

7
2 904

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



INFORMES ESPECIALES DE AUDITORIA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE EN OPCION AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N

ROBERTO ADAM ROLDAN
RUBEN PALMA SIMON
SALOME SERRALDE LOPEZ

DIRECTOR DE SEMINARIO: C. P. EDMUNDO BEJAR ROJAS

MEXICO, D. F.

1985



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION EMPLEADA EN EL SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE: "INFORMES ESPECIALES DE AUDITORIA".

I- Tipos de investigación científica.-

Existen cinco tipos de investigación científica, y éstos son:

BASICA
APLICADA
DOCUMENTAL
DE CAMPO y
MIXTA

En este caso concreto se eligió el tipo de investigación documental, por considerarlo el más adecuado a nuestras necesidades.

Este tipo de investigación es aquella que se realiza a través de la consulta de documentos (libros, tesis, revistas, periódicos, memorias, anuarios, etc...).

II- Proceso de investigación.-

Son las etapas en las que fué dividido el seminario de investigación.

1er. Etapa

ELECCION DEL TEMA

2a. Etapa

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

3a. Etapa

RECOPIACION DE DATOS

4a. Etapa

PROCESAMIENTO DE DATOS

5a. Etapa

COMUNICACION Y SOLUCION

Este esquema se realizó con base en el esquema general del proceso de investigación de Fernando Arias.

1a. Etapa: SELECCION DEL TEMA

Primeramente fué necesario elegir una de las áreas básicas que existen en Contaduría; las cuales son las siguientes:

Contabilidad
Auditoría
Finanzas
Costos
Fiscal
Informática y
Dinámica Social

El área elegida fué Auditoría, cuyas investigaciones están orientadas a la detección y solución de problemas relacionados con la comprobación de información financiera y sistemas operacionales en las entidades, con el propósito de emitir una opinión profesional acerca de su corrección.

2a. Etapa: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El problema es una cuestión que se trata de aclarar para ampliar nuestros conocimientos en determinada materia o disciplina.

Para plantear cualquier problema es necesario tomar en cuenta los siguientes tres puntos:

- A) Hacer preguntas para saber qué es lo problemático del asunto o cuestión.
- B) Determinar fines y objetivos.
- C) Justificar el por qué y para qué se quiere estudiar e investigar ese problema.

Al elegir el área de Auditoría pensamos en el tema de investigación y nos inclinamos por los "Informes Especiales de Auditoría"; una vez elegido el tema aplicamos los tres puntos arriba mencionados.

- A) Consultamos con algunos profesores acerca de la problemática que plantean los informes especiales y sus respues-

tas en general fueron las siguientes:

- No existe mucho material de investigación
- La redacción del informe se dificulta debido a las ca racterísticas especiales de cada caso.
- Algunos de los informes casi no se dan en la vida profesional (Auditorías a personas físicas).

B) Entre los principales fines y objetivos que nos planteamos tenemos:

- Tener un conocimiento más profundo de los informes especiales.
- Practicar la redacción de los mismos.
- Conocer qué técnicas de Auditoría son las más adecuadas para cada caso.
- Determinar si es posible o no practicar una Auditoría a una persona física.
- Determinar si existe el material suficiente para reali zar esta investigación.

C) Este último punto se encuentra íntimamente relacionado con el punto anterior, por lo cual resultaría repetitivo volver a mencionar los puntos ya citados.

Al finalizar esta etapa tenemos ya planteado un índice tenta tivo que cubre las necesidades de los puntos arriba mencionados.

3a. Etapa: RECOPIACION DE DATOS

El punto de partida de toda investigación consiste en la recolección, síntesis, organización y comprensión de los datos que se adquieren.

Su utilidad nos lleva desde la génesis de los marcos teóricos hasta la presentación del trabajo escrito.

El acopio de antecedentes representa la recabación de información necesaria para el problema que se ha planteado. Dicha recabación se lleva a cabo mediante el uso y aplicación de técnicas que han sido elaboradas para facilitar del investigador. Estas técnicas representan el principal apoyo a la estructura del material escrito y garantizar la objetividad en el tratamiento de las fuentes de información.

En nuestro caso concreto nuestras fuentes de información fueron de tipo documental, y más específicamente documental bibliográfica; en donde la fuente de información fué la biblioteca y el instrumento de recolección la ficha bibliográfica.

El primer paso que seguimos fué consultar en la biblioteca - las fichas bibliográficas del área de Auditoría, y posteriormente buscar nuestro tema.

Después de algún tiempo logramos localizar algunos títulos - que contenían la información que requeríamos (ver bibliografía que se anexa al final del seminario de investigación). - Para poder cubrir todos los puntos del índice tentativo.

4a. Etapa: PROCESAMIENTO DE DATOS

Una vez obtenida la información se comenzó a procesarla de la siguiente manera:

- A) De cada título encontrado se realizó un resumen del tema de nuestra investigación.
- B) Posteriormente se comparó cada resumen entre sí, para encontrar puntos de acuerdo y desacuerdo.
- C) Se consultó a maestros de la materia sobre algunos puntos en donde existían varias dudas, las cuales fueron aclaradas de manera satisfactoria.
- D) Se procedió a realizar un borrador con toda la información obtenida.

NOTA: Se realizaron algunas modificaciones al índice tentativo al finalizar esta etapa.

5a. Etapa: COMUNICACION Y SOLUCION

Esta etapa final de la investigación, representada por el seminario de investigación contable, se propone "comunicar a las personas interesadas el resultado final del estudio, con suficiente detalle y dispuesto de, tal manera que haga posible que el lector comprenda los datos y determine por si mismo la validez de las conclusiones".

El producto final de la investigación realizada fué el seminario de investigación contable intitulado: "Informes Especiales de Auditoría" el cual podrá ser consultado en la biblioteca de la F.C.A. de la U.N.A.M.

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

El presente trabajo ejemplifica los principales tipos de informes especiales, que podemos encontrar en la vida profesional; los cuales por sus características, son poco comunes; - dificultándose con esto su elaboración.

El trabajo fué dividido en cuatro capítulos, que a continuación reseñaremos brevemente:

Capítulo I. Nos presenta los antecedentes, concepto y definición del informe de Auditoría; así como las generalidades sobre éste.

Capítulo II. Este capítulo contiene todo lo referente a los estados financieros consolidados y combinados, así como también ejemplos sobre la redacción del informe de Auditoría en cada caso.

Capítulo III. Se intitula "Informe sobre negocios de un solo propietario"; y, como su nombre lo indica, presenta una serie de ejemplos sobre la redacción del informe de Auditoría en estados a base de efectivo y estados a base de acumulados.

Capítulo IV. Versa sobre las entidades no lucrativas y comprende puntos tales como la importancia de llevar una adecua

da contabilidad, los criterios a seguir para la consideración de valores y depreciaciones, así como algunos ejemplos sobre posibles informes de Auditoría.

Capítulo V. Este último capítulo presenta lo que es un estado proforma y ejemplos de dictámenes financieros proforma.

Por último encontramos las conclusiones a las que llegamos - al término de nuestra investigación.

C A P I T U L O I

ANTECEDENTES

La expresión de una opinión independiente y experta, acerca de lo razonable de los estados financieros es el servicio -- más importante y valioso prestado por la profesión de la contaduría pública. Esta opinión independiente es expresada -- por medio de un informe corto o largo.

La profesión del auditor, tal como se le conoce actualmente es de creación reciente y fue la ley Británica de Sociedades Mercantiles (Companies Act) de 1862, la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del Contador Público.

En realidad la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, algunos años después, fue en gran parte una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el auditor conforme lo expresaba la ley; sin embargo, -- no fue sino hasta el año de 1908 cuando se revisó el ordenamiento en cuestión y se sintió la necesidad de incluir disposiciones para asegurar la independencia del auditor.

En Inglaterra el 7 de abril de 1888, se publicó en la revista de "The Account", de Londres el siguiente dictamen:

"Tengo delante de mí el balance limitado al año terminado en septiembre de 1887, el que fue auditado y hallado correcto".

Con la frase auditado y encontrado correcto, tenemos el principio de la evolución del dictamen. En Inglaterra en el año de 1900, al modificarse la Companies Act de 1879 se agregó - que tenía que haber un auditor que opinaría sobre las cuentas de la compañía.

Es conveniente mencionar un dictamen emitido en tes de la fecha de modificación de las Companies Act. en Londres, en - - 1895, y que a la letra dice:

"Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la Compañía y encontramos que son correctos. Aprobamos y certificamos que el balance general -- pre-inserto presenta correctamente la posición de la Compañía".

La existencia de los dictámenes antes transcritos no es de extrañarnos si consideramos que ya por el año de 1733 en la ciudad de Edimburgo existían contadores al servicio del público. Mayor desenvolvimiento vino con el tiempo y para - - 1880 el gobierno inglés reconocía al Instituto de Contadores autorizados en Inglaterra y Gales y partían rumbo al nuevo mundo auditores independientes para cuidar de las inversiones inglesas en estas tierras.

La forma de Dictamen más utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica por el año de 1900, fué la siguiente:

"Hemos examinado los libros y cuentas de la Cía. X por el año terminado el de 19... y certificamos que en nuestra opinión, el balance general que antecede muestra correctamente su posición al terminar ese año y que las cuentas de Pérdidas y Ganancias están correctas".

En 1902

"He examinado las cuentas y el balance general, y certifico que en mi opinión, son correctos y exhiben la verdadera posición del negocio "X" a..... de".

En 1906

Una conocida firma norteamericana de contadores públicos se limitaba a informar, con respecto a una auditoría que había practicado, en la forma siguiente:

"De acuerdo con lo estipulado, hemos practicado una auditoría de sus libros y cuentas por el año que terminó en julio-31 de 1906, y acompañamos dos páginas de comentarios que presentamos, junto con los estados y cédulas que a continuación se describen".

Como podrá observarse, el informe no incluía juicio alguno -

sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa, sin embargo, era de esperarse que los estados tuvieran - la aprobación implícita de la firma de contadores públicos, - ya que la falta de una opinión podría inducir a que se dudara de que si los auditores estaban realmente conformes con - los datos contenidos en los estados.

En 1910

"He examinado las cuentas con los libros y comprobantes de - la Compañía X, y verificamos el efectivo, y por medio de esto certifico que, en mi opinión, dicho balance general exhibe la verdadera posición de la Cía. X al..... de 19.... y está conforme con la ley".

En 1914

"Informamos que hemos examinado el balance general y hemos - obtenido la información y explicaciones requeridas. Somos - de la opinión de que el balance general exhibe una verdadera y correcta perspectiva de la Compañía X".

En 1920

"Hemos auditado las cuentas y registros de la Compañía "X" - por el año fiscal que termina en y por eso certificamos que, en nuestra opinión, el balance general y anexo re

fleja correctamente la condición financiera de la Compañía a la fecha.....".

En 1925

"Hemos auditado los libros y cuentas de la compañía X y de sus subsidiarias, por el año terminado en y certificamos que, en nuestra opinión el Balance General es correcto".

En 1926

"Hemos auditado el Balance General, y certificamos que en -- nuestra opinión, está en orden y presenta la posición financiera de la Compañía X y de sus compañías subsidiarias a....
..... de"

En 1926

"Hemos hecho un examen, a de de los libros - registrados de la Compañía X y de las Compañías..... controladas por ella, hemos preparado para esto un Balance - General consolidado a..... de certificamos por este medio que en nuestra opinión el Balance General muestra - correctamente la posición consolidada a la Compañía a esta - fecha".

En 1934

El modelo siguiente es el que se publicó en enero de 1934.

"Hemos examinado el Balance General de la Compañía X, al 31 de diciembre de 19..... así como el estado de Pérdidas y Ganancias y el de superávit correspondiente a dicho año. En relación con lo anterior, examinamos o llevamos a cabo pruebas selectivas de los libros de contabilidad y de la documentación, habiendo obtenido informes y explicaciones de la Compañía.

Hicimos también una revisión general de los métodos contables y de las cuentas de operación y de ingresos del año pero no llevamos a cabo una auditoría detallada de las transacciones.

De acuerdo con los principios de Contabilidad, aceptados consistentemente observados por la Compañía X durante el año y basados en el examen hecho, hacemos constar que, en nuestra opinión, el balance general adjunto y el estado de pérdidas y ganancias respectivo, presentan razonablemente la situación financiera de la Empresa al 31 de diciembre de 19..... así como los resultados de sus operaciones en dicho año".

En 1939

"Hemos examinado el Balance General de..... al

de..... así como el Estado de Pérdidas y Ganancias y el de Superávit correspondiente a dicho año, y habiendo revisado con la amplitud y procedimientos que consideramos adecuados - aunque sin llevar a cabo una auditoría detallada de las transacciones, tanto el sistema interno de comprobación y control como los métodos y libros de Contabilidad y documentación relativa al de la Empresa.

En nuestra opinión, el Balance General y los estados citados presentan razonablemente la situación de la Compañía al de y los resultados de sus operaciones en dicho año, - y están formulados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases semejantes que el año próximo anterior".

En 1917

El Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la Federal Trade Commission, preparó un folleto sobre la auditoría del Balance que se destacan en esta forma de dictamen, los siguientes aspectos:

- 1) Aparece por primera vez el concepto de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. La frase anterior se complementa con la aplicación de las circunstancias, lo cual - denota la falta de precisión del concepto y su confusión con el de Procedimientos de Contabilidad o Prácticas de Auditoría.

- 2) Parece también por primera vez la mención de la revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad como indicación de la extensión de la auditoría.
- 3) Se amplía la mención de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, diciendo que fue consistente con los del ejercicio anterior.
- 4) Se declara que se emplearon todos los procedimientos de auditoría considerados necesarios además de indicar también que previamente se hicieron las pruebas de los métodos y con la amplitud que se consideraron necesarios.

Desde marzo de 1944 el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano hablaba de la conveniencia de revisar el dictamen aprobado en 1941 indicando que algunas firmas de auditores habían excluido ya la mención de que no se había efectuado una auditoría detallada de las transacciones, por lo cual se observaba una tendencia a simplificar la fraseología empleada para hacerla más concreta y sin redundancias.

Finalmente en 1951 apareció el ya mencionado folleto titulado Codification of Statements on Auditing Procedure, en el que se reúnen los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en el que la Comisión de

Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores, recomienda a sus miembros el uso de una forma estándar de Dictamen, a la que se llama Short Form, cuyo uso se extendió rápidamente y cuya redacción es la siguiente:

"Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X" al y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable -- que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X" al..... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior."

El Dictamen de 1941 tiene el defecto fundamental de no considerar que las normas de auditoría son invariables y siempre aplicables en todo trabajo que se realice, al contrario de -

los procedimientos de auditoría que sí pueden variarse y aplicarse de acuerdo con las circunstancias, tal defecto ha quedado subsanado en el dictamen de 1951 en el que han sido eliminadas las palabras aplicables en las circunstancias al referirse a las normas de auditoría. También ha sido eliminada la mención a la revisión del control interno por redundante, pues dicha revisión está ya prevista en las normas de auditoría generalmente aceptada.

Se redujo lo concerniente al alcance de la auditoría para declarar únicamente que la revisión incluyó pruebas sobre la documentación y los registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en vista de las circunstancias. También se eliminaron por innecesarias y redundantes las declaraciones de que no se hizo una auditoría detallada de las operaciones.

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido, hasta cierto punto, un reflejo en la evolución que él mismo ha tenido en los Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados no se han debido a determinados acontecimientos, sino más bien ha sido un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano en sus diferentes épocas pensando que la Auditoría y la Contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no particulares en cada país.

Como no son particulares otras técnicas o ciencias, como la -

cirugía, la arquitectura o la ingeniería, que son idénticas - en cualquier lugar, independientemente del grado de desarrollo de los países. En la actualidad en nuestro país se usan indistintamente los siguientes textos de Dictamen:

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

Hemos examinado el balance general de la compañía "X", S. A. al _____ de _____ de 198__ y los correspondientes estados de resultados, utilidades (pérdidas) acumuladas y cambios en la posición financiera por el año terminado en esa fecha. -- Nuestro examen fue realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, consecuentemente, incluyo pruebas sobre la documentación y registros de contabilidad y - - otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias. Hemos auditado y dictaminado - los estados financieros del año anterior.

En nuestra opinión los estados financieros que se adjuntan, - muestran razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S. A., al _____ de _____ de 198__ los resultados de sus operaciones, las utilidades (pérdidas) acumuladas y los cambios en la posición financiera por el -- año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de

contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases -
semejantes a las utilidades del año anterior.

C.P.
Cédula de la Dirección General de
Profesiones

México, D. F. ____ de _____ de 198 ____

Nuevo o Corto

A los Señores Accionistas de la
Cía. "X", S. A.

"En mi opinión, con base en en el examen que practiqué los -
estados financieros que se acompañan, preparados por la admi-
nistración de la Compañía, presentan la situación financiera
de _____ al _____ de _____ de _____ y los re-
sultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fe-
cha".

Nombre y firma de Contador Público, así
como el registro de la Dirección Gene--
ral de Profesiones Número _____

México, D. F.

_____ de _____ de _____.

CONCEPTO

El Concepto más generalizado de lo que es un informe es el siguiente.

Informe es un escrito en el cual se detallan hechos y circunstancias, tendientes a explicar una cosa.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto de Contadores Públicos dice que "El dictamen es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética".

El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos dice que "El dictamen es el documento por medio del cual el Contador Público menciona brevemente la naturaleza del alcance de la Auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros".

DEFINICION

De acuerdo con lo anterior, los informes son necesarios en el caso en que tenga que explicarse algo a una persona y esta explicación no puede hacersele verbalmente. En todos los terrenos profesionales es necesaria la elaboración de informes

para explicar los resultados de los trabajos a los clientes- que los contraten, y naturalmente el Contador Público emplea los informes pudiendo decir que es el profesionalista que ma- yor uso hace de ellos.

En efecto la coronación de todos los trabajos del Contador - Público, cualquiera que sea su género, es un Informe. Me- - diante el informe hace conocer con detalle los pasos que si- guió en su trabajo, las dificultades que tuvo que sortear pa- ra realizarlo y más que nada los resultados de su esfuerzo.- En el informe del Contador Público se puede calibrar la efi- ciencia de éste, se pueden ponderar los resultados de su tra- bajo y constituyen indudablemente la condensación de sus co- nocimientos aplicados al caso concreto de la empresa para la cual trabajó.

Definición. Son muchas las definiciones que podemos encon- - trar del Informe de Auditoría y aunque se encuentren expresa- das con gran diversidad de palabras, examinándolas a fondo - observamos que todas, más o menos coinciden en un mismo con- cepto.

En todas las definiciones podemos ver que se considera al in- - forme de Auditoría como la opinión emitida por el Auditor so- bre los Estados Financieros de una Empresa como consecuencia del trabajo que efectuó.

A continuación se mencionan varias definiciones de conocidos autores:

- a) De los Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, editados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

"El resultado del trabajo del auditor y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presentan generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional del propio auditor. Este documento puede ser una expresión concreta y sintética, en cuyo caso el propio documento recibe el nombre de Dictamen, o bien puede ser un documento más largo en el cual, aparte de la expresión de la opinión profesional del auditor, se añaden comentarios ampliaciones a los datos sintéticamente en el dictamen, en cuyo caso el documento se denomina Informe".

- b) Del Libro de Auditoría por Ernest Coulter Davies B.X. -- C.P.A. de la Colección Northwestern:

"Un informe de Auditoría es algo que el auditor presenta oficialmente a su cliente, al concluir el trabajo contratado, y que puede consistir en una simple carta o en un voluminoso legajo formado de estados anexos, textos, etc."

- c) Paton en su Manual del Contador, dice:

"El informe de Auditoría es realmente el único resultado tangible de investigación que puede necesitar muchos días o semanas para completarse. Es el producto acabado por el cual el cliente podrá juzgar el trabajo del Contador Público.

De las anteriores definiciones, la que a nuestro parecer la más correcta es la primera, por lo que a continuación nos permitimos exponer la siguiente definición:

"Informe de Auditoría es el documento con que culmina la revisión hecha por el Auditor, en el que emite su opinión sobre los Estados Financieros de una Empresa, añadiendo algunos comentarios y observaciones de interés sobre dichos estados".

GENERALIDADES SOBRE EL INFORME DE AUDITORIA

Fuentes del informe de Auditoría

El informe del auditor se elabora después de concluida la auditoría en una empresa, no se origina de datos que se han ido recopilando en su memoria sino de verificaciones, comentarios y observaciones que se encuentran consignadas en una serie de documentos que en términos contables se conocen con el nombre de papeles de trabajo y que el auditor ha ido formulando en el transcurso de su revisión.

Los papeles de trabajo facilitan la preparación del informe-

de auditoría dirigido al cliente, en vista de que son la - - fuente de donde la persona que prepara el informe obtiene el material. Este informe puede asumir una variedad de formas, dependiendo de la finalidad y el alcance del trabajo. En el caso de investigaciones especiales y de informes largos utilizados para efectos del crédito, la parte esencial del informe estaría constituida por un sumario de las principales conclusiones y recomendaciones. En prácticamente todos los tipos de auditoría, el producto final del trabajo del auditor es un informe; este informe y cualesquiera estados financieros o cédulas se obtendrán de los papeles de trabajo.

En efecto, el trabajo de una auditoría se concentra alrededor de la sistemática preparación de una serie de papeles de trabajo, en tal forma y con tal contenido que el auditor pueda derivar de los mismos un informe acerca de la situación financiera de las operaciones, del cliente. Si los registros del cliente se encontraran en una situación ideal esto es libre de errores y completamente al corriente, sin contener operaciones correspondientes a otro período, la necesidad de papeles de trabajo se reducirá enormemente. En tales circunstancias hipotéticas los estados podrían prepararse directamente de los libros con un mínimo de papeles de trabajo dedicados a registrar las actividades del auditor. Sin embargo los registros contables nunca son tan perfectos. Durante el curso de la verificación de los estados financieros

y los registros contables, el auditor encuentra necesarios - analizar y efectuar ajustes por errores en cantidad y en - - principios de contabilidad, y obtener información complementaria en apoyo de los registros. Este proceso de análisis, - ajustes y compilación de evidencia de auditoría, requiere -- del uso extenso de papeles de trabajo.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, al discutir las normas de ejecución de trabajo, ha señalado que deberá obtenerse evidencia-comprobatoria suficiente y adecuada mediante inspección, ob-servación, investigaciones y confirmaciones, para obtener -- una base razonable para la expresión de una opinión con res-pecto a los estados financieros sujetos al examen. Para la-adquisición de esta evidencia el auditor prepara papeles de-trabajo. Algunos de éstos pueden tomar la forma de cédulas-contables tales como las conciliaciones bancarias o análisis de cuentas de mayor; otros pueden consistir en copias de co-rrespondencia, extractos de actas de asambleas de accionis--tas y del consejo de administración, así como listas de ac-cionistas; otros podrían ser gráficas de organización o una presentación gráfica de las condiciones de la planta. Balan-zas de comprobación, programas de auditoría, cuestionarios - de control interno certificados obtenidos del cliente confir-maciones recibidas, todas estas diferentes cédulas, análisis listas y documentos forman parte de los papeles de trabajo - del auditor.

El término "Papeles de Trabajo" es, en consecuencia, amplio; incluye toda la evidencia obtenida por el auditor para mostrar el trabajo que ha efectuado, los métodos y procedimientos que ha seguido y las conclusiones que ha obtenido en los papeles de trabajo el auditor tiene las bases para su informe al cliente, la evidencia del alcance de su examen y la prueba de la responsabilidad profesional tenida en el curso de su investigación.

Para llevar a cabo una auditoría satisfactoria, el auditor deberá tener acceso irrestricto a toda la información concerniente a las operaciones del cliente. Mucha de esta información es confidencial (como en el caso de los márgenes de utilidad en productos individuales y los sueldos de funcionarios y empleados clave). El cliente no estaría dispuesto a proporcionar al auditor información a la cual no tiene acceso empleado y competidores, a menos que pudiesen confiar en el secreto profesional que deberá mantener el auditor respecto a estos asuntos.

Una gran parte de la información obtenida por el auditor con carácter confidencial, se registra en sus papeles de trabajo, consecuentemente, los papeles de trabajo son de naturaleza confidencial. El Código de Etica Profesional observada por el AICPA incluye la siguiente norma:

"Un miembro asociado no deberá violar la relación confiden--

cial existente entre él y su cliente". Al interpretar esta norma el Comité de Etica Profesional ya expresado la opinión de que, en caso de que un C.P. venda su práctica profesional a otro, no deberá permitir el acceso del comprador a los papeles de trabajo sin antes obtener autorización del cliente.

En vista de que los papeles de trabajo son altamente confidenciales, deberán ser salvaguardados en todo tiempo. Salvaguardar los papeles de trabajo significa mantenerlos en un portafolio cerrado durante la ausencia del auditor. Si el cliente desea que algunos de sus empleados no tenga acceso a los sueldos de ejecutivos, fusiones u otros aspectos del negocio, obviamente el auditor no deberá violar esta política exponiendo sus papeles de trabajo ante empleados no autorizados por el cliente. La política de un estrecho control en los papeles de trabajo de auditoría es también necesaria debido a que, si los empleados estuviesen tratando de encubrir un fraude o engañar por alguna razón al auditor, tratarían de alterar los papeles de trabajo. Los papeles de trabajo pueden identificar cuentas, sucursales, o períodos sujetos a pruebas selectivas; permitir que los empleados del cliente conozcan por adelantado estos hechos, debilitaría la significación de las pruebas.

Los papeles de trabajo de auditoría son preparados en las -- oficinas del cliente, de los registros del cliente y a expendo

sas del cliente; pero, aun así, estos papeles de trabajo son consecuencia lógica de las relaciones entre el auditor y el cliente y ha sido apoyado en los tribunales. El Auditor no es un empleado o agente del cliente; todo lo contrario, es un profesional independiente que cuenta con libertad para determinar los procedimientos necesarios para llevar a cabo -- sus funciones profesionales.

Los papeles de trabajo de auditoría constituyen una compilación de toda la evidencia obtenida por el auditor y cumplen varias finalidades fundamentales:

1. Facilitar la preparación del informe de auditoría.
2. Comprobar y explicar en detalle, las opiniones y conclusiones resumidas en el informe.
3. Proporcionar información para la preparación de declaraciones de impuestos y documentos de registro para la Comisión de Valores y Bolsa y otras agencias gubernamentales.
4. Coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría.
5. Proveer un registro histórico permanente de la información examinada y los procedimientos de auditoría aplicados.

6. Actuar como guía en exámenes subsecuentes.

Todas estas finalidades son aplicables en el caso de papeles de trabajo preparados para auditoría a anuales recurrentes - y la mayor parte de ellas adaptables tanto a auditorías no recurrentes como a investigaciones especiales.

Cualidades que debe reunir el informe de auditoría

Al informar sobre los resultados de una auditoría el Contador Público debe tomar en cuenta las siguientes cualidades:

Veracidad, brevedad, interés, claridad, oportunidad, limpieza y exactitud.

Deben evitarse los párrafos largos y complicados, así como las frases elegantes. Algunos términos técnicos necesariamente deben ser empleados, pero debe hacerse un esfuerzo para utilizar lenguaje comercial en lugar de términos estrictamente técnico-contables. Los errores gramaticales, las faltas de ortografía y las expresiones populares son inexcusables en documentos de este tipo. La mecanografía de informes de auditoría, especialmente el orden adecuado en los estados financieros y cédulas, requiere un grado considerable de habilidad y experiencia. Con anterioridad se acostumbraba mecanografiar un gran número de copias al carbón pero ahora esta función se ha aligerado por la utilización de varios --

nuevos tipos de equipo de reproducción.

Para evitar embarazosos errores en informes de auditoría son necesarias rigurosas normas de verificación, después de que el informe ha sido mecanografiado cada cálculo y suma deben ser verificados. Importes, fechas y nombres de que se tomasen de informes anteriores deberán ser comparados con estos informes. La precisión de los estados financieros, cédulas anexas y cifras del cuerpo del informe deberá determinarse por comparación con los papeles de trabajo.

Personas a Quienes Pueden Interesar el Informe de Auditoría

El mundo de los negocios reclama cada vez mayor urgencia al C.P. por los servicios que presta y de los cuales uno de los más importantes es la auditoría de estados financieros, el dictamen del auditor es de gran utilidad para accionistas y administradores en el medio privado (Industria, Comercio), - en el oficial (SHCP, Comisión Nal. de Valores), entre el público en general, empleados y trabajadores; los fines a los que se aplica son, entre otros los siguientes:

- a) Como base para obtener o conceder créditos.
- b) Como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios.

- c) Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.
- d) Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.
- e) Para el registro de acciones, bonos, obligaciones en la Bolsa de Valores.
- f) En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes. De este caso se estima conveniente aclarar que el C.P. no dictamina acerca de las declaraciones, sino que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente.
- g) Aprobación de tarifas de servicios públicos.
- h) Como base para liquidar la Participación de los trabajadores en las utilidades.

Esta diversidad de fines para los que se utiliza el dictamen del C.P. ha conducido a un reconocimiento más amplio y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional, a la tarea que desempeña la Contaduría Pública.

Importancia del Informe del Auditor

La preparación del informe constituye el último aspecto al complementar un examen. ¿Por qué, pues, debemos estudiar el

informe del auditor?. La respuesta es que si uno aprecia el significado del informe del auditor, si entiende porque se prepara y como se utiliza para tomar decisiones de carácter financiero, estará en excelente situación para entender la finalidad de los diferentes procedimientos de auditoría que integran un examen de estados financieros.

Cada paso que se da en el proceso de auditoría está encaminado a colocar al auditor en posición de poder expresar una opinión basada en la razonabilidad de los estados financieros del cliente.

Técnicas para Preparación de Informes

La preparación del informe se realiza durante el desarrollo del trabajo de auditoría. Y es de suma importancia que el auditor en jefe así como sus ayudantes, hagan todas las anotaciones de consideración en los "Papeles de Trabajo" llamados cédulas con objeto de que al momento de elaborar el informe, no exista la posibilidad de omitir comentarios importantes.

Para una buena preparación de los informes de auditoría es necesario que el aspecto técnico sea expuesto en forma accesible.

La sencillez y simplicidad con que se redacte y presente el informe redundará en beneficio de los interesados.

Es recomendable evitar la información innecesaria y detallada, pues éstos darían lugar a que se perdieran de vista puntos importantes.

"Existe un método usado por escritores técnicos para la elaboración y presentación de sus trabajos que bien puede adaptarse al informe".

Recopilación y Concentración del Material

Preparación del Borrador

Revisión y Edición

Recopilación y Concentración del Material

El Contador Público y sus ayudantes deberán ir formulando - las anotaciones en los papeles de trabajo que a su juicio -- crea pertinentes; una vez seleccionado el material para elaborar el informe, se observarán aquellos puntos que sea necesario dar a conocer, y se eliminarán los que dada su naturaleza no deban ser comentados dentro del informe.

Preparación del Borrador

Generalmente es hecha por el auditor encargado del trabajo, - será entregado al Contador Público jefe de despacho para su corrección.

Revisión y Edición

El Contador Público revisará en forma detallada el borrador-presentado, modificando las partes que juzgue necesarias o bien dando su aprobación.

Una vez autorizado el borrador del informe, se llevará a cabo su mecanografía, formulando las copias solicitadas por el cliente, más una para el archivo del contador de preferencia la primera, que servirá de cotejo con el borrador y verificación de los cálculos aritméticos, a fin de tener la certeza que no fueron omitidas cantidades o palabras y evitar errores de ortografía.

C A P I T U L O I I

INFORME SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y COMBINADOS

1. INFORME SOBRE ESTADOS CONSOLIDADOS

Con frecuencia, los negocios se desarrollan a través de las actividades de dos o más entidades conexas. La organización más común de entidades múltiples conexas es la matriz y una o más filiales, aunque a veces pueden existir varias entidades bajo control y propiedad comunes, más bien que en forma de una compañía matriz y compañías filiales.

Los estados financieros que reflejan la situación financiera, los resultados en las operaciones y los cambios en la situación financiera de una compañía matriz y sus filiales, como si fuera una sola entidad, se denominan "Estados Consolidados".

Se acepta generalmente que los estados financieros consolidados constituyen la forma más útil de presentar la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de entidades que operen a través de filiales más bien que de divisiones o sucursales.

Dichos estados pasan por alto la forma legal de organización

de las sociedades y presentan los estados financieros como si fueran una sola entidad. Para ser completamente informativos, los estados consolidados incluirán ordinariamente las cuentas de todas las filiales, tanto del país como extranjeras, que se ajusten a las reglas establecidas.

Las reglas principales para incluir compañías filiales en -- los estados financieros consolidados son:

- a) Existencia de control (ordinariamente una participación o interés mayoritario).
- b) Integración como entidad económica.

En algunos casos las operaciones de ciertas filiales pueden ser tan disímiles de la compañía matriz y de otras filiales, que la presentación de estados separados es preferible a la consolidación.

Como el propósito de los estados financieros consolidados es presentar la información financiera como si las compañías -- fueran una sola entidad, los activos, pasivos, ingresos y -- gastos de las filiales se agregan a los de la matriz, des- -- pués de eliminar las transacciones y saldos entre las compañías.

El título de los estados financieros debe indicar apropiadamente las compañías que se incluyen. Algunos títulos comúnmente usados son los siguientes:

"Compañía X y Filiales"

"Compañía X y Compañías Filiales"

"Compañía X y Filiales Nacionales"

"Compañía X y Filiales totalmente poseídas".

La redacción del informe de los auditores generalmente requiere modificarse sólo ligeramente cuando es aplicable a estados consolidados, según se indica en el siguiente ejemplo:

"He examinado el balance general consolidado de la CIA. X y Subsidiarias al 31 de diciembre de 19__ y los correspondientes estados consolidados de resultados, utilidades acumuladas por aplicar por el año que terminó en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Mi examen no incluyó la revisión de los estados financieros de la subsidiaria, Compañía B, cuyos estados representan __% de los activos totales, ____% de los ingresos totales y __% de la utilidad neta del año de 19__. Estos estados financieros fueron examinados por otro auditor, cuyo dictamen me fue proporcionado y cuya opinión, que a continuación expreso, por lo que se refiere a las cifras de compañía B, está basada en el dictamen de dicho auditor.

En mi opinión, basada en el examen practicado y en el dictamen del otro auditor, los estados financieros adjuntos de...

.....

2. INFORME SOBRE ESTADOS COMBINADOS

En ocasiones un solo juego de estados financieros presenta la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de un grupo de compañías -- (usualmente bajo control y propiedad común) entre las que no existe relación de matriz a filiales, como si fuera una sola entidad. Estos estados se denominan "estados combinados".

Cuando varias compañías mantienen relación debido a propiedad o control sobre ellas, o cuando se contempla la adquisición o fusión de un grupo de compañías, puede ser deseable presentar este tipo de estados, que son similares a los consolidados, - excepto que, como ninguna compañía es matriz de las otras, no hay base para eliminar las cuentas de capital en acciones de todas las compañías salvo una. En lugar de eso los estados - pueden mostrar:

- a) Los totales combinados de cada clase de capital en acciones y de cada otra clase de inversión de los accionistas.
- b) Solamente el total combinado, en una cifra, de la inversión de los accionistas.

Los estados combinados se titulan en ocasiones como "Compañía X y Afiliados"; en otros casos podría no existir una alternativa practicable y deberá mencionarse cada compañía en el título.

Debe exponerse, ordinariamente en una nota, la relación que existe entre las compañías y la razón de presentar estados -- combinados.

A continuación se presenta un ejemplo de informe de los auditores sobre estados combinados.

"He examinado el balance combinado de la Compañía X, S. A., - la Compañía A, S.A., la Compañía B, S.A., la Compañía C, S. - A. y la Compañía D, S.A. al 31 de diciembre de 19___ y los es tados combinados de resultados, utilidades acumuladas por el - año terminado en esa fecha.

Mi examen fue practicado.....

"El control del voto en cada compañía radica en los mismos ac cionistas y las compañías tienen una administración común. - Debido a estas relaciones, los estados financieros de las com pañías se han presentado como si éstas fueran una sola enti-- dad. La compañía X, S. A. es cliente principal de las otras-- cuatro compañías. Los estados financieros combinados repre-- sentan los totales de los estados individuales de las compa-- ñías después de eliminar cuentas por cobrar, cuentas por pa--

gar, ventas y compras entre las compañías".

"En mi opinión los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera combinada de las compañías al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad -- con los principios de contabilidad generalmente aceptados, -- aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior".

3. DICTAMEN SIN SALVEDADES

Si el alcance del examen es suficiente para permitirnos expresar una opinión sobre los estados de cada una de las compañías, así como también sobre los estados consolidados y esos dictámenes no tienen salvedades, el informe sobre los estados financieros consolidados puede redactarse en la forma siguiente:

"He examinado el balance general consolidado de la Compañía X, S.A. y sus filiales al 31 de diciembre de 19__ y los estados consolidados de resultados, utilidades acumuladas por el año terminado en esa fecha.

Mi examen.....

"En mi opinión los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. y sus filiales al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de-

sus operaciones, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes con el año anterior.

Si el informe se refiere a estados combinados puede requerirse nombrar todas las compañías en el párrafo del alcance, a menos que exista una relación que pueda describirse en forma concisa, tal como Compañía X, S.A. y compañías afiliadas. En algunos casos, podrá usarse una redacción más o menos como la que sigue:

"He examinado el balance general combinado de la compañía X, S.A., la Compañía Y y la Compañía Z, al 31 de diciembre de -- 19__ y los estados combinados de resultados".

Mi examen fue practicado de acuerdo.....

4. DICTAMEN CON SALVEDADES

Previamente al desarrollo de este tema, me voy a permitir -- transcribir la definición de salvedad que da el I.M.C.P.A.C.- "Se llama salvedades a las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal".

Si el dictamen contiene salvedad con respecto a los estados -- de ciertas compañías incluidas en los estados de consolida -- ción, bien que la salvedad sea aplicable o no a los estados --

consolidados, es importante que el informe de auditoría indique claramente los estados a que es aplicable la salvedad. - No es practicable enumerar todas las clases de situaciones -- que pueden requerir dictámenes con salvedades sobre estados - de consolidación, pero pueden presentarse como ilustración a algunos ejemplos.

Si la Compañía matriz no ha hecho provisión para pérdidas de una filial, el dictamen con salvedad o el dictamen adverso se rá aplicable a los estados de la compañía matriz únicamente, puesto que las pérdidas estarían reflejadas en la consolidación. El párrafo del dictamen pudiera redactarse como sigue:

"En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente: 1) las situaciones financieras al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de las operaciones por el año terminado en esa fecha de la compañía P y sus filiales sobrebases consolidadas, y 2) excepto que la Compañía P no ha efectuado provisión para la pérdida probable en su inversión en la Compañía S (cuya pérdida se ha reflejado en la consolidación).

Si una filial sigue una práctica contable que no produce una presentación razonable, pero el efecto en los estados consolidados no es importante, el párrafo del dictamen pudiera redactarse como sigue:

"En mi opinión, los estados financieros consolidados adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera consolidada de la Compañía P y sus filiales al 31 de diciembre de 19__ y los resultados consolidados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior. También en mi opinión excepto por el efecto en los estados financieros de la Compañía S de su método de contabilidad de ciertas propiedades (que no tienen un efecto importante sobre los estados financieros consolidados y que se describen en la nota X a los estados financieros), los estados consolidados adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera de cada compañía al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior".

5. DENEGACIONES

Si el alcance del examen no es suficiente para permitir expresar una opinión sobre cada una de las compañías que se presentan en los estados de consolidación, se debe denegar un dictamen sobre los estados individuales de aquellas compañías en que el trabajo no puede sustentar una opinión separada.

Si se puede expresar una opinión sobre la compañía matriz y - sobre los estados consolidados, pero no se puede hacer con -- respecto a los estados de ninguna de las filiales, puede usarse una redacción como la que sigue:

"He examinado el Balance General de la Compañía P, S. A. y el Balance General consolidado de dicha compañía y sus filiales - al 31 de diciembre de 19__ y los correspondientes estados de resultados, utilidades acumuladas, por el año terminado en -- esa fecha. Mi examen fue practicado.....

"Según lo convenido, el alcance del examen fue diseñado para - permitir expresar una opinión sobre los estados financieros - de la Compañía P, S. A. y sobre los estados financieros consoli dados, pero no se intentó que fuera suficiente para permiti - r expresar una opinión sobre los estados financieros separado - dos de las filiales. Por consiguiente, no expresó opinión sobr e los estados financieros de las compañías A.B. y C.S.A., - cuyos activos combinados e (utilidades) utilidad meta total - representan menos del __% de los activos consolidados y de - la utilidad meta consolidada".

"En mi opinión, los estados financieros de la Compañía P, S. - A. adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera - al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaci - ones, por el año terminado en esa fecha".

6. CASOS EN LOS QUE SE HACE REFERENCIA A LOS TRABAJOS DE OTROS AUDITORES

En los casos en que se rindan informes sobre estados financieros consolidados que incluyan compañías de relativa importancia examinadas por otros auditores, el grado de responsabilidad del C.P. debe determinarse cuidadosamente.

El propósito de hacer referencia a otros auditores en el informe de auditoría es indicar claramente que el dictamen se basa, no solamente en examen, sino también en el informe de otros auditores.

Se utilizan los informes de otros auditores pero ordinariamente no se asume la responsabilidad por el trabajo de ellos, -- así como tampoco se acepta o se confía en sus informes.

No pueden darse reglas definidas que sirvan de guía general -- en los casos en que se incluyen, en estados financieros consolidados, compañías relativamente importantes examinadas por otros auditores. La decisión de si se puede expresar una opinión de tales circunstancias comprende el uso del buen juicio, después de consolidar factores tales como:

- a) La proporción relativa del total que, en el aspecto de la consolidación fué examinado por otros auditores.
- b) La reputación que acerca de su competencia profesional -- disfrutaban las firmas que hicieron sus exámenes.

- c) El grado en que he podido satisfacerme de que se tiene - justificación en basar mi opinión, en parte, en sus informes.
- d) Los planes para mi mayor participación en futuras auditorías.

Circunstancias en que se requiere referencia a otros auditores.

1. En caso de que las compañías consolidadas examinadas por otros auditores sean relativamente insignificantes.

Si las compañías examinadas por otros auditores son relativamente insignificantes en su conjunto, cualesquiera -- errores en sus estados financieros, podrán no tener efectos apreciables en los estados financieros consolidados.- Por consiguiente, no es necesario mencionar en el informe de auditoría que dichas compañías fueron examinadas por - otros auditores en los estados financieros o en las notas. Por el contrario, si existe referencia en otros auditores en los estados financieros o en las notas con respecto a períodos cubiertos por el dictamen, debe hacerse referencia a los mismos en el informe.

2. En caso de que las compañías consolidadas examinadas por otros auditores, sean relativamente importantes.

Si las compañías examinadas por otros auditores son rela-

tivamente importantes, debe hacerse referencia al informe de dichos auditores con el informe sobre los estados consolidados. La referencia a los otros auditores generalmente se expresará en la siguiente forma

"...necesarios de acuerdo con las circunstancias. No -- examiné los estados financieros de ciertas filiales consolidados, que reflejan activos totales e ingresos que representan el ___% y ___% respectivamente de los totales consolidados.

Estos estados fueron examinados por otros auditores, cuyos informes sobre los mismos me fué facilitado, y la opinión que aquí se expresa, en cuanto se refiere a los importes que se incluyen para dichas filiales, se basa únicamente en el informe de otros auditores".

"En mi opinión basada en el examen y el informe de otros auditores arriba mencionados, el balance general consolidado adjunto y.....

PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS A LA UTILIZACION DE LOS DICTAMENES DE OTROS AUDITORES

El auditor sólo podrá asumir responsabilidad y emitir una opinión sobre los estados financieros consolidados o combinados cuando haya cumplido con las normas de auditoría y que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que sean nece-

sarios, tanto en la empresa tenedora como en las subsidiarias, asociadas o afiliadas.

En el caso de estados financieros consolidados o combinados, - el auditor principal deberá decidir:

- a) Si utiliza los informes de los otros auditores sin asumir responsabilidad.
- b) Si asume responsabilidad por el trabajo de los otros auditores.

Si utiliza el trabajo de otros auditores, el auditor princi-pal deberá decidir si la parte examinada por él es suficiente, considerando factores tales como:

- a) La importancia relativa de lo examinado por otros audito-res en el consolidado o combinado total.

No sería apropiado emitir un dictamen sobre estados financie-ros consolidados o combinados en el caso de que la parte revi-sada por el auditor principal no fuera representativa en rela-ción al total, ya que se faltaría a las normas de ejecución - del trabajo relativas a la obtención de evidencia suficiente- y competente.

- b) Su conocimiento profesional y personal de los otros audi-tores. (Pueden o no ser firmas asociadas, correspon-sables, representantes o designadas por el auditor princi-pal).

- c) La medida es que se satisfaga del trabajo de los otros au
ditores a través del examen de sus papeles de trabajo, su
cambio de impresiones con ellos, etc.

El auditor principal deberá satisfacerse del cumplimiento de las normas de auditoría en los dictámenes que utilice de otros auditores, y si éstos no son miembros del I.M.C.P.A.C. deberá obtener carta especificando que:

- a) Cumplieron con las normas de auditoría del I.M.C.P.A.C.
- b) Han cumplido el código de ética de dicho instituto.
- c) Han sido, por el período cubierto por los estados financieros examinados y continúan siendo a la fecha de la car
ta, efectivamente independientes, respecto de la empresa examinada, en los términos de dicho reglamento.
- d) Tienen conocimiento de que los estados financieros y su dictamen servirán al auditor principal para efectos de -- consolidación o combinación.
- e) Efectuar una revisión de los aspectos que afecten a la -- eliminación de operaciones y saldos entre compañías, así como que están familiarizados con los principios de conta
bilidad generalmente aceptados para efectos de uniformidad y, en su caso, que se revelen las discrepancias.

Cuando el auditor principal encuentre que los informes de -- los auditores no cumplen con las normas de auditoría, conside

rará dichos estados financieros como si no estuvieran auditados. En estos casos, si el auditor principal no hizo el trabajo por si mismo sobre las subsidiarias, asociadas o afiliadas debe incluir una salvedad en su opinión o abstenerse de opinar sobre los estados consolidados o combinados como un todo. En este caso, la limitación no debe subsanarse mencionando en el dictamen del auditor principal el hecho de que otros auditores examinaron tales estados financieros.

Al no asumir responsabilidad por el trabajo de los otros auditores, el auditor principal deberá mencionar en su dictamen el hecho de que otros auditores examinaron los estados financieros de algunas de las compañías incluidas en los estados financieros consolidados o combinados, sobre los que expresa su opinión (mencionando la porción, en conceptos tales como importes o porcentajes de activos totales, ingresos, resultados u otros criterios) cuando éstos sean relativamente importantes comparados.

Esta mención no es una excepción a la afirmación de que el auditor hizo el examen de acuerdo con las normas de auditoría, sino una información de que el trabajo desarrollado fué hecho por él y por los otros auditores. Si el auditor principal decidiera asumir responsabilidad por el trabajo de los otros auditores, satisfaciéndose del cumplimiento de las normas de auditoría y otras medidas que considera apropiadas, tales como-

revisión de papeles de trabajo del otro auditor, no deberá indicar en su dictamen que una parte del examen fué efectuada - por otros auditores, porque si lo hiciera, podría dar lugar a que algún lector interpretara el grado de responsabilidad asumida de una manera incorrecta.

Cuando los auditores que hayan examinado los estados financieros de las subsidiarias o afiliadas, hubieran emitido una opinión con salvedades, el auditor principal podrá considerar -- las siguientes alternativas:

- a) Si no asumió responsabilidad por el trabajo de los otros- auditores, deberá transcribir la salvedad en su dictamen, indicando que proviene del dictamen de los otros audito--res.
- b) Si asumió responsabilidad por el trabajo de los otros au-ditores deberá hacer suya la salvedad.

En ambos casos, cuando la salvedad de los dictámenes sobre - las subsidiarias o afiliadas no sea importante con relación a los estados consolidados o combinados en su conjunto, el auditor principal podrá, a su juicio, eliminar dicha salvedad.

Al dictamen sobre estados financieros que incluyan inversio--nes en subsidiarias, que no sea apropiado consolidar, o en -- asociadas que se valúen por el método de participación, le -- son aplicables las reglas descritas para los estados financieros consolidados o combinados.

PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS PARA EL EXAMEN DE INVERSIONES PERMANENTES EN ACCIONES Y PARA REVISAR LA PREPARACION DE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS O COMBINADOS.

*

OBJETIVOS

Los objetivos de los procedimientos de auditoría en este renglón son los siguientes:

a) Comprobar la existencia física de los títulos y que sean propiedad de la empresa.

b) Comprobar que todas las inversiones permanentes en acciones se encuentren registradas y correctamente clasificadas en subsidiarias o asociadas, según el caso, tomando en consideración la definición de términos incluida en el Boletín B-8 de la Comisión de Principios de Contabilidad que se transcribe a continuación:

— Compañía tenedora-propietaria del 25% o más de las acciones ordinarias de otra empresa.

— Subsidiaria cuyas acciones ordinarias (más del 50%) - - sean propiedad de otra empresa.

— Asociada cuyas acciones ordinarias (no menos del 25% y no más del 50%) sean propiedad de otra empresa.

— Afiliada las que sin tener inversiones de importancia - entre sí, tienen accionistas comunes.

- Verificar la correcta valuación de las inversiones.
- Comprobar el registro de los dividendos en el período correspondiente.
- Comprobar la adecuada presentación de los estados financieros y la revelación de las bases de valuación y gravámenes.

CONTROL INTERNO

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

- a) Aprobación por parte de los accionistas o del consejo de administración, por adquisiciones, venta y gravámenes de las inversiones.
- b) Segregación adecuada de funciones de adquisición y venta de acciones, custodia, registro de operaciones y cobro de los rendimientos.
- c) Estudio periódico de las inversiones para determinar su correcta valuación.
- d) Existencia de registros apropiados para identificar las inversiones, sus rendimientos y especialmente las transacciones realizadas entre la empresa tenedora y sus subsidiarias; asociadas o afiliadas.

- e) Revisión periódica de la aplicación uniforme de registro de transacciones y principios de contabilidad.

PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS:

Arqueos. Inspección física de los títulos o documentos representativos de las inversiones.

Confirmación. Obtención directa de las instituciones de crédito o de terceras personas, de información sobre los valores, restricciones y otras características de los títulos que están bajo su custodia.

Revisión de transacciones. Examen de documentación que ampara la adquisición o venta de inversiones, para verificar la autenticidad de las mismas, su correcta contabilización y comprobar que se han seguido las políticas y procedimientos de control aprobados.

Cálculo de rendimientos. Verificación de la corrección de los dividendos, utilidades o pérdidas por enajenación, impuestos retenidos, etc.

Comprobación de la valuación. Verificación de su correcta valuación conforme a los principios de contabilidad con base en estados financieros dictaminados, disponibles al fin del ejercicio o con una diferencia que no exceda de tres meses.

Cuando se preparen estados financieros consolidados o combinados, deberán aplicarse los siguientes procedimientos adicionales:

- a) Precisar con anticipación 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) Emitir las instrucciones necesarias en el caso de participación de otros auditores y el tipo de examen requerido.
- c) Identificar las transacciones entre compañías, definiendo la forma en que deben ser revisadas para eliminarlas en la consolidación o combinación conforme a lo establecido en el Boletín B-8 de principios de contabilidad.
- d) Comprobar el cumplimiento de las reglas de presentación de los estados financieros consolidados o combinados establecidos en el Boletín B-8 relativas a: Definición de la entidad consolidada o combinada, diferencia entre el costo y el valor neto en libros de las acciones de las subsidiarias y participación de accionistas minoritarios.
- e) Documentar en papeles de trabajo los procedimientos empleados para la comprobación de las cifras, asientos de ajuste y eliminaciones resultantes de los puntos anterior-

res. Los papeles de trabajo que se preparen en el proceso de consolidación constituyen una continuación de los libros de contabilidad de la empresa tenedora.

C A P I T U L O I I I

INFORMES SOBRE NEGOCIOS DE UN SOLO PROPIETARIO

1. ANTECEDENTES

Al elaborar los estados financieros de un negocio de único propietario es necesario precisar la entidad objeto del informe, para esto es necesario distinguir entre la contabilidad del negocio (único propietario) y su contabilidad personal. Un individuo puede controlar un número de negocios, cada uno de los cuales se puede identificar como de único propietario de los que puede solicitar informes de uno o algunos de ellos.

Es conveniente tomar en consideración, al momento de realizar el examen de los estados financieros de un negocio de único propietario, la relación que existe entre ese negocio y los otros negocios y actividades personales del individuo. Si por alguna circunstancia no se pudiesen examinar las relaciones y/o actividades, entre sí y las que son objeto de examen de tal naturaleza que pudieran producir un efecto importante en los estados financieros examinados, es posible que no pueda emitirse un dictamen significativo; sin embargo, en muchos casos en que examinamos los estados financieros, preparamos también las declaraciones de impuestos del propietario-

y, por lo tanto se tendrían los suficientes conocimientos de sus otras actividades aún cuando no efectuemos la auditoría - en sus libros y registros personales. Cuando se satisfaga de que exista una separación adecuada entre la contabilidad del negocio de único propietario y la contabilidad personal del propietario, se podrá emitir un dictamen sobre los estados financieros del negocio de único propietario. El negocio debe precisarse claramente y el dictamen debe limitarse expresamente a la contabilidad del negocio de único propietario.

Es difícil establecer una regla general sobre las circunstancias que permiten expresar una opinión sobre los estados financieros de negocios de único propietario; sin embargo, debe exponerse cualquier información que se requiera para identificar el negocio y para distinguirlo del propietario en sí, de otras actividades de negocios de éste que no se comprenden en el informe. En casos en que se tenga información completa sobre actividades financieras personales del propietario y de sus diversas empresas, que pudieran afectar el negocio que se examina, las exposiciones mencionadas anteriormente pueden hacerse en una nota. En los casos en que no se esté informado de ese modo, debe incluirse en el informe de auditoría, un párrafo explicativo y el dictamen debe limitarse a las cuentas que se reflejan en los registros del negocio de único propietario. En todo caso, siempre que se pida que se rinda informe sobre los estados financieros de un negocio de único pro-

pietario se debe considerar cuidadosamente la situación antes de aceptar la ejecución del trabajo.

Pueden prepararse como guía de auditoría estados financieros-personales para un individuo, o grupo familiar dependiendo de lo que se ha solicitado.

Es conveniente expresar que los estados financieros de individuos deben prepararse sobre la base de costo, siguiendo una contabilidad a base de acumulados, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Por consiguiente se llega a la conclusión de que los estados financieros a base de efectivo no son apropiados para ser usados por terceros. Sin embargo existen individuos que solicitan el examen de sus estados financieros personales para así obtener informes acerca de la exactitud y/o comprobación de su contabilidad, para seguridad propia y de que sus impuestos están debidamente declarados. En tales circunstancias, el individuo no requiere estados financieros a base de acumulados, preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que permiten generalmente obtener los datos financieros más útiles. Por otra parte, si los estados financieros han de usarse con fines de crédito o para distribución general relacionada con alguna otra actividad o simplemente para uso personal de otra clase la base de acumulados es más apropiada.

Es recomendable que estado financiero se titule "Estado de Activos y Pasivos" más bien que "Balance General", "Estado de la Condición Financiera" o "Estados de la Situación Financiera". Se recomienda también que la sección del capital líquido se denomine "Exceso de los Activos sobre los Pasivos". -- Otra alternativa es usar el título "Activos Netos" en los casos en que se presenten estados comparativos, se recomienda -- agregar un estado de cambios en los activos netos (este estado puede prepararse en otros casos también).

Para guardar uniformidad con el título de los estados del informe no debe referirse a la situación financiera y a los resultados de las operaciones. En lugar de esto, debe hacerse referencia a los activos y pasivos y a los cambios en los activos netos.

Un examen en los estados financieros de un individuo comprende un número de problemas único, que se derivan del hecho de que la contabilidad no puede relacionarse únicamente con una empresa de negocios, como en el caso de una sociedad anónima, o un negocio de único propietario (comerciante individual). -- Por lo menos algunas de las obligaciones de los individuos se incurren por motivos personales que no guardan relación con -- fines de negocios o de inversión. Además el individuo ordinariamente no mantiene control contable sobre muchos activos -- personales (ajuar de casa, ropa, etc.). Las fuentes de los -- pasivos personales son numerosas y, en algunos casos el indi-

viduo puede desconocer todos los pasivos contingentes por los que puede exigírsele responsabilidad. Tales obligaciones y contingencias pueden no registrarse en la contabilidad del individuo hasta que se han liquidado y el auditor ordinariamente no tiene medios independientes para descubrirlas.

En el informe sobre el examen de los estados financieros de un individuo, generalmente deben identificarse los libros de contabilidad y otros registros de los que se prepararon los estados financieros objeto del examen. Ordinariamente esto puede hacerse refiriéndose a la ubicación de la oficina donde se llevan los registros, pero en algunos casos podrá desearse una identificación más precisa.

Existen normas de auditoría generalmente aceptadas que son aplicables a las auditorías de estados financieros de individuos, con ciertas posibles excepciones que son indicadas posteriormente. Así también es conveniente mencionar que la existencia de las normas generales y las normas del trabajo en las oficinas y locales del cliente que son siempre aplicables, al igual que la tercera que es siempre manifestaciones adecuadas y la cuarta expresión o denegación de una opinión, de las normas para la preparación de informes.

La primera norma para la preparación de informes (sobre presentación de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados), no es de aplicación a los estados prepa-

rados a base de efectivo que no intentan presentar los activos y los pasivos; además de los cambios de los activos netos a base de acumulados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y la segunda norma de preparación de informes (uniformidad) puede no ser aplicable en tales casos. Si los estados están preparados a base de acumulados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, serán de aplicación todas las normas para la preparación del informe.

Es conveniente indicar con claridad en la redacción del párrafo del dictamen si es aplicable tanto la primera como la segunda norma de preparación de informes ya que de no mencionar lo anterior pudiera surgir duda sobre el cumplimiento de las normas generales, de las normas del trabajo en las oficinas y locales del cliente y de la tercer norma para la preparación de informes, por lo tanto no deberá existir confusión cuando se cite a las "Normas de auditoría generalmente aceptadas".

El dictamen deberá expresar con claridad lo que los estados financieros intentan presentar y la base contable sobre la que fueron preparados. Si la contabilidad no estuviese de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, debe señalarse también en una nota, la que incluya una exposición sobre la naturaleza general de las acumulaciones de importancia que se han omitido, (cuentas por cobrar y pagar) y la importancia de estas acumulaciones. El objetivo-

de señalar las acumulaciones omitidas no es necesariamente - permitir al auditor que ajuste los estados financieros a una base de acumulados, sino únicamente la función de ayuda a la exposición clara de los estados.

Como se mencionó anteriormente, algunos individuos llevan la contabilidad a base de efectivo u otras bases que se usan para fines del impuesto sobre la renta y que difiera de la base de acumulados. Los estados financieros que se preparen sobre una base diferente a la presentación de la de acumulados, no pueden ser apropiados para distribución general. Pero pueden ser útiles para uso del propietario. Estos informes deben -- tratarse generalmente para fines especiales y su uso debe restringirse. En tales casos deberá buscarse un modo razonable de lograr el alcance en el trabajo. Existen ocasiones en que al preparar estados a base de efectivo es conveniente dar mayor información sobre el alcance en una sección separada del dictamen, esto se presentaría como información adicional pues to que personas extrañas a éste solicitarían informes sobre el alcance del trabajo. No se debe emitir siquiera una opinión con salvedad o una exposición de conclusiones a menos -- que el trabajo sea de suficiente alcance para tener sentido.- De otro modo se deberá mencionar de la omisión de cualquier otro procedimiento de auditoría que contenga una importante limitación a la conclusión.

Aunque todos los activos y pasivos de un negocio de único propietario pueden estar satisfactoriamente separados de los del propietario, el negocio no es una entidad legal y sus activos no comprenden todos los activos que están disponibles para el pago de sus pasivos, no los pasivos del negocio incluyen todos los créditos o derechos que pueden existir contra sus activos. Por lo tanto, en la mayoría de los casos un negocio de único propietario no puede precisarse lo suficiente, como una entidad, para tener una ("situación financiera") separada de las de su propietario. Por lo tanto, un informe de auditoría sobre los estados de un negocio de único propietario debe redactarse, preferiblemente, en términos de la representación razonable de activos y pasivos, más bien que en la representación razonable de la situación financiera. (puesto que los estados financieros de un negocio de único propietario no intenta presentar la situación financiera. El presentar un estado de cambios en la situación financiera es inaplicable.

Sin embargo, tal estado pudiera ser significativo y puede presentarse siempre que éste se refiera a cambios en los activos y pasivos en vez de en la situación financiera"). Podría hacerse una excepción a este principio si el negocio opera en forma totalmente independiente del propietario, si éste no tiene pasivos importantes aparte de los del negocio y si estamos suficientemente familiarizados con los asuntos financieros del propietario para estar satisfechos en tal sentido.

2. REDACCION DEL INFORME A ESTADOS A BASE DE EFECTIVO Y ESTADOS A BASE DE ACUMULADO.

Para comenzar dictámenes sobre negocios de único propietario no es apropiado usar palabras tales como "Con esta explicación", a fin de llamar la atención a los comentarios que se hacen en los párrafos precedentes.

"He examinado el estado de activos y pasivos de la Compañía X (un negocio de único propietario), al 31 de diciembre de 19___, y el correspondiente estado de resultados y de la cuenta del capital del propietario por el año que terminado en la propia fecha. Mi examen fué practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que considere necesarios de acuerdo con las circunstancias".

"Mi examen se limitó a los libros y documentos de contabilidad del negocio. No examiné los libros y documentos personales del propietario ni los libros o documentos de cualesquiera otras actividades a que éste pueda dedicarse".

Los impuestos sobre las ganancias del propietario se calcula sobre la renta total que él percibe por todos conceptos; por consiguiente, en los estados financieros adjuntos no se han hecho provisión para tales impuestos".

"En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente los activos y pasivos de la Compañía "X", al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año terminado en la propia fecha, según se refleja en los libros de contabilidad del negocio, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior".

En los casos en que se tenga un conocimiento suficiente de -- las actividades del propietario, podría omitirse el párrafo central que aparece anteriormente debiendo entonces omitirse del párrafo del dictamen la limitación a la opinión sobre los estados preparados de la contabilidad del negocio, siempre y cuando se incluya una nota más o menos como sigue:

"Estos estados financieros se han preparado de los libros y documentos de contabilidad de la Compañía "X" un negocio de -- único propietario. No incluyen la contabilidad personal del propietario ni las otras actividades a que él se dedica. Los impuestos sobre las ganancias del propietario se calculan sobre su renta sobre todos los conceptos; por consiguiente, en estos estados financieros no se incluyen provisiones para tales impuestos".

El informe sobre estados preparados a base de efectivo, debe incluir una opinión sobre la presentación razonable según la base que se indica y cualquiera otras conclusiones que sean -

apropiadas. Si se trata de un informe largo y las conclusiones con respecto a las cuentas individuales se indican en la discusión de esas cuentas, es usualmente deseable expresar -- una opinión, en términos generales, en la primera página del informe o en un resumen al final del mismo.

Debido a la variedad de circunstancias en que se efectúan exámenes de estados financieros de individuos, preparados a base de efectivo, no es practicable presentar una redacción de informe que sea generalmente aplicable. Sin embargo, una redacción más o menos como la que sigue pudiera ser apropiada en algunos casos.

"He efectuado un examen de sus estados financieros por el año terminado al 31 de diciembre de 19___, los que fueron preparados de los libros que llevan en su oficina (dirección). Mi examen, que se limitó a esa contabilidad fué practicado de -- acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría a que consideré necesarios de acuerdo con las circunstancias".

El alcance del examen incluyó una revisión de los procedimientos de contabilidad, conciliación de los saldos de efectivo con las cantidades que fueron confirmadas directamente con -- los bancos depositarios, confirmación de las inversiones mediante correspondencia con los custodios, examen de facturas-

u otros documentos que justifican desembolsos seleccionados, - pruebas de comprobación de los intereses y dividendos recibidos además de otras pruebas de auditoría.

"En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente los activos y pasivos al 31 de diciembre de - - 19__ e ingresos y gastos por el año terminado en la propia - fecha, según muestra la contabilidad que se lleva en su oficina (dirección), sobre la base que se describe en el párrafo - precedente".

"Este informe se facilita únicamente para información; como - indicación del trabajo que se ha efectuado y de las conclusiones. Puede no ser apropiado para otros fines".

A continuación se presenta un ejemplo de informe sobre los estados a base de efectivo de un individuo, que contienen una - limitación del alcance respecto a la confirmación de una cuenta por cobrar:

"He examinado el estado de activos y pasivos al 31 de diciembre de 19__ preparado de su contabilidad según muestran los - libros y documentos mantenidos en su oficina (dirección) y el correspondiente estado de ingresos y gastos por el año terminado en dicha fecha. Mi examen, que se limitó a esa contabilidad, fué practicado de acuerdo con las normas de auditoría - generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó aquellas -

pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros - procedimientos de auditoría generalmente aceptados y, por con siguiente, incluyo aquellas pruebas de los libros y documen-- tos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que - consideré necesarios de acuerdo a las circunstancias, excepto que, de acuerdo con su solicitud no confirmé la cuenta por co brar mediante correspondencia con el deudor".

"La contabilidad de usted se lleva a base de efectivo, por -- consiguiente no se ha hecho provisión para ingresos acumula-- dos y para gastos e impuestos no pagados. Los pagos por con-- cepto de impuesto sobre la renta, efectuados de sus cuentas y rebajados en el estado adjunto de ingresos y gastos, represen-- tan pagos que son aplicables a las declaraciones conjuntas, - las que incluyen ingresos de la Señora..... que no se refle-- jan en la contabilidad o en los estados adjuntos. El impues-- to sobre la renta por pagar que muestra la declaración conjun ta en el año de 19__ fué de \$_____ no se habían pagado y no-- se reflejan en su contabilidad o en los estados adjuntos al - 31 de diciembre de 19__".

"En mi opinión, excepto por el efecto del ajuste (si lo hubiere re) que pudiera haberse revelado si se hubiere solicitado con firmación de la cuenta por cobrar, los estados financieros ad juntos presentan razonablemente los activos y pasivos al 31 - de diciembre de 19__, y los ingresos y egresos por el año --

terminado en la propia fecha, según muestra la contabilidad - que se muestra en su oficina (dirección), sobre la base escrita en el párrafo precedente".

"Este informe se solicita únicamente para información, como - indicación del trabajo que se ha efectuado y de las conclusiones. Puede no ser apropiado para otros fines".

Si los estados financieros preparados a base de efectivo, - - muestran valores estimados (bien entre paréntesis o como información suplementaria), se debe satisfacer sobre la racionalidad de las manifestaciones o denegar la opinión sobre las mismas. Si los activos a su valor estimado se presentan como información suplementaria, se debe considerar la información expresamente en el informe de auditoría.

Si los estados financieros de un individuo se preparan a base de acumulados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, puede usarse un informe corto modificado como se mencionó anteriormente.

"He examinado el estado de activos y pasivos del Señor "X" al 31 de diciembre de 19___, y el correspondiente estado de cambios en los activos netos por el año terminado en la propia fecha. Estos estados se prepararon de los libros y documentos que se mantienen en la oficina del Señor "X" (dirección)- mi examen fué practicado de acuerdo..."

"En mi opinión, los estados adjuntos presentan razonablemente los activos y pasivos del Señor "X" al 31 de diciembre de - - 19__ y los cambios en sus activos netos por el año terminado en la propia fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior".

Con frecuencia el uso que ha de darse a los estados financieros de individuos hace aconsejable facilitar información adicional sobre los valores estimados corrientes de los activos. No es deseable presentar estados sobre base de valores únicamente, sin incluir los datos de costos conexos.

Se recomienda que se siga una presentación en dos columnas, - en que la primera columna muestre la base de costos y la segunda columna refleje los valores estimados. La presentación en dos columnas del informe de los auditores debe redactarse en la forma que fue mencionada anteriormente. Con respecto a los estados que siguen la base costo se agregará un párrafo en que el auditor fije su posición con respecto a la información adicional sobre la base de valores estimados. Para hacer clara la identificación se recomienda que la columna a base de costo se identifique como columna A y la de los valores estimados como columna B.

Un informe de auditoría sobre la presentación de dos columnas pudiera redactarse en la forma que sigue:

"He examinado el estado de activos y pasivos del Señor "X" a base de costos (columna A) al 31 de diciembre de 19___, y el correspondiente estado de cambios en los activos netos por el año terminado en la propia fecha. También he examinado el estado suplementario de activos y pasivos a base de valor estimado (columna B). Estos estados se prepararon de los libros y documentos que se mantienen en la oficina del Señor "X" (dirección). Mi examen fué practicado de acuerdo..."

"En mi opinión, los estados adjuntos a base de costo (columna A) presentan razonablemente los activos y pasivos del Señor "X" al 31 de diciembre de 19___, y los cambios en sus activos netos por el año terminado en la propia fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, -- aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

CAPITULO IV

INFORME SOBRE ENTIDADES NO LUCRATIVAS

IMPORTANCIA DE LA INFORMACION SOBRE LA BASE PARA LLEVAR LA --
CONTABILIDAD.

1. CONCEPTO

LA PALABRA "NO LUCRATIVA", se refiere esencialmente a no buscar el lucro, o sea a no tener como fin el beneficio o la ganancia.

Ahora bien, al hacer mención de entidades no lucrativas, nos estamos refiriendo a organizaciones que no solamente no operan para obtener una utilidad o lucro, sino que además tienen considerables ingresos provenientes de donaciones o legados y de contribuciones corrientes.

2. CLASIFICACION

En cuanto a su fuente de ingresos estas instituciones no lucrativas caen normalmente dentro de alguna de las cuatro clases siguientes:

a) Aquellas en que el público que recibe el servicio para --

una cantidad sustancial de los costos de operación, y el saldo de los fondos que se requieren, se obtienen de ingresos provenientes de legados, donaciones y contribuciones, entre éstas podemos considerar: Escuelas, hospitales, asociaciones musicales.

- b) Aquellas cuyo funcionamiento se deriva principalmente de ingresos provenientes de legados y donaciones, en estos casos se encuentran: Bibliotecas y museos.
- c) Aquellas que obtienen gran parte de sus fondos de contribuciones corrientes, en esta clase se encuentran: Iglesias, organizaciones religiosas y de caridad.
- d) Aquellas que obtienen sus fondos principalmente de organismos oficiales, estas instituciones serían: Escuelas públicas, universidades del estado y hospitales del estado o municipio.

3. CARACTERISTICAS

Las entidades no lucrativas efectúan operaciones que son similares a las de empresas de negocios (lucrativas). En estos casos los principios y prácticas de contabilidad que son aplicables a las empresas de negocios resultan usualmente apropiadas y deben seguirse.

Los estados financieros de las entidades no lucrativas pre-

sentan, o al menos intentan presentar la situación financiera y los resultados de las operaciones, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Para estas entidades la forma de informe de auditoría y las variaciones -- del mismo deben ser iguales que para las empresas de negocios.

Los informes sobre los estados financieros de entidades no lucrativas, que siguen prácticas que, aunque apropiadas con circunstancias, difieren de las que usan las empresas de nego- - cios organizados con fines lucrativos. Los estados financie-ros de estas entidades pueden intentar o no presentar la si--tuación financiera y los resultados de las operaciones en el--sentido usual; por consiguiente, los informes de auditoría sobre estados financieros de muchas entidades no lucrativas de-ben tener una relación muy especial para que respondan a la -naturaleza de dichos estados y el propósito de la auditoría.

Para las entidades no lucrativas que efectúan operaciones se-mejantes, tales como hospitales, obras públicas de carácter -perpetuo y escuelas sin fines de lucro, la situación financie-ra y los resultados de sus operaciones son de gran importan--cia para los contribuyentes, los fideicomisarios, directores, acreedores u otros interesados en los estados financieros e -informes de auditoría.

Sin embargo con respecto a muchas entidades no lucrativas, -- los lectores están interesados principalmente en saber cómo -

se ha dispuesto de los fondos recibidos.

En muchas ocasiones, un breve informe sobre el alcance de la auditoría y nuestras conclusiones pueden ser de gran interés y valor para los administradores y directores, que en la mayoría de los casos es para quien se efectúa nuestro trabajo; -- por ejemplo, éstos pueden estar grandemente interesados en el examen de valores, en nuestra determinación de que todos los productos de los mismos se han registrado en el trabajo detallado de auditoría para satisfacernos que los desembolsos son correctos, etc.

Por esta razón en muchos casos, particularmente aquellos en que se trata de entidades pequeñas, puede ser deseable preparar un informe complementario que cubra dichas cuestiones.

El convenio efectuado, el alcance de nuestro trabajo y la forma de nuestro informe en las auditorías de las entidades no lucrativas debe responder a lo que el cliente desea y necesita y a que es practicable de acuerdo a las circunstancias.

En muchos de estos casos no serán apropiadas las limitaciones acerca del descubrimiento de irregularidades, mismas que se hacen constar apropiadamente en los convenios para el examen de estados financieros de la mayoría de las empresas de negocios.

Sin embargo puede haber casos en que no sea practicable efec-

tuar suficiente trabajo de auditoría para descubrir posibles irregularidades. En estos casos se considera deseable aclarar el hecho, incluyendo una denegación al respecto en el informe. Si esto se hace la denegación debe redactarse en forma que no ofrezca duda sobre el valor del trabajo realizado, aunque la debilidad en los controles internos sea tan importante que no podamos expresar una opinión sobre la racionalidad de presentación.

Por supuesto, debe haber referencia también a cualquier salvedad o limitación de la opinión que pueda requerirse acerca de otras cuestiones.

BASE GENERAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS PARA LLEVAR LA -- CONTABILIDAD.

Muchas entidades no lucrativas usan la base de acumulados. - El uso de esta base no presenta generalmente ningún problema - poco usual para la preparación de informes.

Por otra parte, algunas entidades no lucrativas encuentran -- más práctico llevar su contabilidad a base de efectivo; algunas entidades usan lo que podría llamarse una base de efectivo modificada, en la que, por ejemplo, los ingresos pueden es tar a base de efectivo y los gastos a base de acumulados.

No habiendo manifestación en contrario, los lectores probableme

mente supondrán que los estados financieros de las entidades no lucrativas se presentan a base de acumulados. Por consiguiente cuando no se usa en su totalidad la base de acumulados, debe de exponerse en los estados la base en que se lleva la contabilidad y deberán usarse encabezamientos apropiados en los estados.

Cuando esto se hace, aunque no es necesario referirse en el informe de auditoría al hecho de que la base de efectivo (o base de efectivo modificada) es la que se usa, es generalmente deseable hacerlo así para mayor claridad.

Si la base contable seguida produce informes financieros que no son satisfactorios, debemos tratar de que se haga un cambio que produzca estados satisfactorios. Igualmente si los estados de un cliente han sido preparados sobre una base que ha intentado presentar la situación financiera y los resultados de las operaciones, no debe de cambiarse a estados preparados a base de efectivo para evitar un dictamen con salvedad.

Si los estados financieros de una entidad no lucrativa se preparan sobre una base que no intenta presentar la situación financiera y los resultados de las operaciones, los estados no deben titularse, ni en ninguna otra forma mencionarse como: "Balances Generales", "Estados de Resultados" o denominaciones semejantes.

Deben usarse más bien títulos como: "Estados de Activos y Pa

sivos", si fuere apropiado, "Estado de Ingresos y Desembolsos de Efectivo", etcétera. En el párrafo del dictamen podríamos referirnos entonces a los "Estados Adjuntos" (o a "Los Estados que se Mencionan en el Párrafo Anterior") como que presentan razonablemente los activos y pasivos al 31 de diciembre - de 198-- y los ingresos y desembolsos de efectivo por el año terminado en esa fecha.

Como se indicó en el párrafo no se requiere la referencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados (tal referencia no tendrfa sentido); si los estados financieros no - intentan presentar la situación financiera y los resultados - de las operaciones. Igualmente, aunque no hay necesidad de - hacer referencia a la uniformidad, podríamos decir, si se de- seare "sobre bases uniformes con las del año anterior".

En 1964 el Consejo Nacional de Salud (National Health Council) y la Junta Nacional de Beneficio Social (National Social Wel- fare Assambly) publicaron conjuntamente un libro titulado - - "Standars of Accounting and Financial Reporting on Voluntary- Health an Welfare Organizations" (Normas de contabilidad y -- preparación de informes para organizaciones voluntarias de sa lud y beneficencia).

El propósito de esas organizaciones (excepto hospitales), y - muchas organizaciones han adoptado las recomendaciones conte- nidas en dicho trabajo.

Algunas instituciones gubernamentales han incorporado las recomendaciones hechas en las leyes sobre beneficiencia. Si -- bien esta publicación constituyó un paso en la dirección adecuada, algunos de sus requisitos son contrarios a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

BASE DE PRESENTACION DE LOS VALORES Y DEPRECIACION.

En muchos casos, los valores que se poseen por entidades no - lucrativas se llevan al costo (y esta base comprende el uso - del valor del mercado, en las fechas que se reciben, para los valores recibidos como donación). Sin embargo los valores -- pueden llevarse también al valor de mercado, con la depreciación no realizada o la depreciación incluida en el saldo del fondo en que se llevan los valores. Si los valores de varios fondos de combinan para fines de inversión, es deseable llevar las inversiones combinadas al valor de mercado.

El hecho de proveer o no depreciación sobre edificios y equipo es una cuestión que frecuentemente se encuentra en las auditorías de entidades no lucrativas.

Cuando los activos fijos se ven incrementados en el renglón - de propiedades por legados o por fondos donados, es recomenda - ble el crear reservas para depreciación, con la consideración de que dichos bienes (donaciones), deben considerarse intac-- tos, ya que la mayoría de dichos bienes, adquiridos por dona-

ciones o legados se encuentran dentro de esta categoría. En los casos que exista una condición de que los bienes deben -- considerarse intactos, el contabilizar la reserva para depreciación se considerará un requisito para cumplir esta estimulación.

Cuando por el contrario no existe condición para que dichos bienes no deban considerarse intactos, entonces aquí es cuando se piensa que dichos bienes serán reemplazados por los fondos propios, no se cree la conveniencia o la necesidad de -- crear reserva para depreciación. Por consiguiente es de suma importancia hacer notar claramente en el dictamen la política contable de crear reserva para depreciación, bien sean las -- adiciones de bienes por donaciones, legados, o bien por fondos propios.

Dentro de las entidades no lucrativas existe mobiliario y -- equipo auxiliar, que tienen poca durabilidad, el cual en algunos casos puede considerarse como partida capitalizable y es sustituible con fondos propios de la entidad.

Formando parte de esta clasificación se encuentran adiciones tales como: Equipo médico, muebles y enseres de aulas, calefacción, equipo de transportes (ambulancias), equipo para investigación y desarrollo y en general para hospitales, ya que estos bienes requieren de exactitud para un desarrollo satisfactorio del mismo, etc.; asimismo dentro de esta clasifica--

ción se incluirán todos los activos sujetos a depreciación en un hospital.

Los bienes y/o propiedades que han de reemplazarse por fondos propios que se realicen por las operaciones propias, existiendo alternativas y son:

- a) El de cargar las sustituciones a resultados del ejercicio en que se efectúen y.
- b) El de cargar a resultados una provisión por concepto de depreciación anualmente por adelantado para la sustitución y así poder tener una depreciación acumulada para "reemplazar" en un momento dado dichas propiedades.

Por consiguiente deberá considerarse esta última alternativa pues tiene la finalidad de distribuir el costo de vida del equipo uniformemente a través del tiempo comparada con la primera alternativa que requerirá de cargos anormales a gastos en los períodos en que se realicen demasiadas sustituciones.

Asimismo la segunda alternativa es recomendable, pues de antemano se sabe cuál va a ser el cargo a resultados por concepto de depreciación presuponiendo cuáles serán los ingresos del ejercicio.

Cuando la entidad lleve su registro contable por cualesquiera de las dos alternativas anteriormente descritas, deberá exponerse claramente (la política) en el informe.

Normalmente en una entidad estable, las sustituciones de equipo cargadas a resultados, constituyen un cargo razonablemente anual y producen un estado de Ingresos y Gastos satisfactorio, por el cual difícilmente se consideraría salvedad en el dictamen, asimismo es aplicable lo mencionado anteriormente (salvedad) cuando se realicen sustituciones con cargo a resultados del año en que se efectúen, cuando las entidades sean de reciente inicio de operaciones.

La decisión de si se requerirá salvedad en el dictamen es solo cuestión de razonabilidad de comparar ingresos y egresos - ya que aquí es donde se reflejaría el efecto y el balance, el efecto no sería de consideración directa.

Una gran parte de los ingresos de los hospitales está representada por cantidades que se reciben de organismos gubernamentales, tales como el "HOSPITAL X", etc.

Si los estados de costo que preparan estos hospitales, como base para obtener los reembolsos, incluyen provisiones para depreciación, dichas provisiones deben reflejarse en los libros de los hospitales.

En algunos casos constituye una condición previa al derecho de recibir el reembolso, que se reflejen dichas provisiones para depreciación, dichas provisiones deben reflejarse en los libros de los hospitales.

En algunos casos constituye una condición previa al derecho de recibir el reembolso, que se reflejen dichas provisiones para depreciación en los libros de contabilidad. Se encontrará en ocasiones, que ciertas de las condiciones son aplicables únicamente en forma parcial y en tales casos la importancia relativa de la provisión para depreciación que se omitió, determinará si es necesario o no una salvedad en el dictamen.

Para determinar el grado de importancia, debe darse consideración a las sustituciones cargadas a gastos durante el período cubierto por el estado de ingresos y gastos.

El capital de la empresa comercial ordinaria se aporta para usarlo en el negocio, con la esperanza de que habrá de obtenerse un rendimiento razonable por esa inversión y que esta inversión en sí (es decir el capital) se mantendrá intacta. Quienes aportan capital tienen una participación legalmente reconocida y continúa en la empresa, que puede venderse o transmitirse a otros mediante donación, legado, etc.

Los requisitos de que el capital debe mantenerse y además debe presentarse una contabilidad adecuada de las utilidades que se derivan del uso del capital invertido, hacen esencial que el factor de la depreciación sea debidamente registrado y admitido, tanto desde el punto de vista del balance general como del estado de resultados.

Sin embargo en el caso de instituciones no lucrativas, como - por ejemplo un hospital, las contribuciones de capital se - - efectúan con el reconocimiento pleno de que el donante no tendrá, en lo sucesivo, participación legal o interés en la institución y que no habrá de recibir ningún beneficio financiero por motivo de esa contribución. Su única expectativa es que los fondos que han contribuido sean utilizados para la construcción de un hospital y que éste sea operado de manera que sirva propiamente a la comunidad.

Como que la contribución de capital en este caso, es una donación o regalo de la que no se deriva la retención de un interés o participación, el donante no espera que el capital que contribuye se mantendrá intacto mediante la acumulación de un fondo de reposición que compense el agotamiento del capital - por motivo de la depreciación que se va produciendo.

La posición financiera y el resultado de las operaciones de - la empresa comercial, son de vital importancia para el accionista en la evaluación de su inversión y para el acreedor en la determinación de su riesgo.

Por lo general el estado de situación financiera de las instituciones no lucrativas se conoce como estado de recursos y -- obligaciones o de activos y pasivos, etc.; además no tiene un objetivo similar al de la empresa comercial; su propósito fundamental, conjuntamente con el estado de ingresos y gastos --

(estado de resultados de la empresa comercial) es mostrar los fondos invertidos, su fuente u origen, como los administradores han usado la propiedad, cuales han sido los ingresos corrientes de operación y la forma de rendir cuentas de esos ingresos y de los fondos de la institución.

Como podemos observar la posición financiera y los resultados de las operaciones tienen una significación tan radicalmente distinta en una institución no lucrativa, por ello opinamos - que en el caso de propiedades de larga duración, que no se espera habrán de sustituirse de los fondos corrientes, la política de proveer o no la depreciación, debe determinarse a base de consideraciones de negocios, más bien que consideraciones contables. Por ejemplo, en el caso de un nuevo edificio para hospital, financiado por suscripción pública y que no -- puede operarse a base de un punto de equilibrio de efectivo, - los administradores deben buscar que los mismos donantes aporten el efectivo necesario para cubrir el déficit anual en operación.

El requerimiento de que se aumente el déficit mediante una -- provisión para depreciación pudiera, a juicio de los administradores, crearles una situación embarazosa para sus esfuerzos de curbir el déficit de efectivo. En algunos casos los - administradores pueden estimar que la condición de la entidad exenta de impuestos puede mantenerse más fácilmente si no se efectúa provisión para depreciación a base de costos históri-

cos. Estemos de acuerdo o no con estos puntos de vista, en el caso de propiedades que no se espera han de sustituirse de los fondos corrientes, no se tiene derecho ni obligación de insistir en que se efectúe provisión para depreciación. La emisión de un certificado que contengan una salvedad con respecto a la omisión de proveer depreciación, significaría tal insistencia.

Debe insistirse sin embargo, que se señale o exponga claramente la política de depreciación seguida por la institución. El mínimo de exposición que se requiere, en una nota a los estados financieros que explique la política seguida.

A fin de que la base de la opinión se indique con mayor claridad, una alternativa de exposición preferible (aunque no requerida), sería agregar una referencia a dicha política en un párrafo de la opinión en el dictamen. El párrafo de la opinión puede entonces comenzarse con una frase tal como "Con esta explicación, en nuestra opinión..." no se debe con estos casos comenzar el párrafo de la opinión con una frase que implique salvedad, tal como: Excepto por la omisión de proveer depreciación para edificios o "sujeto a los comentarios que aparecen en el párrafo anterior", puesto que tales frases dan a entender omisión, por parte de los administradores, de hacer algo que se estima debe hacerse. Esto desde luego, no guarda uniformidad con la opinión de los administradores, en esas circunstancias, pueden elegir entre poner o no la depre

ciación como cuestión de política de negocios.

AFECTACION A LA PRESENTACION DE INFORMES QUE ORIGINA EL CONTROL INTERNO ESTABLECIDO.

Un sistema de control interno consiste en todas las medidas - empleadas por una empresa con la finalidad de:

- 1) Proteger sus recursos contra pérdida, fraude o ineficiencia.
- 2) Promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables y de operación.
- 3) Apoyar y medir el cumplimiento de las políticas prescritas en la empresa.
- 4) Juzgar la eficiencia de operación en todas las divisiones de la compañía.

El amplio alcance de esta definición indica que el control interno es mucho más que un instrumento dedicado a la prevención de fraudes o al descubrimiento de errores accidentales - en el proceso contable; constituye una ayuda indispensable para una eficiente administración, particularmente en empresas en grande escala. Algunas autoridades llegan tan lejos en la extensión del significado del control interno, que llegan a - incluir en él, todos los procedimientos y prácticas tendien--

tes a incrementar la eficiencia de las operaciones.

El comité de procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores, define el control interno como, el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas establecidas por la dirección.

En las entidades no lucrativas, al igual que en todos los negocios, existen diversos grados de control interno sobre las operaciones de contabilidad y financieras.

Con frecuencia el control interno en estas entidades, particularmente las más pequeñas y las que dependen grandemente de la ayuda obtenida de trabajadores voluntarios, está por debajo de las partes que ordinariamente se encuentren en las empresas de negocios.

Sin embargo, el hecho de que generalmente se entienda que un control interno menos efectivo es más usual en las entidades no lucrativas, no disminuye la responsabilidad. Se debe tratar de obtener que se lleven a cabo mejoras en el control interno hasta el mayor grado que sea practicable, y el alcance de los procedimientos de auditoría debe determinarse de acuerdo con el grado y efectividad del control interno que existe-

en operación.

Muchas entidades no lucrativas obtienen una parte sustancial de sus ingresos de contribuciones voluntarias del producto de ventas de distintivos, etc.; con frecuencia por ser imposible o impracticable, no se ejercen controles independientes satisfactorios sobre tales ingresos por la entidad, con anterioridad a su anotación en los libros.

En esas circunstancias surge el problema de qué tipo de dictamen podemos emitir. El alcance del examen debe incluir un estudio de las medidas de control que están en operación con -- respecto a las actividades de recaudación de fondos, y debemos urgir a que se adopten los controles independientes más -- fuertes que sean practicables sobre los ingresos, incluyendo aquellos que estarían en operación con anterioridad a la anotación inicial de los ingresos.

Habiendo informado sobre una limitación en el informe, al alcance y no pudiendo satisfacernos por otros procedimientos, -- resulta necesario:

- 1) Limitar la opinión a los ingresos por donaciones que se -- han contabilizado.
- 2) Emitir un dictamen con salvedad.
- 3) Denegar una opinión sobre los estados financieros en con-- junto.

La decisión sobre cual de estas tres alternativas y de la forma de los estados financieros, que deben seguirse, dependerán del juicio y criterio del profesional.

La decisión debe basarse en la importancia relativa de los ingresos no sujetos a control, previo a su contabilización y al grado en que se haya podido satisfacer de que es poco probable que se hayan distraído cantidades importantes de los ingresos, excepto que un informe que se limite a los ingresos contabilizados no resulte apropiado, si los estados intentan presentar la situación financiera y los resultados de operación, o ambos estados.

Generalmente, puede emitirse un dictamen sin salvedad sobre los ingresos de efectivo contabilizados, en los casos que:

- 1) La entidad ponga en práctica todos los procedimientos contables y los controles internos que son factibles, de acuerdo con las circunstancias.
- 2) No tengamos otras mejoras que sugerir.
- 3) No tengamos razones para poner en duda la confianza en la contabilidad.
- 4) Los estados presenten los ingresos y los desembolsos de efectivo, más bien que los resultados de las operaciones.

Al usar esta última alternativa debe tenerse cuidado de no em

plearse si son factibles mejoras en los controles, o si tenemos alguna duda sobre la confianza en la contabilidad, según fue comentado en el párrafo anterior, cuando la opinión se relaciona con ingresos "contabilizados", el informe debe contener una limitación al alcance (que se explique en un párrafo intermedio) en el cual se aclare que no es practicable el control sobre los ingresos con anterioridad a su contabilización. En los casos que no se cumplan los requisitos expuestos anteriormente, se requerirá una opinión con salvedad o una denegación al dictamen.

Véase los siguientes ejemplos:

En los casos que se decida hacer una salvedad, el párrafo del dictamen puede comenzarse con una expresión que diga así: -- "En mi opinión, excepto por el efecto de cualesquiera ajustes que pudieran haber resultado, si los ingresos por donaciones hubieran podido someterse a pruebas satisfactorias de auditoría. No es apropiado usar las palabras "con sujeción a" para comenzar con una salvedad que se derive de una limitación al alcance. No debemos considerar el uso de una salvedad como un procedimiento satisfactorio que ha de seguirse año tras año en aquellos casos en que, el establecimiento de todos los controles, que sean practicable, nos permitiría emitir un dictamen sin salvedades sobre los estados financieros en conjunto o un dictamen sin salvedad sobre los ingresos contabili

zados. Debemos hacer todo cuanto sea posible para que el - - cliente establezca controles adecuados.

Si se llega a la consideración de que se requiere una denegación de opinión sobre los estados financieros considerados - en su conjunto, es probablemente deseable apartarse de la -- forma uniforme del informe de auditoría.

Puede ofrecerse una descripción más detallada y extensa del - alcance del examen, conjuntamente con una exposición clara de las razones que nos impida expresar una opinión sobre los estados financieros en conjunto. Se encontrará una gran variedad de casos; en algunos de éstos, el informe más útil puede ser aquél en que se exprese una opinión fragmentaria acerca - de ciertas partidas, salvo algunas claramente indicadas, so-- bre las que no pudimos hacer pruebas satisfactorias de auditoria. Es especialmente importante que los informes de esta -- clase sean redactados de forma que el lector pueda distinguir claramente las partidas sobre las que expresamos una opinión, de aquellas en que no se puede emitir una opinión.

A continuación se presentan diversas opiniones referentes a - párrafos anteriores ya comentados.

Cuando debe admitirse el hecho de que los ingresos de efectivo no están sujetos a control hasta que se registran en los - libros, si se han empleado todos los controles que son practii

cables y no tenemos razón para poner en duda la confiabilidad de la contabilidad, y cuando se presenta un estado de ingresos y desembolsos de efectivo, pudiera emitirse un informe -- más o menos como sigue:

"He examinado el estado de ingresos y desembolsos de efectivo de la oficina "X" (una entidad no lucrativa) por el año terminado el 31 de diciembre de 198... Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y por consiguiente, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias, excepto por la -- limitación que se explica en el párrafo siguiente:

"No es practicable para la oficina establecer control sobre las contribuciones voluntarias con anterioridad a su anotación inicial en los registros contables, ni es practicable para nosotros, circularizar posibles donantes para confirmar que todas las contribuciones han sido recibidas y anotadas. Mi examen de las contribuciones voluntarias se limitó, por lo tanto, a las cantidades registradas en libros".

"En mi opinión, el estado adjunto presenta razonablemente los ingresos de efectivo anotados y los desembolsos de efectivo, por el año terminado el 31 de diciembre de 198...".

En los casos que el cliente no haya puesto en ejecución todos los controles que son practicables, el párrafo central del informe pudiera redactarse más o menos como sigue:

..."No se ejercen controles contables con anterioridad a la -
anotación inicial de las contribuciones voluntarias en los re
gistros de contabilidad y la auditoría de los ingresos de es-
ta fuente, se limitó a las cantidades registradas en libros -
...".

En tales casos (y en algunos casos en que se ejercen todos --
los controles que son practicables) generalmente se requerirá
una opinión con salvedad. Si así fuere, el párrafo del dictam
en podría redactarse como sigue:

..."En mi opinión, excepto por el efecto de cualesquiera ajus
tes que pudieran haber resultado si los ingresos por contribuu
ciones voluntarias, que se mencionan anteriormente, hubieran-
podido someterse, examinando el estado de ingresos y desembol
sos de efectivo de la compañía "X" (una entidad no lucrativa)
por el año terminado al 31 de diciembre de 198... En los pá-
rrafos que siguen se hacen comentarios sobre el alcance (que
fue limitado debido a las condiciones que se discuten más ade
lante y sobre los resultados del examen).

"Como no se ejerce control contable sobre los ingresos de - -
efectivo con anterioridad a su anotación inicial en los regis
tros contables, los ingresos no pueden someterse a pruebas --

satisfactorias de auditoría. Por consiguiente, ni examen de los ingresos de efectivo se limitó a las cantidades registradas en la contabilidad".

"Los saldos de efectivo mostrados por los libros al 31 de diciembre de 198... y 31 de diciembre de 198... se conciliaron con las cantidades que nos informaron directamente las entidades depositarias. Mi examen de las transacciones de efectivo por el año terminado el 31 de diciembre de 198... incluyó, entre otras cosas:

- A) Conciliación de los ingresos y desembolsos registrados -- con las cantidades de los depósitos y extracciones mostradas en los casos bancarios.
- B) Comparación de los cheques emitidos con los asientos en los registros de desembolsos en cuento al número, fecha, beneficiario e importe, examen de firmas y comparación de endoso con los beneficiarios.
- C) Y el examen de facturas disponibles y de otros datos justificantes relativos a los desembolsos del período.

Con respecto a desembolso por un total de \$..... no se encontraban disponibles, salvo los cheques pagados que examinamos, facturas y otros datos justificantes".

"Como los ingresos de caja no pudieron ser objeto de pruebas satisfactorias de auditoría y no existía justificación adecuada

da para ciertos desembolsos de efectivo, en conjunto, de la asociación "X" por el año terminado el 31 de diciembre de 198...".

INFORMES EN PRIMERAS AUDITORIAS

Antes de iniciar la verificación y análisis de cuentas y operaciones específicas, es conveniente que el auditor efectúe una revisión de los registros generales.

Esta revisión le proporcionará un panorama conciso de las políticas y planes de los "propietarios" y gerentes, haciendo posible, en consecuencia, que a medida que avance el examen, determine si las operaciones reflejadas en las cuentas fueron debidamente autorizadas y ejecutadas de acuerdo con instrucciones de los "propietarios" o los representantes que hubiesen nombrado.

Además, la revisión preliminar de los registros generales proporciona una abundante información de carácter general, lo cual es de gran utilidad en la interpretación de las cuentas y estados. Si el auditor se encuentra cabalmente familiarizado con la historia y problemas del negocio, las funciones y responsabilidades de los funcionarios clave, y la naturaleza y calidad de los registros contables y procedimientos, estará preparado para las pruebas satisfactorias de auditoría, el estado adjunto presenta razonablemente los ingresos y desembol-

sos de efectivo por el año terminado el 31 de diciembre de -- 198...".

Se requerirá un dictamen con salvedad, más bien que un informe limitado a los ingresos contabilizados, en los casos en -- que los estados financieros intenten presentar la situación - financiera y los resultados de las operaciones o ambos, hállan se ejercido o no todos los controles practicables.

Cuando se requiera una denegación de opinión ésta pudiera redactarse así:

..."Como según se explica en el párrafo anterior, los ingresos por contribuciones voluntarias no pueden someterse a pruebas satisfactorias de auditoría, no se puede expresar una opi nión sobre el estado adjunto de ingresos y desembolsos de - - efectivo, en conjunto...".

La denegación sobre los saldos iniciales y finales de efectivo así como los ingresos y desembolsos. En los casos en que se requiera una denegación debida a la falta de control sobre los ingresos, ordinariamente no será posible determinar si to dos los saldos de efectivo o los desembolsos se han contabilizado propiamente ni tampoco a cuánto debería ascender el saldo de efectivo.

El ejemplo que sigue ilustra la redacción que pudiera ser - - apropiada en casos en que los controles son ineficientes en -

extremo y las excepciones a un examen satisfactorio hacen que las referencias a las normas de auditoría generalmente aceptadas carezca de sentido: "He preparado para llevar a cabo cada fase de la auditoría con confianza y comprensión; si no -- adquiere esta información básica antes de iniciar el trabajo de verificación de activos y análisis de operaciones, es casi seguro que el auditor proceda en una forma mecánica y rutinaria, sin conciencia real de la significación de gran parte de la evidencia examinada.

No es poco usual que en el caso de primeras auditorías de entidades no lucrativas, se encuentren problemas en el examen de los saldos de las propiedades o de los fondos al comienzo del período.

Con respecto a las propiedades, frecuentemente se encuentra -- que no se ha seguido una política establecida o uniforme para hacer distinción entre las adiciones capitalizables y los cargos a gastos o a reservas. También puede haber existido una contabilización inadecuada para activos capitalizables recibidos en donaciones.

Con respecto a los saldos de fondos, el problema es determinar que el principal y los ingresos se han contabilizado desde el inicio de cada fondo, de acuerdo con las condiciones de las -- donaciones individuales. Con frecuencia, los libros o registros son tan incompletos o inadecuados que hacen muy difícil-

o hasta imposible, una revisión retroactiva de las cuentas de propiedades y de fondos.

Antes de emitir un dictamen sin salvedad debemos satisfacer--nos que las cuentas de propiedades se presentan sobre una base aceptable (si las propiedades se muestran en los estados financieros) y que los saldos de los fondos, reflejan tratamientos contables adecuados para el principal y los ingresos, de acuerdo con las condiciones de las donaciones individuales.

Los procedimientos de auditoría que se requieren para poder--nos satisfacer en ese sentido dependerán, en cada caso, de --las circunstancias y de la información disponible.

Si el alcance del trabajo, según se ha convenido con el cliente, no incluye el examen de los saldos iniciales de propiedades y de fondos, o si no se puede satisfacer acerca de dichos saldos, debemos bien hacer salvedad en el dictamen o denegar un dictamen sobre los estados en conjunto, según sea la importancia de los saldos de que se trate. Si los saldos iniciales son de tal importancia que la significación principal de --los estados depende de que tales saldos se presenten razonablemente, debemos denegar una opinión sobre los estados en --conjunto; expresar las razones para hacer tal cosa y dar un dictamen fragmentario sobre aquellas partidas que en mi opinión se presentan razonablemente.

Pueden encontrarse también casos en que los activos del fondo

que se reflejen en el balance general, puedan comprobarse satisfactoriamente en conjunto, pero no puede determinarse propiamente su imputación a los fondos particulares. Aunque el posible efecto sobre los fondos individuales puede ser importante en tales casos, esto pudiera no afectar seriamente los estados en conjunto. Si fuere así es posible que podamos redactar la opinión de modo que se refiera únicamente a los estados en su totalidad y no a la segregación de los activos o saldos entre fondos.

En la ilustración que sigue, el informe contiene salvedad debido a limitaciones en el alcance, en una primera auditoría.

He examinado el balance general del hospital "X" (una entidad no lucrativa) al 31 de diciembre de 198... y los correspondientes estados de ingresos y gastos, de cambios en los saldos de fondos y de cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias, excepto por lo que se explica en el párrafo siguiente.

"En el balance general se indica que los edificios y equipo se presentan al costo. Debido al estado de los registros y documentos del año anterior, no pudí

mos obtener evidencia suficiente para formarnos una opinión acerca de si tales activos estaban presentados a base del costo al 31 de diciembre de 198...".

"En mi opinión, excepto por el efecto de cualesquiera ajustes que pudieran requerirse con respecto a los saldos con que se presentan los edificios y equipo al 31 de diciembre de 198... los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación del hospital "X", al 31 de diciembre de 198... y -- los resultados de sus operaciones y los 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".

Si la situación financiera y los resultados de las operaciones, en un sentido comercial, son de escasa significación, -- cualesquiera limitaciones en el alcance, aplicables a los saldos iniciales de las propiedades, probablemente serán también de importancia limitada, particularmente si estamos satisfechos de que existen propiedades por un valor sustancial y hay pocas posibilidades de que las cantidades que se muestran para las propiedades en el informe, sean significativas en relación con el uso de las mismas.

Por consiguiente, casos que pudieran requerir una denegación con respecto al balance general de una empresa de negocios pudieran a veces cubrirse con un dictamen con salvedad cuando -

se trata de una entidad no lucrativa.

RESUMEN Y EJEMPLOS DE DICTAMENES DE INSTITUCIONES NO LUCRATIVAS.

Como ya habíamos señalado anteriormente, en la actualidad el uso de los estados financieros de instituciones no lucrativas ha aumentado considerablemente, ya que las personas que cubren cuotas o hacen donativos, tienen interés en saber cómo están manejados; este mismo interés priva en los administradores y directores para ver si están operando adecuadamente, todo -- esto se hace con el objetivo de que la institución esté en -- condiciones de cumplir con los fines para que fue creado.

Estas instituciones son de diferente carácter: Religioso, -- cultural, beneficio social, deportivo, asistenciales, escolares, artísticas, etc.

Por lo general el balance de estas agrupaciones se conoce como: Estado de situación financiera, de recursos y obligaciones, de activos y pasivos, etc., y el estado de resultados -- como estado de ingresos y gastos, de pérdidas y ganancias, de ingresos y egresos. Por ello es por lo que en el transcurso del capítulo se les fueron asignando estos nombres.

En relación al control de sus operaciones, éstas se registran en contabilidad a base de efectivo, lo cual significa que los

ingresos y gastos se registran cuando se efectúan y no cuando se devengan. Es común que los estados financieros reflejen - prácticas de contabilidad que no son comunes para otras empresas (lucrativas), por lo que el contador deberá indicar en su dictamen que los estados financieros fueron preparados para - empresas dedicadas a fines no lucrativos.

La comisión de procedimientos del Instituto Americano de Contadores Públicos señala, que se mencione en el dictamen lo siguiente:

- 1) Que los estados financieros han sido preparados sobre la base de ingresos recibidos y erogaciones efectuadas.
- 2) La naturaleza de cualquier partida de importancia emitida como por ejemplo: Cuentas por cobrar y por pagar.

Ejemplo de opinión sobre información presentada sobre bases - distintas a principios de contabilidad, (opinión sobre información financiera preparada sobre bases de efectivo).

Consejo Directivo.

Instituto A, S.C:

"He examinado el estado de activos y pasivos resultante de las transacciones de efectivo de la institución A, S.C. al 31 de diciembre de 198..., así como el estado relativo a ingresos cobrados y gastos paga

dos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con normas de auditoría y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los negocios - de contabilidad y demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

Como se describe en la nota 1, ha sido política de la institución el preparar su información financiera sobre la base de - efectivo cobrado o pagado; consecuentemente, los ingresos se reconocen cuando se reciben en lugar de cuando se generan y - los gastos se reconocen cuando se pagan en lugar de cuando se devengan.

En mi opinión, los estados antes mencionados presentan razonablemente los activos y pasivos de la Institución A, S.C., al 31 de diciembre de 198..., resultantes de las transacciones - realizadas en efectivos y de los ingresos cobrados y gastos - pagados en efectivo durante el año que terminó en esa fecha, - sobre las bases de contabilización descritas en la Nota 1, -- las que han sido aplicadas consistentemente en relación al -- ejercicio anterior.

Ejemplo No. 2.

"He examinado el estado de situación financiera de la Asociación "X" S.A., al 31 de diciembre de 198..., así como el correlativo estado de ingresos cobrados y gastos efectuados, -- por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de

acuerdo con normas de auditoría y, en consecuencia, incluyo - las pruebas de los registros de contabilidad y demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

La contabilidad se lleva a base de ingresos y egresos, por lo cual las cuotas se registran hasta el momento en que se hacen efectivos y los gastos hasta que se pagan. Al 31 de diciembre de 198..., se habían expedido recibos por cuotas que estaban pendientes de cobro por la cantidad de \$ según talonarios y contra recibos firmados que revisamos.

En mi opinión con la aclaración del párrafo precedente, el estado de situación financiera y el correlativo estado de ingresos cobrados y gastos efectuados que se acompañan conjuntamente, presentan razonablemente los recursos y obligaciones de la asociación "X" al 31 de diciembre de 198..., sobre las bases antes mencionadas y los resultados de sus operaciones por el período, antes mencionado, que terminó en esa fecha, de -- acuerdo con bases semejantes a las utilizadas en el ejercicio anterior.

Ejemplo No. 3.

Dictamen de una organización sin fines lucrativos. Orfanato.

H. Junta de....

"Hemos examinado el balance general del orfanato "X", al 31 -

de diciembre de 198... y los correspondientes estados de ingresos y gastos y de cambios en los saldos de fondos por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con normas de auditoría y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

"En nuestra opinión los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, la situación financiera del orfanato "Y" y los resultados de sus operaciones, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

Ejemplo No. 4.

Dictamen de un Fideicomiso para Pensiones.

A los Accionistas de...

"Hemos examinado el estado de activos del Fideicomiso para Pensiones de ... al ... de de 198..., y los correspondientes estados de pago a empleados jubilados y de movimientos del fondo por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con normas de auditoría y, en consecuencia incluímos las pruebas de los registros de contabilidad y demás procedimientos de auditoría que consideramos necesaa-

rios en las circunstancias".

En nuestra opinión los estados financieros adjuntos presentan razonablemente los activos del fideicomiso de pensiones de... al.... de..... de 198..., y los pagos a empleados jubilados- y las variaciones del fondo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente -- aceptados y disposiciones estipuladas en el contrato de fideicomiso No..... celebrado con el Banco..... S.A.

Ejemplo No. 5.

Dictamen de estados en base de efectivo Despacho.

"He examinado los estados financieros mencionados a continuación, por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 198... Estados de ingresos cobrados y gastos efectuados.

Estado de cuentas netas como resultado de las transacciones - de caja, y.

Distribución del ingreso neto entre los socios.

Debido al sistema de registro de base de efectivo, en mi revi sión se omitieron los siguientes procedimientos de auditoría:

- Confirmación de cuentas por cobrar a clientes.
- Valuación de las cuentas de honorarios por cobrar formula das y por formular, investigación de pasivos no registra-

dos al final del ejercicio u otras operaciones, y

- Confirmación de pasivos y depósitos de clientes y otros.

Salvo las excepciones mencionadas, mi examen sobre los estados financieros anteriormente mencionados, fue hecho de acuerdo a normas de auditoría y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

Las cuentas del despacho se mantienen bajo un sistema contable de base de efectivo, excepto los activos fijos que se capitalizan, así como ciertos pagos por gastos que se diferencian con el resultado de que, como es inherente al sistema contable las cuentas a continuación mencionadas, no se incluyen en los estados:

- Cuentas por Cobrar por Honorarios.
- Trabajos en Proceso.
- Gastos Incurridos no Pagados.

Los socios del despacho se encuentran en una posición tal de estimar la diferencia aproximada del ingreso neto resultante entre el sistema de base de efectivo y el que se obtendría bajo un sistema sobre base de lo devengado, usualmente conocido por terceras personas. Consecuentemente, mi informe va diri-

do solamente para uso de los socios y no de terceras personas.

"En mi opinión, los estados financieros adjuntos, que se mencionan al principio de este dictamen, presentan razonablemente las cuentas netas y la cuenta de capital y corrientes de los socios del despacho..... al 31 de diciembre de 198..., re sultantes de las transacciones de caja, y los ingresos cobrados y gastos efectuados, así como los cambios en las cuentas de los socios por el ejercicio revisado, presentadas consistentemente con las del ejercicio anterior.

EJEMPLO ESPECIFICO DE INFORME SOBRE UNA ENTIDAD NO LUCRATIVA

ESCUELAS DE ENSEÑANZA SUPERIOR.

Algunas escuelas y centros de enseñanza superior operan como empresas de negocios (lucrativas). Otras son empresas privadas no lucrativas. Otras son operadas por unidades de gobiernos estatales o municipales.

Las normas de preparación de informes aplicables a escuelas organizadas con fines lucrativos, son las mismas que se aplican a otras empresas de negocios lucrativas. En este punto solo trataremos a las que operan como entidades no lucrativas. Escuelas Privadas no Lucrativas.

La mayoría de las escuelas y centros de enseñanza superior -- que tienen carácter privado y no lucrativo, operan en forma -

semejante a los que tienen un fin lucrativo y llevan su contabilidad de conformidad con principios y prácticas contables - que son de aplicación a las empresas lucrativas, con dos diferencias principales, derivadas de diferentes circunstancias:

- 1) Las empresas privadas no lucrativas reciben regalos, donaciones, legados, etc., para utilizarlos de acuerdo con -- las disposiciones de los donantes; esto requiere que se -- lleven los registros necesarios para dar cuenta del uso -- de tales fondos.

- 2) Y, muchas de esas instituciones no proveen depreciación -- sobre ciertas partes de sus activos depreciables, cuando -- no se requiere que mantengan la inversión. Generalmente -- se provee depreciación sobre las instalaciones usadas pa -- ra vivienda y servicio a estudiantes, en que las cantida -- des que se cobran por su uso, se espera que cubran el cos -- to de las instalaciones.

Por consiguiente, los estados financieros de escuelas y centros de enseñanza superior privados y no lucrativos, generalmente intentan presentar la situación financiera, los cambios en la situación financiera y los resultados de las operaciones de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables de acuerdo con las circunstancias. - En consecuencia el informe corto uniforme de los auditores, - con salvedad o sin ella según sea apropiado, generalmente es-

de aplicación a los estados financieros de tales escuelas y centros de enseñanza superior.

Muchos distritos escolares, particularmente los más pequeños - llevan su contabilidad, preparan sus presupuestos y controlan sus operaciones a base de efectivo. Su principal estado financiero es un estado de ingresos y desembolsos de caja por fondos con información suplementaria de la existencia de aquellos activos como inversiones a corto plazo o tales pasivos - como préstamos a corto plazo, certificados de adeudo a maestros o bonos pendientes al final del período y los cambios en los mismos durante el período. Algunos distritos escolares - pueden usar una base modificada de efectivo en el cual los de desembolsos se registran a base de acumulados más bien que al pagarse. En la mayoría de los casos en que se usa la base de efectivo o una base modificada de efectivo, debe darse un informe especial en vez de la forma uniforme del informe.

En los casos en que el único estado es el de ingresos y desembolsos de efectivo y los ingresos a cobrar no registrados de los impuestos corrientes y otros ingresos, así como los gastos no registrados no son importantes o se exponen adecuadamente (como pudiera ser en una nota), el informe de los auditores podría redactarse como sigue:

"Hemos examinado el estado de ingresos y desembolsos de efectivo del distrito escolar X por el año terminado el 30 de ju-

nio de 198... Nuestro examen fue practicado de acuerdo con - normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluimos las pruebas de los registros de contabilidad y demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios - en las circunstancias".

"En nuestra opinión el estado adjunto presenta razonablemente los ingresos y desembolsos de efectivo del distrito escolar X por el año terminado el 30 de junio de 198... de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

Cuando los estados no reflejan las propiedades y equipo de las escuelas como activo, o de la deuda a largo plazo como pasivo, surge la duda sobre racionalidad de la presentación.

Con excepción de las instalaciones para servicios, que han de ser pagadas de las operaciones corrientes, la inversión en -- propiedades y equipo no es de significación para las operaciones corrientes de una escuela pública. La deuda a largo plazo a menos que esté relacionada con los ingresos de las instalaciones para servicio mencionadas anteriormente, no tienen - relación con las operaciones corrientes.

Las necesidades de amortización y gastos corrientes de la deuda deben relacionarse con los impuestos corrientes establecidos para la amortización y gastos de deuda, pero por otra parte no existe relación entre la deuda a largo plazo y las ope-

raciones corrientes. (Esto no significa que la información - relativa a las propiedades y a la deuda a largo plazo no es - importante y no debe exponerse hasta el grado de que esté dis - ponible dicha información; pero no se requiere para una pre- sentación razonable de los resultados de las operaciones de - los fondos de operaciones corrientes).

Por lo tanto, si los estados no reflejan las propiedades y -- equipo o la deuda en bonos, excepto la que se refiere a la -- amortización y gastos de la deuda por el período corriente, - el informe pudiera decir:

"En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presen- tan razonablemente, a base de efectivo, los activos excepto - propiedades y equipo, y los pasivos excepto la deuda represen- tada por bonos del distrito escolar X al 30 de junio de 198.. y los resultados de las operaciones de sus y fondos por el año terminado en la propia fecha.

C A P I T U L O V

INFORME SOBRE ESTADOS PROFORMA

1. BALANCE GENERAL PROFORMA

Estados proforma son aquellos basados en estados financieros-históricos en los que se reflejan retroactivamente los efectos de transacciones efectuadas con posterioridad o que no se han consumado, pero que tienen gran posibilidad de ocurrir en tal forma como si hubieran ocurrido a la fecha de los estados financieros.

El concepto proforma presupone una presentación formal de situaciones sobre las cuales se pueda tener un grado de certeza -- tal que no hagan concluir a los lectores de manera equivocada. Por esto, el código de ética profesional establece que 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 dependerá de hechos futuros en tal forma que induzcan a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen las estimaciones o proyectos.

Sólo podrá dictaminarse sobre los estados financieros profor-

ma cuando estén basados en estados históricos dictaminados.

Es conveniente que el dictamen usado para los estados financieros reales, en principio, no es aplicable a estados financieros proforma, pero reconoce la necesidad de que el auditor exprese su opinión sobre los estados proforma y recomienda que lo haga con la máxima prudencia. Esta prudencia obliga tener como base unos estados financieros que hayan sido dictaminados o estén en aptitud de ser dictaminables de tal manera que tanto estas cifras como aquellas posteriores o que no se han consumado pero que tienen grandes probabilidades de consumarse sean cifras sobre las cuales se puedan opinar. No es posible pensar que se pueda dictaminar un estado financiero proforma en el que las cifras base no hayan sido auditadas, independientemente de que las transacciones posteriores que se incorporen hayan sido o pudieran ser objeto de un examen por parte del auditor. En esta situación el auditor no está en aptitud de poder emitir una opinión por no haber cumplido con las normas de auditoria. El auditor deberá tener evidencia suficiente y competente sobre las operaciones posteriores a las que se está dando efecto retroactivo o bien deberá asegurarse de que existe un alto grado de certeza de que esos hechos ocurrirán.

Las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo requieren que el auditor, para poder dictaminar, obtenga evi-

dencia suficiente y competente que fundamente su opinión independientemente del tipo de estados financieros de que se trate. Es por eso necesario, que para poder dictaminar sobre -- estados financieros proforma, se utilicen estados financieros históricos y que las transacciones a las que se les dé -- efecto también sean operaciones sobre las cuales pueda opinar el auditor.

En general la existencia de convenios o contratos en firme, - acuerdos del consejo de administración o asambleas de accionistas asentados en los libros de actas correspondientes, emisiones de obligaciones ya aprobadas y situaciones semejantes- constituirán la evidencia de que las transacciones tienen posibilidades de ocurrir, el auditor debe juzgar, y cuantificar el efecto de tales transacciones posteriores examinando la documentación, registros de contabilidad y otras evidencias disponibles que considere necesarios y suficientes en las circunstancias.

Como consecuencia del desarrollo de los trabajos de auditoría, al elaborar el informe, en algunas ocasiones se presenta en - que es materialmente imposible hacer una presentación adecuada del efecto de transacciones financieras de importancia que se llevan a cabo en fecha posterior al balance general sujeto a revisión y que es necesario mostrar. Estas situaciones hacen necesario recurrir a balances generales proforma.

Un ejemplo para describir en forma más comprensiva lo anterior, es el caso de una compañía que haya estado sujeta a una recapitalización después de la fecha del balance general, y en relación con dicha operación ha efectuado ajustes que tienen un efecto significativo en su situación financiera.

En este caso sería conveniente presentar en forma columnar un balance general histórico para mostrar la situación que existía a la fecha del balance general y un balance general proforma para indicar la situación que hubiera existido si la operación de recapitalización se hubiera efectuado en esa fecha.

Para determinar si se puede emitir tal opinión en esos casos son importantes las consideraciones prácticas, no debe permitirse el uso de la firma de tal manera que se dé un aspecto de realidad a simples posibilidades, si la terminación de las transacciones propuestas parecen ser inciertas deben tenerse gran cuidado de evitar la apariencia de que se da realidad a una situación hipotética, por otra parte si existe una razonable posibilidad de que la transacción sea llevada a cabo se puede expresar una opinión con una salvedad apropiada sobre su terminación.

Ejemplos de redacción del dictamen sobre asientos proforma.

Si las transacciones proforma se han llevado a cabo con ante-

rrioridad a la entrega del dictamen, la opinión sobre los asien-
tos proforma podrían redactarse como sigue:

En mi opinión, los estados financieros proforma adjuntos (si-
se desea pueden enumerarse el balance general, el estado de -
resultados y el estado de cambios en la situación financiera)
presentan la situación financiera de al 31 de di-
ciembre de 19... y los resultados de sus operaciones por el -
año que terminó en esa fecha dando efecto a las operaciones -
posteriores que se describen en la nota... como si hubieran-
ocurrido en esa fecha.

En caso de que las transacciones no se hayan llevado a cabo -
en la fecha en que se entregará el informe, pero se tenga la-
seguridad de que habrán de serlo, pueden dar una opinión más-
o menos como sigue:

He examinado el Balance General de _____ al 31 de diciem-
bre de 19__ y... también he revisado los asientos que dan - -
efecto a las transacciones descritas en la nota ___ de las --
notas a los estados financieros y, en mi opinión con sujeción
a que se lleven a cabo las transacciones propuestas dichos --
asientos han sido aplicados apropiadamente al Balance General
histórico de la Compañía _____ al 31 de diciembre de - -
19__, para reflejar esas transacciones.

La redacción anterior tiene por objeto indicar con claridad -

que se está simplemente expresando una opinión con respecto a la aplicación de los asientos proforma el Balance General histórico y que la significación del balance general proforma -- depende de que se lleven a cabo las transacciones propuestas.

Los comentarios anteriores no tienen la intención de evitar -- que se comente en el dictamen, sobre la aplicación de los -- asientos proforma aunque la terminación de la transacción no esté asegurada, en los casos en que éstos se hagan únicamente para información de las partes interesadas y no para uso público, por ejemplo, en algunos casos se pide que se haga cuando está en estudio una adquisición, una fusión o una recapitalización y si se desea tener los estados como ayuda para llegar a una decisión. En tales casos debe existir una restricción adecuada, que indique que los estados son para uso confidencial de las partes determinadas en relación con la transacción propuesta (describiéndose ésta) y no ha de usarse con -- algún otro propósito.

También puede expresarse una opinión sobre estados financieros combinados de las compañías que han de fusionarse. En tales casos los estados deben de encabezarse con los nombres de las compañías o los encabezamientos deben referirse a una nota en que se relacionen las compañías.

El dictamen debe nombrar las compañías en el párrafo del alcance y la opinión debe referirse a la situación financiera com-

binada y a los resultados de las operaciones combinadas. Las notas deben exponer la combinación de intereses en perspectiva el efecto de la combinación de intereses propuesta tienen sobre las cuentas de inversión de los accionistas debe exponerse en las notas de un balance general proforma que se presente en adición al balance general combinado.

2. ESTADOS DE RESULTADOS PROFORMA.

Aunque los párrafos anteriores se refieren principalmente a la aplicación de ajustes proforma a balances generales, la mayoría de esos comentarios es de aplicación también a situaciones en que es apropiado hacer ajustes proforma a estado de resultados.

Cuando una compañía ha participado en una combinación de intereses, todos los estados financieros que se presenten con posterioridad por el período en que tuvo efecto la combinación y los períodos anteriores deben, según se indicó anteriormente dando efecto retroactivo a toda la combinación.

Cuando una compañía ha efectuado adquisiciones de importancia, que se han tratado como combinaciones de intereses durante el período por el cual se presentan estados de resultados con posterioridad a dicho período, puede ser apropiado presentar estados de resultados proforma como si la adquisición hubiera ocurrido al comienzo del período. De modo semejante cuando una compañía ha llevado un refinanciamiento o capitalización-

de importancia (cambiando por consiguiente, el gasto por intereses y el número de acciones del capital en circulación, o - ambos) puede ser apropiado presentar estados de resultados -- proforma.

Es difícil establecer una política precisa sobre la preparación o presentación de información proforma, puesto que las - circunstancias rara vez son las mismas.

Generalmente sin embargo, los estados de resultados proforma - que dan efecto a transacciones de adquisiciones o de refinanciamiento deben limitarse al año fiscal más reciente o cualquier período corto o ambos. En vista de las condiciones cambiantes, el crecimiento, etc... es cuestionable la utilidad - de las aplicaciones "como si" de transacciones corrientes a - estados históricos más antiguos; y la duda acerca de la utilidad se hace mayor a medida que aumenta el período de tiempo - comprendido entre el ejercicio sobre el que se informa y la - fecha de transacción.

Debe tenerse cuidado en hacerse distinción clara entre los estados históricos y los estados proforma (o cifras proforma de sarrolladas en estados históricos). Esto puede tratarse en - distintas formas, las más comunes son las siguientes:

- 1) Separar los estados históricos y los estados proforma.
- 2) Preparar un sólo estado con columnas separadas y claramen

te encabezadas para los datos históricos y proforma.

- 3) Preparar un sólo estado cuyas partidas o rubros importantes, escritos horizontalmente, indiquen qué parte es histórica y qué parte es proforma.

Las primeras dos formas son de aplicación a todos los estados financieros; la tercer forma es aplicable a estados de resultados y datos relativos sobre este mismo, pero no a balances-generales o estados de variaciones en las cuentas de capital-contable.

La información que se incluye en las notas a los estados financieros examinados está cubierta por el informe de auditoría (a menos que se deniegue responsabilidad) toda la información proforma que no se mencione expresamente en el informe de auditoría debe excluirse de dichas notas. En ocasiones, sin embargo, se da en las notas información proforma tal como: (1) Índice o razón de las utilidades a los gastos fijos, dando efecto a un financiamiento propuesto, o (2) utilidades por acción ajustada para reflejar un refinanciamiento importante que ha ocurrido u ocurrirá próximamente a la fecha de entrar en vigor la declaración para el registro. No se podrá objetar a ese tratamiento ni se insistirá en cubrir los datos separadamente en el informe si dichos datos proforma están claramente titulados como proforma y reflejan únicamente un cálculo aritmético de una transacción determinada que ha ocurri-

do u ocurrirá próxima a la fecha de entrar en vigor la declaración para registro. Basándose en las circunstancias deben ejercerse buen juicio para determinar si el informe de auditoría debe redactarse de modo que excluya expresamente o trate separadamente la información proforma contenida en las notas.

Cuando se ha vendido o se ha discontinuado una parte importante de un negocio durante el período por el que se presentan estados de resultados o con posterioridad a éstos, puede ser deseable presentar estados de resultados proforma que excluyan las operaciones vendidas o discontinuadas. Pueden presentarse problemas cuando la actividad eliminada no puede identificarse fácilmente y segregarse de los períodos anteriores. Debe tenerse cuidado de no eliminarse costos imputados que no han sido o no serán eliminados; debe darse consideración también a otros posibles efectos que la venta tiene sobre aquellas partes del negocio que no se han vendido y que pudieran hacer que esta clase de presentación condujera a error.

Los estados de resultados proforma que se discuten en este párrafo deben distinguirse de los estados de resultados históricos que no cambian el importe de la utilidad neta, por ejemplo:

- 1) Cuando se presentan los resultados netos de la parte vendida o discontinuada en una cifra. (Los resultados en operaciones de partes vendidas o discontinuadas, anterior-

res a la decisión de vender o discontinuar deben incluirse en las utilidades antes de las partidas extraordinarias, aunque la utilidad o pérdida en la venta o discontinuación puede mostrarse como una partida extraordinaria) y.

- 2) Presentar en columnas separadas los ingresos y gastos de las partes del negocio que se retiene y de la parte vendida o discontinuada.

CLASES DE AJUSTES MAS COMUNES QUE PUEDEN SER APROPIADOS EN --
CIERTAS CIRCUNSTANCIAS:

- 1) Cuando se refleja una adquisición como si se hubiera efectuado en una fecha anterior, se pueden hacer ajustes por:
 - a) Intereses sobre fondos obtenidos a préstamos en conexión con la transacción.
 - b) Depreciación sobre la diferencia entre el costo y el valor en libros de los activos adquiridos.
 - c) Impuestos sobre las ganancias y,
 - d) Otras partidas importantes que hubieran sido diferentes.

Después de un refinanciamiento o una recapitalización, pueden efectuarse ajustes del gasto por intereses, de los impuestos-

a las ganancias y del número de acciones en circulación, sobre cuyas bases se presentan utilidades por acción.

Al expresar una opinión sobre la aplicación de asientos proforma a los estados de resultados, no se debe cubrir asuntos de una naturaleza esperada, tales como economías futuras previstas o la eliminación de los llamados costos y gastos no periódicos. Este problema surge a veces en relación con ajustes proforma que reflejan reducciones estimadas en costos estimados, ingresos estimados de fondos que quedarán libres por la venta de activos.

Por otra parte, en los casos en que la situación que da origen a los ajustes proforma se produce por hechos precisos (tales como la compra de un negocio, la conversión de deuda en capital, nuevos arrendamientos, nuevos contratos de trabajo y cualquier otro evento subsecuente), que afectarán de modo terminante la situación futura, es apropiado aplicar dichos asientos proforma y cualesquiera ajustes de impuestos. En este sentido, los asientos deben limitarse al efecto de hechos o transacciones que se han terminado o la opinión sobre los asientos que deben contener salvedad.

3. RESPONSABILIDAD POR LA INFORMACION PROFORMA.

Es conveniente como norma en la preparación de informes que se requiera que en todos los casos en que se relacione el nombre de un auditor con los estados financieros, el informe de-

berá contener una información precisa de la naturaleza del -- examen, si lo hubiera y, el grado de responsabilidad que el - profesional estuviere asumiendo.

Los asientos proforma y los estados proforma resultantes se - presentan a veces en columnas contiguas a los estados examina dos; o algunas veces, particularmente cuando presentamos un - resumen de utilidades, los asientos proforma y las cantidades proforma que resultan, se muestran en las mismas columnas al pie del estado (h^{ist}órico) examinado. Por consiguiente, surge la duda de si nuestro nombre puede considerarse que está - relacionado con esos datos; y en caso afirmativo, si de acuer do con normas de preparación de informes esto requiere una in formación acerca del grado de responsabilidad, si lo hubiere, que estamos asumiendo por los estados y asientos (o las canti dades) proforma.

Es deseable, por lo tanto, en los casos que se presenten da-- tos proforma conjuntamente con estados examinados, en los in formes de auditoría, se siga la práctica de expresar claramen te el grado de nuestra responsabilidad con respecto a los da tos proforma igual que con cualesquiera otros datos suplementarios.

Generalmente los ajustes proforma se muestran en una segunda columna titulada "Asientos Proforma", y el estado proforma re sultante se muestra en una tercera columna encabezada simple-

mente "Proforma", aunque en algunos casos los asientos proforma se describen en notas y la segunda columna se convierte en columna "Proforma".

Sin embargo, para el estado de resultados, los asientos proforma y los resultados proforma, se dan a veces en las mismas columnas que las cifras objeto de auditoría pero identificados con títulos apropiados escritos horizontalmente.

Cuando expresamos una opinión sobre los estados proforma esto se efectúa usualmente en un tercer párrafo del informe regular de auditoría, más o menos en la forma que se sugirió anteriormente y considerar que está en una forma adecuada de cumplimiento a una de las normas de preparación de informes.- Aunque en tales casos no decimos nada acerca de la columna -- (o cantidades) proforma, es evidente para el lector que las cantidades que se muestran resultan de la aplicación de los asientos proforma a los estados históricos examinados. En -- estas circunstancias sería difícilmente apropiado describir -- la columna proforma como no "Examinada", o expresar en otra -- forma una denegación con respecto a las columnas (o cantidades) proforma, aunque como cuestión de política no expresemos opinión sobre la representación razonable de las mismas.

Cuando no expresamos una opinión sobre los asientos proforma -- (y por supuesto, tampoco sobre los resultados proforma), será suficiente ligar las columnas de los asientos proforma y de --

los estados proforma (o si se dan al pie de las columnas históricas ligar los títulos horizontales apropiados) con una nota que diga, "No cubierto por el informe de auditoría adjunto". O si fuere apropiado, esta redacción podría incluirse en los encabezamientos de las columnas o títulos. En estas circunstancias no es necesaria una denegación en el informe de auditoría.

Cuando se dan datos proforma en columnas contiguas (o debajo de las cifras históricas examinadas, en estados de resultados), se facilita y hace más clara la referencia a las columnas examinadas (o parte de las mismas) que están cubiertas por nuestra opinión, al describirlas como "Históricas".

4. DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA.

En renglones anteriores se sugirieron redacciones de nuestra opinión sobre ajustes proforma y se consideran apropiados -- cuando se usa un tercer párrafo a continuación del informe -- uniforme sobre los estados financieros históricos.

En algunos casos puede ser preferible emitir un informe separado sobre los asientos proforma. Ejemplo:

1. Los estados proforma pueden presentarse en varias páginas después de los estados históricos, o pueden reflejar una transacción que, ocurrió después de la fecha del informe de auditoría.

Como este sea el caso, el informe separado debe comenzarse -- apropiadamente para identificar los estados proforma con los estados históricos y los ajustes proforma. El ejemplo que sigue, relativo a estados que reflejaban una adquisición importante después de la fecha del balance general, tanto en el balance general proforma como en el estado de resultados proforma, ilustra este informe separado.

"El balance general proforma adjunto al 31 de diciembre de -- 198... de la compañía "X", S.A., se basa en los balances generales históricos de la compañía, y de la compañía "Y", después de reflejar la adquisición de los activos netos de la -- compañía "Y" u otras transacciones que se describen en las notas a los estados financieros proforma, como si las transacciones se hubieran terminado al 31 de diciembre de 198... el estado proforma *de resultados), adjunto por el año terminado el 31 de diciembre de 198... combine los estados históricos - del estado de resultados de la compañía "X" y de la compañía "Y" y refleja ciertos ajustes que se describen en las notas a los estados financieros proforma, como si la adquisición de los activos netos de la compañía "Y" se hubieran efectuado al comienzo del período. He examinado los estados financieros históricos de la compañía "X" y de la compañía "Y" según se expone en el informe de auditoría que aparece en otra parte - de este prospecto.

"He revisado los asientos proforma que reflejan la adquisición

..... combinan los estados de resultados y reflejan las transacciones y ajustes conexos y, en mi opinión, tales asientos han sido debidamente aplicados en los estados proforma para reflejar esas transacciones y ajustes.

5. DICTAMENES CUANDO EXISTEN OTROS AUDITORES.

En los casos en que no se hayan examinado los estados financieros históricos de una o más de las compañías comprendidas en una fusión o adquisición que se refleja retroactivamente en estados proforma.

Surge la duda de poder expresar opinión sobre los estados proforma. Aunque es conveniente no expresar una opinión acerca de asientos aplicados a estados financieros históricos que no han sido examinados, esta decisión no significa que no se exprese una opinión sobre asientos que dan efecto retroactivo a una adquisición o fusión cuando los estados financieros de una o más de las partes han sido por otros auditores, quienes han rendido informe sobre los mismos.

Suponiendo que existe una transacción de combinación de intereses, si los hechos (importancia relativa de las partes y la reputación de los otros auditores) son tales que como auditor principal, expresaré una opinión posteriormente, sobre los estados a base de la combinación por períodos anteriores (haciendo apropiada referencia a los otros auditores), se puede propiamente expresar una opinión sobre los ajustes proforma.-

(Esto supone que la naturaleza de los ajustes proforma es tal que se está en situación de revisarlos y de expresar una opinión sobre los mismos). El hecho de que la transacción proforma haya de contabilizarse como una compra, más bien que -- como una combinación de intereses, no altera esta conclusión-- si los factores pertinentes de tamaño relativo de las compañías y la reputación de los otros auditores son semejantes.

Usando los mismos hechos que lo apuntado en el punto cuatro,-- excepto que los estados de la compañía "Y" fueron examinados por otros auditores, la última frase del primer párrafo del informe podría redactarse como sigue:

"..... los estados financieros históricos de la compañía "X" han sido examinados por nosotros, y los estados financieros de la compañía "Y" han sido examinados por otros auditores, -- como se expresa en los informes de auditoría que se incluyen en otra parte de este informe".

Para finalizar con este capítulo diremos que, el informe sobre estados proforma es difícil de que se presente en nuestra profesión, pero con los constantes cambios y contingencias -- que tienen alto grado de probabilidades que se realicen, en los estados financieros, es por esto que es de suma importancia conocer este campo que debido a la situación actual empieza a tomar gran realce y en un futuro no muy lejano, va a ser de lo más fundamental en nuestra profesión.

Por lo anterior, como complemento daremos un ejemplo de un estado financiero proforma expedido por el Instituto Mexicano - de Contadores Públicos en su Boletín H-08:

"En mi opinión, los estados financieros proforma adjuntos presentan... la situación financiera de la compañía "X", S.A., - al 31 de diciembre de 198... y los resultados de sus operaciones por el año, dando efecto a las operaciones posteriores -- que se describen en la nota..... como si hubiera ocurrido a - esa fecha".

En caso de que existiesen salvedades, observaciones o aclaraciones a los estados base, deberán consignarse también en el dictamen sobre estados proforma.

Por último señalaremos que, en realidad el dictamen sobre estados proforma es el mismo dictamen, sea opinión limpia, con salvedad, negación o abstención que se dió sobre los estados financieros básicos y sólo deben incorporarse las transacciones posteriores consumadas, o con grandes probabilidades de realizarse y que fueron objeto de examen por parte del auditor por lo tanto, no debe haber cambios u omisiones en el dictamen sobre estados proforma que variará los términos del dictamen sobre los estados financieros históricos básicos.

CONCLUSIONES

- I. Consideramos que no existe la suficiente información - acerca de los informes de Auditoría; esto hace necesaria una mayor investigación por parte de los miembros de la profesión.
- II. Es importante que todo Auditor posea los conocimientos - y criterio suficientes para poder enfrentar un sin fin - de situaciones inesperadas que se le presentarán a lo -- largo de su vida profesional.
- III. Aunque es difícil que en la vida profesional se den audi- torías a personas físicas, llegamos a la conclusión de - que es factible practicarlas a una entidad propiedad de - una persona física, sin embargo resulta muy difícil po-- der practicarla a una persona física en sí, debido a la - insertidumbre sobre la información de que esta tenemos.
- IV. Se podría pensar que las entidades no lucrativas, como - su nombre lo indica, al no perseguir el lucro, no necesi- ta de la Auditoría; sin embargo hemos encontrado que ne- cesita tanto de ella como cualquier otra entidad. Pues - su información financiera y operativa es susceptible de - comprobación por parte del auditor.

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

I.M.C.P.
NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
México, Editorial La Prensa, 1984.

OSIRIO S. ISRAEL.
AUDITORIA I.
México, Editorial E.C.A.S.A., 1977.

ALVAREZ R. DANIEL.
APUNTES DE AUDITORIA.
México, Editorial U.N.A.M., 1974.

MEIGS WALTER.
PRINCIPIOS DE AUDITORIA.
México, Editorial Diana, 1971.

PATON W. A.
MANUAL DEL CONTADOR.
México, Editorial U.T.H.E.A., 1973.

RUIZ DE V LUIS Y PRIETO ALEJANDRO.
AUDITORIA PRACTICA.
México, Editorial Banca y Comercio.
1973.