes.

2. *Para emitir una opinión sobre los resultados de aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos con el cliente, será necesario:*

a) Que las partes involucradas comprendan plenamente los procedimientos que van a aplicarse.

b) Que la distribución del informe sea convenida sólo por las partes involucradas.

Por lo anterior sólo podrá lograrse mediante un acuerdo entre las partes involucradas y el auditor, en cuanto a los procedimientos que se han de aplicar, cuando esta comunicación no sea posible o práctica, el auditor deberá asegurarse de su comprensión por medio de:

a) La discusión con el asesor u otros representantes apropiados sobre

los procedimientos que van a aplicarse.

b) La revisión de correspondencia apropiada entre las partes involucradas.

c) La distribución de la carta de convenio (describiendo su trabajo) con el cliente, o realizando un borrador sobre el informe que se podría emitir, solicitando las observaciones al respecto.

3. *Los elementos que debe reunir el informe del auditor sobre los resultados de aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos son:*

a) Identificación de componentes, cuentas o partidas específicas sobre los cuales se aplicaron los procedimientos.

b) Mención del propósito de la información examinada y distribución que el informe pueda tener.

c) Mención de las bases utilizadas en la preparación de la información.

d) Descripción de los procedimientos aplicados en la revisión o afirmación del cumplimiento con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ésta sólo se realizará cuando el auditor haya podido aplicar todos los procedimientos de revisión que consideró indispensables para lograr su completa satisfacción sobre la información sujeta a examen (casos que rara vez se dan en la práctica). Según el caso,

deberá mencionarse que los procedimientos de auditoría aplicados en la revisión no fueron suficientes para la obtención de evidencia necesaria que permita opinar sobre el componente, cuenta o partida específica.

e) Descripción de que el componente, cuenta o partida específica está presentado razonablemente conforme a las bases que sirvieron para su preparación o describir los aspectos de interés que se observaron durante la revisión.

f) Cuando el caso lo amerite, la abstención de opinión sobre los componentes, cuentas o partidas específicas, ya que estas revisiones no constituyen un examen de estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Si en la descripción del trabajo realizado se utilizan términos imprecisos que pudieran causar confusión, la interpretación de su significado deberá quedar claramente definido en el mismo informe.

Conforme a lo anterior presentaremos dos ejemplos tomados del libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P., A.C.

Opinión cuando se aplican procedimientos de revisión previamente convenidos sobre la cuenta de ventas

He revisado el análisis de ventas (conforme se definen en el contrato de arrendamiento del 5 de marzo de 19 ... celebrado entre Compañía A, S.A. arrendador y, Compañía B, S.A. arrendatario, y base para

fijación de las rentas) de Compañía B, S.A. de su almacén situado en _____, por el año que terminó al 31 de diciembre de 19 ... . Mi revisión consistió en lo siguiente:

1. Investigacion de las políticas contables seguidas por la empresa en las áreas de ventas y cuentas por cobrar.
2. Revisión del 10% de las facturas emitidas y de sus correspondientes documentos de embarque y pedidos de clientes, y notas de crédito.
3. Comparación de los datos consignados en los documentos descritos en el punto anterior con aquéllos que se muestran en los registros contables de ventas y cuentas por cobrar.
4. _____
5. _____
6. _____

Debido a que mi trabajo no se realizó como parte de una auditoría de estados financieros practicada de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, no expreso opinión alguna sobre la razonabilidad de las ventas que se muestran en el análisis adjunto; sin embargo, con base en mi revisión especial, puedo informar que el importe de ventas coincide con las cifras mostradas en los registros contables de la Compañía B, S.A., y está de acuerdo con la base especificada en el contrato de arrendamiento antes mencionado. Este informe se refiere exclusivamente a las ventas arriba citadas, y no cubre a ningún estado financiero de Compañía B, S.A. en su conjunto; asimismo, no deberá distribuirse a persona alguna que no sea miembro de la administración de Compañía A, S.A. y de Compañía B, S. A.

Opinión cuando se aplican procedimientos de revisión previamente convenidos sobre ciertos componentes de estados financieros

He aplicado los procedimientos previamente convenidos que se describen con posterioridad, sobre los registros de contabilidad de Compa

ñía Y, S.A. al 31 de diciembre de 19 ..., únicamente para asistirlos en relación con la propuesta de adquisición de dicha compañía. Este informe se emite para su exclusivo uso y no debe ser referido a, o distribuído para ningún otro propósito a alguna persona que no sea miembro de la administración de la Compañía A, S.A. Los procedimientos aplicados y los resultados obtenidos fueron los siguientes:

- Se concilió el saldo de efectivo depositado en los siguientes bancos según las respectivas cuentas de mayor general, con el mostrado en los correspondientes estados de cuentas enviados por los depositarios:

Banco	Saldo según Mayor General
Banco ABC	$ 5,000
Banco DEF	13,776
Banco XYZ	66,917
Banco STU	5,000

- Se obtuvo una balanza de comprobación de los registros auxiliares de cuentas por cobrar, la cual se comparó con los saldos mostrados en el libro mayor auxiliar, cuyo total por $ 205,400 se concilió con el saldo de la cuenta control de mayor general. Además, se enviaron solicitudes a 100 clientes, cuyos saldos suman $ 80,000 solicitándoles su confirmación positiva de los saldos respectivos, habiéndose recibido respuestas de clientes que amparan saldos por la suma de $ 50,000. No se aplicó procedimiento adicional alguno en los casos de solicitudes no contestadas.

Debido a que los procedimientos antes mencionados no constituyen un examen practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, no expreso opinión alguna sobre las cuentas antes indicadas; sin embargo, en la aplicación de los procedimientos antes citados no observé situación alguna que me indicara que las cuentas mencionadas debieran ser ajustadas. Si hubiera aplicado procedimientos adicionales, o examinado los estados financieros de acuerdo

con las normas de auditoría generalmente aceptadas, podrían haber surgido asuntos que les hubieran sido informados. Este informe se refiere exclusivamente a las cuentas arriba mencionadas y no cubre ningún estado financiero de la Compañía Y, S.A. en su conjunto.

PRONUNCIAMIENTOS REFERENTES A LAS OPINIONES SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES CONTRACTUALES O DE OTROS REQUISITOS EN RELACION CON LOS ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS

Las empresas se pueden ver sujetas al cumplimiento de obligaciones estipuladas en contratos relacionados con su operación, un ejemplo podría ser el de contratos por un préstamo bancario. Es entonces cuando las empresas tienen que someterse a restricciones y obligaciones. En estos casos los acreedores o los signatarios (firmantes) de los contratos, podrían requerir una opinión independiente que confirme que la empresa está cumpliendo con las obligaciones y requisitos estipulados en dichos contratos.

De acuerdo con el libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P. A.C., ante estas solicitudes el auditor expresa una manifestación en el sentido de que su revisión no reveló situaciones que le indicaran que la empresa no haya cumplido con los compromisos contractuales o de otra índole establecidos, o bien indicando los aspectos observados. También podría expresar una declaración sobre el cumplimiento o incumplimiento de los compromisos contractuales, pero sólo si el alcance y extensión de su revisión originó la evidencia suficiente y competente para así poder hacerlo. Dicha declaración podrá realizarla en el cuerpo del mismo dictamen que acompaña a los estados financieros, o en su informe por separado.

Los elementos que debe reunir una opinión por separado son:

1. *Indicar la fecha en que el dictamen fue realizado y el tipo de opinión expresada.*

2. *Indicar que los estados de la empresa fueron examinados conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.*

3. *El resultado de la revisión practicada.*

A continuación mostraremos las dos formas de presentación antes mencionadas, de opiniones sobre el cumplimiento de obligaciones contractuales; tomadas del libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P., A.C.

Informe de cumplimiento de obligaciones contractuales incluido en el dictamen del auditor

He examinado el balance general de Compañía A, S.A. al 31 de diciembre de 19 ... y _____ por el año terminado en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, _____ en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente la situación financiera de Compañía A, S.A. al 31 de diciembre de 19 ... y _____ consistentes con el año anterior.

En relación con mi examen, no observé situación alguna que me indicara la existencia de incumplimiento por parte de la Compañía, sobre las

obligaciones estipuladas en las secciones X a XX inclusive, del contrato celebrado el _____ de _____ de 19 ..., con el Banco XYZ, o

En relación con mi examen, la compañía cumplió con las obligaciones estipuladas en las secciones X a XX inclusive, del contrato celebrado al _____ de _____ de 19 ... con el Banco YXZ.

Opinión presentada por separado sobre el cumplimiento de obligaciones contractuales

He examinado el balance general de la Compañía A, S.A. al 31 de diciembre de 19 ..., y los estados _____ que le son relativos por el año terminado en esa fecha, habiendo emitido mi dictamen, sin salvedades, con fecha 20 de febrero de 19 ... . Mi examen se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de audiotría que consideré necesarios en las circunstancias.

En relación con mi examen, también revisé la situación de la compañía en cuanto a la observancia de las obligaciones estipuladas en las secciones X a XX inclusive, del contrato celebrado el _____ con el Banco XYZ, no habiendo observado incumplimiento alguno (habiendo observado que cumplió con las mismas).

Si el auditor considera necesario mencionar en su informe que su trabajo no se enfocó específicamente a la revisión del cumplimiento de las obligaciones contractuales, lo podría hacer adicionando al párrafo de la opinión especial una oración como: "Sin embargo, deberá observarse que mi examen no fue dirigido primordialmente a obtener conocimiento de alguna falta de cumplimiento".

OTRAS OPINIONES ESPECIALES

Cuando el auditor tenga que emitir una opinión sobre aspectos diferentes a los cubiertos anteriormente, o que combinen dos o más de los casos tratados, aplicará su juicio y criterio profesional, considerando los pronunciamientos antes mencionados, pues son la base para definir el tipo de opinión que emitirá.

VII. SALVEDADES EN LOS DICTAMENES DE AUDITORIA

A. *DEFINICION DE DICTAMEN DE AUDITORIA CON SALVEDADES*

"En ocasiones el Auditor no se encuentra en condiciones de expresar un dictamen sin limitaciones o salvedades, ya sea por existir alguna o algunas partidas que no están de acuerdo con principios de contabilidad, o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y reglas particulares, o bien, por haber existido limitaciones en el alcance del examen o existan contingencias que de alguna forma deban ser mencionadas en el mismo. Al existir cualquier excepción de importancia relativa el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una opinión negativa o una abstención de opinión". (9)

De aquí, que un dictamen o informe corto con salvedades es:

El dictamen que emite el auditor, cuando en el transcurso de su examen a estados financieros se encontró con excepciones particulares de importancia relativa que de alguna forma deban ser mencionadas en el mismo; y por lo cual se deberá emitir según sea el caso una opinión con salvedades, una opinión negativa o una abstención de opinión. Las excepciones particulares de importancia relativa mencionadas anteriormente son:

1. Desviación en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

---

(9) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

2. *Inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.*

3. *Limitaciones en el examen practicado a los estados financieros.*

4. *Contingencias.*

Si la importancia individual o conjuntamente de las salvedades provocan la invalidación de las cifras de los estados financieros tomados en su conjunto, es recomendable emitir una opinión negativa, y en su caso abstenerse de opinar. El grado de importancia que el auditor le dé a las salvedades o excepciones encontradas, es cuestión de juicio personal y criterio profesional.

En todos los casos de salvedad o excepciones se tomará en consideración la importancia relativa y el riesgo probable respecto a los estados financieros tomados en su conjunto.

IMPORTANCIA RELATIVA

La importancia relativa es un principio de contabilidad que se relaciona estrechamente con los demás principios, pues abarca los aspectos relacionados con los datos que entran al sistema de información contable y los relativos a la información que resulta del proceso, equilibrando el detalle y multiplicidad de los datos. Siempre tomando en cuenta los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

La importancia relativa de las partidas o asientos se determina por: el efecto que tienen en la información financiera; el monto o naturaleza de las partidas que tengan un efecto significativo en la información financiera, se tomará en cuenta en el proceso de registro para no distorcionar los objetivos que pretenda dicha información financiera.

La importancia relativa se interpretará según sea el caso, pues no es posible definir exactamente su aplicación por las numerosas limitaciones como son:

1. *No existen parámetros contables que precisen los hechos de importancia ni los que no la tienen.*

2. *No es posible precisar los efectos que pueda causar un hecho y si esto ocurre, no se han implantado límites para definir su importancia.*

3. *Algunas situaciones no pueden interpretarse monetariamente en un momento dado, pero pasando el tiempo podrían tener un efecto significativo en la información financiera que contienen los estados financieros.*

4. *Los factores que determinan la importancia de un suceso económico en un momento dado, podrían cambiar con el tiempo dándole así una mayor o menor importancia relativa.*

No se han implantado reglas precisas para evaluar la importancia relativa de cada partida, es entonces cuando el juicio personal correctamente fun-

dado y el sentido común que se adquiere con la madurez y capacidad profesional, serán la base para decidir sobre el efecto significativo o no de los hechos que se presentan en el curso de las operaciones realizadas en las empresas.

Las orientaciones para la evaluación del grado de importancia relativa serán en base a:

ORIENTACIONES PARA LA EVALUACION DEL GRADO DE IMPORTANCIA RELATIVA

1. En atención al monto de la partida
2. En atención a la naturaleza de la partida

1. En atención al monto de la partida.

La importancia relativa de una partida se podrá evaluar, comparándola con el monto de otros conceptos de la propia entidad. Tomando en cuenta lo anterior las consideraciones que ayudarán al criterio para escoger las bases adecuadas de evaluación son:

a) La proporción que conserva una partida en los estados financieros en conjunto o en el total del rubro del que forma o debería formar parte.

b) La proporción que conserva una partida con otras partidas relacionadas.

c) La proporción que conserva una partida con el monto correspondien-

te a los años anteriores y la cantidad que se estima en años futu ros.

d) El efecto acumulado en los estados financieros de todas las parti das que individualmente no representan una proporción importante.

e) Las partidas que según las reglas de revelación suficiente se deben presentar por separado o en forma compensada, se evaluará la importancia relativa según la forma en que se presentaron para evi tar errores de apreciación.

Existen parámetros que en la práctica común de los negocios se usan frecuentemente para distinguir y evaluar la importancia de sucesos y operaciones de las empresas, como por ejemplo:

a) Las partidas menores del 5%, pueden ser no importantes.

b) Las partidas del 5% al 10%, pueden ser algunas importantes y otras no serlo.

c) Las partidas arriba del 10% generalmente pueden ser significativas en la información financiera.

2. *En atención a la naturaleza de la partida.*

Un elemento adicional de juicio para determinar el grado de Importan cia relativa es la naturaleza de la partida, las consideraciones que

pueden tomarse en cuenta son:

a) Si es una situación de carácter extraordinario.

b) Si influye para determinar los resultados del ejercicio.

c) Si está en relación con un acontecimiento que pueda ocurrir en el futuro.

d) Si por el momento no afecta cuantitativamente pero en un futuro pudiera afectar.

e) Si se origina por leyes, reglamentos o disposiciones oficiales.

f) Si son operaciones con empresas subsidiarias, afiliadas o asociadas.

B. *FORMATO DE UN DICTAMEN CON SALVEDADES*

En todos aquellos casos en los que el auditor se vea obligado a poner una salvedad, deberá modificar el modelo estándar de su dictamen a fin de que quede claramente redactado el origen y el efecto de la salvedad o salvedades.

Cuando el auditor emite un dictamen con salvedades deberá:

1. Revelar las razones de importancia relativas a la salvedad o excep-

ción encontrada en uno o varios párrafos (aclaratorios) por separado, según lo requiera el caso.

En dicho párrafo o párrafos se revelarán los efectos principales que dieron origen a la salvedad en la situación financiera resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera, indicando también si se consideraron los efectos del Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU). En caso de que no se pueda determinar razonablemente los efectos, se mencionará en el dictamen.

2. *Inmediatamente después de la expresión "En mi opinión" describir adecuadamente la esencia de las salvedades, haciendo una referencia al párrafo aclaratorio mencionado anteriormente.*

3. *Cuando se hagan revelaciones de los asuntos que dan origen a las salvedades, en una nota aclaratoria a los estados financieros se podrá abreviar el párrafo aclaratorio haciendo referencia a dichas notas.*

Formato:

Párrafo de alcance:	*El auditor describirá lo que ha hecho.*
Párrafo aclaratorio:	*Descripción de los efectos principales que dieron origen a la salvedad en la situación financiera, resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación fi*

nanciera, indicando si se consideraron los efectos del ISR y PTU.

Párrafo de la opinión: Los descubrimientos del auditor como resultado de su examen. Después de la expresión "en mi opinión", describir la esencia de las salvedades haciendo una referencia al párrafo aclaratorio.

Los ejemplos se mencionarán en los siguientes incisos, según la causa de la salvedad encontrada por el auditor en los estados financieros.

C. SALVEDADES POR DESVIACION EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

"Principios de Contabilidad: son los conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros" (10)

Por lo anterior, la desviación en los principios de contabilidad es: apartarse o separarse en su aplicación, de los conceptos básicos que establecen los límites e identificación del ente económico, las bases para cuantificar las operaciónes, y la forma de presentar la información financie-

---

(10) Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

ra cuantitativa por medio de los estados financieros.

Cuando se presenten desviaciones en la correcta aplicación de los principios de contabilidad, el auditor procederá a:

1. Conocer exactamente en qué consisten las desviaciones.

2. Cuantificar el efecto que tienen sobre los estados financieros.

3. Citar o describir la repercusión de dichos efectos en su dictamen.

El auditor también deberá considerar la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad, y según juzgue conveniente podrá emitir un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

Ejemplo de Dictamen con Salvedad:

A ... de
la Compañía X, S.A.

He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19 ... y 19 ..., y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Según se explica en la nota ... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19 ... y 19 ... no incluye saldos irrecuperables por la cantidad de $ ... y $ ... respectivamente.

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19 ... y 19 ..., y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

México, D.F.,a ...
de 19 ... C.P. _____

Ejemplo de Dictamen Negativo:

A ... de
la Compañía X, S.A.

He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19 ... y 19 ..., y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

La Compañía no determinó la información relativa, y los estados financieros por el ejercicio que terminó el ... no incluyen, como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, el recono-

cimiento de los efectos de la inflación en inventarios, costo de ventas, inmuebles, maquinaria y equipo, depreciaciones acumuladas y del ejercicio, capital contable y posición monetaria del ejercicio, lo cual, aunque no fue factible cuantificar, se estima de suma importancia al considerar la magnitud de la inversión en inventarios e inmuebles, maquinaria y equipo, y de la posición monetaria neta promedio de la empresa.

En mi opinión, debido al impacto tan importante que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al ... de 19 ... y 19 ... ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

México,D.F., a ...
de 19 ... C.P. _____

D. *SALVEDADES POR INCONSISTENCIA EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD*

Consistencia: "Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación con estados de la entidad conocer su evolución, y mediante la comparación con estados de otras entidades económicas conocer su posición

relativa". (11)

Al usar la información contable no se siguen procedimientos de cuantificación que se mantengan sin cambio a través del tiempo, a pesar de que el uso de esta información contable requiere procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable no se obtiene mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación, por lo tanto no puede existir la comparación de los estados financieros de la entidad para conocer su evolución, ni la comparación con los estados de otras entidades económicas para conocer su posición con relación a éstas.

Cuando ocurra un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe tener justificación y es necesario advertirlo exactamente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Se procederá de igual forma en la agrupación y presentación de la información.

CAUSAS DE FALTA DE COMPARABILIDAD

Cuando se adopta inicialmente una regla particular a causa de un evento que sucede por primera vez no es causa de falta de comparabilidad o inconsistencia.

Las causas de falta de comparabilidad y en su caso de inconsistencia en la

---

(11) Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., A.C.

información son los cambios en la contabilidad, como son los siguientes:

1. *Cambios en las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad de un ejercicio a otro. (inconsistencia)*

2. *Cambios en las estimaciones contables, estos no se consideran como inconsistencia, pues se deriva de cambios en circunstancias ajenas a la administración de la empresa.*

3. *Cambios en la entidad emisora de estados financieros los cuales no se han reglamentado.*

Por lo tanto sólo los cambios en las reglas particulares de los principios de contabilidad generalmente aceptados producen inconsistencia. Se caracterizan por la posibilidad de elegir entre varias reglas, y es necesaria la substitución de una de ellas por otra diferente a la que se estaba utilizando, ocasionando una inconsistencia.

Debido a que se reconoce la necesidad de substituir o modificar la aplicación de determinadas reglas particulares de contabilidad, por la razón de que ya no son útiles (parcial o totalmente) en la entidad que se han estado aplicando, se deben considerar los siguientes aspectos:

1. *Se presentarán como fueron preparados originalmente los estados financieros de ejercicios anteriores que se incluyan con propósitos comparativos.*

2. *Indicar en los estados financieros en qué se produzca la inconsistencia, las causas del cambio, la justificación del mismo y el efecto que tuvo o podrá tener en la situación financiera y resultados de operación de la entidad. Se señalarán también las ventajas de la nueva regla.*

SALVEDAD EN EL DICTAMEN

El propósito que persigue el auditor al cerciorarse de que los estados financieros han sido preparados observando consistentemente los principios de contabilidad, incluyendo sus reglas particulares de valuación y presentación, es informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre periodos, aún cuando estos no se presenten comparativos, no ha sido afectada por cambios en los principios de contabilidad ni en sus reglas particulares. Para que el auditor pueda juzgar sobre la consistencia necesita examinar los estados financieros del ejercicio anterior o investigar al respecto, con el fin de estar bien informado sobre los principios de contabilidad y las reglas particulares utilizadas en la preparación de dichos estados financieros del ejercicio anterior.

Cuando el auditor encuentre cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares, revisará que se encuentren adecuadamente explicados y correctamente justificados por la empresa en notas a los estados financieros. Mencionará en su dictamen la naturaleza y el efecto cuantificado de dichos cambios, para que el lector los pueda juzgar y expresará la salvedad correspondiente, así como su conformidad al respecto.

la aplicación inconsistente de los principios de contabilidad sólo podrá provocar un dictamen con salvedades.

Ejemplo de dictamen:

A ... de
la Compañía X, S.A.

He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19 ... y 19 ..., y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se describe en la nota ... a los estados financieros, la Compañía cambió el método de depreciación de los activos fijos al utilizar en este ejercicio el método de unidades producidas en lugar del de línea recta que venía aplicando con anterioridad.

Este cambio afectó la utilidad del ejercicio disminuyéndola en la cantidad de $ ... después de considerar el efecto del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

En mi opinión, excepto por el cambio, con el cual estoy de acuerdo, derivado de la utilización de un método diferente de depreciación de activos fijos que se describen en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19 ... y 19 ..., y el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente

aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

México, D.F., a ...
de 19 ... C.P. _____

E. *SALVEDADES POR LIMITACION EN EL ALCANCE DEL EXAMEN PRACTICADO*

Las limitaciones en el alcance del examen practicado surgen cuando el auditor no puede aplicar todos los procedmientos de auditoría que considera necesarios, ya sea por circunstancias ajenas al auditor o por algunas características operativas de la entidad. En estos casos deberá aplicar su criterio profesional y evaluar si la gravedad y naturaleza de las restricciones son de tal importancia, que provoquen expresar una salvedad o abstenerse de opinar.

Si es posible estimar los efectos de las limitaciones, se describirá su naturaleza en un párrafo separado expresando una salvedad o abstención de opinión. La descripción de dichas limitaciones se efectuará en el cuerpo del mismo dictamen.

Ejemplo de Dictamen con Salvedad:

A ... de
la Compañía X, S. A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19 ..., y los resultados de operación, de variación en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuer

do con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

Debido a que fuí contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no observé los inventarios físicos iniciales y finales, y debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme de los importes de ambos inventarios por otros procedimientos de auditoría.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de la Comapía X, S.A. al 31 de diciembre de 19 ..., y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

México,D.F., a ...
de 19 ... C.P. _____

Ejemplo de Dictamen con Abstención de Opinión:

A ... de
la Compañía X, S. A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19 ..., y los resultados de operación, de variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de

acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar que ascienden a $ ... y que representan un % ... de los activos totales, requieren de una depuración integral por lo que, no me pude cerciorar de la razonabilidad de dichos saldos al ... .

Debido a que no me pude cerciorar de la razonabilidad del saldo de cuentas por cobrar que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros que examiné, considerados en su conjunto.

México, D.F., a ...
de 19 ... C.P. _____

F. *SALVEDADES POR CONTINGENCIAS*

En el curso normal de sus operaciones, todas las empresas realizan una extensa variedad de transacciones o se ven afectadas por eventos económicos externos sobre los que existe incertidumbre en cuanto a su resultado final. Esta incertidumbre o riesgo que por su naturaleza va unido a las transacciones y eventos que afectan a una entidad es conocido como contingencia.

Contingencia: "Condición, situación o conjunto de circunstancias, que involucran un cierto grado de incertidumbre que puede resultar a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o pérdida de un activo

o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o una pérdida para el ente económico". (12)

Por lo tanto una contingencia es una situación, condición o conjunto de condiciones que implican un cierto grado de incertidumbre sobre el resultado final de éstas, y sólo se confirmará si ocurren o no, uno o más sucesos en el futoro. A través de la consumación de un hecho en el futuro, puede resultar una utilidad o pérdida para el ente económico.

De acuerdo con la agrupación en los principios de contabilidad los efectos de las contingencias en los estados financieros pueden incidir de diversas formas en el dictamen del auditor, como son:

1. *Contingencias capaces de cuantificarse y con las cuales el auditor no está de acuerdo con su valuación o registro y se tiene la certeza razonable de su realización.*

   Si por la evidencia de que dispone el auditor, no está conforme con la estimación o registro hecho por la administración para contingencias podrá expresar un dictamen con salvedad o un dictamen negativo. Puesto que estas situaciones se consideran desviaciones en los principios de contabilidad generalmente aceptados tendrán las características correspondientes a dichas desviaciones.

2. *Contingencias que no pueden valuarse razonablemente y se tiene incer-*

---

(12) Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., A.C.

tidumbre sobre su realización.

Algunas veces la solución de ciertos asuntos como litigios, reclamaciones de impuestos, recuperación de inversiones, etc. pueden afectar los estados financieros o las revelaciones que en ellos se requieren no se pueden valuar o estimar, por lo mismo no se puede conocer si los estados financieros van a ajustarse y en qué cantidad. Cuando no se puede estimar razonablemente el efecto que podrá tener una contingencia importante, el auditor revelará en su dictamen el asunto que da origen a la incertidumbre y podrá expresar una opinión con salvedad o abstenerse de opinar.

si existen incertidumbres que puedan afectar la situación financiera o los resultados de operación, y existen también asuntos que no se han solucionado se utilizará la expresión "sujeta a", describiendo las incertidumbres en igual forma que se describen las causas de las salvedades.

Ejemplo de Dictamen con Salvedad:

A ... de
la Compañía X, S. A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19 ..., y los resultados de operación, de variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabi-

lidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota ... a los estados financieros, la compañía fue demandada por un cliente porque ciertos equipos que le vendió no reunían las características indicadas en su pedido, y perdió $ ... por producción defectuosa. Por lo tanto este cliente reclama la devolución del importe de los equipos por $ ... y el monto de la pérdida por producción defectuosa. La compañía asegura que sus departamentos de control de calidad y de producción han podido comprobar al cliente que los equipos cumplían con todos los requerimientos técnicos y que la producción resultó defectuosa por fallas en el montaje de los equipos, y por la misma razón los equipos también resultaron afectados.

A la fecha de este informe, la administración de la compañía y sus asesores legales estiman que no procederá ningún pago por estos conceptos.

En mi opinión, sujeta al efecto de los ajustes, si los hubiere de haberse conocido a la fecha de mi dictamen la resolución del asunto descrito en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19 ... y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

México,D.F., a
de 19 ... C.P. _____

Ejemplo de Dictamen con Abstención de Opinión:

A ... de
la Compañía X, S. A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19 ..., y los resultados de operación, de variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota ... a los estados financieros, la compañía vendió ciertos productos químicos con serias fallas en sus especificaciones y propiedades, y por lo tanto también sus clientes vendieron productos alimenticios tóxicos a la salud humana, por lo que han recibido serias demandas de sus consumidores, y a su vez estos han demandado a la compañía y además han suspendido sus pedidos y los pagos de los adeudos a su cargo. Se desconoce cual será el impacto final de esta situación.

Debido a que no es posible determinar los efectos en los estados financieros, de la resolución final del asunto descrito en el párrafo anterior, no me es posible expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto.

México, D.F., a ...
de 19 ... C.P. _____

En caso de utilizar el dictamen nuevo o abreviado, la redacción sería:

Con base en el examen que practiqué, y debido a que no es posible determinar los efectos en los estados financieros de la resolución

final del asunto que se describe en el párrafo siguiente, no me es posible expresar una opinión, sobre los estados financieros tomados en su conjunto preparados por la administración de la Compañía X, S.A., al ... y por el año que terminó en esa fecha. Como se menciona en la nota X a los estados financieros ... .

3. *Problemas de continuidad del negocio en marcha.*

Pueden existir incertidumbres cuyo efecto es difícil de evaluar en los estados financieros, estos casos se presentan cuando es dudosa la continuación de una entidad como negocio en marcha por ejemplo: pérdidas de operación recurrentes, insuficiencias en el capital de trabajo, incapacidad para obtener financiamiento, insuficiencia en la inversión de los accionistas, huelgas, etc. debido a estas circunstancias se encuentra en peligro la continuación de la entidad como negocio en marcha, es entonces cuando el auditor tendrá dudas respecto a la recuperación, valuación y clasificación de los activos y pasivos en los estados financieros.

También pueden existir factores positivos que moderen los factores negativos, por lo tanto el auditor debería juzgar los factores negativos y positivos para llegar a una conclusión sobre la continuación de la entidad como negocio en marcha. Si el auditor no puede despejar algunas dudas sobre la continuación de la entidad como negocio en marcha debe emitir una opinión con salvedades o en su caso abstenerse de opinar.

Ejemplo de Dictamen con Salvedad:

A ... de
la Compañía X, S.A.

He examinado los balances de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19 ... y 19 ... y los estados de resultados, de variaciones en capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros contables y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Los estados financieros fueron preparados conforme a principios de contabilidad aplicables a negocios en marcha que comprenden la realización de activos y el cumplimiento de pasivos en el curso normal de las operaciones. La compañía incurrió en pérdidas sustanciales en 19 ... y 19 ... y su continuación como negocio en marcha depende de la obtención sostenida de utilidades y, si fuera necesario, de la habilidad para lograr financiamientos adicionales. La Compañía ha podido financiar sus pérdidas principalmente a través de sus préstamos bancarios con aval del Gobierno Federal, concesiones de sus acreedores, empleados y proveedores, y de la venta de activos. Durante 19 ..., la compañía inició una reestructuración integral de sus operaciones, a través de la cual ha reducido costos fijos significativamente, con lo que se espera a corto plazo empezar a generar utilidades. Sin embargo, la habilidad de la administración para generar dichas utilidades en forma sostenida está afectada por muchos factores, algunos de ellos fuera de su control.

En mi opinión, sujeta al efecto de los ajustes, si los hubiere, como consecuencia del estado de incertidumbre que guarda la compañía para continuar como negocio en marcha, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X,

S.A., al 31 de diciembre de 19 ... y 19 ..., y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron a esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi dictamen de fecha X sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 19 ..., me abstuve de opinar en vista de la importancia de las incertidumbres existentes a esa fecha por la reestructuración de operaciones que se estaba iniciando en la compañía.

México, D.F.,a ...
de 19 ... C.P. _____

Ejemplo de Dictamen con Abstención de Opinión:

A ... de
la Compañía X, S. A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19 ..., y los resultados de operación, de variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

La compañía ha incurrido en pérdidas sustanciales desde 19 ... y su continuación como negocio en marcha depende de la obtención sostenida de utilidades y, si fuera necesario, de lograr financiamientos adicionales. La habilidad de la compañía para generar utilidades sostenidas está afectada por muchos factores, algunos de ellos fuera de su control como las condiciones del mercado, acciones o deci

siones de la competencia, obtención de financiamiento de los consumidores, tasas de interés, otras condiciones económicas y regulaciones gubernamentales. No obstante lo anterior, la Compañía ha podido financiar sus pérdidas a través de la liquidación de activos, préstamos bancarios garantizados por el Gobierno Federal y concesiones de sus acreedores, empleados y proveedores.

A medida que la compañía desarrolle y aplique estrategias que permitan rendimientos y utilidades sustanciales y la administración revise métodos alternativos para lograr obtener nuevo capital, dichas acciones futuras podrán resultar en ajustes a activos y pasivos y cambios en la participación de los accionistas en montos que pueden ser significativos en relación a los estados financieros adjuntos.

En vista de las incertidumbres y de la reestructuración integral de operaciones que se está iniciando para reducir costos fijos, no estoy en condiciones de expresar una opinión sobre si los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente la situación financiera, porque no estoy en posibilidad de determinar si se aplican o no principios de contabilidad generalmente aceptados para un negocio en marcha, en vista de las circunstancias en que se encuentra la compañía.

México,D.F., a ...
de 19 ... C.P. _____

G. *TIPOS DE OPINION EN EL DICTAMEN*

A continuación explicaremos los diferentes tipos de opinión que puede expresar el auditor en su dictamen a los estados financieros.

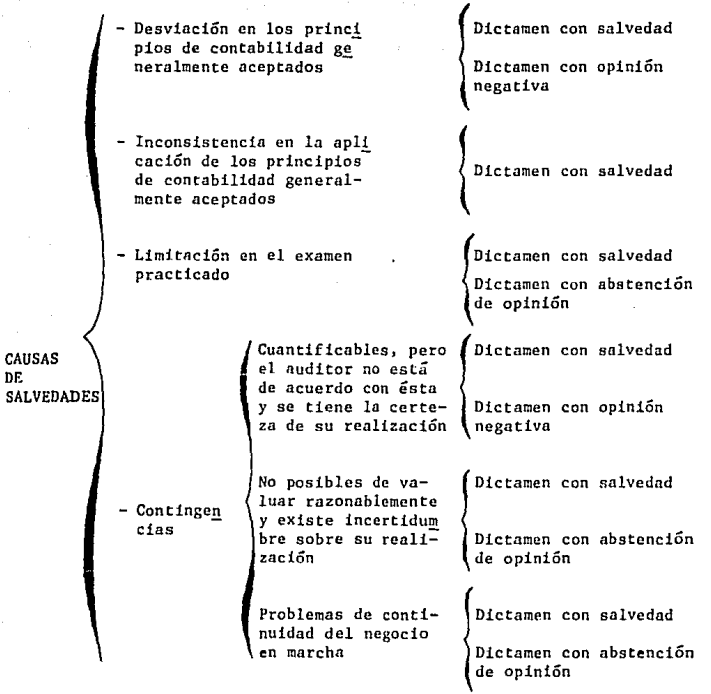
1. *Dictamen Limpio.*

Cuando el auditor expresa en su dictamen que como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros de una entidad presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, ya que en su trabajo no tuvo limitaciones, contingencias y no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad y reglas particulares generalmente aceptados, y aplicados en forma semejante a la del año anterior. La que expresa sin salvedades.

2. *Dictamen con Salvedades.*

Como anteriormente se mencionó, es el dictamen que emite el auditor cuando en el transcurso de su examen se encontró con excepciones particulares como: desviaciones en los principios de contabilidad generalmente aceptados, inconsistencia en la aplicación de dichos principios, limitaciones en el examen practicado o contingencias; que de alguna forma deban ser mencionadas en el mismo, y por lo cual según sea el caso deberá emitir una opinión con salvedades, una opinión negativa o una abstención de opinión.

Causas de las salvedades y su efecto en el dictamen:



3. Dictamen con Abstención de Opinión.

La abstención es una expresión de opinión para los fines que persigue la norma de información. Si después de haber realizado un examen a los estados financieros el auditor no puede obtener los elementos de

juicio suficientes para soportar una opinión, entonces emitirá un juicio que consiste exactamente en que no puede opinar, por lo que se abstiene de opinar para cumplir con el pronunciamiento de emitir un dictamen en todo trabajo profesional.

Las causas según la gravedad que pueden dar lugar a un dictamen con abstención de opinión son:

CAUSAS QUE PUEDEN DAR LUGAR A UN DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION	- Limitaciones en el alcance del examen practicado	Indicando claramente las razones de importancia que dieron lugar a la abstención de opinión
	- Contingencias:	Estas contingencias representan limitaciones serias en el alcance del examen practicado para reunir evidencia suficiente y competente para soportar su opinión. Indicando el efecto desconocido de los asuntos que le impiden opinar
	* No posibles de valuar razonablemente y existe incertidumbre sobre su realización	
	* Problemas de continuidad del negocio en marcha	

El hecho de expresar las razones o motivos que dieron lugar a la abstención, no liberará al auditor de su obligación de incluir las excepciones o salvedades que pudieran tener, correspondientes a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y/o a la consistencia en su aplicación.

El auditor no debe sustituir una opinión negativa en lugar de una abstención de opinión pues si ha llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones, variaciones en el capital contable

y cambios en la situación financiera de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, deberá expresarlo en su dictamen.

Al existir una abstención de opinión no es conveniente expresar una opinión parcial (la que expresa sobre rubros específicos de importancia relativa de los estados financieros) en relación a algunas partidas individuales de los estados financieros, pues resultaría contradictoria y desconcertante la abstención.

4. *Dictamen Negativo.*

La opinión negativa o adversa es la que expresa el auditor en su dictamen negativo, cuando como consecuencia de su examen encuentra que los estados financieros de una empresa no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera; de acuerdo con principios de contabilidad, pues las excepciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

Causas que pueden dar lugar a un dictamen negativo:

CAUSAS QUE PUEDEN DAR LUGAR A UN DICTAMEN NEGATIVO	- Desviaciones en los principios de contabilidad generalmente aceptados	Incluyendo las explicaciones de las razones que dieron origen a la opinión negativa y el efecto cuantificado, para no ocultar la información al lector
	- Contingencias: Cuantificables pero el auditor no está de acuerdo con su valuación o registro y se tiene la certeza razonable de su realización	Debido a que se consideran desviaciones en los principios de contabilidad generalmente aceptados

Al existir un dictamen negativo no es conveniente expresar una opinión parcial en relación a algunas partidas individuales de los estados financieros, pues harían contradictoria y desconcertante la opinión negativa emitida.

CONCLUSIONES

Los auditores de una entidad tienen la obligación de informar a los propietarios sobre la razonable presentación de los estados financieros básicos que ellos examinen. En su informe deben expresar su opinión sobre si dichos estados ofrecen una imagen fiel y razonable de la situación financiera y resultados de operación de la empresa, al hacerlo deben actuar con diligencia y competencia profesional, así como guiarse por el Código de Etica de la profesión y observar las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Independientemente de la calidad técnica y humana del profesional debe considerarse la experiencia, la cual se obtiene a través del tiempo y constancia, es recomendable que dicha experiencia se obtenga al amparo y consejo de otros profesionales con experiencia. En México la ley establece que para el ejercicio de la profesión contable se requiere: Ser mexicano por nacimiento o naturalización y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles, poseer título legalmente expedido y debidamente registrado y obtener de la Dirección General de Profesiones la cédula profesional.

El Informe de Auditoría es el documento formal en el que el Contador Público independiente conforme a las normas de la profesión expone el alcance, naturaleza y resultados de su examen y en el que la parte principal es la

expresión de su opinión como experto independiente sobre los estados financieros sujetos a estudio. Para estar en condiciones de emitir dicha opinión en forma objetiva y profesional tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes y competentes a través de la aplicación de procedimientos de auditoría aplicables al caso. El informe es de primordial importancia pues añade credibilidad a los estados financieros de la entidad, y es lo único que su cliente y el público en general conoce de su trabajo.

El contenido y elaboración de los estados financieros conforme a principios de contabilidad es responsabilidad de la administración de la entidad, dicha responsabilidad incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad. La auditoría de estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades, por lo tanto el auditor sólo es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

El informe puede ser de dos tipos:

Informe Corto o Dictamen: incluye los estados financieros básicos y sus notas, debe ser redactado conforme a los lineamientos establecidos por el Comité de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A.C. Dicho Comité establece dos modelos de dictamen a seguir "tradicional" y "nuevo", pues aseguran uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitan confusiones en el público.

Informe Largo: es una ampliación del informe corto o dictamen pues además de incluir los estados financieros y sus notas, contendrá información complementaria sobre la cual también asumirá responsabilidad; la información complementaria también estará cubierta por una opinión la cual no debe ser contradictoria a la opinión del dictamen.

Cuando existe una entidad formada por una tenedora y subsidiarias se deben presentar estados financieros consolidados de todas las entidades que la conforman para cumplir con el principio de contabilidad "entidad". El auditor deberá aplicar para la revisión los procedimientos que para estados financieros consolidados establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A. C. aplicables al caso.

Debido a que las entidades tienen la obligación de cumplir con el principio de "reconocer los efectos de la inflación en la información financiera básica" conforme al boletín B-10, el auditor debe aplicar para la revisión de estados financieros los procedimientos que para reconocer los efectos de la inflación en la información financiera establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A. C. aplicables al caso.

El Auditor también podrá emitir informes sobre:

- *Estados financieros preparados con bases diferentes a principios de contabilidad. Definiendo claramente la naturaleza y alcance de la opinión, así como precisar y seguir las normas de información correspondientes.*

- *La revisión limitada de estados financieros intermedios siempre y cuan-*

do cumpla con los procedimientos de auditoría para revisiones limitadas, existan estados dictaminados al cierre del ejercicio inmediato anterior y señale que no expresa una opinión sobre los estados financieros intermedios en su conjunto, pues sólo fue una revisión limitada.

- *Con opiniones emitidas para propósitos especiales los requisitos que deberá reunir el informe variarán según el caso.*

Cuando el auditor en el transcurso de su examen a estados financieros encuentre excepciones particulares de importancia relativa, debe mencionarlo en su dictamen como una salvedad, opinión negativa o abstención de opinión, según sea el grado de importancia relativa. Las excepciones particulares de importancia relativa a que nos referimos son:

- *Desviación en los principios de contabilidad generalmente aceptados.*
- *Inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad.*
- *Limitaciones en el examen practicado a los estados financieros.*
- *Contingencias.*

El formato del dictamen con salvedades se modificará un poco a fin de que quede claramente redactado el origen y efecto de la salvedad o salvedades.

BIBLIOGRAFIA

"Código de Etica Profesional". Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

"Normas y Procedimientos de Auditoría". Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

"Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados". Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

"Conoce las Auditorías". Juan Ramón Santillana González. Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

"Manual de Auditoría". Coopers & Lybrand. Ed. DEUSTO, S.A.