



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Estudios Superiores "CUAUTITLAN"

**La Importancia de la Auditoría
Interna y Externa en las Empresas**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
Licenciado en Contaduría
P R E S E N T A
Agustín Medina Camacho

Cuautitlán Izcalli, Estado de México, 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.

I N D I C E	PAGINA
I N T R O D U C C I O N	1
CAPITULO I CONCEPTO Y DEFINICION	7
Concepto y Definición de Auditoría	8
Clasificación	
Auditoría Interna	12
Auditoría Externa	41
Apoyo y Relación que tiene Auditoría Externa de Auditoría Interna,	49
CAPITULO II CLASIFICACION DE LA OPINION	57
Definición o Concepto de Dictámen	58
Dictámen Limpio	62
Dictámen con Salvedad	67
Dictámen con Abstención de opinión	78
Dictámen con Opinión Negativa	81
Dictámen para efectos Fiscales	84
Casos especiales de Dictámen	91
CAPITULO III DIFERENTES TIPOS DE OPINION	105
Dictámen Corto	114
Dictámen Largo	118
CAPITULO IV NECESIDADES Y USOS DEL DICTAMEN	131
Propietarios o Accionistas	133
Directores	134
Acreedores y Presuntos Acreedores	136
Dependencias del Gobierno (Estatales como Federales)	137
Trabajadores y Sindicatos	138
Instituciones de Crédito	139
C O N C L U S I O N E S	143
B I B L I O G R A F I A	146

CAPITULO I

CONCEPTO Y DEFINICIONES

1. CONCEPTO Y DEFINICIONES DE AUDITORIA
2. CLASIFICACION
 - 2.1 AUDITORIA INTERNA
 - 2.2 AUDITORIA EXTERNA
3. APOYO Y RELACION QUE TIENE AUDITORIA EXTERNA DE AUDITORIA INTERNA

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

La contaduría pública es una profesión, perfectamente establecida-cuya gama de actividades, ofrece una serie de conocimientos al servicio-de la sociedad, en efecto, esta profesión no puede ser la excepción, así co-mo el médico se debe a sus pacientes a quienes curará y prevendrá; Los-arquitectos construirán y proyectarán edificios; El abogado defenderá --causas nobles; El Licenciado en Contaduría también tiene un objeto soci-al al proyectarse en el campo profesional.

Al hablar de un objetivo pondría una serie de ellos para justificar la-existencia y actuación del Licenciado en Contaduría en el ambiente so --cial; en una forma personal quisiera tratar el término objetivo bajo dos -aspectos.

- En cuanto a su forma
- En cuanto a su contenido

En cuanto a su forma; considero que el Licenciado en Contaduría co-mo todo profesional tiene una obligación formal que cumplir frente a la-sociedad, ya que tan solo como individuo la tiene, pues el hecho de ha--ber nacido para formar parte de ella acarrea una serie de derechos y --obligaciones, que tendrán que llevar a cabo para el mejoramiento y pro-greso de dicha sociedad; ahora bien, el hecho de que cada individuo tenga el privilegio de haber cursado un periodo escolar hasta alcanzar el gra- do de profesional, trae consigo aparejadas una serie de derechos como -responsabilidades que tendrá que cumplir para justificar el sacrificio --

que la sociedad hace en proporcionar los medios para el desarrollo intelectual y cultural de cada uno de sus miembros.

La actuación del Licenciado en Contaduría, además de apegarse a las reglas de la moral que la sociedad le impone como hombre elemento de la misma, como profesional se encuentra rígidamente obligado a cumplir con un código de ética profesional, el cual le señala normas de conducta que esencialmente están encaminadas a la protección de la sociedad y los intereses que ésta deposita en el Licenciado en Contaduría.

De muy diversa índole, son los problemas que aquejan actualmente a nuestro país, de ellos podemos percatarnos a través de la diaria información que los medios correspondientes nos proporcionan; ¿Dentro de cuáles de estos problemas queda incluida la vida profesional del Licenciado en Contaduría?, sin necesidad de pensarse se puede decir que en todos; ya que forma parte de una sociedad y dentro de ella actúa, los problemas que a ella afectan en igual forma le afectan a él. Entonces, ¿Cuáles de ellos pueden contribuir a su solución? también se podrá decir que en todos, pues el hecho de pertenecer a un grupo social le obliga a participar directa ó indirectamente en la solución.

En cuanto a su contenido; el proceso de desenvolvimiento económico, brinda a la Contaduría Pública posibilidades innumerables y brillantes, que al mismo tiempo de ser invitación a la colaboración y cooperación de la solución de los problemas, presentan un reto a la técnica contable.

Lo anterior significa que la invitación a colaborar en la solución de -

los problemas, es por que ello requiere de la técnica, que compete a los Licenciados en Contaduría demostrar que su técnica, la Contabilidad pue de llenar ampliamente las necesidades para que sea requerida.

Estimo que el propósito y el objeto mas importante que el Licenciado en Contaduría persigue através de cualquier actividad que desarrolla será el de Informar, considero que ésta que proporciona el Licenciado en Contaduría, ayuda a resolver los problemas, siempre y cuando esa infor mación sea oportuna y veraz, de eso depende el éxito del desarrollo de la sociedad.

De lo anterior se desprende la importancia que tanto para el Licen-- ciado en Contaduría, como para la sociedad tiene la información pues -- ésta servirá de base para la toma de decisiones que influyan de un modo u otro en la vida económica de la nación.

La finalidad de la información es satisfacer las necesidades internas ó externas de las empresas. Una empresa puede ser considerada como una entidad autónoma y sus propios recursos, por otro lado, la empresa deberá tratar de conocerse a si misma para sujetarse y apegarse a sus normas de organización interna, tal como fue planeada, evitando desvíos o justificando sus causas.

Es entonces, el auto-conocimiento de la empresa, el factor determi-- nante de la información contable. Ahora bien, en virtud de conclusiones que la realización de tal fin es la causa que justifica la razón de ser de la auditoría interna y sus funciones.

Bajo estas circunstancias, la información contable es su presentación, están supeditadas a la idea de permitir el desarrollo y la satisfacción adecuada de las funciones de auditoría interna, fundamentalmente por cuanto se refiere a la supervisión de los estados, y estudios informativos, que son el resultado final del cumplimiento de sus otras funciones.

La satisfacción de las necesidades externas de la empresa, es concebida como un engrane dentro de la maquinaria organizada que es el medio ambiente (medio socioeconómico) en donde se desenvuelve su operación, es posible señalar la existencia de una serie de intereses y relaciones a su alrededor, que al mismo tiempo que son los conductos por los que se realiza su desarrollo demanda una determinada información sobre tal organización con el objeto de mantener establecido el equilibrio dentro de la unidad que han formado.

Al igual que las necesidades internas de una empresa originan y justifican los procedimientos de una auditoría interna, la satisfacción de sus necesidades externas, originan y justifican las prácticas de la auditoría externa.

Las necesidades de referencia están básicamente representadas por seis grupos de intereses a saber:

- 1o Los intereses de los Inversionistas Accionistas
- 2o Los de los inversionistas circunstanciales (acreedores y proveedores)
- 3o Los de aquellas personas físicas o morales que sin ser inversionistas propiamente dicho sí tienen relaciones comerciales directas (Ban

cos, Clientes, Etc.)

4o Los intereses Laborales

5o Los intereses Fiscales

6o Los de aquellas personas físicas ó morales que sin tener relaciones directas, se interesan en ella, viéndola como una entidad más socio económica común.

Son precisamente las funciones de auditoría externa las que por su naturaleza satisfacen plenamente las necesidades informativas demandadas por los intereses antes señalados, a través, de informes detallados de los resultados netos de operación y de la situación financiera de la empresa, estudios susceptibles de ser complementados o profundizados, en caso de existir situaciones especiales que así lo exijan.

La posición del Licenciado en Contaduría ante la circulación de valores, en esta actividad económica que tiene vital importancia, ya que debe intervenir legalmente dictaminando los estados financieros de las empresas que hacen emisión de valores.

La relevancia de la intervención del Licenciado en Contaduría no radica precisamente en que la misma priva para proteger en forma exclusiva a los intereses de los adquirentes de los valores que son emitidos por las empresas cuyos estados financieros son dictaminados, sino en la repercusión económica y social posterior, que el encauzamiento de esos ahorros tiene dentro de todo el país.

Sin duda, el documento conocido como "dictamén" que elabora el Licenciado en Contaduría para expresar su opinión con respecto a los esta-

dos financieros de una entidad y los resultados de operación examinados a una fecha y por un período determinado, identifica con claridad el trabajo realizado y representa, en si, el documento característico y privativo de la actividad del propio Licenciado en Contaduría independiente.

Por último, considero que la presente tesis, puede ser de utilidad -- principalmente a los maestros universitarios y de escuelas superiores, -- a los alumnos, a los responsables de la administración de las empresas y funcionarios que de ellos dependan, a los consultores, a los auditores internos y desde luego a los auditores independientes experimentados o no, que seguramente podran guiarse con la presente.

Si de mi trabajo, una idea sirve a quien lo lea, me daré por satisfecho.

AGUSTIN MEDINA CAMACHO .

CONCEPTO Y DEFINICIONES DE AUDITORIA.

En el más amplio uso del término, una auditoría es un examen hecho por una persona u organización para proporcionar información sobre la entidad auditada a alguna otra persona o grupo. Tradicionalmente el examen y la información producida se limitó casi exclusivamente a los registros y estados financieros; pero hay una creciente tendencia a extender el trabajo a áreas tales como pronósticos y a estimaciones de eficiencia y eficacia. La función de auditoría creció en volumen de trabajo con la revolución industrial y produjo nuestra presente sociedad compleja y altamente industrializada. Este crecimiento refleja el hecho de que la auditoría desempeña una importante función social al proporcionar seguridad a las personas que necesitan información sobre una organización, en el sentido de que la información presentada está apropiadamente redactada y que representa las condiciones reales, aunque a veces se usa el termino "Auditoria" en un sentido amplio, por lo regular designa el examen de registros financieros. Por tanto representa una función esencial al ayudar a las personas en una economía de libre empresa a tomar decisiones sobre inversión que resultan en el mejor uso de los recursos.

Creo conveniente el mencionar varias definiciones - distintos autores:

Victor M. Mendivil manciona que auditoría es "La actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión - misma de los registros y fuentes de contabilidad para -- determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados deellos" (1)

Arthur W. Holmes define la auditoría "Como el exa-- men objetivo de los estados financieros preparados inicial-- mente por la administración ". (2)

H. Mongomey menciona que auditoría es un examen - sistemático de los libros y registros de un negocio con - el fin de determinar o verificar los hechos relativos a - sus operaciones financieras y a los resultados de éstas, para informar sobre los mismos.

Auditoría es una función que tiene por objeto verifi-- car el aspecto contable de una empresa analizando a fon-- do una operación realizada para comprobar si el registro de la misma fué correcto y si la información proporcionada es la adecuada.

Auditoría es el examen o revisión a base de pruebas

(1) Victor M. Mendivil - Elementos de Auditoría - Editorial ECASA Pag. 13

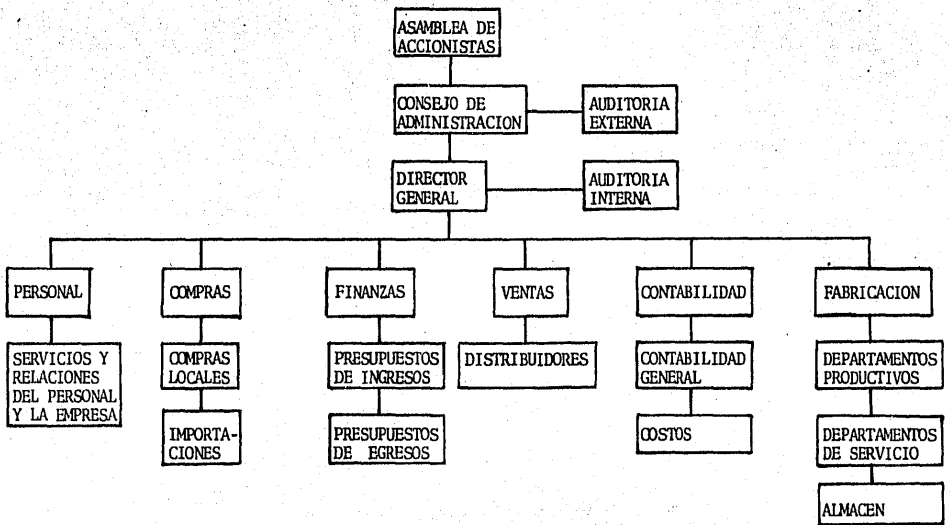
(2) Arthur W. Holmes - Auditoría Principios y Procedimientos - Edit. UTEHA
Pag. 11

selectivas de los estados financieros. Tendientes a determinar si presenta razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la unidad económica a que la refieren.

En mi opinión:

Auditoría es una actividad profesional privativa del Licenciado en Contaduría independiente, que consiste en llevar a cabo un examen sobre estados financieros a través de pruebas selectivas con la finalidad de opinar (examinar) si presentan la posición financiera, los resultados de operación y los cambios en la posición financiera.

ORGANIGRAMA DE UNA EMPRESA



AUDITORIA INTERNA

CONCEPTO

El concepto de auditoría interna, enunciado del propio Instituto de Auditores Internos:

La auditoría interna es una actividad independiente dentro de la empresa, para la evaluación de la organización y el control, y para la revisión de las operaciones y en especial de aquellas que tienen repercusión en la información contable y financiera, como base para proporcionar un servicio a la dirección.

Es un órgano de control de la administración, que funciona por medio de la evaluación y vigilancia de la efectividad de otros controles.

DEFINICION

Una auditoría interna es la llevada a cabo por empleados de la administración. La auditoría interna es una función del personal. El auditor interno establece y evalúa los procedimientos financieros y de operación, estudia los registros financieros y los procedimientos contables y de operación, evalúa el sistema de control interno, resume periódicamente los resultados de una investigación continua, formula recomendaciones para mejorar los procedimientos e informa los resultados de sus des-

cubrimientos a la administración superior— Director 6 - Consejo de Administración— la transmisión de los informes financieros y de operación a la administración, debe hacer resaltar el futuro efecto de los planes y decisiones. El auditor interno no es independiente de la administración, aun cuando la actitud mental del auditor interno de una compañía deberá ser de independencia.

Aun cuando la naturaleza del trabajo del auditor interno difiere en muchos aspectos del trabajo del auditor externo, en un sentido financiero amplio los objetivos de ambos son similares — Evaluar e Informar sobre los estados financieros y sobre la confiabilidad de sus datos fundamentales, así como determinar la exactitud y honradez de los registros—.

La auditoría interna difiere de la auditoría externa, sobre todo en cuatro aspectos: el alcance de la independencia que se posee, los intereses que se sirven, el énfasis relativo que se pone en la aplicación de las técnicas básicas de auditoría, y el alcance del trabajo detallado que se lleva a cabo. Sin embargo, con esto no se dice todo, ni es tan sencillo el asunto. La auditoría interna constituye un campo que esta creciendo rápidamente y que reviste una importancia considerable como tal, merece ---

algo más que una breve mención.

Las actividades, así como las empresas comerciales han aumentado en tamaño y complejidad al punto que resulta, imposible que nadie — y ni siquiera grupos de personas — pueda por sí mismo mantenerse al tanto de todas las fases de las operaciones de una gran empresa. Esto ha hecho que tanto la contabilidad, como la información derivada de la misma, revista cada vez mayor importancia. Es sólo mediante la compilación e interpretación -- cuidadosa de informes sobre aspectos seleccionados de los negocios que la dirección de una empresa pueda mantenerse al tanto de los acontecimientos de las actividades y de los resultados de las diversas operaciones que pone en marcha.

Los informes sobre la contabilidad siempre están sujetos a algún error, y dada la velocidad y la extensión del crecimiento de los negocios, en muchas empresas sólo se considera confiable las informaciones contables, luego de que se haya efectuado por lo menos una verificación mínima. Es decir, que la importancia de la información sobre la contabilidad, así como las decisiones -- que en ella se basan son de índole tal, que resultá de -- primordial importancia que la información sea totalmen-

te confiable. Cualquier disminución temporal en la --- eficiencia de los empleados, error resultante de incompetencia ó falta de comprensión, o información errónea -- utilizada para cubrir faltantes o desfalcos, puede traer aparejado decisiones o juicios que resulten en detrimento de los intereses de la empresa. Por todas estas razones resulta casi esencial verificar, día a día la información que se le suministra a la dirección para que pueda basar en ella sus decisiones.

Resulta obvio, que este tipo de verificación no puede ser suministrado en forma completa y económica por --- auditores independientes. El examen anual no constituye una verificación adecuada de la información operativa corriente. Al mismo tiempo, el costo de verificación por parte de auditores independientes y el número limitado de éstos que se encuentran disponibles han vuelto-- imperativo que se halle otro medio para verificar la información sobre el cual basar las operaciones en forma permanente.

Los departamentos internos de auditoría constituye -- la solución de este problema, la mayoría de las grandes empresas tienen ahora departamentos de auditoría interna de diversa índole. Aún no se ha llegado a un reconoci

miento completo de la importancia de la auditoría interna, pero exige ciertamente una conciencia creciente de la utilidad de este tipo de verificación, lo cual ha resultado en un gran crecimiento del campo de la auditoría interna.

OBJETIVOS Y FUNCIONES DE LA AUDITORIA INTERNA.

El objetivo principal de la auditoría interna es: vigilar los controles establecidos en la empresa, a través de la revisión de la información contable y financiera y de la evaluación de la organización, para detectar los problemas del control interno, y en consecuencia, establece las medidas de protección de los intereses de la compañía, promoviendo simultáneamente la eficiencia de la operación.

De lo anterior, puede concluirse dos objetivos específicos de la auditoría interna, que son, facilitar a la empresa:

" Servicios de Protección y

" Servicios de Promoción de Eficiencia "

"Los servicios de protección, están enfocados a asegurar el funcionamiento adecuado de los controles contables y de operación establecidos en la empresa".

El trabajo que realice la auditoría interna a este --

respecto, debe estar encaminado a asegurarse del grado en que se cumplen en la empresa, los siguientes aspectos:

1. - Corrección de la información contable y financiera
2. - Protección de los bienes y valores contra pérdida de cualquier clase.
3. - Cumplimiento de las políticas administrativas, del plan de organización, y de los procedimientos.

En relación, a los servicios de promoción de eficiencia, la auditoría interna debe efectuar una evaluación de la organización de la empresa, tendiente a sugerir medidas para el mejoramiento de políticas administrativas; plan de organización; procedimientos y registros; y ejecución, por parte del personal, de las políticas administrativas, del plan de organización y de los procedimientos.

FUNCIONES DEL CONTRALOR.

Función Genérica

Apoyar al titular en el logro de incrementos en la eficiencia y eficacia de las operaciones de la empresa, -- mediante el desarrollo de revisiones y vigilancia constructivas e integrales, sobre el uso y destino de los recursos asignados, así como a través de la instrumenta-

ción y operación del sistema integrado de control de la entidad.

Funciones Específicas.

Organizar, instrumentar y coordinar el sistema integrado de control de la entidad, que permita apoyar al titular para vigilar que las disposiciones, políticas, planes, programas, presupuestos, normas, lineamientos, órganos, procedimientos y demás instrumentos de control y evaluación se apliquen y utilicen eficiente y eficazmente por las áreas de la entidad, atendiendo a las políticas del titular y de acuerdo a las normas y lineamientos que expidan las dependencias globalizadoras del Gobierno Federal.

Expedir las normas y lineamientos que en concordancia y complementariamente a las que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, regulen el funcionamiento del sistema integrado de control a que se refiere la fracción anterior. La contraloría interna, discrecionalmente, podrá requerir a las áreas competentes de la entidad, la emisión e instrumentación de normas complementarias que aseguren el eficaz funcionamiento del sistema referido.

Vigilar y comprobar el cumplimiento, por parte de --

las áreas de la entidad; de las obligaciones derivadas de las disposiciones, normas y lineamientos en materia de planeación, programación, presupuestación, información estadística, contabilidad, organización y procedimientos, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, administración de recursos humanos, materiales y financieros, patrimonio y fondos y valores de la propiedad o al cuidado de la entidad.

Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de disposiciones, políticas, normas y lineamientos -- que, para dar cumplimiento a las obligaciones a que se refiere la fracción anterior, deban expedir, de acuerdo con sus atribuciones, las áreas competentes de la entidad. La Contraloría Interna, discrecionalmente, podrá -- requerir la expedición de normas adicionales para coadyuvar a mejorar el desarrollo de las atribuciones de -- las áreas competentes.

Formular, con base en los resultados de las supervisiones y auditorías que realice, las observaciones y recomendaciones necesarias a las áreas de la entidad, tendientes a incrementar la eficiencia y eficacia de sus acciones, la Contraloría Interna establecerá un seguimiento de la aplicación de dichas recomendaciones.

Asesorar y coordinarse de acuerdo con sus atribuciones, con las demás áreas de la entidad; así como trabajar conjuntamente con los órganos de la Secretaría de la Federación, para el mejor desempeño de las funciones que en materia de control y evaluación realizan.

Informar al titular de la entidad, de acuerdo con las políticas que establezca, sobre los resultados que proporcione el sistema integrado de control a que se refiere la fracción I, así como de la evaluación de las áreas de la entidad que hayan sido objeto de supervisión y fiscalización, proporcionando información a las autoridades competentes, si así fuere requerido, sobre el resultado de tales intervenciones. La Contraloría Interna podrá opinar sobre los informes de evaluación que integren y presenten al mismo titular, las áreas competentes.

DEPENDENCIA DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.

- Para dirigir una empresa es necesario lo siguiente:
- 1o Determinar la política de la empresa (constituir)
 - 2o Dar las instrucciones (mandar)
 - 3o Vigilar la ejecución (controlar)

En una empresa pequeña, estos elementos se hallan por regla general, reunidos en las manos de una sola per

sona, pero cuando la empresa se expande, la facultad -- de mandar ha de delegarse en órganos inferiores y la -- efectividad de las medidas de la dirección, dependerá -- más de la exactitud, actualidad, integridad y forma de -- presentación de la información facilitada por todos los -- departamentos de la empresa.

En el marco de su función de control, la dirección -- debe estar segura de que:

- 1o Las ordenes que emanan de ella son ejecutadas y que las facultades delegadas por ella no son rebasadas.
- 2o La información que le hayan sido facilitada respecto del resultado conseguido, está de acuerdo con la realidad.
- 3o Las normas que sirven de base para juzgar lo realmente logrado, han sido correctamente establecidas.

A medida que la empresa se desarrolla, se hace más difícil para la dirección procurarse seguridad sobre los puntos anteriores por medio de la observación propia. A causa de lo cual se ve obligada a conseguir dicha seguridad por otros medios; puesto que no es conveniente que la obtuviera de cada uno de los funcionarios responsables, ya que éstos al rendir cuentas de su propia gestión, podría actuar en forma completamente parcial.

En lo que se refiere al terreno administrativo y al de la economía de la empresa, nace para la dirección -- de la gran empresa, la necesidad de un hombre de confianza, experto que ejerza el control y que no tome parte en la dirección constitutiva o mandataria, ni en la ejecución, o dicho de otra forma del auditor interno.

Considero que el lugar que debe ocupar el departamento de auditoría interna dentro de la organización general de la empresa, debe estar determinado, por la naturaleza de los servicios que se esperen del departamento de auditoría interna; su creación puede ser el resultado de la decisión emanada de varias fuentes, entre otras de los accionistas, del consejo de administración o de -- funcionarios administrativos de distintas jerarquías dentro de la empresa.

Normalmente la creación del departamento de auditoría interna se debe a una decisión del consejo de administración, sin embargo, su operación se encomienda -- por lo general al funcionario encargado de la fase contable de la compañía, llámese a éste Contralor, Contralor General, Etc.

TIPOS DE AUDITORIA INTERNA.

Dado que la auditoría interna aun constituye un cam-

po de actividad muy nuevo y que éste no afecta el interés público en forma tan directa como la auditoría externa- ó independiente existen menores disposiciones tanto internas como externas al respecto. Por lo tanto, no se ha desarrollado hasta alcanzar la posición altamente organizada y normalizada de que goza la auditoría pública e independiente. Pero es seguro que eventualmente alcanzará dicho nivel.

En su actual etapa de desarrollo las actividades de la auditoría interna pueden dividirse en tres grupos, más ó menos de la siguiente manera:

1. - El trabajo común de contabilidad que generalmente se describe por razones de mayor prestigio, como auditoría interna.
2. - El verdadero trabajo de verificación llevado a cabo por un personal independiente de auditores internos.
3. - La revisión de las políticas y decisiones de la dirección.

Cada uno de los tres grupos requiere cierta explicación para diferenciarlo de los otros y para explicar más claramente la índole de la auditoría interna en general.

SERVICIOS CONTABLES REALIZADOS POR LOS AUDITORES INTERNOS

El título de auditor ha llegado a cobrar un prestigio considerable sin que al mismo tiempo haya adquirido un significado uniforme. Se utiliza para describir la posición de muchos miembros del departamento de contabilidad interna, cuyo trabajo sea ligeramente diferente a algún aspecto del trabajo de otros miembros del departamento, y sin que tenga nada que ver con la verificación o revisión. Por ejemplo el ayudante del contador principal, puede ser llamado "Auditor" de la empresa para diferenciar su trabajo de las tareas del resto de los empleados del departamento de contabilidad. Además, hay siempre una cierta cantidad de trabajo que debe realizarse como parte del proceso normal de contabilidad, que es similar a la verificación que nosotros consideramos como auditoría verdadera. Por ejemplo, alguien debe encargarse de revisar las facturas de los proveedores antes de aprobarlas para su pago, a fin de determinar si presentan compras legítimas de la empresa, si son razonables y adecuadas en todos sus aspectos y si debería pagarse con fondos de la empresa. La persona encargada de dicha tarea es descrita con frecuencia como auditor interno. Así mismo, hay diversos aspectos especializados dentro del-

del departamento de contabilidad, tales como el análisis de las cuentas de variación de los costos "standard", -- llevar los registros de seguros, o llevar los registros de activo fijo, que a veces son considerados lo suficientemente diferentes de las tareas comunes de contabilidad para justificar que se dé el nombre de Auditor al -- empleado responsable de las mismas.

De lo dicho anteriormente se desprende que la esencia de la auditoría está constituida por la verificación independiente del trabajo de contabilidad que ha sido -- realizado previamente. La contabilidad original, sin consideración de su grado de dificultad ó importancia, no -- es auditoría. La utilización de este término para describir el trabajo de los miembros del departamento de contabilidad, es poco inadecuada. La auditoría es por naturaleza la revisión del trabajo de otros y no la realización del trabajo original.

Tal vez sea inevitable que la denominada tenga el -- prestigio suficiente para que muchos la deseen. Por otra parte, la descripción inadecuada del trabajo de un empleado del departamento de contabilidad, no hace que deje de ser una función contable. Por lo tanto, sólo podemos pensar que la aplicación del término "Auditor Interno" a las fun

ciones del departamento de contabilidad, constituye un error en la utilización del vocablo, dicho trabajo no constituye en modo alguno auditoría.

DEPARTAMENTOS DE AUDITORIA INTERNA.

Muchas empresas tienen un departamento de auditoría que funciona separadamente del departamento de contabilidad y que revisa las operaciones, no sólo del departamento de Contabilidad, Fabricación, Ventas, Personal, Compras, si no de otras divisiones de la empresa, dicho departamento, si cuenta con el personal apropiado, y se le da suficiente autonomía de acción, puede ser adecuadamente llamado departamento de auditoría interna. Sus tareas se comparan favorablemente con las realizadas por auditores independientes aún cuando, existe cierta diferencia en el punto.

ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.

En la organización del Departamento de Auditoría Interna intervienen factores muy similares a los que se presentan en la integración de una firma de Licenciados en Contaduría que vaya a prestar servicios de auditoría externa. Entre otros, pueden apreciar los siguientes factores comunes:

1. Entrenamiento del Personal
2. Manuales de instrucciones.
3. Programas, presupuestos y supervisión
4. Asignación de personal y de responsabilidades.
5. Preparación de informes.

ENTRENAMIENTO DE PERSONAL.

Desde luego que la forma de llevar a cabo el entrenamiento del personal variará de acuerdo con las circunstancias. Uno de los procedimientos que ha producido mejores resultados consiste en sujetar al auditor a un entrenamiento previo intensivo antes de que desarrolle labores de auditoría interna, permitiéndole consultar los papeles de trabajo que prepara el departamento, estudiar los programas de auditoría, cuestionario de control interno y los manuales de introducciones y procedi

mientos, así como observar sobre la marcha las operaciones que realizan los departamentos cuya revisión se le va a asignar. Además, es aconsejable que en las primeras revisiones que lleve a cabo también intervengan un auditor más experimentado.

MANUAL DE INSTRUCCIONES.

Generalmente los manuales de instrucciones no serán necesarios cuando los auditores internos lleven a cabo sus labores en la misma ciudad en la que tiene establecida su oficina principal; no obstante, estos manuales resultan muy útiles cuando los auditores cubren áreas geográficas considerables dentro de la República o fuera de ella.

En estos casos los manuales de instrucciones además de constituir una guía para los auditores internos, contribuyen a lograr uniformidad en la efectividad de su trabajo y facilitan la coordinación con la Auditoría Externa.

Un arreglo que ha demostrado ser satisfactorio — consiste en combinar los manuales de instrucciones — con los programas de auditoría.

Programas, Presupuestos y Supervisión:

Se considera que en la actualidad los programas de

auditoría son de aceptación general, ya que las ventajas son más importantes que los inconvenientes que pueden resultar de su aplicación.

El Gerente de Auditoría Interna debe disponer de un programa general de trabajo, el cual en lo material puede adoptar varias formas, pero que esté diseñado con el propósito de que proporcione lo más gráficamente posible información acerca de aspectos tales como:

- a. Revisiones que se esperan llevar a cabo en el año que se curse y en los dos siguientes.
- b. Lugares y fechas en que se harán las revisiones.
- c. Personal que va a intervenir, por categorías, preferentemente señalando nombres de los encargados.
- d. Número de horas que se espera trabaje en un año cada auditor, incluyendo tiempo extra y después de considerar una tolerancia para enfermedades e imprevistos.
- e. Tiempo estimado para hacer el trabajo.
- f. Tiempo real utilizado.
- g. Distribución del tiempo del Gerente de Auditoría Interna, quien debe dedicarse básicamente a asegurarse de que se cumpla con el programa general, mediante una supervisión muy estrecha.

La utilidad de este programa general de trabajo es enorme ya que además de facilitar la supervisión al gerente de auditoría interna, proporciona datos de interés como los relativos a las necesidades de personal que se tendrán en el futuro, el total de tiempo empleado en las revisiones y por grupos de operación, número de veces, en las que determinadas operaciones fueron revisadas durante el año, control de las sucursales o dependencias visitadas en el ejercicio, resultados obtenidos de las revisiones por medio de referencias a los informes relativos, etc.

Además del programa general se tendrían programas de auditoría aplicables a las operaciones sujetas a revisión.

La preparación de estos programas de trabajo debe constituir una obligación de los auditores internos encargados. El gerente de Auditoría Interna debe revisar estos programas después de cambiar impresiones con los auditores de los hayan elaborado. Por supuesto que la coordinación de todos los programas será una labor propia del gerente ya que este funcionario contará con información que normalmente no es del conocimiento --

de los encargados, sobre lo siguiente: tiempo de que se dispone en el departamento. Planes que se tienen respecto a rotación de las distintas labores, programas relativos a aumentar disminución de personal, personal no asignado, etc.

Es ventajoso que en la elaboración de programas, tanto general como específicos, intervenga el Auditor Externo ya que éste puede aportar valiosas ideas en cuanto a la forma de enfocar las distintas pruebas y además esto constituye una fase de la coordinación de la auditoría interna con la externa.

Es obvio que tanto el programa general como los específicos son flexibles y están sujetos a las modificaciones que procedan, de acuerdo con las circunstancias que se presenten tanto en el Departamento de Auditoría Interna como en otros Departamentos de la Empresa.

La elaboración de programas apropiados, su aplicación inteligente y una supervisión continua del trabajo por parte del personal de distintas categorías, incluyendo desde luego al gerente de Auditoría Interna, proporcionan ventajas muy importantes no sólo cuanto a calidad del trabajo, sino también respecto a eficiencia, ahorro de tiempo, posibilidad de mejorar los procedi-

mientos tanto de auditoría como operativos, etc.

Asignación de Personal y de responsabilidades:

Debe procurarse asignar revisiones variadas a cada auditor lo que evitará que pierda interés en su trabajo por considerarlo monótono, mantendrá alerta su sentido de observación y le permitirá obtener un conocimiento más completo de las operaciones de la empresa.

A medida que progresen sus colaboradores, el gerente de Auditoría Interna debe asignarles labores que requieran mayor responsabilidad; así los más preparados restarán una ayuda más amplia al gerente, sin que por esto deba perderse de vista el aspecto relativo a supervisión, la cual continuará siendo necesaria.

Preparación de Informes.

Los informes escritos son preferibles, en lugar de los orales, principalmente debido a que facilitan las referencias futuras y la coordinación del trabajo con los auditores externos. A través de estos informes, los auditores externos estarán constantemente al tanto del trabajo de Auditoría Interna, el que inclusive podrán co- tejar al programa general previamente acordado.

Es ventajoso que el auditor encargado de la revisión

prepare el informe relativo y que éste incluya representaciones gráficas de los datos que se proporcionen(lo -- que facilitará su lectura e interpretación) y comentarios acerca de las deficiencias observadas.

La preparación de informes debe ser cuidadosa y -- oportuna, y su contenido debe reflejar la calidad de las revisiones, de manera que satisfaga los objetivos de la administración. Los informes deben incluir también -- sugerencias para corregir las fallas observadas y estas recomendaciones no deben limitarse sólo a asuntos contables rutinarios sino también a aspectos administrativos los cuales pueden ser más importantes.

La existencia de informes bien preparados y oportunos es otro requisito que debe cumplirse para lograr que la Auditoría Interna proporcione un mejor servicio constructivo.

He expuesto brevemente algunos de los aspectos generales que se presentan en la organización de un departamento de Auditoría Interna. En cualquier caso es aconsejable discutir con el Auditor Externo los problemas y situaciones que puedan presentarse al organizar este departamento; en ocasiones estos problemas pueden ser tan variados y complejos que ameritarán los servi-

cios de un consultor en Administración de Negocios.

INFORMES DE AUDITORIA INTERNA.

El informe que rinde el auditor interno es la comunicación por la cual se dan a conocer los resultados de las conclusiones del exámen realizado. Viene a ser uno de los medios más valiosos para la Dirección de la empresa al medir y conocer la eficiencia de las actividades de la negociación. Al mismo tiempo, a través de ellos, se puede evaluar la efectividad del servicio que presta la Auditorfa Interna.

De acuerdo con lo anterior, el informe deberá prepararse pensando siempre en los puntos que pueden ser de mayor interés para la Función Directiva de la Empresa. Con este fin, el auditor interno debe procurar un contacto cerrado con la Gerencia, puesto que, de esta manera conocerá y comprenderá los puntos de vista, problemas y necesidades de la Alta Administración, permitiéndole guardar sus opiniones y darle el enfoque correcto a su revisión, con miras de obtener la información requerida. Por este motivo, desde que se inicia la Auditorfa se deberá tener en mente la importancia de los informes, su naturaleza y las exigencias particulares de la Dirección de la empresa.

El auditor al preparar sus papeles de trabajo debe cuidar de anotar en ellos todas las observaciones de interés y que sirvan de orientación para una buena administración del negocio. El asesoramiento oportuno del Auditor Interno en ese aspecto, rinde grandes beneficios para la Dirección en el cumplimiento de sus objetivos.

Se debe tener presente que los informes reflejan el mismo cuidado y atención que se haya tenido en la ejecución de la Auditoría. De aquí que la efectividad y aceptación de los informes serán mayores si el auditor pone en práctica toda su habilidad y conocimientos en el desarrollo del exámen para lograr una información completa, clara y útil para la Administración.

Otra característica de los informes, en donde se refleja también su efectividad en la oportunidad de su presentación, lo que implica que sean preparados inmediatamente después de haber terminado la revisión de los aspectos del negocio.

FORMA DE PRESENTACION

Los informes del Auditor Interno pueden ser escritos o verbales, la forma más usual es el informe escrito, pero también frecuentemente, el Auditor Interno es

llamado para tratar verbalmente algunos asuntos, sobre todo los que requieren acción inmediata. En estos casos es conveniente que siempre se confirmen por escrito lo diversos puntos sobre dicha información.

El objeto de esto, es evitar interpretaciones erróneas. La mayoría de los informes verbales tienen como fin apoyar los informes escritos, siendo muy eficaces para hacer las aclaraciones posteriores, que puedan ser solicitadas sobre éstos.

DIVERSOS TIPOS DE INFORMES.

Los informes del Auditor Interno como se mencionó anteriormente pueden ser :

- a. Informes que se refieren a Auditorías periódicas o Regulares.

Estos informes comprenden básicamente los resultados de las revisiones periódicas de los departamentos de operación, financieros y de contabilidad. Son aplicables por extensión a las dependencias, sucursales y subsidiarias de la empresa.

- b. Informes que se refieren a Auditorías Especiales.

Como ejemplos de éstos son los siguientes:

1. Investigaciones en caso de fraudes.

2. Investigaciones con fines de obtención u otorgamiento de créditos.
3. Investigaciones sobre la conveniencia de adquirir maquinaria más moderna.
4. Investigaciones sobre las leyes mercantiles y fiscales que afecten a la empresa.

Además es frecuente que el Auditor Interno encuentre en el curso de sus revisiones, irregularidades de tal importancia, que exijan sean corregidas de inmediato o bien que algún asunto requiera mayor atención. En estos casos, el Auditor Interno expedirá una carta o memorándum para informar acerca de ellas. Es aconsejable que copias de esta información se adjunten a los papeles de trabajo para que después sean consideradas en el informe general que se prepara al terminar el exámen.

CONTENIDO DE LOS INFORMES.

El contenido de los informes que se proporcionan generalmente, deberan ser divididos en: Introducción, Deficiencias o Asunto, Sugerencias o Recomendaciones y Conclusiones.

Dentro del párrafo de introducción el auditor hará

una breve exposición de trabajo realizado, así como el alcance y extensión de los procedimientos empleados.

En el párrafo de deficiencias o asunto, expondrá — claramente los errores encontrados al realizar su investigación o las discrepancias entre los procedimientos planeados y la realidad, así como los puntos débiles existentes en el sistema planeado, o en caso de haber encontrado todo correcto, también la hará notar en esta sección del informe.

A continuación seguirá el párrafo de sugerencias o recomendaciones, que también es de mucha importancia, pues a través de él, el auditor realiza una labor constructiva, al proponer mejoras ya sea aumentando o disminuyendo las labores del trabajo sobre el que está informando, asimismo éstas deberán ser claras, prácticas y apropiadas.

Por último, en el párrafo de conclusiones, se resumen los puntos más sobresalientes y en seguida se harán los comentarios que se juzguen convenientes, a — fin de hacer notar que en exámen, no sólo se observaron las irregularidades mencionadas, sino que también se tomó en consideración el trabajo bien ejecutado.

Es conveniente hacer notar que los informes de —

Auditoría Interna, estén claramente escritos, siendo su lenguaje claro, sugestivo, interesante y expresivo, es decir, suprimiendo los tecnicismos, ya que las personas que leerán dichos informes, por lo general, no son contadores, ni están obligados a conocerlos.

Además deberán ser concisos, es decir, que en ellos se traten únicamente los asuntos de importancia, en forma tal que no cansen a las personas que los leen; también deberá tenerse en cuenta que los hechos y circunstancias que se detallan estén respaldados ampliamente por documentación y papeles de trabajo.

La información deberá ser rendida a la Gerencia; sin embargo, en las grandes empresas en las que hay Gerente General, Gerente de Ventas, Gerente de Crédito, Tesorero, Contralor, Etc., el informe se deberá rendir a la parte afectada, es decir, a los departamentos sobre los cuales se practicó la revisión, enviando naturalmente una copia al Gerente General.

AUDITORIA EXTERNA

CONCEPTO.

Es el examen o revisión a base de pruebas selectivas de los Estados Financieros. Tendientes a determinar si presentan razonablemente la situación financiera y -- los resultados de las operaciones de la unidad económica a que se refiere.

DEFINICION.

La auditoría externa o independiente, es la revisión basada en determinados procedimientos de auditoría que el Licenciado en Contaduría aplica con objeto de cerciorarse de la autenticidad de los hechos registrados en la contabilidad, verificar la situación financiera y dar su opinión profesional, con respecto a los estados financieros sometidos a su examen.

A la auditoría externa generalmente se le identifica como la auditoría de estados financieros por ser ésta, la revisión que más ventajas reporta a los interesados; sin embargo, la práctica de la auditoría externa comprende varias finalidades, según se expone en los párrafos - subsecuentes.

Siendo el Licenciado en Contaduría la característica

que distingue a la auditoría externa, a continuación me permito apuntar algunas consideraciones relativas a la función que desempeña este profesional, pues no cabe duda que el incremento que ha experimentado la aplicación de esa disciplina se debe entre otras causas, a la calidad de la actividad que dicho profesional desarrolla.

El Licenciado en Contaduría que es un especialista debidamente preparado en el ejercicio de su profesión, - representa de un modo a toda la sociedad. Por lo general, las personas físicas ó morales que solicitan sus servicios lo hacen con el fin de proteger sus propios intereses; no obstante, el Licenciado en Contaduría tiene el deber inexcusable en todas sus intervenciones de participar en ellas con absoluta rectitud y objetividad, de modo tal que en ningún momento, puedan lesionarse los intereses y -- derechos de terceras personas. Debido a lo expuesto existe un creciente reconocimiento de los servicios que presta el Licenciado en Contaduría, ya que se le considera como uno de los mas importantes engranajes de la organización moderna. Respecto de las cualidades que debe reunir ese profesional y que bien puede considerarse --- como requisitos esenciales para el mejor desarrollo de su función, pueden quedar sintetizadas del modo siguien

te; conocimiento absoluto de la contabilidad y la aplicación de la misma a los diversos tipos de empresa; conocimiento absoluto de las normas, técnicas y procedimientos de auditoría; experiencia práctica con habilidad y criterio para juzgar las diversas situaciones que se le presentan en el desarrollo de su labor; preparación adecuada en relación con aspectos administrativos, financieros, fiscales, económicos y legales; y en general, todo aquello que este relacionado con sus actividad profesional.

OBJETIVOS Y FUNCIONES DE LA AUDITORIA EXTERNA.

El auditor externo para emitir el dictámen profesional debe obtener, con certeza razonable, la convicción de los siguientes hechos:

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- Los criterios y métodos usados, para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos, hechos y fenómenos y
- Que los métodos, sean conformes a los principios de contabilidad, que la profesión acepta generalmente y que éstos principios hayan sido aplicados con un criterio con-

sistente.

Los objetivos específicos de la revisión de auditoría externa pueden sintetizarse como sigue:

1. - Coincidencia de los saldos mostrados en los estados financieros, con los libros.
2. - Coincidencia de los saldos que arrojan los auxiliares, también con los libros.
3. - Corrección aritmética de las anotaciones en los registros.
4. - Corrección en cuanto a presentación en los estados financieros.
5. - Autorización apropiada y suficiente de las transacciones realizadas y de los movimientos registrados en las cuentas.
6. - Adecuado y suficiente control interno.
7. - Determinar que los saldos de las cuentas de activo correspondan a derechos o propiedades reales.
8. - Comprobar que todas las obligaciones estén contabilizadas y representadas en las cuentas de pasivo.
9. - Cerciorarse de la adecuada significación financiera, de cada una de las cuentas de los estados financieros.
10. - Comprobar que todas las operaciones se reflejen y estén en su caso, debidamente registradas en las

cuentas de resultados.

Con base en los elementos anteriores puede mencionarse, como se expresa en los boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría que el trabajo de auditoría tiene como finalidad inmediata, proporcionar al propio auditor, los elementos de juicio y convicción necesarios, para poder dar su dictámen de una manera objetiva y profesional.

DEPENDENCIA DE AUDITORIA EXTERNA

La responsabilidad del auditor externo, es desde luego ante su cliente, pero básicamente ante el público en general y en particular ante el público interesado en la empresa, cuyos estados financieros se dictaminan, como pueden ser: sus acreedores, sus trabajadores, posibles inversionistas, instituciones de crédito y el Gobierno Federal.

Esta responsabilidad pública puede tener graves repercusiones para el auditor externo, aún cuando actuando profesionalmente y de buena fé y cumpliendo en su revisión con todas las normas y procedimientos de auditoría aplicables; pero tiene la grave responsabilidad ante la sociedad, por el hecho de haber estampado en calidad de dictámen, sobre lo que expresan los estados financieros.

INDEPENDENCIA MENTAL DEL AUDITOR EXTERNO.

De acuerdo con la definición de auditoría ésta debe practicarse por una persona extraña al negocio que se -- audita. Un Licenciado en Contaduría ofrece a quién lo so licita, sus conocimientos, su habilidad y su experiencia, pero es sin embargo que el valor de su trabajo descansa sobre todo en su carácter de independencia. Esta cualidad es lo que rinde la gran utilidad de sus servicios, ya que se supone que al emitir su juicio lo ha hecho libre -- mente, sin ningún interés que pudiera influenciarlo. La independencia del Licenciado en Contaduría es básica ya que ella misma dá crédito a los Estados Financieros que él presente, y es lógico suponer que si no fuera totalmen -- te independiente de la administración, su opinión no ten -- dría el mismo valor. Es necesario recordar que su dictá -- men no solo es útil para aquellos que se encuentran den -- tro del negocio, sino será útil para el público en general, y que éste descansa en la opinión que el Licenciado en -- Contaduría presente.

Desde luego que la independencia del Licenciado en Contaduría debe establecerse:

- a. Al aceptar su trabajo no debe tener un interés -- financiero en la empresa que va a examinar.

- b. Debe observar la regla de que los honorarios que va a percibir por su trabajo no lo deberán influir durante el curso del mismo.
- c. No debe tener relación familiar con el Licenciado en Contaduría o los Directores de la empresa; no debe haber servido con anterioridad al cliente como Directivo o Ejecutivo, lo cual no impedirá que en algunas ocasiones el Licenciado en Contaduría dé su opinión sobre los problemas contables que el cliente le plantee, no solo durante el curso de su trabajo sino en el lapso entre una auditoría y otra.

Debido a lo expresado anteriormente, si el Licenciado en Contaduría presupone que existe circunstancias que pueden influir en su opinión profesional, debe evitar su actuación como auditor y de continuar si lo hubiera aceptado, con objeto de no reducir su independencia mental e influyan dichas circunstancias, sobre el juicio objetivo del mismo, permitiendo además, que en la mente pública surjan dudas acerca de la actuación de dicho profesional; en consecuencia, debe por todos los medios mantener y defender su independencia a bien de su propia clientela y de la profesión misma. Existen reglamentos-

de ética profesional emanados de las distintas organizaciones que agrupan a los Licenciados en Contaduría, que señalan las circunstancias particulares en que se considera que la independencia mental del profesional se ve afectada, o que la confianza pública en dicha independencia resulta comprometida, por lo tanto, debe sujetarse a las decisiones que con carácter general den esas organizaciones e instituciones públicas que gobiernan su actividad profesional.

APOYO Y RELACION QUE TIENE AUDITORIA EXTERNA DE AUDITORIA INTERNA.

Está muy difundida la idea de que tanto las funciones de auditoría externa como de auditoría interna, son casi iguales y más aún se piensa que el auditor interno sólo se distingue del externo desde el punto de vista del trabajo realizado, en que el primero lo efectúa con más detalle y amplitud.

Por estas razones creo que es conveniente analizar no solamente cuales son las diferencias entre ambas funciones, sino también estudiar e indicar cuales son sus relaciones y en que forma coordinarlas, es probable que la empresa que requiere este tipo de servicios, reciba el máximo servicio y beneficio por cada peso gastado en él.

No es posible equiparar la independencia del Auditor Interno con la del Auditor Externo puesto que depende económicamente de la empresa en que presta sus servicios. El Auditor Externo tiene la obligación de emitir juicios imparciales en beneficio e interés de los propietarios y terceros ajenos a la empresa, mientras que el Auditor Interno debe emitirlos en beneficio de la empresa que aprovecha su trabajo.

Cuando una empresa solicita a un Licenciado en Contaduría que examine sus estados financieros y éste accede a ello, se entiende que la responsabilidad que en ese momento acepta, es la de expresar su opinión, dictaminando de una manera profesional y objetiva, si dichos estados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones realizadas.

Al externar esta opinión, debe manifestar si esos estados financieros han sido obtenidos mediante la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, y si dichos principios fueron aplicados consistentemente, en relación con el ejercicio anterior.

Sobre la validez de este dictámen descansa el prestigio profesional del Licenciado en Contaduría, quien por ello encauza sus esfuerzos tanto individuales como colectivamente, para organizar sus actividades de tal forma que garanticen a las personas que requieren sus servicios. La opinión objetiva imparcial y correcta que se espera de él.

El auditor al formar parte del personal de una empresa, organiza sus actividades de tal manera que tiene interés primordial, en servir a los intereses de la misma.

Por tanto, el Auditor Interno no puede tener el mis--

mo interés que el Auditor Externo de conocer los resultados finales de las operaciones que se muestran en los estados financieros, sino más bien concentra su atención y coordina sus esfuerzos para determinar la forma en que esos resultados fueron obtenidos.

Cuando el Auditor Externo revisa y evalúa el sistema de control interno su mayor interés es respecto de aquella parte del sistema sobre la que se apoyan los métodos y registros que producen la información que va a dictaminar, mientras que cuando esta revisión y evaluación es efectuada por el Auditor Externo, su interés está dedicado a observar la eficacia del sistema desde cualquier punto de vista.

COORDINACION DE LAS ACTIVIDADES DE LA AUDITORIA INTERNA CON LA AUDITORIA EXTERNA.

Desde el punto de vista de la técnica profesional, el informe del Auditor Interno, ha de ofrecer las mismas garantías que el del Auditor Externo. En el medio social, sin embargo, el juicio del Auditor Interno con respecto a la empresa en donde presta sus servicios, no puede considerarse como una opinión independiente, a causa de lo cual se siente la necesidad de la intervención del Auditor Externo.

El trabajo que el auditor externo ha de efectuar para poder opinar sobre la situación financiera de una empresa, está relacionado con la organización que encuentre en ella.

En sumo grado, el auditor externo está interesado en que exista en la organización de la empresa un departamento de auditoría interna y sobre todo, el lugar que ocupa éste dentro del marco de la organización. Para el auditor externo lo anterior son factores de mucha importancia, ya que teniendo la suficiente seguridad con respecto de los resultados del trabajo del departamento de auditoría interna, éste puede constituir una de las bases para su dictámen.

Esta coordinación puede resultar provechosa no sólo para la administración, sino también para el cliente del auditor externo, cuando es un tercero, debido a que por este medio se obtendrá una mayor efectividad de las labores del auditor interno y de las del externo.

La coordinación del trabajo del auditor interno con el del externo debe hacerse en forma cuidadosa para obtener las mayores ventajas para ambos, sin que los resultados lesionen el carácter independiente del auditor externo. Es necesario que se adopten ciertas normas que

sirvan de base, las cuales pueden variar en cada empresa por las características inherentes de la misma. Por lo que sólo citaremos algunas que por su importancia, -- pueden considerarse como afines en la coordinación de cualquier negocio.

1. - Como norma de confianza, la dirección de la empresa facultará al auditor interno, para proporcionar al auditor independiente, cualquier información que éste le solicite, o bien aquellas que considere sean de importancia.
2. - El auditor externo debe asegurarse, por medio de las pruebas de observación que considere necesarias, de la efectividad del trabajo del auditor interno, como base para determinar el grado de confianza que merezca dicho trabajo.
3. - El auditor externo no debe comprometerse, haciendo saber por adelantado cuales cuentas, actividades o información revisará, o bien el alcance de tal revisión.
4. - Tanto el auditor interno, como el externo, deben conservar sus propias identidades y éstas no deben mezclarse ni aún temporalmente. El personal del Departamento de Auditoría Interna, no deberá trabajar --

bajo las órdenes del auditor independiente o viceversa.

La coordinación del trabajo se efectúa, de acuerdo con las condiciones existentes en cada empresa, como ya se indicó anteriormente; es recomendable que en su preparación se consideren los siguientes aspectos:

1. En la determinación del alcance de su revisión, el auditor externo debe considerar el trabajo del auditor interno y la efectividad del mismo.
2. El departamento de Auditoría Interna, puede cubrir dentro de su programa de auditoría, algunos aspectos sugeridos por el Auditor Externo.
3. En algunos casos, el auditor interno puede bajo la supervisión del externo, preparar relaciones, estados, etc., para uso de éste.
4. El auditor interno puede proporcionar al auditor independiente copia de todos los informes que elabore.
5. Si la empresa tiene agencias, almacenes, etc. distribuidos en una amplia área geográfica, el auditor externo no necesitará visitar todas estas dependencias cada año; en tales casos el trabajo del auditor interno suplementará aquel del externo, respecto a los lugares no visitados por éste en determinado año.

6. El auditor interno puede preparar; análisis, cédulas o estados contables que podrá utilizar como papeles de trabajo el auditor independiente.

7. Como resultado de la naturaleza misma de su trabajo, el auditor interno está familiarizado con la rutina diaria y con las peculiaridades de la empresa. Esta situación puede aprovecharla el auditor externo ya sea revisando los informes del auditor interno, o bien discutiendo con éste los asuntos que resulten durante la auditoría Externa. Y sobre los cuales el auditor interno estará en condiciones de dar una información amplia.

8. Revisarán por parte del auditor externo de los programas, papeles de trabajo e informes del auditor interno, determinando dentro de sus atribuciones, si los mismos son apropiados. A este respecto se recomienda el mayor tacto posible; las sugerencias que se tengan respecto a cambios deben ser ampliamente discutidos por el auditor externo tanto con el interno como con el comité de auditoría.

Así entre los beneficios que obtiene el auditor independiente de la coordinación, destacan los siguientes:

A). Puede determinar con facilidad los procedimientos más adecuados para la realización de su auditoría.

B). Mediante las copias de los informes que le presenta el auditor interno, conoce: los problemas, programas y otras características de la empresa.

C). Ahorro de tiempo. Considerando que los objetivos de la auditoría interna ya no se limitan a la vigilancia del funcionamiento del control contable, su existencia resulta benéfica a la administración no sólo en la función de crítica constructiva, sino también como ayuda en la fase administrativa.

Los profesionistas que se desenvuelven en el campo de la Auditoría Interna deben continuar tratando de que los servicios proporcionados por esta rama de la auditoría sean cada vez más satisfactorios y proporcionen una mejor ayuda para la administración.

C A P I T U L O I I

CLASIFICACION DE LA OPINION

- 1. DEFINICION O CONCEPTO DE DICTAMEN**
- 2. DICTAMEN LIMPIO**
- 3. DICTAMEN CON SALVEDAD**
- 4. DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION**
- 5. DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA**
- 6. DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES**
- 7. CASOS ESPECIALES DE DICTAMEN**

DEFINICION O CONCEPTO DE DICTAMEN.

CERTIFICACION, FE PUBLICA Y DICTAMEN.

Al hablar de la opinión que emite el Licenciado en Contaduría hay que hacer la distinción entre certificación, fé pública y dictámen, ya que gran parte de las personas interesadas en la opinión del Licenciado en Contaduría respecto a los Estados Financieros esta en la creencia que al emitir esa opinión un Contador esta certificando la veracidad de dichos estados.

Certificar los Estados Financieros implicaria, asegurar la verdad de un hecho, verdad absoluta e irrefutable.

Dar Fé Pública a los Estados Financieros implicaria que dichos Estados fueran autenticos se daria plena validez a los hechos. No es posible asegurar que todos los datos mostrados en los Estados Financieros son exactos y veraces. Ya que intervienen muchos factores en su formación. Pero basandose en una revisión efectuada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, podra opinarse sobre la situación encontrada, opinión que en ningun caso es una afirmación de la exactitud de los hechos como esta implícito en el termino certificado. El Licenciado en Contaduría opina, no certifica.

Mediante el Dictámen se expresa unicamente la opinión, el concepto que se ha formado el Licenciado en Contaduría sobre los Estados Financieros después de haberlos examinado.

Los Estados Financieros no reflejan verdades absolutas, por lo que los conceptos de certificación y fé pública no deben ser utilizados por el Licenciado en Contaduría en la expresión de su opinión, ya que no da algo por absolutamente seguro, ni afirma, ni atestigua, simplemente expresa su opinión y ésta, esta basada en apreciaciones y juicios personales sobre las diversas áreas que integran los Estados Financieros.

Dictámen significa Opinión, Juicio o Parecer.

Además hay que hacer notar la naturaleza del trabajo de la auditoría, es proporcionar al auditor una certeza moral a base de aplicar pruebas que le proporcionen los elementos de juicio necesarios para opinar. Por ello debemos desechar el término certificado al hacer mención a una opinión que emita un Licenciado en Contaduría como producto de haber revisado unos Estados Financieros.

QUE ES EL DICTAMEN.

Literalmente dictámen significa: Opinión que se emite sobre algo que se conoce.

Dentro de la profesión, dictámen tiene un significado análogo a opinión y juicio, significa la opinión que emite un Licenciado en Contaduría independiente sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de una entidad económica, reflejados en los Estados Financieros de la misma.

El Licenciado en Contaduría esta en condición de expresar dicha opinión después de haber efectuado un minucioso examen, apegado a normas de auditoría que la profesión considera como requisitos mínimos de aquellos elementos que juzgue necesarios para poder tener la certeza de su afirmación.

Es el medio por el cual el Licenciado en Contaduría expresa su opinión objetiva e imparcial sobre un extenso trabajo de investigación, realizado sobre los Estados Financieros de una entidad económica.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos da la siguiente definición de dictámen:

" Dictámen es un documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los Estados Financieros de su cliente."(3)

(3) Normas y Procedimientos de Auditoría- Instituto Mexicano de Contadores Públicos Tercera Edición 1981 Página. 191

En resumen, el dictámen del Licenciado en Contaduría, según los conceptos expresados anteriormente, es un conjunto de elementos aceptados por la profesión y por el público, con que el Licenciado en Contaduría expresa su opinión concisa sobre los estados financieros de una empresa examinados por él.

DICTAMEN LIMPIO.

Es cuando el trabajo se efectúa sin limitaciones y los resultados obtenidos soportan ampliamente la razonabilidad de las cifras examinadas, el dictámen en la presentación que sugiere el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través del boletín 21, está integrado por dos párrafos referentes al trabajo realizado y al resultado obtenido en el y son:

PARRAFO DEL ALCANCE

PARRAFO DE LA OPINION

En el párrafo del alcance, se hace mención del trabajo realizado y de la responsabilidad asumida, es decir, las técnicas y procedimientos que se utilizan para obtener pruebas suficientes y competentes en los cuales puede el auditor fundamentar su opinión, así como el apego a las normas de auditoría que la profesión ha establecido.

1. HABER EXAMINADO LOS ESTADOS FINANCIEROS :

A) De acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas

B) Aplicado procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

El auditor afirma que ha examinado determinados estados financieros de cierta entidad económica y a deter

minada fecha.

Se indica el apego a las normas de auditorfa generalmente aceptadas que representan los requisitos fundamentales relativos a la persona del auditor y el trabajo que desarrolla. Se afirma que en el desarrollo de su trabajo, el auditor aplico todos los procedimientos que considero--necesarios, reflejando de esta manera, la libertad en el desarrollo de su trabajo y el uso de su criterio profesional en la solución de los procedimientos de auditorfa.

En el párrafo de la opinión el auditor expresa la opinión que se forma después de llevar a cabo la revisión de los Estados Financieros.

2. QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA EMPRESA PRESENTEN RAZONABLEMENTE LA POSICION FINANCIERA A UNA FECHA DETERMINADA Y LOS RESULTADOS DE OPERACION POR UN PERIODO DE A---CUERDO CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Se afirma que los Estados Financieros presentan de un modo razonable, la situación financiera y el resultado de sus operaciones por un período determinado, con base en el trabajo desarrollado y en el juicio profesional del auditor. Dichos Estados Financieros fueron preparados de -- acuerdo a principios de contabilidad generalmente acep-

tados, es decir siguiendo postulados basicos para la aplicaci3n de conceptos y practicas empleados para tratar -- asuntos contables, la observancia de esos principios, hace posible que se tenga un grado de certeza razonable, -- sobre lo que representan las cifras que forman los Estados Financieros.

3. QUE DICHOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS FUERON APLICADOS DURANTE EL PERIODO SUJETO A SU EXAMEN, SOBRE BASES CONSISTENTES CON LOS DEL AÑO O PERIODO ANTERIOR.

Se afirma que los principios de contabilidad generalmente aceptados son sobre bases consistentes con el periodo anterior con el fin de indicar que no existieron --- cambios en su aplicaci3n que puedan alterar su resultado, es decir que sean comparables.

Las afirmaciones contenidas en p3rrafo del alcance, indica que el auditor asume la responsabilidad profesional por el examen que realiz3 sobre los estados financieros basados en normas que la profesi3n ha sealado y -- que aplic3 los procedimientos que consider3 necesarios, para la mejor realizaci3n de su trabajo.

Las afirmaciones contenidas en el p3rrafo de la opini3n, indican que el auditor despu3 de haber practicado

su examen apegado a normas de auditoría generalmente-
aceptadas, se ha formado una opinión que los estados fi-
nancieros muestran razonablemente la situación finan-
ciera y el resultado de sus operaciones, conforme a prin-
cipios de contabilidad generalmente aceptados y que di-
chos principios se han aplicado de manera consistente --
en ejercicio anterior y por lo tanto son comparables.

EJEMPLO DICTAMEN LIMPIO.

He examinado el Balance General de la Cia. X, S.A., al _____
_____ y los Estados de Resultados y de Utilidades Acumula-
das que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi exa-
men se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente ---
aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de --
contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré nece
sarios en las circunstancias.

En mi opinión, los Estados Financieros que se adjuntan presentan ra-
zonablemente la posición financiera de la Cía, X, S. A. , al _____
_____ y el resultado de sus operaciones y las utilidades por el año --
que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad-
generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes --
con las del año anterior.

México, D.F., 19....

LICENCIADO EN CONTADURIA
CEDULA PROFESIONAL.

DICTAMEN CON SALVEDADES.

SALVEDADES Y SUS DIFERENTES CASOS.

El Licenciado en Contaduría al emitir su opinión en dictámen se obliga a :

Revisar los Estados Financieros a su entera satisfacción.

Vigilar que los Estados Financieros cumplan con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Que las cifras que presentan los estados financieros se puedan comparar.

En ocasiones durante el desarrollo de la auditoría, el Licenciado en Contaduría encuentra restricciones en determinadas áreas de los Estados Financieros que le impiden, por falta de elementos de juicio, tener la suficiente certeza de que presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de sus operaciones para emitir una opinión limpia, en tales casos requerirá emitir:

OPINION CON SALVEDAD

OPINION NEGATIVA

ABSTENCION DE OPINION

La salvedad es una limitación hacia las afirmaciones básicas del dictámen.

El Dictionary for Accountants de Kohler, C.P.A., nos da la siguiente definición de salvedad: ". La declaración en el dictámen de un auditor, llamando la atención hacia alguna limitación referente a su examen o hacia su duda o inconformidad con alguna partida incluida".(*)

El objeto de las salvedades es limitar la opinión del Licenciado en Contaduría, la salvedad es una "LUZ ROJA" que altera la redacción normal del dictámen y debe presentarse correctamente junto a la afirmación básica que le dio origen.

Las salvedades son aquellas que afectan la opinión (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Consistencia).

La redacción de las salvedades deberá hacerse en la forma más clara y sencilla posible con el objeto de que el lector no tenga dudas al respecto, no se debe usar lenguaje ambiguo.

El boletín No 21 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría recomienda el uso de las siguientes expresiones para indicar que existe salvedad.

EXCEPTO POR

CON EXCEPCION DE

SUJETO A

(*) Dictionary for Accountants - C.P.A. Kohler - Edit. Printece Hall - Pág. 419

Esta última únicamente en aquellos casos en que --- exista incertidumbre en cuanto al resultado final de un asunto pendiente de definir y no se obtenga la certeza -- razonable de su efecto sobre los Estados Financieros to mados en conjunto.

No existe una línea de demarcación que indique claramente cuando se origina una salvedad, el boletín 2 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, - señala cuatro tipos de salvedades reconocidas general-- mente en los dictámenes:

1. - Que por exigencia del cliente o por razones de -- costo no se hayan aplicado todos los procedimientos de -- auditoría que el propio auditor considere necesarios.

2. - Que existan en los estados financieros áreas en los que los propios estados financieros no presentan razo nablemente la situación financiera, en los cuales no se hayan aplicado los principios de contabilidad generalmen te aceptados.

3. - Que considere que no se han seguido los princi-- pios de contabilidad generalmente aceptados en forma -- consistente.

4. - Que respecto a ciertas áreas determinadas de -- los estados financieros el auditor no haya podido obtener elementos suficientes de juicio como para apoyar de un--

modo profesional y objetivo su opinión.

La inclusión de una salvedad dentro del dictámen, es cuestión de juicio personal de quien revisa los estados -- financieros.

Existen salvedades que afectan al párrafo del alcance y al párrafo de la opinión.

Pueden presentarse salvedades dentro del párrafo del alcance cuando no se hubiera aplicado los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias, en cuyo caso, la salvedad trascendera al párrafo de la opinión.

Las salvedades al alcance constituyen una incógnita para el auditor; no sabe si esta mal o bien, por eso al opinar se lo "BRINCA". En este caso el auditor diría: -- "En esta parte no cumplí con mi objetivo de auditor que es obtener suficiente evidencia comprobatoria que me su ministre certeza moral en que apoyar mi opinión".

Las salvedades al alcance se presentan en los siguientes casos:

- A) Cuando el auditor se ve imposibilitado físicamente.
- B) Cuando el cliente no le proporciona la información necesaria.
- C) En el caso de dictámen de Estados Financieros --

Consolidados, cuando los dictámenes de las subsidiarias fueron hechos por otras personas.

- D) Cuando no se obtiene certeza moral, porque el control interno es débil.
- E) Cuando el auditor revisa y examina sin llegar a ninguna conclusión.

La explicación de la salvedad debe decir lo siguiente :

- A) Que fue lo que no se revisó
- B) Por que no se revisó
- C) Importe de lo no revisado
- D) En su caso la aplicación de procedimientos alternativos.

DICTAMEN CON SALVEDAD POR LIMITACIONES AL ALCANCE:

A LA H. ASAMBLEA DE ACCIONISTAS DE
CIA..

He examinado el Balance General de Cfa
al 30 de Noviembre de 1984 y los Estados de Resultados y de Utilidad acumulada que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de Contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que no tuve elementos suficientes para llegar a conclusiones respecto al valor de mercado de las acciones de Cfa. X, S.A. , en las que la empresa tiene invertidos \$ 10 Millones — registradas a su costo de adquisición al 30 de Noviembre de 1983 (20% — de su activo) , con valor nominal de \$ 6 Millones, las acciones de Cfa. X. S.A., no se cotizan en la bolsa de valores, ni tuve a la vista estados financieros de esa compañía para conocer el valor en libros de las acciones.

En mi opinión, salvo por el efecto que pudiera tener la limitación en el alcance del examen, antes mencionada, los estados financieros que se acompañan, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía. al 30 de Noviembre de 1984 y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

México, D. F. Marzo 30, 1985.
Licenciado en Contaduría
Cedula Profesional

Las características de las salvedades a la opinión--
son las siguientes; asimismo puede presentarse la sal--
vedad dentro del párrafo de la opinión cuando no existen
o falten elementos de juicio, cuando falte la aplicación--
o se violen los principios de contabilidad generalmente--
aceptados o cuando exista inconsistencia en la aplicación
de dichos principios.

En este caso el auditor dirfa. En mi opinión se aleja
de principios de contabilidad generalmente aceptados y -
por lo tanto esta mal.

DICTAMEN CON SALVEDAD A LA OPINION.

A LA H. ASAMBLEA DE ACCIONISTAS DE
CIA.

He examinado el Balance General de Cfa. al 31 de Diciembre de 1984, y los Estados de Resultados y de Utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

El inventario de artículos para venta está valuado a costo promedio de adquisición, que es superior al valor de mercado en la cantidad de \$ 1,500 000. - por lo cual la utilidad neta del año está también excedida en \$ 800,000 después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y de la participación del personal en la utilidad.

En mi opinión, excepto por la valuación incorrecta de los inventarios explicada en el párrafo anterior, los estados financieros de la Cfa., al 31 de Diciembre de 1984, y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

México, D.F. Marzo 10., 1985

LICENCIADO EN CONTADURIA
CEDULA PROFESIONAL.

CARACTERISTICAS DE SALVEDADE A LA OPINION.

- A) Son salvedades de opinión "Autenticas"
- B) La salvedad a los principios de contabilidad generalmente aceptados, se corrige con un ajuste
- C) Aun siendo la opinión del auditor, tiene la responsabilidad moral de que técnicamente le asiste la razón.

La explicación del problema debe contener la siguiente información :

- A) QUE ESTA MAL
- B) POR QUE ESTA MAL
- C) EN QUE ESTA MAL

Cuando la salvedad es porque existe inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados es necesario informarlo de la siguiente manera:

DICTAMEN CON SALVEDAD — CONSISTENCIA.

"...En mi opinión, con base en el examen que practique, los estados --- financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de _____ al 31 de --- Diciembre de 1984 y los resultados de sus operaciones por el año que termino en esa fecha, excepto que en cuanto a la aplicación consistente de --- principios de contabilidad generalmente aceptados, hubo un cambio en el --- metodo de valuar los inventarios. El año anterior se valuaron a base de --- precios promedio y al fin del presente año se valuaron a base de primeras --- entradas -primeras salidas, metodo que en este caso considero mas aceptable. El cambio afecto la utilidad neta del año, aumentandola en la cantidad de \$ _____ despues de considerar el efecto del impuesto --- sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad".

México, D.F. Marzo 30, 1985

LICENCIADO EN CONTADURIA
CEDULA PROFESIONAL.

Información mínima al redactar las salvedades,

A) Que es lo que se hacía antes.

B) Que es lo que se hace ahora.

C) Consecuencia en los resultados.

D) Que se aprueba el cambio.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION.

Cuando el auditor como consecuencia del examen a los estados financieros tomados en conjunto, determina que debido a que fue limitado en forma importante el alcance de su examen por diversas circunstancias, no tiene los suficientes elementos de juicio como para opinar razonablemente sobre la situación financiera de una empresa, se encuentra en la necesidad de abstenerse de opinar.

Puede decirse que la abstención de opinión es una prolongación de salvedad al alcance es decir por que "no pudo revisar", ya sea por limitaciones impuestas por el cliente o por las circunstancias de tal manera que el Licenciado en Contaduría no puede formarse una opinión sobre los Estados Financieros y por lo tanto predominan las dudas, por lo que se abstiene de opinar indicando todas las causas que originan dicha abstención.

Al abstenerse de opinar, el auditor debiera indicar claramente todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención, no debe usarse como pretexto para no dar una opinión negativa.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION.

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE

CIA.....

He examinado el Balance General de Cía..... al 3o de --
Noviembre de 1985 y los Estados de Resultados y de modificaciones al --
Capital Contable que le son relativos por el año que terminó en esa fecha --
Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmen --
te aceptadas y , en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de --
contabilidad y los demas procedimientos de auditoría que consideré nece --
sarios en las circunstancias, excepto que:

A) No presencie la toma física de los inventarios iniciales ni la de --
los inventarios finales (estos representan el 65% del activo total) por haber --
sido contratado como auditor en fecha posterior a su realización; y

B) Por instrucciones de la dirección general de la empresa, no confir --
me el saldo a favor del proveedor principal, que representa el 40% del --
pasivo total.

En ambos casos los procedimientos alternativos utilizados no me per --
mitieron llegar a conclusiones acerca de la corrección de esas partidas.

En vista de estas limitaciones al alcance de mi auditoría y de la impor --
tancia que tienen los saldos no comprobados, no estoy en condiciones de --
emitir una opinión acerca de si los estados financieros que se acompañan, --
tomados en conjunto, presentan razonablemente la situación financiera --
de la compañía al 30 de Noviembre de 1985 y el Resultado de sus opera --

ciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios -
de contabilidad generalmente aceptados.

MONTERREY, N.L. Marzo 30, 1986.

LICENCIADO EN CONTADURIA
CEDULA PROFESIONAL.

DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA.

El licenciado en Contaduría se encuentra ante la necesidad de emitir una opinión negativa cuando, como consecuencia de su examen encuentra que los Estados Financieros que pretenden presentar la situación financiera y los resultados de operaciones de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, no presentan esa posición y resultados razonablemente de acuerdo con dichos principios, y las excepciones son de tal magnitud que el uso de una salvedad no sería adecuado.

Una opinión negativa debe incluir una explicación de todas las razones que la originaron. Es un problema de principios de contabilidad generalmente aceptados muy serio, de tal magnitud que hagan que los estados financieros en conjunto no muestren la situación financiera y/o los resultados de las operaciones.

DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA.

AL H. CONSEJO DE ADMINISTRACION DE

CIA.....

He examinado el Balance General de Cía.....
al 28 de Febrero de 1984 y los Estados de Resultados y de Modificaciones -
al Capital Contable que le son relativos por el Ejercicio anual que terminó -
en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría -
generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyó las pruebas de los -
registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que con-
sideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, para que los Estados Financieros que se acompañan —
Tomados en Conjunto — presenten razonablemente la situación financie-
ra de Cía..... al 28 de Febrero de 1984 y el resultado de —
sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de acuerdo con princi-
pios de Contabilidad Generalmente aceptados, sería necesario que inclu-
yan :

- A) El castigo necesario en los inventarios de productos terminados y -
proceso, que estan registrados a su costo, el cual es superior a su
valor neto de realización — Precio de venta menos gastos directos-
de venta en \$ 4.5 Millones que debieron aumentar la perdida del --
Ejercicio ;
- B) El monto correcto de la Depreciación Acumulada de la Maquinaria,
la cual, en atención al estudio hecho por técnicos independientes, -

se determinó que es insuficiente en \$ 7.5 Millones, en virtud de que las tasas de Depreciación que esta usando la empresa son reducidas y no alcanzan a cubrir en forma razonable el desgaste sufrido por la Maquinaria ;

Su registro hubiera ocasionado un aumento en las perdidas del ejercicio de \$ 1.5 Millones y una reducción del Capital Contable de -- \$ 6 Millones ;

C) La pérdida sufrida en Matrices y Moldes correspondientes a productos ya discontinuados, que la empresa va a Amortizar en 3 años y que asciende a \$ 5 Millones y

D) El pasivo correspondiente a impuestos de importación de maquinaria por \$ 3 Millones, que se habian garantizado con fianza mientras se tramitaba su exención, la cual fue negada segun oficio recibido por la empresa el 15 de marzo de 1985.

Su registro originara un cargo a los resultados por \$ 500,000 y un aumento neto al activo fijo por 42.5 Millones.

México, D.F. Mayo, 1985

LICENCIADO EN CONTADURIA
CEDULA PROFESIONAL.

DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.

El Código Fiscal de la Federación hace mención a la responsabilidad que asume el Licenciado en Contaduría al dictaminar los Estados Financieros para efectos fiscales.

Por lo que el Licenciado en Contaduría es el profesional idóneo para aplicar las leyes tributarias y determinar correctamente los impuestos que le corresponden pagar al contribuyente, por eso las Autoridades Fiscales le dan facultades al Licenciado en Contaduría para opinar sobre la relación que guardan las declaraciones fiscales que los causantes presentan ante el Fisco.

Para realizar esta actividad, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de disposiciones acertadas, reglamenta la forma y presentación del dictámen para efectos Fiscales.

Lo anterior demuestra la importancia que tiene el dictámen para efectos fiscales, tanto para las Autoridades como para los propios causantes; ya que la necesidad que tienen las Autoridades de verificar el cumplimiento de las disposiciones Fiscales, han brindado confianza a la labor del Licenciado en Contaduría, y los causantes tienen la certeza de que han cumplido adecuadamente --

con dichas disposiciones.

Es inegable la necesidad que tienen las Autoridades Fiscales de valerse del dictámen del Licenciado en Contaduría, ya que resulta inco~~steable~~ administrativamente, la revisión de todos los causantes en relación al cumplimiento de las disposiciones fiscales, ya que pre~~-~~escriben en el termino de cinco años.

La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, se creó con base al decreto del 21 de Abril de 1959.

Artículo 10. - Se establece la Auditoría Fiscal Federal como organo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

Más tarde dicho decreto fue derogado en el diario oficial de la Federación el 19 de Enero de 1967, pero con esta fecha fue reincorporado al código Fiscal de la Federación el nuevo reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El Nuevo Código Fiscal de la Federación en su artículo 85 que se refiere a los dictámenes de Licenciados en Contaduría, en su texto original dice lo siguiente:

"..... Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen contadores públicos sobre los estados financie-

ros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumiran ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúnen los siguientes requisitos:

A).- Que el Licenciado en Contaduría que dictamine -- esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se escribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad Mexicanas que tengan título de Licenciado en Contaduría registrado en la Se -- cretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

B).- Que el dictámen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público -- podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento de esta fracción.

Las necesidades de practicar un examen de Estados Financieros para que el Licenciado en Contaduría pueda emitir una opinión respecto a que no observó omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligacion

nes fiscales del causante, es necesario que previamente haya realizado una auditoría de Estados Financieros de acuerdo con Normas de Auditoría generalmente aceptadas, vigilando que se cumpla con los principios de contabilidad.

Lo anterior se deriva del objeto de la auditoría de Estados Financieros que es el de emitir una opinión sobre la razonabilidad de la posición financiera y los resultados de operación de la empresa.

El Licenciado en Contaduría al efectuar su revisión no puede dejar de tomar en cuenta la importancia financiera de los impuestos y a su relación en muchos aspectos con la buena marcha de la empresa.

El dictámen para efectos fiscales se puede considerar en la actualidad como una clase de dictámen normal sobre Estados Financieros, debido a que requiere que los procedimientos de Auditoría se extiendan en aquellas áreas que pudieran tener efectos fiscales; al respecto es necesario hacer hincapié en la importancia del control interno en este aspecto, ya que en principio no se requiere decir que el Licenciado en Contaduría deba revisar al 100% dichas áreas, pero sí es necesario que se forme un juicio, en base a los resultados de sus pruebas selectivas, para poder opinar que no observó omisión de

importancia en el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Para expresar la forma de presentación de un dictámen para efectos fiscales, en mi opinión diré que:

El Dictámen para efectos Fiscales es de una gran importancia y utilidad para cualquier empresario que desea conocer la entidad económica que dirige, saneada de cualquier deficiencia en el cumplimiento del pago de los impuestos que le corresponde, como parte de un ente social de acuerdo a su Ingreso Global Grabable.

Las mismas leyes disponen que cuando una empresa es dictaminada por un Licenciado en Contaduría registrado en la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal en los ejercicios que fueron solicitados para su revisión, se hace acreedora a la confianza para no ser auditada por Auditoría Fiscal, salvo que hubiera motivo para suponer que existe una evasión de impuestos y no fueron señalados en el Dictámen para efectos Fiscales previamente formulados por el Licenciado en Contaduría.

La presentación de un dictámen para efectos Fiscales no crea ninguna obligación por parte de las Autoridades Fiscales para aceptar como un hecho las afirmaciones del Licenciado en Contaduría, que aunque es reconocido como un perito en este ramo, no es una autoridad --

fiscal para que al opinar se respete su criterio.

Las Autoridades Fiscales tendrán amplias facultades para mandar revisar y comprobar al causante sus posibles evasiones de impuestos y hacerlo responsable por el delito de fraude.

El Licenciado en Contaduría al dictaminar para efectos Fiscales deberá acatar todas las disposiciones Fiscales, primero por ética profesional, como símbolo de rectitud; segundo, porque de no hacerlo se haría acreedor a las sanciones a que hace mención el Código Fiscal de la Federación.

Las atribuciones de las Autoridades Fiscales se regirán por el Código Fiscal de la Federación vigente, Reglamento en vigor del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación (El reglamento se dio a conocer el 11 de abril de 1980), y por las leyes tributarias Mexicanas.

Se justifica la creación de un organismo competente por parte de las Autoridades Hacendarias para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; así como para verificar criterios en la interpretación de las leyes Fiscales.

DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

He examinado el Balance General de la Compañía "X", S. A., al _____ y los Estados de Resultados y de Cambios en la Situación Financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los Estados Financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S.A., al _____ y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Declaro bajo protesta de decir verdad que emito este dictamen apegándome a lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro dentro del impedimento profesional alguno y que como resultado de la revisión antes descrita, que no incluyo el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación, no observé omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones Fiscales Federales del causante auditado".

México, D.F. a de de 19...

Licenciado en Contaduría
Cedula Profesional
Registro en DAFF.

CASOS ESPECIALES DE DICTAMEN

Se llama así a aquellos Dictámenes que en su texto llevan una redacción especial y por lo tanto diferente a la del Dictámen limpio. Estas variaciones en la redacción cambian un Dictámen aunque no sustancialmente, sino que requieren de expresiones especiales, adicionales o bien suprimiendo alguna frase ya sea en uno o en ambos párrafos del Dictámen.

Como todo Dictámen se debe sujetar a las normas de auditoría, por lo tanto puede llegar a suceder que con motivo del cambio, se llegará a estar en conflicto con algunas normas. En cuanto a las normas personales y las de ejecución de su trabajo no hay problema, ya que se acatan de la misma forma.

Los principales Dictámenes especiales son los siguientes :

A) DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Tiene carácter de especial pues el propósito de los estados financieros consolidados es presentar; Posición Financiera, Resultados de Operación y Cambios en la Situación Financiera de la empresa tenedora y sus subsidiarias.

Como regla general para la redacción del texto dire-

mos que se debe agregar tanto en el párrafo del alcance, como en el de la opinión la situación de ser estados consolidados, mencionando además a sus subsidiarias. En la opinión hablará de Posición Financiera Consolidada, Resultados de Operación Consolidados y Cambios en la Situación Financiera Consolidados.

Dependiendo el texto del Dictámen de las siguientes circunstancias :

1. Que el Auditor principal asuma la responsabilidad de las opiniones de los auditores de las subsidiarias.
2. Que comparta la opinión.
3. Que eluda la responsabilidad

B) DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS FISICAS.

Es de carácter especial pues normalmente los Estados Fianancieros de una persona física no presentan todos sus activos, pasivos, ingresos y gastos de las personas a que se refieren.

Por lo tanto la opinión deberá referirse a lo que tales estados pretenden mostrar, ya que casi nunca presentan el Patrimonio total del cliente, sino simplemente una parte.

En estos dictámenes no se puede hablar de Balance-

General, sino que se habla de Estados de Activos y Pasivos. En el alcance del Dictámen se hará mención al hecho de que tales estados incluyen todas las operaciones del propietario.

Agregandose ademas en el párrafo de la opinión despues de " por el año que terminó en esa fecha" la frase de según se desprende de los libros y registros de dicha negociación.

EJEMPLO.

Dictámen sobre estados financieros de Personas Físicas.

Al Señor " x "

He examinado el Estado de Activos y Pasivos de la Compañía "X " al 31 de Diciembre de 19__y el Estado de Resultados y de Variaciones del Capital Contable que le es relativo por el año que terminó en esa fecha. Los Estados de la Negociación Mencionada, que opera a nombre del señor "X " no incluyen otros valores que no son de su propiedad personal. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, los Estados Financieros que se anexan presentan razonablemente los Activos y Pasivos de la empresa " X "al 31 de Diciembre de 19__así como sus Ingresos y Gastos por el año que terminó en esa fecha, según se desprende de los libros y registros de dicha negociación, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F.19.....

Licenciado en Contaduría
Cedula Profesional

C) DICTAMEN DE UNA SOCIEDAD NO LUCRATIVA.

Al no perseguirse lucro las prácticas contables son diferentes, por ello que el texto de este tipo de dictamenes sea especial.

Las principales modificaciones son las siguientes:

- A. Al estado que presenta situación financiera se le llama de Recursos y Obligaciones, de Activos y Pasivos, Etc.
- B. Al resultado se le llama por lo general de Ingresos y Egresos.
- C. Se incluye por lo general un párrafo intermedio para explicar, que la contabilidad se lleva a base de efectivo. Podría pensarse en una salvedad, pero no lo es, ya que es especial.
- D. Los Estados Financieros presentan Recursos y Obligaciones e Ingresos y Egresos.
- E. Es conveniente agregar después de principios de contabilidad generalmente aceptados la frase "y las bases antes citadas (cuando así sea el caso)".

EJEMPLO.

Dictámen sobre Estados Financieros de una asociación sin fines de lucro.
A LA ASAMBLEA DE SOCIOS
DEL CLUB "X ", A.C.

He examinado el Balance General del Club "X ", A.C. al 31 de Diciembre de 19__y el correspondiente Estado de Modificaciones del Patrimonio Social por el año terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

La Contabilidad se lleva siguiendo un sistema de Ingresos Cobrados y Gastos Erogados, por lo cual las cuotas se registran hasta el momento en que se hacen efectivas, y los gastos al ser pagados.

Al 31 de Diciembre de 19__, se habían expedido recibos por cuotas pendientes de cobro, según talonarios y contrarecibos firmados y prenumerados, que revise y cuyo monto era de \$ _____.

En mi opinión, el Balance General y el Estado de Modificaciones al Patrimonio Social que se acompañan, presentan razonablemente la situación financiera del Club "X ", A.C. al 31 de Diciembre de 19__y el resultado de sus operaciones, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F.19....

Licenciado en Contaduría
Cedula Profesional

D) DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA.

Su carácter de especiales es en función de que se es ta dando por anticipado ciertos efectos futuros cuya posibilidad de ocurrir tenga un alto grado de certeza, solo -- podrá dictaminarse sobre estados proforma cuando esten -- basados en estados históricos Dictaminados.

Los Estados Financieros que se acompañen al Dictá -- men del Licenciado en Contaduría deberán estar clara -- mente marcados como proforma y que se da efecto a las -- operaciones o hechos subsecuentes descritos como si hu -- bieran ocurrido al cierre de las operaciones del último -- día del Ejercicio Dictaminado.

Debemos tener cuidado de no hacer creer que somos -- responsables de que dichos efectos sucedan.

En el texto del Dictámen hay que hacer mención de -- que son Estados Financieros Proforma, puede señalarse -- en párrafo intermedio que es lo que se está anticipando. -- Y en la opinión se agregará de preferencia las frases -- " tal como aparecía " o " presentan y dan efecto " .

En relación a los hechos o sucesos a los que actual -- mente se les da efecto en los estados proforma, se tiene:

A. Fusión de dos o más empresas

B. Emisión de Obligaciones

- C. Prestamos directos, de Habilitación o Avios Hipotecarios, Etc.
- D. Aumento de Capital Social por aportaciones de los Accionistas o por Capitalización de Superavit.
- E. Adquisición de propiedades indispensables para el progreso de la empresa.
- F. Enajenación de Activos Improductivos.
- G. Acuerdo de Accionistas.

Recomendaciones al efecto :

- 1. No hacer creer que somos responsables de los proyectos.
- 2. Cumplir con las Normas de evidencia.
 - I. Que los Estados base sean Dictaminados
 - II. Examinar, juzgar y cuantificar los hechos proforma
- 3. Cumplir con la norma de información.
 - I. En estados, que son proforma y nota.
 - II. Dictámen, en párrafo intermedio decir que es proforma.
- 4. Que las cifras sean recientes.
- 5. Que no haya transacciones subsecuentes que de--
formen.
- 6. La opinión redactarla con cuidado.

EJEMPLO

Dictamen sobre Estados Financieros Proforma.

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS
DE LA COMPAÑIA "X".

He examinado el Balance General Proforma de la Compañía "X", al 31 de Diciembre de 19____y los correspondientes Estados de Resultados y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio anual terminado en esa fecha. En el Balance General Proforma se está dando efecto a una emisión de obligaciones por \$ _____, llevada a cabo el 31 de Marzo de 19____. En la nota dos se explica más ampliamente las características de esta emisión. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión el Balance General Proforma y los Estados de Resultados y de Variaciones del Capital Contable que se acompañan presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", el resultado de sus operaciones y las variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y dan efecto a las operaciones o hechos posteriores descritos en el párrafo anterior.

México, D.F. 19.....

Licenciado en Contaduría
Cedula Profesional.

E) OTRAS FORMAS DE DICTAMENES.

En virtud de que la posibilidad de emitir una opinión representa un campo muy vasto, es necesario fijar determinadas reglas para delimitar el campo de aplicación de la opinión del Licenciado en Contaduría Independiente.

No existen reglas prácticas que orienten al Licenciado en Contaduría en su trabajo cuando tiene que emitir opiniones distintas al Dictámen de Estados Financieros; sin embargo, hay algunas disposiciones del Código de Ética y de las Normas de Auditoría que deben ser aplicables; por ejemplo, las Normas Personales que en todo caso deben observarse. Hay otras como las Normas de Información que pueden ser adaptables. El criterio y el juicio de cada Licenciado en Contaduría serán en última instancia, los elementos decisivos en tanto no existan disposiciones específicas. No obstante, como una recomendación general, deberá tomarse en cuenta lo siguiente:

1. Por regla general, los trabajos que acepte el Licenciado en Contaduría deberán tener características profesionales; esto es, demandar de él su competencia, ética y responsabilidad. No obstante, como excepción, se reconoce que el Licenciado en Contaduría tendrá que realizar en ocasiones trabajos que no requieren -

en mayor medida de su competencia.

2. La competencia deberá entenderse en relación con los conocimientos propios de la profesión. Sin embargo, -- no es preciso que el trabajo se identifique directamen -- te con la contabilidad, bastará con que los conocimien -- tos propios del Licenciado en Contaduría (Organiza -- ción, Investigación Metódica, Etc.) , pueden ser apli -- cables, de acuerdo con su juicio a las circunstancias del caso.
3. Cuando además de su competencia normal, el trabajo requiera de capacidad extraordinaria, el Licenciado en Contaduría deberá poseerla para poder aceptarlo, - o bien recurrir a un experto independiente, siempre - que la intervención de este no sea a tal grado subs -- tancial que combierta en secundaria su actuación, y que dicha intervención la revele en su informe.
4. El Licenciado en Contaduría no debe aceptar trabajos y expresar opiniones cuya finalidad sea poco seria --- y/o involucre su nombre con publicidad que menoscabe la tradicional seriedad de la profesión.
5. El Licenciado en Contaduría deberá entender clara --- mente el propósito del trabajo que se le solicite y saber distinguir las limitaciones prácticas que tenga, -

para poder tomar las medidas necesarias y planear adecuadamente su revisión, para la que deberá disponer:

- A) De datos apreciables en términos cuantitativos;
- B) De toda información que estime pertinente;
- C) Y de material de prueba fehaciente.

6. Su informe debe ser formulado adecuadamente al propósito especial del trabajo encargado, refiriéndose al objetivo del trabajo, tanto al describir el alcance de su revisión como al expresar su opinión, con el propósito de tratar de evitar un mal uso de él.

Debe ser claro y preciso para no inducir a errores y contener tanta información cuanta se juzgue interesado en utilizar los datos; dicha información debe ser comunicada en forma aceptable y práctica.

En su informe debe explicar el Licenciado en Contaduría, la naturaleza y alcance de su revisión, así como las bases en que funda su opinión, en tal forma que no deje lugar a dudas respecto al grado de responsabilidad profesional que asume.

7. Considerando que el trabajo es solicitado en atención a la confianza pública que inspira en su opinión, el Licenciado en Contaduría tiene la obligación de ser en todo momento independiente objetiva y, subjetiva--

mente y de cumplir con las disposiciones del código de ética y de las normas de auditoría que sean aplicables, mismas que representan medidas impuestas por la profesión para justificar y proteger la confianza en ella depositada.

Como un ejemplo de opinión factible de ser emitida por el Licenciado en Contaduría, presento a continuación una forma de dictámen para auditorías de circulación de periodicos o revistas.

" Hice el examen de los libros, registros y demás documentos de la Editora de Revistas X., S.A. y apliqué todos los procedimientos de revisión que estimé necesarios para comprobar los promedios de circulación pagada y demás información adicional que se proporciona, muestra las características de la publicación.

Las clasificaciones de la circulación se ajusta a -- las reglas establecidas al respecto por organismos e -- instituciones autorizadas para ello. "

FECHA.

Licenciado en Contaduría
Cedula Profesional.

CAPITULO III

DIFERENTES TIPOS DE OPINION

1. DICTAMEN CORTO
2. DICTAMEN LARGO

HISTORIA DEL DICTAMEN.

Para poder hablar de la Historia del Dictámen tenemos que relacionarla con la Historia de la Contabilidad la cual data de remotos tiempos, prueba de ello son las tablillas babilónicas (Código de AMURABI), los papiros de los escribas egipcios, las referencias contables que los banqueros de la antigua grecia, llevaban a sus clientes y los codigos Méndocino y Osuna en México, pues bien ya desde entonces se llevaba una especie de auditoría que podríamos llamarle interna y que se desarrollaba con un mayor auge en Roma.

Don Agustín H. Rosenbweth. en su artículo titulado "Cocero Contador y Auditor del siglo I antes de nuestra era", manciona que del siglo I antes de nuestra era se conservan tablillas de marfil o de hueso conocidas bajo el nombre de "Tesserae Consulares" que muestran el nombre de algún esclavo o liberto, el de su amo ó patron y la fecha junto a la leyenda "Spectavit" (Revisado por) o abreviaturas como "Spectator Numerator" que equivaldrían a inspector y contador (85 A de J).

En el siglo XIII el auditor se encontraba dedicado a escuchar la rendición de cuentas que en forma oral hacían los encargados de la administración feudal en la --

Gran Bretaña.

Posteriormente extendieron sus registros de donde se originaban las rendiciones de cuentas formuladas por dichos administradores, cuando estas rendiciones se hicieron por escrito, los auditores también comenzaron a rendir su dictamen por escrito. En ese tiempo la opinión de los auditores se refería a la exactitud aritmética únicamente.

Con el incremento de las compañías Holandesas de las Indias en los siglos XVII y XVIII, en las cuales invertían sus capitales personas ajenas a ellas, estas para su seguridad nombraban a personas encargadas de la vigilancia de los bienes de la compañía, por lo cual se creó en los estatutos de esta compañía un órgano de vigilancia que posteriormente fue legislado por los países de Inglaterra, España y Suiza.

Algunos de los textos usados para la emisión de opinión son los siguientes:

En 1862 la ley Británica de Sociedades Mercantiles reconoce por primera vez los servicios de un auditor, en tal ley estipulaba que sólo los accionistas y personas ajenas a los puestos directivos de la sociedad podrían actuar en el puesto de auditor, se afirma que la constitución del Instituto de Contadores autorizados en Inglaterra

terra y Gales ("Institute of Chartered Accountants in England and - Wales") dieciocho años después, fue en gran parte una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el auditor conforme lo expresaba la ley, sin embargo, no fue -- hasta el año 1908 en el que se revisó el ordenamiento en cuestión se sintió la necesidad de incluir disposiciones para asegurar la independencia del auditor.

En nuestro país el 25 de Octubre de 1522, se nombró un veedor o auditor para la fundición establecida por Hernán Cortés en Coyoacán al conquistar la Nueva España.

En Inglaterra el 7 de Abril de 1888 se publicó en - la revista "The Accountant" de Londres, el siguiente dictámen:

"Tengo delante de mí el Balance
limitado al año terminado en septiembre 30 de -
1887, el que fué auditado y encontrado correcto"

En 1898 se usó la siguiente redacción: "Revisado y Encontrado Correcto".

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 .A Murray Auditor.

En 1910 "He examinó 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 compañía "X" a "X" fecha ésta en conformidad con la Ley. Londres al 31 de Enero 1910.

En 1926: "Hémos auditado el balance general y certificamos que en nuestra opinión esta en orden y presenta la posición financiera de la compañía "X" y de sus -- compañías subordinadas al 21 de Diciembre de 1925"
NEW YORK CITY, March 30, 1926 Price Water House Aud. CO.

En 1941: "Hémos examinado el balance general de -- la compañía "X", S.A. al 31 de Diciembre de 1941 y los -- estados de resultados del superavit por el año que terminó en esa fecha. Hémos revisado el sistema de Control Interno y los procedimientos contables de la compañía y sin hacer una auditoría detallada de las transacciones hemos examinado o comprobado los registros contables de la compañía y otra evidencia relativa mediante metodos y con la extensión que juzgamos apropiados. Nuestro examen se realizó de acuerdo con las normas -- de auditoría generalmente aceptadas aplicables a las -- circunstancias e incluyo todos los procedimientos que -- consideramos necesarios.

En nuestra opinión el balance general adjunto y los estados de resultados y del superavit relativos presentan razonablemente la posición de la compañía al 31 de Diciembre de 1941 y el resultado de sus operaciones por el ejercicio de conformidad con principios contables generalmente aceptados sobre bases consistentes con los del ejercicio anterior. México, D. F. Marzo 31 1941.

Como podemos observar en los ejemplos anteriores de los dictámenes hasta 1926 no se hacía mención alguna de las normas de auditoría, por lo general solo se señalaba el balance como estado financiero revisado y tampoco se hacía mención a los principios de contabilidad, sin embargo entre los errores que el texto de 1941 tenía, podemos mencionar los siguientes:

Con el hecho de hablar de normas de auditoría que da entendido que se ha revisado el sistema de control interno y los procedimientos contables.

No se hace referencia a que está opinando acerca de una posición financiera, solo se habla de una posición. Al señalarse en la opinión el ejercicio debía decirse cual ya que si no se dice puede prestarse a malas interpretaciones.

Dentro de la evolución a que ha estado sujeto el

dictámenes se ha llegado a una forma aceptada por el público en general sin presentarlos inconvenientes de los dictámenes anteriores. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda en su boletín 21 la siguiente presentación:

"He examinado el balance general de la compañía "X" al y los estados de resultados, utilidades acumuladas y cambios en la posición financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la compañía "X", S.A. al....., el resultado de sus operaciones y los cambios en la posición financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior.... "

Igualmente aceptada es la presentación siguiente:

... "En mi opinión, los estados financieros adjuntos --
presentan en forma razonable la situación financiera de
la compañía "X", S.A. al.....el resultado de sus opera-
ciones y los cambios en la posición financiera por el año
que terminó en esa fecha, de conformidad con principios
de contabilidad generalmente aceptados, que fueron apli-
cados sobre bases consistentes con los del año anterior.
Mi examen de dichos estados financieros se practicó de
acuerdo con las normas de auditoría generalmente acep-
tadas, habiendo incluido en consecuencia, las pruebas --
selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de
auditoría que dentro de las circunstancias considere --
necesarios".

Cualquiera de las dos presentaciones anteriores --
son igualmente aceptadas.

Cabe hacer notar como en su primera presentación
era sumamente corto, posteriormente se trato de expli-
car en el cuerpo del dictámen el trabajo realizado por
el auditor hasta llegar a la presentación actual que es
usada y aceptada por la gran mayoría de Licenciados en
Contaduría, sin embargo la tendencia es que vuelva a --
ser corto, ya que toda su evolución se debe a un proceso
de educación al usuario para que fuera otorgado esa con-

fianza que es la base en la cual descansa la opinión del
Licenciado en Contaduría.

DICTAMEN CORTO.

A partir de Octubre de 1975, fecha en que aparece el boletín número 36 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría, se presenta un nuevo dictamen que persigue la simplificación de la redacción del dictamen del boletín número 21.

El texto del nuevo dictamen sobre los estados financieros es el siguiente:

" En mi opinión con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de _____ al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

México, D.F.....19.....

LICENCIADO EN CONTADURIA
CEDULA PROFESIONAL.

Este texto del nuevo dictamen se basa en las siguientes razones según el boletín 36 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría:

Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a dudas, respecto a lo que se quiere y puede expresar el Licenciado en Con

taduría como resultado de su trabajo.

Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía de preparar los estados financieros para el examen del Licenciado en Contaduría.

No hay objeción para utilizar un nuevo dictámen sobre estados financieros si así lo considera más adecuado el Licenciado en Contaduría, por que existe la convicción de que las normas de auditoría generalmente aceptadas siempre serán cumplidas, no obstante no haga referencia a ellas en el dictámen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.

En forma similar el Licenciado en Contaduría tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplico consistentemente los principios de contabilidad generalmente aceptados en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlo expresamente en el dictámen, para cumplir con las normas de auditoría.

La consistencia en la aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros que acompañan al dictámen del Licenciado

en Contaduría. Como sucede con cualquier otro asunto - relativo a la adecuada revelación dentro de los estados financieros si el Licenciado en Contaduría no hace mención alguna expresa, se infiere que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

Excepciones, cuando existen violaciones a las normas de auditoría, a los principios de contabilidad ó a - su aplicación consistente el Licenciado en Contaduría - expresa las salvedades, su opinión negativa o se abstendra de opinar, según proceda.

Cambios, los cambios que presenta el nuevo dictá -- men en relación al que nos presenta el boletín No 21 - de la comisión de normas y procedimientos de auditoría son los siguientes:

- 1) No se hace referencia a las normas y procedimientos - de auditoría.
- 2) No se hace referencia a los principios de contabili - dad generalmente aceptados y a su aplicación consis - tente.
- 3) Se elimina el calificativo de "Razonablemente"
- 4) Se hace mención a que es responsabilidad primaria - de la administración de la compañía la preparación - de los estados financieros.

Segun pude constar al realizar esta investigación en diferentes publicaciones, las opiniones de los Licenciados en Contaduría acerca del "Nuevo Dictámen", estan muy divididas. Por una parte esta el grupo de profesionales que argumentan que el formato del boletín número 21 es muy completo a diferencia del nuevo que carece de los elementos fundamentales que caracterizan al anterior. Existe otro grupo de Licenciado en Contaduría que apoya la simplificación de la redacción del dictámen, de acuerdo con los puntos anteriormente expuestos.

DICTAMEN LARGO

A) CONCEPTO. - Dictámen largo, es el medio por el cual el Licenciado en Contaduría indica el alcance del trabajo realizado y emite su opinión acerca de la razonable situación que presentan los Estados Financieros, como resultado de las operaciones de la empresa que examinó.

La forma que en la actualidad se usa con mayor frecuencia para dictaminar estados financieros es la siguiente:

"He examinado el balance general de la Compañía - "X", S.A., al..... y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativas por el año que terminó en esa fecha. Mi exámen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los de más procedimientos de auditoría que consideré necesarias en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A., al..... y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fe-

cha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Esta estructurado en dos párrafos, el párrafo del alcance y el párrafo de la opinión.

En el primer párrafo se hace una descripción del trabajo que el auditor ha efectuado, identifica los estados financieros que examinó y por último delimita la responsabilidad que con su Dictámen asume.

En el segundo párrafo y último de la opinión, el Licenciado en Contaduría da a conocer la conclusión que ha llegado con respecto a los Estados Financieros examinados en cuanto a que presentan o no razonablemente la situación financiera de la empresa y los resultados de las operaciones y las variaciones del capital contable de acuerdo con el ejercicio anterior.

Examinando la redacción del Dictámen encontramos las siguientes afirmaciones:

"He examinado". Es una de las afirmaciones básicas del párrafo del alcance pues se está afirmando que se efectuó un examen en el más amplio sentido de la palabra con diligencia y cuidado y verificando si contiene algún error.

"El balance general de la Compañía "X", S.A., al.....
.....y los correspondientes estados de resultados y de
utilidades acumuladas por el año terminado en esa fecha".

En el párrafo anterior el Licenciado en Contaduría
identifica los estados financieros sobre los cuales a --
efectuado su exámen y en conjunto con la primera afir-
mación esta señalando el cumplimiento de la primera --
norma de auditoría relativa a la información y Dictámen
y textualmente dice:

" En todos los casos el que el nombre de un Licen-
ciado en Contaduría, debe expresarse de manera clara-
e inequívoca la naturaleza de su relación con dichos --
estados financieros.

" Mi exámen se efectuó de acuerdo con normas de --
auditoría generalmente aceptadas ". Se está dando a en-
tender que el trabajo se realizó de acuerdo con un linea
miento es decir con requisitos mínimos de calidad y de
ejecución de trabajo expuestos por la profesión. Si se ha
efectuado algún exámen el Licenciado en Contaduría de
be manifestarlo en forma clara el carácter de dicho --
exámen alcance y la responsabilidad que como tal asume.

" Y en consecuencia incluye las pruebas sobre los -

registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría".

" Que estimo necesarias en las circunstancias ".

Aqui se le está dando al Licenciado en Contaduría la amplitud que juzgue conveniente para la aplicación de los procedimientos de auditoría que son necesarios.

"En mi opinión el estado de situación financiera y los estados de resultados y de utilidad acumulados que se acompañan " .

En este párrafo el Licenciado en Contaduría da a conocer su opinión claramente en la frase "Que se acompañan" ha sido motivo de las más diversas discusiones pues unos opinan que el dictámen debe ir al calce del balance y otros que debe ir por separado de los Estados Financieros anexos a los mismos y con membrete del despacho de auditores.

" Presentan razonablemente " .

Los estados los clasificamos de razonables por dos motivos:

1- Los Estados Financieros que se están dictami--

nádo tienen origen en la aplicación de principios de -- contabilidad generalmente aceptados lo que hace que -- desde su presentación sean razonables.

2- El trabajo de auditoría se basa en dos aspectos: en la importancia relativa y riesgo probable y que se - efectue normalmente a base de pruebas selectivas.

" La situación financiera de la Compañía "X", S.A., - al..... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esas fechas " .

El C. P. T. E. L. Koheler en su diccionario técnico - define la situación financiera, en como se presentan - los activos y pasivos de una organización en un balance general siguiendo prácticas usuales en su preparación(4)

" De acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados " .

En el párrafo anterior se esta dando cumplimiento a la norma de auditoría relativa a la información y Dictámen.

" Aplicados sobre bases semejantes a las del ejercicio anterior, en lo anterior se esta cumpliendo con la norma de auditoría relativa a la afirmación y Dictámen que dice:

El auditor debe declarar expresamente en su Dictámen o informe si los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente en el periodo actual con el periodo inmediato anterior.

Párrafo que se adiciona al Dictámen para efectos fiscales es basado en el exámen practicado y en cumplimiento con lo dispuesto en el articulo 57 de la Ley General de Ingresos Mercantiles hago constar sus ingresos en los términos de esa ley.

En la actualidad hay dos corrientes dentro de la profesión respecto al texto del Dictámen:

La primera dice que se tiene que ir reduciendo el texto del Dictámen debido a que a través de los años los empresarios y el público en general se han percatado cada día más de la labor del Licenciado en Contaduría, y que por lo tanto ya no hay necesidad de explicar el trabajo que nosotros como auditores realizamos, sino

que por el contrario ya se sobre entiende; y pretende que en un futuro no muy lejano el texto del Dictámen se reduzca unicamente a una expresión de nuestra opinión.

Haciendo un análisis del momento actual en México, nos damos cuenta que para que esta tendencia pueda ser factible de aplicación, hace falta que transcurra más tiempo para que el empresario y terceras personas conozcan la actividad profesional del Licenciado en Contaduría, de tal forma que en caso de llegar a reducir el texto del Dictámen, así como explicaciones y notas adjuntas, fuera comprendido este perfectamente.

La otra tendencia sostiene que el texto del Dictámen se debe ampliar puesto que un Dictámen casi siempre debe de ir acompañado de un informe amplio de las actividades de la empresa, como de las fallas y sugerencias que se tengan que hacer según el caso.

B) CONTENIDO. - Como se podrá observar en el párrafo anterior, todos los conocimientos que el Licenciado en Contaduría ha obtenido a través de sus estudios, son aplicados para llegar a la dictaminación de estados financieros. La responsabilidad que se adquiere de dicha afirmación que realiza, es de suma trascendencia, ya que la mayoría de las ocasiones las decisiones de

terceras personas que pueden llegar a tomar, dependen en gran parte del informe que el Licenciado en Contaduría ha proporcionado.

En el Dictámen Largo se hace una explicación precisa del trabajo que el Licenciado en Contaduría, en calidad de auditor ha realizado, en general se acostumbra que el informe como tal se efectuó de acuerdo a un patrón establecido, con el fin de unificar los criterios de los Licenciados en Contaduría.

El objeto por el cual se formuló un dictámen tipo, fue que nuestra responsabilidad de como auditores quedará perfectamente clara, y que el trabajo que se realiza no sea mal interpretado por el cliente o terceras personas; se piensa que en lo futuro, el texto del Dictámen sea todavía más reducido, y que se precise más nuestra labor.

Todo lo anterior se ha tenido que tomar en cuenta - pues en muchas ocasiones las relaciones que se tienen con el cliente, en cuanto al entendimiento de nuestro trabajo no han sido captadas por el mismo, por lo que nos toca a los Licenciados en Contaduría el llegar a crear un entendimiento más adecuado con los clientes - y siempre que contraten sus servicios aclarar perfec-

tamente en que consisten, para que no haya un entendimiento falso sobre el servicio que se presta.

C) NORMAS DE AUDITORIA.- Las normas de auditoría que rigen al Licenciado en Contaduría y a la dictaminación de estados financieros, son requisitos de calidad relativas a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se deriva de la naturaleza de la profesión y de sus características específicas.

Las fuentes de las normas de auditoría son las siguientes:

1. - La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional
2. - La auditoría tiene características y finalidades propias que le son con-naturales.

Clasificación de las normas de auditoría según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

1. - Normas Personales
2. - Normas relativas a la ejecución del trabajo
3. - Normas relativas a la información y Dictámenes.

1. - Las normas personales son: cualidades que el auditor debe tener para poder realizar el trabajo, estas cualidades las debe mantener durante toda su vida de actividad profesional; dentro de éstas normas están com

prendidas las siguientes:

a) - Entrenamiento técnico y capacidad profesional - es decir, que tenga entrenamiento y capacidad profesional suficiente para que el servicio que se dé sea de la mejor calidad posible.

b) - Cuidado y diligencia profesional significa que al ejecutar su trabajo lo realice tomando en cuenta todos los factores que son necesarios para que éste resulte bueno.

c) - Independencia Mental. Es muy importante esta norma, pues si no se tiene una independencia absoluta, las decisiones que se tomen en cuanto a su trabajo no serán de la confianza de terceras personas.

Las normas de ejecución del trabajo son:

a) - Planeación y Supervisión. Para poder llevar a cabo un trabajo en la mejor forma posible es necesario que antes de comenzar lo se tenga una visión en cuanto al tiempo y cantidad de trabajo para tomar las medidas necesarias para la realización del mismo y al realizarlo es de suma importancia que en el transcurso de él, la supervisión sea la adecuada para llegar a concluir el trabajo satisfactoriamente.

b)- Estudio y Evaluación del Control Interno. Para poder percatarnos hasta que grado vamos a encontrar -- problemas en la realización de nuestra auditoría, es -- muy conveniente efectuar un amplio estudio de todos los procedimientos que se siguen en la empresa para el -- control y registro de las operaciones y el cuidado de -- sus activos, una vez llevado a cabo este estudio nos podremos dar cuenta hasta que punto el control interno -- es bueno ó no, y determinar si las posibles fallas que se puedan tener sean o no de trascendencia.

c)- Obtención de Evidencia suficiente y competente.

Conforme se han aplicado los procedimientos de auditoría y según los resultados que hemos ido obteniendo nos daremos cuenta si la evidencia obtenida es la adecuada y competente.

Las normas de Dictámen e información son:

a)- Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto de ellos.

El Contador debe aclarar perfectamente el tipo de exámen el alcance y la responsabilidad que asume al dictaminar los estados financieros de la empresa.

b)- Aplicación de los principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el Licenciado en Contaduría manifiesta su opinión sobre los estados financieros, se cerciora que éstos estén de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

c)- Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

El auditor debe cerciorarse si los principios de contabilidad que se aplicarán durante el ejercicio son consistentes con el ejercicio inmediato anterior.

d)- Suficiencia de las declaraciones informativas.

Los estados financieros de una empresa son declaraciones informativas respecto a los elementos de su posición financiera y los resultados de sus operaciones ante terceras personas por consiguiente el auditor debe considerar suficientes las declaraciones informativas sobre la empresa.

INFORME COHEN.

En Estados Unidos de Norteamérica surge un informe elaborado por el señor Cohen (de la Security Exchange-Comisión), en el cual propone que el dictamen del Licenciado en Contaduría contenga en su texto la afirmación de responsabilidad mucho más concretas, es un texto bastante mas largo en el cual se explican incluso algunos de los procedimientos utilizados en la revisión, afirma que el dictámen del auditor sobre la función de auditoría, emitida anualmente, debe incluir una evaluación de los controles administrativos sobre el sistema contable y debe revelar las diferencias importantes no corregidas en el sistema de control interno, no reveladas por la administración.

Para mejorar el acceso de los usuarios al Dictámen, los auditores deben estar presentes y dispuestos a contestar preguntas en la asamblea anual de accionistas.

Este nuevo proyecto incluye la creación de nuevas normas de auditoría y una educación, entrenamiento y desarrollo de los futuros auditores.

C A P I T U L O I V

NECESIDADES Y USOS DEL DICTAMEN

- 1. PROPIETARIOS O ACCIONISTAS**
- 2. DIRECTORES**
- 3. ACREEDORES Y PRESUNTOS ACREEDORES**
- 4. DEPENDENCIAS DEL GOBIERNO
(Estatales como Federales)**
- 5. TRABAJADORES Y SINDICATOS**
- 6. INSTITUCIONES DE CREDITO**

NECESIDADES Y USOS DEL DICTAMEN.

El Dictámen del Licenciado en Contaduría tiene un significado social en cuanto a las personas que utilizan su opinión como un medio de información y de confianza respecto a las cifras que muestran los Estados Financieros dictaminados.

Todas las operaciones que efectuó una empresa se reflejan en sus estados financieros, para efectuar los registros de dichas operaciones, es necesario apegarse a principios de contabilidad generalmente aceptados que tienden a normar criterios, pero en ciertas ocasiones puede llegar a suscitarse errores en su interpretación y aplicación.

Por ello, la intervención de una tercera persona dependiente o independiente a la empresa, con amplia experiencia y práctica profesional, podrá detectar dichas anomalías dándole su debida interpretación.

El Dictámen rinde comunicación de información financiera competente y confiable al público en general, las personas interesadas en el Dictámen, podemos agruparlos de la siguiente manera:

PROPIETARIOS O ACCIONISTAS.

Necesitan conocer de tiempo en tiempo la evolución que el negocio en su marcha hacia su objetivo, que es tener utilidades así como su posición financiera en un momento determinado. Esta información les es útil, tanto para revisar los rendimientos de la empresa en el pasado, como para que sirva de clave de lo que probablemente ocurrirá en el futuro. Las acciones de una empresa valen, en gran parte debido a que sus tenedores esperan beneficiarse con reparticiones futuras de utilidades y con aumento en el precio de venta de esas acciones.

Los inversionistas potenciales y sus servicios de asesoría revisan los datos contables por las luces que derraman sobre las ventajas de invertir en la empresa. Sirviéndose para medir también la eficiencia de la administración.

DIRECTORES.

Sean o no los mismos propietarios, depositan su confianza en la contabilidad para que les ayude en sus planeaciones y para controlar el funcionamiento de la empresa. En términos generales la contabilidad proporciona controles a los Directores a través del plan de organizaciones y de la asignación de atribuciones y responsabilidades a los que ejecutan los trabajos de la empresa. Se emplean los controles para determinar si el desempeño de las funciones en el negocio está de acuerdo con sus objetivos y planes. En un sentido más específico, los controles contables consisten en los métodos empleados dentro del negocio para salvaguardar su activo; comprobar la veracidad y el grado de confianza que merezca su información contable; para mejorar la eficiencia en el trabajo, y para asegurarse de que se llevan a efecto las políticas de la dirección.

Ayudando además la información contable a resolver los dos problemas principales que son la disponibilidad y las utilidades.

Proporciona además el medio de valorar el rendi--

miento de la Dirección en los trabajos individuales así como de la empresa en conjunto. Pudiendo suministrar información sobre las tendencias desventajosas que exijan corrección. También puede usarse como guía para actividades futuras.

LOS ACREEDORES Y PRESUNTOS ACREEDORES.

Para enmarcarlos tomaremos la siguiente definición
Acreedor es toda persona que tiene derecho a exigir --
de otra una prestación cualquiera. Toda persona que en
un negocio entrega valores, efectos, mercancías, dere-
chos ó bienes de cualquier clase y no recibe en cambio
sino una promesa de pago o un crédito que establezca --
o aumente un saldo a su favor.

Estos acreedores pueden ser Banqueros, Tenedores
de obligaciones, Proveedores de mercancías ó servicios --
etc. Ellos investigan la situación financiera de toda --
empresa antes de resolver si se le concederá crédito;
primeramente hasta qué cantidad y luego en qué condi-
ciones. Presta atención primordial a las posibilidades
de la empresa para convertir sus propiedades en dine-
ro a corto plazo, sobre aviso, sin resentir pérdidas; y
a su solvencia, o sea su aptitud para pagar sus deudas.
Vigilar cuidadosamente la tendencia del ingreso con -
relación al tiempo para calcular el grado de liquidez y
solvencia del negocio a fechas futuras.

LAS DEPENDENCIAS DE GOBIERNO.

(Estatales como Federales)

Se interesan en la información de la empresa, a -- veces en su calidad de recaudadora de impuestos y a -- veces como clientes en el aspecto de reglamentaciones.

Los registros contables permiten al Gobierno determinar si el patrón ha obedecido las leyes sobre el sa- lario mínimo y los reglamentos sobre jornada máxima- y pago de tiempo extra.

TRABAJADORES Y SINDICATOS.

Tienen un interés considerable en las finanzas de su compañía. Su interés es contar con trabajo estable al servicio de un patrón cuya situación financiera sea firme. Los Sindicatos de Trabajadores se interesan en forma más activa en los estados financieros de las compañías que los Trabajadores individuales se entablan negociaciones para mejorar salarios, frecuentemente se consultan los datos sobre costos y utilidades y así poder medir la capacidad del patrón para pagar el salario propuesto y los aumentos a las prestaciones.

INSTITUCIONES DE CREDITO.

El otorgamiento del crédito. - Al igual que nosotros estudiamos las conveniencias y obligaciones que nos -- representan una decisión financiera, la banca, por el -- riesgo que corre al dar en préstamo los depósitos de sus -- clientes debe tratar de fundamentar también lo mejor -- posible la confianza en que se basa para otorgarlo. Sin -- embargo, además de basarnos en esta, debe sujetarse -- a la legislación que norma estas operaciones y a las -- normas y políticas propias.

En las Instituciones de crédito la medición de los -- riesgos en la concesión del crédito se fundamenta en -- el conocimiento de la situación financiera del solici -- tante del crédito, de su persona y de las condiciones -- económicas que pueden influir en él, por tanto, podemos -- decir que tres son los factores que determinan el otor -- gamiento del crédito, el financiero, el personal y el --- económico.

El factor personal lo determina; las experiencias -- que en materia de crédito se tenga de la empresa, sus -- costumbres de pago, su moralidad y la experiencia que -- este tenga en el negocio, o sea que también se conside-

ra si la dirección de la empresa es o no acertada, y -- por tanto sus objetivos y políticas.

Al hacer el estudio del factor financiero, lo principal es conocer si el solicitante del crédito tiene capacidad de pago y en determinados casos si él puede garantizar el préstamo, ya que la medida de la capacidad de pago se relaciona con la forma en que se canalizan las inversiones.

Las fuentes con las que cuenta para liquidar un --- préstamo son las utilidades que genera, y sus propiedades que como último recurso lo pueden cubrir.

Para estudiar el factor financiero, las Instituciones de crédito se basarán en los estados financieros -- que le van a presentar tanto las obligaciones ya existentes como las inversiones que las respaldan y los --- recursos obtenidos de estas.

Las relaciones que guardan entre si, tanto las --- cuentas del balance como las del estado de perdidas y ganancias, son de gran importancia para determinar la situación financiera de la empresa y para el estudio de estas relaciones se emplean razones financieras. Las razones principales que emplean son, la de solvencia o liquidez a corto plazo que es activo circulante o pasivo

circulante, la solvencia inmediata o prueba del ácido-- que es el activo de inmediata recuperabilidad entre el pasivo circulante, estas razones, dan la capacidad de -- respaldo que tienen las inversiones a corto plazo o de -- rápida conversión a efectivo contra las obligaciones de -- vencimiento a corto plazo.

La razón de independencia financiera que el capital- contable a pasivo circulante y fijo, que muestra la pro- porción en que está comprometida con sus acreedores -- tanto a corto ó largo plazo. Además de la aplicación de -- estas razones es necesario comparar los estados finan- ciers de varios ejercicios y hacer las consideraciones necesarias de acuerdo a las condiciones ya específicas de cada crédito, y el empleo de fórmulas que ayudan a-- interpretar los estados financieros.

La importancia del crédito es lo que norma el crite- rio para determinar cuales y cuantas serian las fórmu- las que deberfan usarse para el análisis de los estados financieros.

En el factor económico se consideran las circuns- tancias externas e internas que influyan en la situación financiera de la empresa que solicita el préstamo. Al -- igual que la empresa debe tomar otras situaciones para

sus planes, las Instituciones de crédito los estudia para determinar también como pueden afectarla en un futuro en el que va a estar comprometida con él.

En base a los estudios realizados sobre estos factores, las Instituciones de crédito establecen una línea de crédito por los límites hasta los que está dispuesto a otorgar préstamos. Estas líneas se abren para operar continuamente con créditos que por su constante uso así lo ameritan, evitando el hacer un estudio por cada préstamo como sería en los descuentos.

Esta importante lista de los grupos que tienen interés vital en los informes contables de las empresas, es prueba del interés público por la buena contabilidad. Y de la cada vez mayor búsqueda de información financiera para la toma de decisiones. El grado de este interés varía de un negocio a otro, y el más modesto tal vez sea aquel en el que los únicos interesados son el Director, Propietarios y Gobierno.

CONCLUSIONES.

1. - El Licenciado en Contaduría cualquiera que sea el campo que elija para actuar profesionalmente dentro del terreno de la auditoría, ya sea como auditor interno o externo debe proporcionar un trabajo de alta calidad técnica y moral para que la profesión siga adquiriendo mayor prestigio.
2. - La práctica de la auditoría coordinada beneficia a la administración, al Licenciado en Contaduría y al público en general, tanto por lo que se refiere al alcance y costo que presupone el examen de estados financieros, como a la calidad y oportunidad que un trabajo de esta naturaleza requiere.
3. - Las ventajas que obtiene la auditoría interna y externa con la práctica de la auditoría coordinada, se puede resumir de la siguiente manera:

AUDITORIA INTERNA.

- a. Incrementar su independencia mental
- b. La adopción rápida de sus recomendaciones
- c. Supervisión en programas de trabajo y aplicación de procedimientos.
- d. Superación del personal de auditoría interna

AUDITORIA EXTERNA

- a. El auditor externo reduce el alcance de sus pruebas, por la mayor confianza que proporciona el control interno de la empresa.
 - b. El auditor externo revisa algunos procedimientos aplicados por el auditor interno, en lugar de ser aplicados nuevamente.
 - c. Se puede dedicar más tiempo al examen cuidadoso de partidas más importantes de los estados financieros.
4. - El dictámen o informe que emite el Licenciado en Contaduría constituye la culminación de su trabajo es el producto que obtiene una vez que ha reunido los elementos de juicio necesarios para su opinión como resultado de la aplicación de su capacidad profesional, de su criterio independiente y de los procedimientos de auditoría necesarios según las circunstancias operantes en el momento de su revisión; es el punto donde convergen el objeto de la contratación de sus servicios con la realización de su trabajo

5. - El propósito y el objeto más importante que el --
Licenciado en Contaduría persigue a través de --
la auditoría Interna ó Externa, será el de infor-
mar; ésta ayudará a resolver los problemas, -
siempre y cuando sea oportuna y veraz, ya que -
servirá de base para la toma de decisiones y és-
ta influye de un modo u otro en la vida económi-
ca de la nación.

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

- 1) AUDITORIA
Eric. L. Koheler
Editorial DIANA
- 2) PRINCIPIOS DE AUDITORIA
Walter B. Meigs
Editorial DIANA
- 3) AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS
Arthur W. Holmes
Editorial UTEHA
- 4) INTERNAL AUDITING
Victor. Z. Brink. C.P. A.
Editorial PRENTICE HALL INC
- 5) BASIC INTERNAL AUDITING PRINCIPIES AND TECHNIQUES
John B. Thurston
Editorial PRENTICE HALL INC
- 6) AUDITORIA, CONCEPTOS Y METODOS
John J. Willingham D.R. Carmichael
Editorial Mc GRAW-HILL
- 7) ELEMENTOS DE AUDITORIA
C.P. Victor M. Mendivil Escalante
Editorial ECASA
- 8) EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA
C. P. Rolando Tellez Trejo
Editorial ECASA
- 9) AUDITORIA PRACTICA
C.P. Alejandro Prieto C. P. Luis Ruiz de Velazco
Editorial BANCA Y COMERCIO

- 10) **LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**
Mancera Hermanos
Editorial BANCA Y COMERCIO
- 11) **BREVE HISTORIA DE LA PROFESION DE LOS CONTADORES PUBLICOS EN MEXICO**
Rafael Mancera O.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- 12) **BOLETIN No 21 DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**
Instituto Mexicano de Cqntadores Públicos
- 13) **BOLETIN No 36 DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- 14) **APUNTES DE AUDITORIA SUPERIOR - FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN MEXICO 1984.**
LIC. Romeo Ruiz Ruiz
- 15) **APUNTES DE TALLER DE AUDITORIA SUPERIOR - FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN MEXICO 1984**
LIC. Jacinto Rodriguez
- 16) **APUNTES DE AUDITORIA INTERMEDIA - FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN MEXICO 1983.**
LIC. Jose Luis Covarrubias
- 17) **CONFERENCIA**
Ochoa Ravize Alfonso
INFORMES ESPECIALES
México. D. F. 1970