

30
2el.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

PRINCIPIOS, NORMAS CONTABLES Y SUS
EFECTOS EN EL DICTAMEN

SEMINARIO DE INVESTIGACION
C O N T A B L E
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
NOEMI BLANCO ORTIZ

ASESOR DEL SEMINARIO: MAESTRO ALBERTO IBARRA MARES.



MEXICO, D. F.

1997.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**PRINCIPIOS, NORMAS CONTABLES Y
SUS EFECTOS EN EL DICTAMEN**

INDICE

	<i>Pag.</i>
OBJETIVO.....	1-2
CAPITULO I	
GENERALIDADES, PRINCIPIOS, NORMAS Y TECNICAS.....	3-58
1. Generalidades.....	3-9
1.1. <i>Concepto de Contabilidad</i>	
1.2. <i>Estados Financieros</i>	
1.3. <i>Clasificación</i>	
2. Los Principios de Contabilidad y las Instituciones de la Profesión Contable.....	10-16
2.1. <i>Concepto de Principios de Contabilidad</i>	
2.2. <i>Los Principios de Contabilidad</i>	
2.3. <i>Instituciones de la Profesión Contable</i>	
3. Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México, Estados Unidos y Normas Internacionales.....	17-53
3.1. <i>Concepto de Auditoría</i>	
3.2. <i>Clasificación de Normas de Auditoría</i>	
3.3. <i>Las Normas de Auditoría en Estados Unidos</i>	
3.4. <i>Normas Internacionales de Contabilidad</i>	
4. Técnicas de Auditoría.....	54-58

OBJETIVO:

El objetivo de este trabajo de investigación es describir de una forma concisa la conceptualización de la Auditoría de Estados Financieros, a fin, de que facilite el entendimiento de la misma, en su práctica, análisis y consulta de las distintas partes que se relacionan en su formulación e interpretación.

Asimismo, por la importancia del dictamen como fase final en la Auditoría Financiera y su confiabilidad e interés para la toma de decisiones, entre accionistas, instituciones de crédito, proveedores, acreedores etc., se analiza su contenido, así como también, se hace énfasis en la responsabilidad y ética profesional que tiene el contador público al momento de emitir su opinión.

El presente estudio no pretende profundizar sobre el marco teórico de la técnica contable, su objetivo es el de resumir los conceptos de uso generalizado e importancia del dictamen en la Auditoría de Estados Financieros, que emiten las distintas instituciones reconocidas tanto en México como en Estados Unidos.

Este trabajo está dividido en tres capítulos, mismos que contemplan aspectos conceptuales, la importancia del dictamen y la responsabilidad de la profesión del contador público.

En el capítulo I se explica el concepto de contabilidad, los estados financieros, su clasificación, así como la aplicación correcta de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas; las instituciones de la profesión contable que existen internacionalmente y sus Técnicas de Auditoría entre otros.

En el capítulo II, se hace mención de la evolución del dictamen en sus diferentes épocas; la importancia que representa para la economía de una empresa o de las personas interesadas; su clasificación que puede ser con o sin salvedad, negativos y de abstención de opinión; así como también los diferentes tipos de dictamen que se presentarían en el futuro.

Por último, en el capítulo III se habla de los diferentes requisitos que debe reunir una persona para poder ser Licenciado en Contaduría Pública; la responsabilidad social que tiene el contador público al dar sus servicios; la ética profesional que adquiere en el desempeño de sus trabajos; la responsabilidad ante las personas que contratan sus servicios, así como con las autoridades respectivas, a las cuales presenta su dictamen para corroborar que no emita ninguna de las Leyes en la materia.

Al final del trabajo se pretende que el lector tenga una amplia información sobre el entorno nacional e internacional que influye en la normatividad y práctica del auditor para emitir su opinión a través del dictamen que es la síntesis de un riguroso análisis sobre la razonabilidad, temporalidad, confiabilidad y validez de la información contable, cuidando no sólo el aspecto cuantitativo sino el cualitativo también.

CAPITULO 1

GENERALIDADES, PRINCIPIOS, NORMAS Y TECNICAS

1. GENERALIDADES

El Contador Público en el ejercicio de su profesión como auditor se desenvuelve en dos campos de actuación que son: independiente y dependiente. Al primero lo hemos denominado Auditor Externo y al segundo Auditor Interno.

El campo independiente, es cuando el C.P. ejerce libremente su profesión, ofreciendo sus servicios al público en general y el campo dependiente es cuando ofrece sus servicios profesionales a una entidad económica en particular.

Dentro del ejercicio independiente, se encuentra la auditoría contable externa como actividad exclusiva del C.P., la cual le corresponde determinar si las operaciones financieras de una entidad económica han sido registradas correctamente y si los estados financieros representan la situación financiera razonable.

Como se observa el trabajo esta enfocado hacia el dictamen de estados financieros y es necesario aclarar que para que un C.P. emita su opinión, este revisará y se cerciorará de que los datos asentados en los registros contables y en los estados financieros sean razonables y consistentes de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En base a lo anterior, para el desarrollo de este trabajo es necesario primeramente el estudio de conceptos básicos que en términos de la profesión se conocen como Principios de Contabilidad, Normas y Procedimientos, Técnicas de Auditoría y Estados Financieros, NIC'S; Fasb; y Boletines de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), entre los más importantes para guiar la actuación del Contador Público en México.

1.1. Conceptos de Contabilidad

En Contaduría el profesionista para su desenvolvimiento laboral tiene por necesidad poseer una conceptualización de su campo de acción, por lo que es menester definir que es la contabilidad.

La contabilidad es una técnica que esta basada en normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por unidades económicas individuales o constituidas bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles (Banca, Industria, Comercio, Instituciones de Beneficencia, etc.,). La contabilidad también es financiera ya que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

La definición de contabilidad como técnica utilizada para producir información cuantitativa que sirva de base para tomar decisiones económicas a los usuarios de la misma, implica que la información y el proceso de cuantificación deben cumplir con una serie de requisitos para que satisfaga adecuadamente las necesidades que mantienen vigente su utilidad.

1.2. Estados Financieros

La información financiera no se debe comunicar verbalmente, constituye un elemento abstracto; representa algo concreto y debe quedar consignado por escrito y son los Estados Financieros el instrumento que sirve de vehículo a la información sobre obtención y aplicación de recursos materiales y financieros. También estos son los documentos suscritos por una entidad económica en los cuales se consignan datos valuados en unidades monetarias, referentes a la obtención y aplicación de recursos financieros y materiales. Así decimos que los Estados Financieros:

- Muestran la forma a través de la cual las entidades económicas han conjugado los recursos disponibles para la consecución de sus objetivos.
- Muestran a través de los valores monetarios, la eficiencia de la dirección de la entidad económica y la administración de los recursos materiales que le fueron encomendados.

Desde luego, la información presentada en los estados financieros se encuentra influida por los Principios de Contabilidad, sus Reglas de Aplicación y el Criterio Prudencial regido por el profesional que preparó la información a través de dichos estados.

Si hablamos de las limitaciones de la información financiera, tenemos que los estados financieros no proyectan todos los aspectos de carácter económico que afectan a una entidad además de la valuación de recursos humanos que quedan excluidos del cuerpo de los estados financieros. Los siguientes aspectos que no son valuables en unidades monetarias son principalmente los siguientes:

- Capacidad de Administración
- Ubicación física de la entidad respecto a fuentes de obtención de suministros
- Condiciones y tendencias del mercado
- Condiciones de la rama industrial

Por otro lado, los valores presentados en los estados financieros no son absolutos, ya que muestran conceptos valuados en unidades monetarias que se encuentran sujetas a fluctuaciones constantes. Esto obliga en ciertos casos a completar la información financiera con datos económicos extracontables (principalmente indicadores macroeconómicos como son: el índice inflacionario, la devaluación, tasas de interés etc.)

1.3.- Clasificación

Los estados financieros se clasifican en básicos y accesorios o secundarios. Los Estados Financieros Básicos o Principales, son

aquellos que proporcionan la información fundamental sobre la Situación Financiera, los resultados de una entidad económica y su estado de cambios principalmento.

Dichos estados básicos y utilizados en México son:

a) Estado de Situación Financiera

El Estado de Situación Financiera o Balance General muestra la situación financiera de una entidad económica a una fecha determinada, mediante la relación de sus recursos propios, obligaciones y patrimonio, debidamente valuado en términos monetarios.

b) Estado de Resultados

El Estado de Resultados o Estado de Pérdidas y Ganancias, muestra la utilidad o pérdida obtenida por la entidad económica durante un periodo determinado mediante la relación de los elementos que le dieron origen, debidamente valuados en términos monetarios.

c) Estado de Cambios en la Situación Financiera

El estado de cambios en la situación financiera, es el estado financiero básico que muestra en pesos constantes los recursos generados o utilizados en la operación, los cambios principales ocurridos en la estructura financiera de la entidad y su reflejo final en el efectivo e inversiones temporales a través de un periodo determinado, también es información complementaria, pero no como parte de los estados financieros cubiertos por la opinión del auditor, porque la base para su preparación ha variado mucho. Por una parte, los fondos pueden considerarse como capital de trabajo y sobre esta base, el estado de cambios en la posición financiera presenta sólo los cambios en el capital de trabajo. Por otra parte, puede considerarse, en un sentido más amplio, que los fondos incluyen todos los recursos financieros, así como, un estado de cambios en la posición financiera preparada sobre esta base, incluiría la adquisición de la propiedad mediante la emisión de valores.

La profesión se ha interesado aún más por la práctica, cada vez más extensa en los últimos años, de incluir en las estadísticas financieras complementarias una información limitada sobre el movimiento de fondos, esto es, "fondos proporcionados por las operaciones", que se calculan agregando a la utilidad neta la depreciación y otros conceptos que no representan fondos. Esta información aparece de varias maneras: como cantidad total monetaria sobre la base de acciones, o de ambas, con títulos tales como movimiento de fondos, percepciones en efectivo o flujo de efectivo.

El Consejo de Principios Contables del IACP [Opinión No.3 - The Statement of Source and Application of Funds] ha fomentado la inclusión de un complejo estado de cambios en la posición financiera en los reportes anuales, incluso hasta el punto de cobertura en el reporte del auditor. El Consejo opina que debe presentarse un estado de origen y aplicación de fondos como información complementaria en los reportes financieros. La inclusión de dicha información no es obligatoria y es opcional en cuanto a que debe ser cubierta en el reporte del contador independiente.

El Consejo también opina que el concepto de fondos es más amplio que el de capital de trabajo, indicando que este concepto debe ser caracterizado o definido como: "todos los recursos financieros", de manera que el estado incluya los aspectos financieros de todas las transacciones de importancia, por ejemplo, las operaciones que "no representan fondos", tales como la adquisición de una propiedad mediante la emisión de valores.

Además existen otros estados financieros como el estado de modificación al patrimonio, estado de costo de producción, relación de cuentas por cobrar y tantos como sean necesarios, es decir, información complementaria que el auditor proporciona pero no como parte de los estados financieros.

El Boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera" de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala que "la definición de contabilidad como técnica utilizada para producir información cuantitativa que sirve de base a los usuarios de la misma

para tomar decisiones económicas, implica que la información y el proceso de cuantificación deben cumplir con una serie de requisitos para que satisfagan adecuadamente las necesidades que mantienen vigente su utilidad". Por lo tanto, las características principales que debe tener la información financiera son las siguientes:

Utilidad. La utilidad en la información financiera consiste en que le sirva a alguien para algo y ésta esta en función de su contenido informativo y de su oportunidad. Para que el contenido informativo sea útil se requiere de los siguientes aspectos.

- **Veracidad Razonable.** Los Estados Financieros deben ser precisos, completos, reflejar la situación y resultados razonables de la entidad.
- **Suficiencia.** Todo dato contable importante y significativo debe estar contenido en el estado financiero y no hay que incluir datos o información innecesaria.
- **Claridad.** La información debe ser inteligible, comprensible para poder ser útil a los usuarios. Ahora bien, para que la información sea oportuna debe estar en manos del usuario cuando éste la necesite.
- **Confiabilidad.** Es la característica de la información financiera por virtud de la cual ésta es aceptada y utilizada por el usuario para tomar decisiones basándose en ella.

Se considera que la información financiera es confiable cuando cumple los siguientes requisitos:

Objetividad. La información debe ser imparcial y no estar distorsionada por juicios o valores personales de las personas que preparan los estados financieros. Esto significa que la información y su proceso de cuantificación se deben obtener aplicando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Comparabilidad. Posibilidad de cotejar y/o comparar los estados financieros para observar las semejanzas o diferencias, para lo cual las operaciones de la misma naturaleza deben registrarse de la misma manera para que sus resultados puedan ser comparados (consistencia).

Provisionalidad. Es la característica que posee la información financiera en virtud de lo cual no presenta hechos totalmente consumados. La necesidad de tomar decisiones obliga a ser cortos en la vida de la entidad para presentar los resultados de operación y la situación financiera y sus cambios incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros. Esta característica, más que una cualidad deseable, es una limitación a la precisión de la información.

d) Estados Financieros Accesorios:

Los Estados Financieros Accesorios o Secundarios, son aquellos que, derivados de los Estados Financieros Básicos, proporcionan información analítica o detallada sobre estos siendo estos muy diversos y su número extenso. No siendo éstos estados motivo de estudio de éste trabajo sin embargo, entre los más populares hemos enlistado a los siguientes:

- a) Estado de Movimiento en el Capital Contable
- b) Estado de Costo de lo Vendido
- c) Estado de Costo de Producción
- d) Estados Especiales
- e) Estado de Inventarios
- f) Estados de Producción
- g) Estado de Gastos de Administración
- h) Estado de Inversión
- i) Estado de Gastos de Operación
- j) Estado de Ingresos

2. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y LAS INSTITUCIONES DE LA PROFESION CONTABLE

2.1. Concepto de Principios de Contabilidad.

Sobre el concepto de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, El boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad establece que son conceptos básicos que establecen la delimitación o identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros que constituyen conceptos fundamentales que establecen bases adecuadas para:

- a) Identificar y delimitar a las entidades económicas, las cuales por medio de la celebración de operaciones.
- b) Valúa las operaciones.
- c) Presenta la información financiera

2.2.- Los Principios de Contabilidad

Todo trabajo que trate sobre auditoria, debe contener una síntesis sobre los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, a continuación analizamos dichos elementos.

1). Entidad.- La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad. A la contabilidad le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Para identificar una entidad se utilizan dos criterios:

- a). El conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios.

b). Centro de decisiones independientes con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

2). Realización.- La Contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

a). Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos.

b). Cuando han tenido lugar y transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.

c). Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

3). Período Contable.- La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad que tiene una existencia continua obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con los períodos en que ocurren y por tanto cualquier información contable debe indicar claramente los períodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se pague.

4). Valor Histórico Original.- Las transacciones y eventos eco-

nómicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente a la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso que ocurran eventos posteriores que le hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambio en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considera que no ha habido violación de este principio, sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

5). *Negocio en Marcha.* - La entidad se presume en existencia permanente salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad este en liquidación.

6). *Dualidad Económica.* - Esta dualidad se constituye de:

- a). Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y,
- b). Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en un conjunto".

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparenten eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto individual del ente económico considerado en su conjunto.

7). *Revelación Suficiente.*- La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

8). *Importancia Relativa.*- La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad, (finalidad de la información).

9). *Consistencia.*- Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evaluación y mediante la comparación del estado financiero de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando hay un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

Como se observa los tres primeros principios.- Entidad, Realización y Periodo Contable, identifican y delimitan a la entidad económica. Los tres principios siguientes: Valores Históricos Originales, Negocio en Marcha y Dualidad Económica, establecen bases para la valuación de las transacciones celebradas por la entidad. El principio de Revelación Suficiente regula la presentación de información financiera. Finalmente, los dos últimos principios: Importancia Relativa y Consistencia, representan requisitos generales aplicables a la contabilidad en su conjunto.

2.3.- Instituciones de la Profesión Contable

Las agrupaciones profesionales se forman para fines de organización y si bien existen otras profesiones que igualmente se agrupan, es tal vez la contaduría pública la mejor organizada. Los contadores públicos de todo el mundo han formado grupos profesionales locales que se encadenan unos con otros integrando organismos nacionales que se enlazan con sus similares para formar organismos regionales, esto con el fin de entretejer una amplia red mundial que cuenta con estructuras formales que trabajan por la armonización mundial de la profesión y el intercambio y desarrollo técnico entre sus miembros.

En este inciso se analizan tanto las funciones como la estructura y el papel que juegan las instituciones que norman la profesión contable en México, EUA y el resto del mundo.

En México los principales organismos reguladores de la profesión contable son: el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV).

El IMCP se constituyó como tal, el 12 de septiembre de 1955 y dentro de sus objetivos fundamentales se encuentran: mantener la unión profesional de los contadores públicos en México; fomentar el prestigio de la profesión del Contador Público, difundiendo el alcance de su función social; propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional; establecer y divulgar las normas contables para la formulación y presentación de información financiera para fines externos; procurar el intercambio profesional con agrupaciones extranjeras e internacionales de contadores públicos, entre otros objetivos.

La Comisión de Principios de Contabilidad, que forma parte del IMCP, es la responsable de la emisión de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). Esta institución, además de emitir los PCGA, promulga nuevas disposiciones de mucha trascendencia como son, entre otras más, la Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y las de Ética Profesional. Los miembros de

la CPC representan diferentes sectores de la comunidad financiera y, consecuentemente, diferentes puntos de vista en cuestiones de información contable. Entre sus miembros se encuentran directores financieros de importantes empresas, representantes de las firmas más grandes de contadores públicos, de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), de la CNBV y del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas.

La CNBV tiene la facultad legal de establecer normas de información financiera para las compañías inscritas en la BMV. Su objetivo es regular el mercado de valores que se cotiza en la BMV, protegiendo, a través de diversas medidas, al gran público inversionista que participa en dicho mercado. Sin embargo, las normas contables expedidas por la CNBV para las entidades del sector financiero, tales como: bancos, casas de bolsa, compañías de seguros etc., no coinciden totalmente con las de la CPC y, como consecuencia, los contadores públicos al expresar la opinión sobre los estados financieros de las mismas, revelan en su dictamen que los informes examinados se encuentran elaborados y presentados con las reglamentaciones respectivas, las cuales, a su vez, no están de acuerdo con los PCGA, aunque ya se han dado los primeros pasos para lograr una homologación entre dichas normas.

En EUA los principales organismos reguladores de la profesión contable son los siguientes:

ORGANISMOS REGULADORES DE LA PROFESION CONTABLE EN EUA

Organismo	Funciones
<i>Securities and Exchange Commission (SEC)</i>	<i>Es una agencia reguladora independiente encargada por el gobierno de los EUA de administrar la Ley de Valores y de la Bolsa de Valores.</i>
<i>Securities and Exchange Commission (SEC)</i>	<i>Regula los valores de las empresas que cotizan en el mercado norteamericano de valores. Interviene y regula las empresas, con una buena dosis de preocupación por los Estados Financieros y Principios de Contabilidad. Los requisitos de contabilidad son publicados en el Accounting Series Release, Regulation N X y Regulation N K. Decisiones en los casos sometidos a la SEC.</i>
<i>American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)</i>	<i>Es una organización compuesta por más de 300 mil Contadores Públicos que trabajan en el servicio público, gobierno, industria y en actividades académicas. Esta organización actúa en nombre de sus miembros, proporciona el apoyo necesario para asegurar que los Contadores Públicos sirvan al interés público prestando servicios profesionales de calidad. Miembros de la IIA (Federación Internacional de Contadores), cuyas metas es lograr normas de auditoría y contabilidad uniformes en todo el mundo.</i>
<i>Financial Accounting Standards Board (FASB)</i>	<i>Es un ente independiente del AICPA responsable por la elaboración y emisión de las normas de contabilidad financiera en los EUA. Recibe recursos de una fundación constituida para tal efecto, llamada Financial Accounting Foundation (FAF), la cual a su vez recibe recursos que diferentes donadores aportan libremente para tal fin. La FASB al desarrollar normas para la contabilidad financiera, debe cumplir con las necesidades y puntos de vista de toda la comunidad económica, no sólo la de los Contadores Públicos. Deberá funcionar a plena vista del público o a través de un proceso adecuado. Dispone de un cuerpo de investigadores de tiempo completo que comunican el resultado de su trabajo a los miembros del FASB, quienes analizan, discuten y deciden en su caso, la emisión de un nuevo estándar contable, consta de siete miembros (cuatro contadores públicos), que son nombrados en períodos renovables de cinco años. Es nombrado por la FAF y sólo responde ante ella.</i>

Fuente: Elaboración Propia

3. LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS EN MEXICO, ESTADOS UNIDOS Y NORMAS INTERNACIONALES

3.1. Concepto de Auditoría

La auditoría es una actividad profesional y en este sentido implica, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesionista, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; pero en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios sino también con vasto número de personas desconocidas para el que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Ahora, si partimos del concepto de Auditoría que dico que es "La investigación hecha, por un Contador Público independiente; a los libros, registros, bienes y transacciones de una entidad económica y esta investigación es conforme a técnicas especiales, con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de los estados financieros y los estados de resultados de operación que están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría también se define como: El examen crítico que realizó un licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros y registros de una entidad, basados en técnicas específicas, con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad.

Ahora y en base a este concepto, el siguiente inciso nos tratará de llevar a una comprensión más profunda sobre la normatividad que debe seguirse en la obtención de información financiera.

3.2. Concepto y clasificación de Normas de Auditoría

Las normas de auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, y a la

información que rinde como resultado de este trabajo.

Si entendemos que una norma es un conjunto de disposiciones que regulan la conducta humana en sociedad. El Licenciado en contaduría en el ejercicio de su profesión está sujeto a normas de conducta y dentro de estas normas se encuentran las de auditoría, porque así se lo exige la profesión organizada, con el fin de servir mejor a la sociedad en general y a sus clientes en particular y para garantizar la confianza pública que se ha depositado en dicha actividad. Las normas de auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales*
- b) Normas de ejecución del trabajo*
- c) Normas de información*

a) Normas Personales

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional. A su vez las normas personales comprenden entronamiento técnico y diferencias profesionales e independencia mental.

a.1 Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.- El trabajo de auditoría cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

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

a.3 Independencia Mental.- El auditor esta obligado a mantener una actividad de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

b) Normas de ejecución del trabajo.

Al tratar las normas personales se ha señalado que el auditor esta obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia adecuadas y que existen ciertos elementos que por su importancia deben ser cumplidos. Estos elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo que constituyen la especificaciones particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia son las que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

b.1 Planeación y supervisión.- El trabajo de auditoria debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

b.2 Estudio y Evaluación del control interno.- El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuada del control interno existente que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y también que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoria.

b.3 Obtención de evidencia suficiente y competente.- Mediante sus procedimientos de auditoria, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

c) Normas de información

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. A través del cual, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es el documento en que se va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa.

Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen,

como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y en muchos casos es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o dictamen tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión: En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

Base de opinión sobre los estados financieros: El auditor al opinar sobre los estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en que consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

En boletines específicos se establecen los pronunciamientos relativos a las normas personales, de ejecución de trabajo y de información.

De acuerdo al anterior pensamiento se deriva la importancia que tiene normar la profesión del auditor, así, organismos como el IACP dicen en referencia a las normas de auditoría que consisten en:

3.3. Las Normas de Auditoría en Estados Unidos

En Estados Unidos el Instituto Americano de Contadores dice al respecto lo siguiente:

Las normas de auditoría, como cosa distinta de los procedimientos de auditoría, se refieren no solamente a las cualidades de los profesionales del auditor, sino también al ejercicio de su juicio en el desarrollo de su examen y a la información relativa a él.

El mismo Instituto Americano de Contadores, conjuntamente con la Comisión de Bolsas y Valores del Gobierno de Estados Unidos estableció que, las normas de auditoría, deben considerarse como los principios subyacentes de la auditoría que controlan la naturaleza y extensión de la evidencia que va a obtenerse mediante los procedimientos de auditoría".

Las normas de auditoría vienen a ser los requisitos que deben observarse para el desempeño de un trabajo de auditoría de calidad profesional. El profesionista no es solamente un técnico que aplica una rama de conocimiento bajo la dirección y responsabilidad de otra persona, sino que es una persona capacitada técnicamente, y que asume una responsabilidad, con carácter personal, por el trabajo que realiza. En la relación entre el cliente y profesionista, el cliente descansa en el propio profesionista, no solo en el sentido de su capacidad técnica, sino también en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente le tenga confianza y se ponga en sus manos para un trabajo, cuyas características técnicas muchas veces el propio cliente está imposibilitado para juzgar.

Es esta característica especial, la relación profesional la que define y distingue a la actividad profesional del desempeño de otras actividades técnicas, pero es esta misma característica la

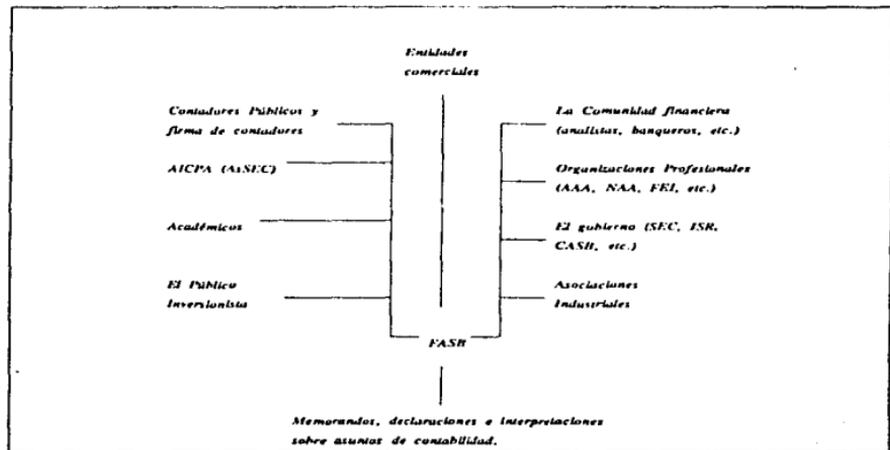
que obliga al profesionista a desarrollar su trabajo de acuerdo con una serie de normas que se desprenden de esa misma característica.

Por otro lado, el trabajo profesional de auditoría, en concreto, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por una empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía ulterior de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. En esa virtud, el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no dependen ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría.

Por consiguiente, podemos decir que la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce como fuentes los siguientes hechos:

- a) El que la auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- b) El que la auditoría tiene características y finalidades propias que le son conaturales.

Grupos de presión que influyen en la formulación de normas de contabilidad



Fuente: Elaboración Propia

3.4. Normas Internacionales de Contabilidad

Las Instituciones que regulan la Información Financiera a Nivel Internacional son el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) que fue creado el 29 de junio de 1973 para trabajar en el mejoramiento y armonización de los informes financieros, primordialmente a través del desarrollo y publicación de Normas Internacionales de Contabilidad. El IASC desarrolla otras normas mediante un debido proceso internacional que involucra a la profesión contable en todo el mundo, a los que la elaboran y a los usuarios de los estados financieros; y así mismo a los organismos que establecen las normas nacionales. El IASC se ha establecido ahora como el único proceso internacional adecuado para el desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Los miembros de IASC son los organismos contables profesionales que pertenecen a la Federación Internacional de Contadores (IFAC). A enero de 1994 hay 109 Organismos Miembros de 80 países, estos Organismos representan a más de un millón de contadores en la industria, el comercio la práctica pública, instituciones académicas y en el gobierno.

Los objetivos de IASC son:

- a) Formular y publicar para el interés general, normas de contabilidad para ser observadas en la presentación de estados financieros y promover su aceptación y observancia en todo el mundo.*
- b) Trabajar en general para las mejoras y armonización de las regulaciones, normas de contabilidad y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros.*

Los miembros acuerdan impulsar los objetivos de IASC, al aceptar las siguientes obligaciones.

Apoyar los trabajos de IASC, mediante la publicación en sus res-

pectivos países, de todas las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas para emisión por el Consejo de IASC, y mediante la utilización de sus mejores esfuerzos para cumplir con los siguientes objetivos:

- a. Asegurarse que los estados financieros publicados cumplen aspectos sustanciales, y que hacen mención de dicho cumplimiento*
- b. Persuadir a los gobiernos y a los grupos de emisión de normas contables de sus países, de que los estados financieros publicados deben de cumplir con Normas Internacionales de Contabilidad en todos sus aspectos sustanciales*
- c. Persuadir a las autoridades que controlan los mercados de valores y a las comunidades industriales y de negocios, que los estados financieros publicados deben de cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad, en todos sus aspectos sustanciales, y que dichos estados contengan información respecto a dicho cumplimiento.*
- d. Asegurarse que los auditores verifiquen que los estados financieros cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad en sus aspectos fundamentales*
- e. Propiciar la aceptación y la observación internacional de las Normas Internacionales de Contabilidad.*

La Función de la IASC es:

Contribuir al desarrollo y adopción de principios de contabilidad que sean relevantes, balanceados e internacionales y fomentar su observación en la presentación de los estados financieros.

Desde su fundación, la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad ha aprobado:

- 29 normas Internacionales de Contabilidad*
- Un documento que trata sobre la estructura para la prepara-*

ción y presentación de Estados Financieros

- *Adicionalmente ha publicado, o aprobado para su publicación, proyectos para comentarios*

También las Normas Internacionales de Contabilidad han contribuido en gran manera a mejorar y armonizar los informes financieros en todo el mundo. Las Normas Internacionales de Contabilidad promulgadas por la IASC no prevalecen sobre las reglamentaciones locales y para desarrollo se hace una invitación a los Representantes del Consejo, los Organismos Miembros del Grupo Consultor, otras organizaciones e individuos y al personal de IASC; éstos preparan propuestas de proyectos y son considerados por el Consejo. Cuando el Consejo añade un tema a su programa de trabajo instala un Comité Conductor para desarrollar una declaración de Principios, un Borrador Público y por fin una Norma Internacional de Contabilidad. Cada Comité Conductor es precedido por un Representante del Consejo y generalmente incluye a representantes de los organismos contables de cuando menos otros tres países.

Los Comités Conductores pueden incluir representantes de otras organizaciones que están representadas en el Consejo o en el Grupo Consultor, o que son expertos en el tema particular.

El desarrollo de cada Norma Internacional de Contabilidad incluye:

- a) La identificación y revisión de todas las publicaciones contables asociadas con el tema.*
- b) La consideración de la aplicación a dichos temas del Marco Conceptual de IASC para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.*
- c) El estudio de requisitos y prácticas contables nacionales y regionales y otros materiales relevantes sobre el tema.*
- d) Una revisión detallada por el Comité Conductor de las publicaciones, de los requisitos y prácticas nacionales y regionales, y de otros materiales relevantes.*

- e) *Una revisión detallada por el Consejo de las recomendaciones de Comité Conductor.*
- f) *Consultas con el Grupo Consultor, Organismos Miembros, organismos que establecen normas y otros grupos o individuos interesados a nivel mundial.*
- g) *Publicación del borrador de la Norma Internacional de Contabilidad.*
- h) *Evaluación por el Comité Conductor y el Consejo de los comentarios recibidos sobre los Borradores Públicos.*

El procedimiento para el desarrollo de una Norma Internacional de Contabilidad es como sigue:

- a) *El Comité Conductor considera las publicaciones implicadas y establece un Cuadro de Puntos Sobresalientes.*
- b) *Después de recibir Puntos Sobresalientes, el Comité Conductor prepara un Proyecto de Declaración de Principios.*
- c) *El Proyecto de Declaración de Principios es distribuido entre los Organismos Miembros y otras organizaciones interesadas para sus comentarios.*
- d) *El Comité Conductor revisa los comentarios sobre el Proyecto de Declaración de Principios que se somete al Consejo para aprobación.*
- e) *El Comité Propulsor prepara un Borrador Público basado en la Declaración de Principios aprobada por el Consejo que se somete a su consideración para aprobación. Después de su revisión y con la aprobación de cuando menos dos terceras partes del Consejo, el Borrador Público se publica. Se invita a hacer comentarios a todas las partes interesadas durante el tiempo de presentación (generalmente seis meses).*
- f) *El Comité Conductor revisa los comentarios y prepara un borrador de la Norma Internacional de Contabilidad.*

g) El Consejo revisa el borrador de la Norma Internacional de Contabilidad. Después de la revisión y con la aprobación de cuando menos tres cuartas partes del Consejo, la Norma es publicada.

Durante este proceso, puede ser necesario emitir más de un Borrador Público antes de desarrollar un borrador de la Norma Internacional de Contabilidad.

Existe también el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad y sus miembros son los organismos contables profesionales que forman parte de la IFAC y son los que se muestran en el cuadro siguiente:

COMOMITES DE NORMAS INTERNACIONALES

Auditing Standards Board (ASB)

Emite el : **Statement on Audity Standards No.**

[**Federacion Internacional de Contadores (IFAC)**]

Sus miembros son:

American Institute of Certified Public Accountans (AICPA)

American Accounting Association (AAA)

International Accounting Bulletin (IAC)

Japan Accounting Association

International Chambers of Commerce; France

European Accounting Association

National Association of Accountants

Accounting Standards Committe (ASC)

Emite los boletines denominados: **Statement of Standards Accounting Practice No. x. (SSAP)**, London UK.

Financial Accounting Statement (FAS) No.

Financial Accounting Standards Board (FASB)

Emite el boletin denominado: **Statement of Finacial Accounting Standards (SFAS) No.**

Exposure Draf No.

International Accounting Standards No. (IAS) (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad)

Emite el: **International Accounting Standards Commite (IASC)** London, UK.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales

Cortar for International Accounting Development, University of Texas, at Dallas.

Chartered Association of Certified Accountants, UK.

Canadiens Institute of Chartered Accountants

Accountin Public Boletin (APB) aponium

Emite: **Statonents of Audition Standards (SAS No.)**

Auditing Standards Board

Certified Public Accountant (CPA)

Fuente: Elaboración Propia

El Uso y Aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad

Las Normas Internacionales son usadas como:

- a) Requisitos nacionales, a menudo después de un debido proceso nacional.**
- b) Como base para todos o algunos de los requisitos nacionales.**
- c) Como un punto de referencia internacional para aquellos países que desarrollan sus propias normas.**
- d) Por las autoridades reguladoras para compañías domésticas o extranjeras.**
- e) Por las compañías mismas.**

La Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) espera de IASC que proporcione Normas Internacionales de Contabilidad generalmente aceptables que sean aprobadas para las ofertas multinacionales de valores y otras ofertas internacionales.

Ultimamente (en septiembre de 1988) el IASC publicó una Encuesta del Uso y Aplicaciones de Normas Internacionales de Contabilidad. La Encuesta comparaba las Normas Internacionales de Contabilidad con los requisitos y práctica contables nacionales en los países miembros. También describía el uso de Normas Internacionales de Contabilidad por los organismos nacionales que implantan normas e incluye ejemplos de la forma en que las compañías revelan que sus estados financieros están elaboradas conforme a Normas Internacionales de Contabilidad.

Las Normas Internacionales de Contabilidad han contribuido en gran manera a mejorar y armonizar los informes financieros en todo el mundo.

En México existen algunas diferencias de estas normas y son las que se muestran en el cuadro:

DIFERENCIAS ENTRE NORMAS INTERNACIONALES Y NORMAS NACIONALES

NORMA	INTERNACIONALES	NACIONALES
<p><i>Inventarios (Método de Valuación)</i></p>	<p><i>Primero en entrar Primero en salir (pepi) y costo ponderador)</i></p>	<p><i>Método de Valuación último en entrar, primero en salir (ufepi). El costo directo como método de valuación no está contemplado por la norma internacional, en los principios de contabilidad del IMCP se habla del costo promedio pero no menciona que se deba utilizar el promedio ponderado</i></p>
<p><i>Capitalización de gastos generales que no son gastos de producción</i></p>	<p><i>Los gastos que no son de producción, tales como los gastos de venta, administración o gastos generales, deben incluirse en el costo de los inventarios solamente hasta el grado en que claramente se relacionen con la colocación de los inventarios en su ubicación y condiciones actuales</i></p>	<p><i>En la práctica llega a ocurrir la capitalización de gastos tales como fletes de los centros de producción al no existir un criterio general en muchos casos se mandan a resultados partidas que deberían aumentar el valor de los inventarios</i></p>
<p><i>Contabilidad de propiedades, planta y equipos adquiridos a cambio de otros activos</i></p>	<p><i>Cuando el cambio es entre bienes diferentes el activo recibido debe ser valuado a su precio justo, y si el cambio ocurre entre bienes similares, el activo es recibido se debe calcular al valor en libros del bien entregado</i></p>	<p><i>Las normas nacionales no hacen la distinción entre activos cambiados diferentes y similares. Solo menciona que cuando hay cambio de activos las cantidades de dinero que se podría recibir por el valor del bien recibido y si no hay mercado de los bienes entregados, se podía tomar el precio de mercado de los bienes recibidos</i></p>
<p><i>Cambios de activos fijos por acciones propias</i></p>	<p><i>Se valorarán por el valor de mercado de las acciones entregadas o a su valor justo</i></p>	<p><i>Se deben valorar al valor de mercado de los bienes recibidos. No se les reconoce el valor de mercado de las acciones cuando éstas, en</i></p>

		<p>caso de su cotización en la bolsa, pueden proporcionar una cuantificación más acertada</p>
<p>Costo de Desarrollo</p>	<p>Reconocerlos como activos cuando se cumplen criterios especificados y reconocerlos como gastos cuando los criterios no se cumplen</p>	<p>La norma nacional a pesar de proporcionar criterios de capitalización concluye que en todos los casos, los costos de desarrollo deben aplicarse a gastos</p>
<p>Venta de Bienes con regreso como arrendamientos puros</p>	<p>Cuando una operación de venta y arrendamiento resulta ser un arrendamiento puro, la operación se pacta al valor justo, se debe reconocer de inmediato cualquier utilidad o pérdida. Cuando el precio de venta es inferior al valor justo, se registra de inmediato, la utilidad o pérdida, cuando la pérdida se compensa con rentas inferiores al valor del mercado, se debe diferir o amortizar su proporción a los pagos por rentas en el periodo que se espera hacer uso del activo. Cuando el precio de venta es superior al valor justo, el exceso se debe diferir y amortizar en el periodo que se espera.</p>	<p>Las normas establecen que en todos los casos la utilidad o pérdida resultante de la transacción en que ocurre un contrato de arrendamiento operativo, se debe aplicar inmediatamente a resultado</p>
<p>Arrendamientos Apalancados</p>	<p>El arrendador registra su inversión en el arrendamiento neto del pasivo, sin recursos y del costo financiero para las terceras partes acreedoras, y reconoce el ingreso financiero en base a la inversión neta en efectivo por recuperar respecto al arrendamiento financiero</p>	<p>Las normas no hacen ninguna observación a los contratos de arrendamiento apalancados, de tal manera que éstos podrían registrarse por los netos del efectivo o como operaciones independientes. En la mayoría de los casos, llegar a ocurrir diferencias importantes en la distribución de los ingresos y reconocimientos de utilidades</p>

<p><i>Corrección de errores fundamentales y umbrales y cambios en políticas de contabilidad</i></p>	<p><i>El punto de referencia consiste en ajustar el saldo de las utilidades acumuladas al principio del ejercicio, o incluye como tratamiento</i></p>	<p><i>El ajuste a resultados anteriores se encuentra muy limitado por la misma norma, de tal forma que haya una tendencia mayor a afectar</i></p>
	<p><i>alternativo ajustar las utilidades del ejercicio como partidas extraordinarias</i></p>	<p><i>las utilidades del ejercicio. En este caso la norma internacional coincide con la norma nacional, empero es de estimarse que la norma nacional debería de coincidir con el tratamiento considerado punto de referencia</i></p>
<p><i>Nuevos principios de contabilidad</i></p>	<p><i>Las normas internacionales reconocen expresamente que en algunas circunstancias la norma nacional o la internacional pueden establecer tratamientos prospectivos derivados de nuevos principios de contabilidad</i></p>	<p><i>Esta norma no se encuentra establecida en un esquema general, empero cada nuevo Boleín de la Comisión de Principios de Contabilidad, señala lo que resulta conveniente para la norma en particular. Empero, pueden ocurrir y de hecho han ocurrido cambios de opinión conforme a los cambios en los integrantes de la misma Comisión</i></p>
<p><i>Contingencia y eventos subsecuentes (Ganancia Contingente)</i></p>	<p><i>No se reconoce en resultados y se revela su existencia solamente si es probable que la ganancia se realice</i></p>	<p><i>Si se tiene la certeza total debe incluirse en los resultados cuando es cuantificable. También se señala que deben divulgarse en las notas de los estados financieros aunque no sea cuantificable</i></p>
<p><i>Obligaciones Laborales (cambios en los supuestos actuariales)</i></p>	<p><i>La norma es remitida al NIC-8 "Partidas no Usuales y de Períodos Anteriores y Cambios en Políticas de Contabilidad", lo cual dejan en incertidumbre la solución final al problema</i></p>	<p><i>Expresamente se señala que deben amortizarse en la vida laboral promedio remanente de los trabajadores</i></p>

<p><i>Presentación de intereses minoritarios</i></p>	<p><i>La norma internacional señala que se presentará entre el pasivo y el capital contable</i></p>	<p><i>Se presentará en el capital contable separadamente del capital contable exclusivo de los accionistas de la tenedora</i></p>
<p><i>Disminución en el valor de una asociada</i></p>	<p><i>La cantidad de una inversión en una asociada debe reducirse para reconocer una declinación en su valor más que temporal, tal reducción será determinada y hecha para cada inversión individualmente</i></p>	<p><i>Esta excepción no es contemplada en México</i></p>
<p><i>Impuestos diferidos</i></p>	<p><i>El método de diferimiento o el método de pasivo, cualquiera de los dos</i></p>	<p><i>En la norma nacional solamente se usa el método de pasivo</i></p>
<p><i>Exclusiones del tratamiento de impuestos diferidos</i></p>	<p><i>No excluyen las partidas que no tienen probabilidad de reversión</i></p>	<p><i>No excluyen las que tengan reversión de manera que sean sustituidas por otras de la misma naturaleza y montos semejantes, ya que en estos casos se consideran compensados los efectos de los impuestos diferidos en el curso del tiempo</i></p>
<p><i>Terminología de impuestos diferidos que lleva diferencias de principios</i></p>	<p><i>Los efectos de impuestos de diferencia temporal que de como resultado un saldo deudor o un cargo al saldo de impuestos diferidos, no debe llevarse adelante a menos que haya una expectativa razonable de su realización</i></p>	<p><i>Las normas nacionales señalan que se deben mantener los saldos deudores solo cuando exista "una certeza prácticamente absoluta de que van a poder recuperarse en periodos futuros". El término certeza prácticamente absoluta, nulificaría los procedimientos de impuestos diferidos que se autorizan en las propias normas</i></p>

Fuente: Elaboración Propia

Los asuntos del IASC son conducidos por un Consejo que comprende a trece países. Actualmente incluye representantes de organismos contables en:

PAISES QUE CONDUCE LOS ASUNTOS DE IASC

Australia	Jordania
Canadá	Países Bajos
Francia	Federación Nórdica de Contadores Públicos
Alemania	Sudáfrica
India	Reino Unido
Italia	Estados Unidos de Norteamérica
Japón	

Fuente: Elaboración Propia

La relación entre IASC y la Federación de Contadores (IFAC), queda establecida en el documento Compromisos Mutuos, del que ambas partes son firmantes. La membresía del IASC (que es la misma que aquella de IFAC), reconoce en el documento de Acuerdos ratificados, que el IASC tiene autonomía total en el establecimiento y emisión de Normas Internacionales de Contabilidad.

El IASC se sostiene con fondos de los organismos contables profesionales y de otras organizaciones en su Consejo y de IFAC, y con contribuciones de compañías multinacionales, instituciones financieras, firmas de contabilidad y otras organizaciones.

El Consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) ha emitido 29 Normas Internacionales de Contabilidad que aplican a los periodos contables de 1994. Estas normas tratan temas que afectan los estados financieros de las empresas de negocios.

El Consejo ha emitido también un Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. Los propósitos del Marco Conceptual incluyen:

- a) Asistir o ayudar al Consejo en el desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad futuras y en la revisión de Normas Internacionales de Contabilidad existentes.
- b) Asistir o ayudar al Consejo en la promoción de la armonización de regulaciones, normas y procedimientos contables, relativos a la presentación de los estados financieros, por medio de una base para reducir el número de alternativas de tratamientos contables permitidos por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Cabe mencionar que el Consejo regularmente se reúne con un Grupo Consultor Internacional que incluye a los representantes de usuarios y personas que elaboran estados financieros y organismos que establecen normas, así como observadores de organizaciones intergubernamentales. Los miembros actuales del Grupo consultor son:

GRUPOS CONSULTORES INTERNACIONALES

- Federación Internacional de Bolsas de Valores (FIBV)
- Asociación Internacional de Institutos de Ejecutivos Financieros (IAFEI)
- Cámara Internacional de Comercio (ICC)
- Confederación Internacional de Uniones de Libre Comercio (ICFTU), y Confederación Mundial del Trabajo
- Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO)
- Asociaciones Bancarias Internacionales
- Asociación Internacional de Barras (IBA)
- Corporación Internacional de Finanzas (IFC)
- El Banco Mundial
- Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB)
- Comisión Europea
- Comité Internacional de Normas de Valuación de Activos (TIAVSC)
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD)(observadores)
- División de Corporaciones Transnacionales y Administración, Naciones Unidas (observadores)

Fuente: Elaboración Propia

Las Normas Internacionales de Contabilidad, se aplican a los estados financieros de cualquier empresa comercial, industrial o de negocios.

La gerencia de tal empresa puede formular estados financieros para su propio uso, de diferentes maneras que se adapten mejor para sus fines de administración interna.

La responsabilidad de la preparación de los estados financieros y de la revelación adecuada, descansa en la gerencia de la empresa.

La responsabilidad del auditor es formar su opinión y rendir un informe sobre los estados financieros.

Dentro de cada país las reglamentaciones locales rigen en mayor o menor grado la expedición de estados financieros. Tales reglamentaciones locales incluyen normas de contabilidad promulgadas por organismos reguladores y/o por organismos profesionales de contaduría de los respectivos países.

Antes de la formación del IASC existían diferencias de forma y contenido entre las publicaciones de normas contables de la mayoría de los países. La IASC toma conocimiento de los proyectos para comentarios o de las normas de contabilidad ya expedidas sobre cada materia y a la luz de tal conocimiento, produce una Norma Internacional de Contabilidad para aceptación mundial. Uno de los objetos de la IASC es el armonizar, hasta donde sea posible, las diversas normas de contabilidad y políticas de contabilidad en uso actualmente en diferentes países.

Al llevar a cabo esta tarea de adaptación de las normas existentes y al formular Normas Internacionales de Contabilidad sobre nuevas materias, el IASC se concentra en puntos esenciales. Por tanto, trata de que las Normas Internacionales de Contabilidad no resulten tan complejas que no puedan aplicarse efectivamente sobre una base mundial. Las Normas Internacionales de Contabilidad expedidas por la IASC, son constantemente revisadas para considerar las posiciones actuales y la necesidad de actualizarlas.

Cualquier limitación es la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad específicas, se aclara en los pronunciamientos sobre esas normas. No se propone que las Normas Internacionales de Contabilidad se apliquen a partidas de poca importancia. Toda Norma Internacional de Contabilidad, se aplica desde la fecha especificada en la Norma y a menos que se indique lo contrario, no es retroactiva.

El AICPA

El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), y la organización profesional nacional de los Contadores Públicos (CPs) en ejercicio, han tenido gran trascendencia en el establecimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos.

En 1959, el AICPA creó el Consejo de Principios de Contabilidad (Accounting Principles, Board, APB) y una nueva División de investigaciones Contables.

Los objetivos de esa reorganización eran cuatro: (1) establecer postulados básicos, (2) formular un conjunto de principios generales, (3) establecer reglas para la aplicación de los principios en situaciones específicas y (4) basar todo el programa en la investigación.*

Opiniones del APB

El APB tenía mas autoridad y responsabilidad que su predecesor, el Comité para Procedimientos Contables.

** Los postulados son supuestos básicos de proposiciones evidentes por sí mismas, que se aceptan generalmente como válidas. Pocos en número y amplios por naturaleza, constituyen las bases a partir de las cuales se pueden deducir los principios o normas.*

Las opiniones del APB se hacían cumplir fundamentalmente a través del prestigio del AICPA y el APB dependiente del mismo, el cual fue reconocido como el cuerpo regulador de la profesión contable, que determinaba y hacía cumplir los principios de contabilidad. Probablemente, la presión más crítica e importante provino de la Comisión de Valores y Bolsas (SEC), que se mostró dispuesta a reconocer al AICPA y apoyó las opiniones del APB.

En 1964, el Consejo (cuerpo directivo) del AICPA circunscribió la expresión "principios de contabilidad generalmente aceptados". El Consejo adoptó la resolución siguiente:

1. Los "principios de contabilidad generalmente aceptados" son aquellos que gozan de un apoyo autorizado sustancial.
2. Las Opiniones del Consejo de Principios de Contabilidad constituyen un apoyo autorizado sustancial.
3. Se puede conceder "apoyo autorizado sustancial" a principios de contabilidad que difieran de las Opiniones del Consejo de Principios de Contabilidad.
4. No se debe hacer distinción entre los Boletines emitidos por el antiguo Comité para Procedimientos Contables sobre cuestiones de principios de contabilidad y las Opiniones del Consejo de Principios de Contabilidad.

Lo que es aún más importante, el Consejo y el APB* declararon que

* La falta de observancia de los principios de contabilidad generalmente aceptados puede dar lugar a que se aplique la Regla 203 que es la Regla de Conducta del Código de Ética Profesional del AICPA. La Regla 203 prohíbe a sus miembros expresar una opinión en el sentido de que los estados financieros están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, si dichos estados contienen una discrepancia importante respecto a un principio de contabilidad promulgado por el FASB, a menos que el miembro en cuestión pueda demostrar que, debido a circunstancias especiales, los estados financieros resultarían engañosos si se presentan en otra forma.

todas las divergencias importantes respecto a las Opiniones del APB y los Boletines de Investigación efectivos debían ser revelados y explicados en los estados financieros publicados por las empresas. Aunque al AICPA reconoce otras fuentes que constituyen apoyo autorizado sustancial, la decisión y la presentación de pruebas en esos casos recaen en el miembro que informe.

En 1971 los líderes de la profesión contable, ansiosos por evitar la creación de reglamentos por parte del gobierno, respondieron nombrando un Grupo de Estudio sobre el Establecimiento de Principios de Contabilidad (Wheat), encargado de "examinar la organización y el funcionamiento del Consejo de Principios de Contabilidad y determinar qué cambios son necesarios para lograr mejores resultados con mayor rapidez". Las recomendaciones del Grupo de Estudio fueron presentadas al Consejo del AICPA en la primavera de 1972, adoptadas en su totalidad y puestas en práctica a principios de 1973. Como resultado de las recomendaciones del Comité Wheat, desapareció el APB y se creó el Consejo de Normas de la Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board, FASB). La creación de este consejo privado e independiente, sin precedentes, tuvo respaldo general. Las expectativas de éxito y apoyo del nuevo FASB se basaron en varias diferencias significativas que existían entre este organismo y su predecesor el APB:

Mayor autonomía. El APB era un comité principal del AICPA, mientras que el FASB no es un organismo que dependa de una sola organización profesional. Es nombrado por la Fundación para la Contabilidad Financiera y sólo responde ante ella.*

Dos de las premisas básicas del FASB establecen que, al desarrollar normas para la contabilidad financiera, (1) deberá hacerlo

* Los miembros de la Fundación para la Contabilidad Financiera son nombrados por representantes de la Asociación Norteamericana de Contabilidad, del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, del Instituto de Ejecutivos de Finanzas, de la Asociación Nacional de Contadores de la Federación de Análisis de Finanzas y de la Asociación Industrial de Valores.

respondiendo a las necesidades y puntos de vista de toda la comunidad económica, no sólo de los contadores públicos, y (2) deberá funcionar a plena vista del público a través de un proceso adecuado.

La aprobación de una nueva norma de contabilidad en forma de FASB Statement (Declaración del FASB) requiere de consentimiento de cuatro de los siete miembros del Consejo.

El efecto de los grupos de presión en las normas de contabilidad.

Desde que se estableció el 30 de junio de 1972, el FASB tardó un año en ser funcional, sustituyendo oficialmente al Consejo de Principios de Contabilidad el 1o de julio de 1973. Desde entonces, el FASB ha emitido 16 memorandos de estudio, 34 declaraciones y 30 interpretaciones.

*El FASB emitió en noviembre de 1978 la primera de una serie de Declaraciones sobre Conceptos de la Contabilidad Financiera. El propósito de la serie es establecer los objetivos y los conceptos fundamentales que el Consejo tendrá en cuenta, al desarrollar futuras normas de la contabilidad y la información financiera.**

La Comisión de Valores y Bolsas

La Gran Depresión de los años treinta, que tuvo como resultado el colapso general de las empresas y del mercado de valores, tuvo como uno de sus resultados directos, la creación de la Comisión de Valores y Bolsas (Ecurrirse anda Exchange Commission SIC) como agencia reguladora independiente encargada por el Gobierno de los Estados Unidos de administrar la Ley de Valores de 1933, la Ley de Bolsa de Valores de 1934 y varias otras leyes. A las

** "Objetivos of Financial Reporting by Business Enterprises" tatement of Financial Accounting Concepts No.1 (Stamford Conn: FASB, noviembre de 1978). pag.1.*

empresas que emiten valores para su venta al público o que están registradas en las bolsas, se les exige que presenten a la SEC estados financieros auditados anuales. A la misma SEC se le dieron amplias facultades para que prescriba, con tanto detalle como le parezca pertinente, las prácticas y principios de contabilidad que deben seguir las empresas que se encuentran bajo su jurisdicción. Los requisitos de presentación a la SEC y sus opiniones en materia de contabilidad se publican en (1) su Accounting Series Releases (Comunicaciones de la Serie de Contabilidad), de las cuales se han emitido más de 250 desde 1973, (2) la Regulation S-X (Regla S-X) que contiene instrucciones y formas para presentar los estados financieros y (3) las decisiones en los casos sometidos a la SEC. Sin embargo, hasta hace poco, la SEC actuó con una notable moderación por lo que se refiere a establecer principios de contabilidad. Por lo general, ha confiado en el AICPA para que regule a la profesión contable y establezca y haga cumplir los principios de contabilidad.

A finales de 1975, la SEC inició una serie de Staff Accounting Bulletins (SABS) (Boletines del Personal de Contabilidad). Para finales de 1978 se habían emitido 25 SABS. Los Boletines, mediante un formato de preguntas y respuestas, presentan ejemplos de las respuestas e interpretaciones ofrecidas por el personal de la SEC en situaciones específicas.

La función cambiante del AICPA.

Durante varias décadas, el AICPA encabezó el desarrollo de principios y reglas de contabilidad. Reguló la profesión contable y estableció e hizo cumplir prácticas contables más que cualquier otra organización profesional. El Consejo de Principios de Contabilidad era un comité permanente del AICPA. Cuando el APB fue disuelto y lo sustituyó el FASB, el AICPA estableció la División de Normas de Contabilidad para que actuara como su vocero oficial en materia de contabilidad e información. El Comité Ejecutivo para Normas de Contabilidad (Accounting Standards Executive Committee, AcSEC) fue establecido dentro de la División y designado comité técnico principal, con autorización para hablar en representación del AICPA en el área de contabilidad e información financieras.

Por otra parte, el AICPA ha iniciado la publicación de *Accounting Research Monographs* (Monografías sobre Investigaciones Contables), que pretenden proporcionar material de fondo y crear controversia, acerca de problemas contables importantes. El propósito de esta monografía es similar al de los Estudios de Investigaciones Contables mencionados con anterioridad. Hasta el momento se han publicado tres monografías que se refieren a los temas siguientes: (1) contabilización de los activos sujetos a depreciación, (2) inversiones entre empresas (3) la información financiera y la evaluación de la solvencia. Estas monografías carecen de autoridad por sí mismas, pero sirven como base para el debate de problemas importantes de información en el área de la contabilidad.

Los autores determinaron los cuatro atributos que debe poseer la información para ser útil en el campo de la contabilidad. Estos cuatro atributos: pertinencia, verificabilidad, imparcialidad y cuantificabilidad.

Otros organismos influyentes.

Algunos otros organismos han influido también en el desarrollo de la teoría de la Contabilidad. La Asociación Nacional de Contadores (National Association of Accountants -NAA-) (antes Asociación Nacional de Contadores de Costos), desde su creación en 1919 se ha interesado por la investigación sobre todo en las áreas de la contabilidad de costos y la contabilidad administrativa. Su publicación mensual es *Management Accounting*. En 1968 amplió su programa de investigación con el fin de "incluir toda la gama de información socioeconómica requerida por quienes administran una empresa y por quienes aportan su capital". Sin duda alguna, este paso hará que en el futuro la NAA ejerza más influencia en el desarrollo de normas de contabilidad.

El Instituto de Ejecutivos de Finanzas (Financial Executives Institute -FEI-) (antes Instituto de Controladores de Norteamérica), y su subsidiaria la Fundación de los Ejecutivos de Finanzas para la Investigación, han publicado varios estudios interesantes sobre contabilidad e información.

También las sociedades estatales de Contadores Públicos constituyen tablas de resonancia y tribunas para ventilar el apoyo o la crítica a los borradores de exposición del FASB.

Interés por parte del gobierno en la profesión contable: El sector público contra el sector privado.

La profesión contable no ha sido ignorada. Por causa de algunos casos de fraude en las empresas, sobornos dentro del país y en el extranjero y quiebras repentinas, que han tenido mucha publicidad, los críticos de la profesión contable empezaron a poner en tela de juicio la dedicación y actuación de sus miembros. Añadase a esto el deseo general de la sociedad de mayor responsabilidad por parte de todas las instituciones, y nadie se sorprenderá de que el Congreso haya comenzado a preguntar acerca de la estructura y las prácticas de la profesión contable, del proceso de fijación de normas de contabilidad y auditoría y de la función que desempeñan los contadores en el mundo de los negocios.

En 1976, por ejemplo, un comité de la Cámara de Representantes, presidido por el Diputado John E. Moss (Comité Moss), emitió un informe criticando al FASB por no haber actuado con la celeridad suficiente para eliminar algunas de las prácticas alternativas de información en el área de la contabilidad. Recomendó que la SEC tomara parte más activa en el establecimiento de principios de contabilidad y que se desarrollara un marco de principios uniformes. En 1977, un comité del Senado presidido por el senador Lee Metcalf (Comité Metcalf) hizo también un examen de la profesión contable y obtuvo un número de conclusiones que no sólo constituían una crítica, sino que eran inexactas. Se advirtió a la profesión contable que, a menos que introdujera cambios sustanciales en su proceso de autorregulación, el Congreso legislaría (1) el establecimiento de normas de contabilidad y auditoría para las empresas de participación pública y (2) la regulación de las firmas de Contadores Públicos que auditan los estados financieros de este tipo de empresas.

La respuesta del sector privado fue directa e inmediata. Incluso antes de que esos comités del Congreso comenzaran a investigar los problemas de la profesión, el AICPA había establecido ya una

Comisión de Estudio de las Responsabilidades del Auditor independiente (conocida como Comisión Cohen), para que estudiara las funciones y responsabilidades de los contadores públicos y aclarara la función del auditor. Entre las recomendaciones de la

Comisión Cohen, que se encuentran actualmente en diversas etapas de ejecución, figuran las siguientes:

- 1. Que se modifique el actual informe estándar del auditor, a fin de convertirlo en un medio más efectivo de comunicación con los usuarios.*
- 2. Que se establezca un código de conducta modelo, para que los usen las empresas clientes al adoptar sus políticas de conducta de los empleados.*
- 3. Que se establezcan criterios para juzgar si los sistemas de control interno son adecuados.*
- 4. Que se lleve a cabo, tan pronto como sea posible, la publicación de lineamientos.*
- 5. Que se examinen los fraudes más significativos y se publiquen análisis que orienten a los profesionistas acerca de los métodos de detección de fraudes y la necesidad de establecer normas de auditoría nuevas o modificadas.*

Como parte de esta reforma voluntaria, AICPA ha establecido una nueva división de firmas de contadores (además de las que ya existían para los miembros individuales del AICPA) que se componen de doce secciones: una para las firmas que auditan a clientes que dependen de la SEC (denominada sección de prácticas de la SEC (denominada sección de empresas privadas); para hacer aceptado como miembro de la sección de prácticas de la SEC, un CP debe:*

** Las firmas de Contadores Públicos que auditan a empresas registradas con la SEC deben ser miembros de la sección de Práctica de la SEC y tienen por lo tanto que cumplir con los requisitos mayores (por ejemplo, la revisión obligatoria, hecha por igual a la que se exige en la Sección de Empresas Privadas).*

1. *Someterse a una revisión independiente del control de calidad, de sus prácticas de auditoría, por lo menos cada tres años.*
2. *Hacer que el socio a cargo de la auditoría de cada cliente dependiente de la SEC cambie cuando menos cada cinco años.*
3. *Proporcionar capacitación constante obligatoria para todos los niveles de su personal profesional.*
4. *Tener ciertas cantidades mínimas de seguro de su responsabilidad.*
5. *Cumplir con ciertas medidas tendientes a salvaguardar su independencia y la calidad de sus auditorías.*

En 1979, la SEC (Securities and Exchange Comision) emitió un informe acerca de la vigilancia de la profesión contable y del proceso del establecimiento de normas de contabilidad, señalando que la iniciativa en este último aspecto corresponde al sector privado. La SEC indicó que la actuación del sector privado ha sido satisfactoria y ha atendido las recomendaciones de reforma y regulación voluntaria.

En enero de 1989 fue publicado el E32, Comparabilidad de los Estados Financieros, este proyecto, trataba de 29 temas en los que las Normas Internacionales de Contabilidad permitían una elección libre del tratamiento contable para transacciones o eventos semejantes. En seguida de la reconsideración de cada tema a la luz de las cartas de comentarios sobre el E32, el Consejo aprobó una Declaración de Intenciones sobre la comparabilidad de los Estados Financieros en junio de 1990.

La Declaración de Intenciones identificaba tres temas sobre los que el Consejo decidió hacer cambios sustanciales a las propuestas en el E32. También identificaba 21 temas sobre los que el Consejo decidió proceder con las propuestas del E32.

En enero de 1989, IASC emite su Auscultación en Borrador E/32, que posteriormente es ampliada y explicada, en julio de 1990

mediante una Declaración de Intención, respecto al tema Comparabilidad de los Estados Financieros, donde el propósito fundamental es disminuir los tratamientos alternativos, establecer el criterio para decidir cuales tratamientos son requeridos, preferidos o eliminados, así como las decisiones tomadas hasta el mes de julio de 1990.

Objetivos del E/32

IASC señala como objetivos de las propuestas del E/32, lo siguiente:

a).- "Eliminar todas las alternativas, menos un tratamiento contable, donde los tratamientos alternativos representan una opción libre para las mismas transacciones y eventos".

b).- "Asegurarse de que el tratamiento apropiado es usado donde las alternativas representan tratamientos diferentes los cuales serían aplicados en circunstancias diferentes".

En consecuencia, la intención es eliminar de las normas, las alternativas en que se estima no hay fundamentos suficientes para seleccionar uno u otro tratamiento.

Concretamente, el E/32 propone la disminución de alternativas en 29 de los casos de la normatividad vigente.

Las decisiones de las 29 partidas del E/32, al mes de julio de 1990.

El apéndice 1 incluye la decisión tomada de 21 de los cambios propuestos en el E/32, los cuales ameritarán que se preparen borradores nuevos de las normas correspondientes que se enviarán a nuevas auscultaciones, no obstante el Consejo no intenta reconsiderar las partidas correspondientes, es decir, se consideran ya en vigor.

El apéndice 2 incluye las normas correspondientes de tres de las proposiciones del E/32, las cuales pueden ser reconsideradas en

el proceso de auscultación a la luz de los comentarios recibidos. Es decir, aún no pueden estimarse como aprobadas; no obstante, en la comparación de normas del capítulo siguiente, se tomaron como ya aprobadas, pero se sujetan a comentarios adicionales que son parte de los contenidos de capítulos siguientes.

El apéndice 3 incluye cinco proposiciones del E/32 de las cuales se ha diferido su consideración, en virtud de formar parte de otros trabajos normativos en proceso. En el futuro el Consejo intenta reconsiderar únicamente las propuestas en que surjan cambios de la posición original del E/32.

Cuadro 1

Partidas en las cuales el Consejo ha acordado incorporar las propuestas del E/32, comparabilidad de los estados financieros en los borradores de normas internacionales de contabilidad sin cambio significativo.

Partida	Tratamiento requerido o punto de referencia	Tratamiento alternativo permitido	Tratamiento Eliminado
Corrección de errores fundamentales y omisiones y ajustes a cambios de política de contabilidad.	Ajustar el saldo inicial de las utilidades acumuladas. Rectificar la información comparativa.	Incluida en el resultado del período actual. Presentar rectificadas la información comparativa	
Reconocimiento de ingreso y utilidades en los contratos de construcción	Método del grado de avance. Cuando las condiciones de ganancias no se cumplen, reconocer los ingresos, cuando los costos incurridos son recuperables.		Método de terminación de Contratos
Valuación de propiedad, planta y equipo	Valuación de Costo	Valuación a Importes re-valorados.	
Valuación de propiedad, planta y equipo adquirido por intercambio de otros activos	Valor Justo para activos adquiridos diferentes. Valor neto en libros para activos adquiridos similares		Valor neto en libros para activos adquiridos diferentes Valor Justo para activos adquiridos similares
Reconocimiento de un incremento en revaluación relacionado con un decremento en revaluación previamente cargado a resultados	Reconocimiento en los resultados del período		Reconocimiento en la inversión de los accionistas
Reconocimiento de los ingresos en las transacciones relacionadas con la prestación de servicios	Método del Grado de Avance. Cuando los egresos de los contratos no pueden ser estimados razonablemente, reconocer los ingresos cuando los costos incurridos son recuperables		Método de Terminación de Contrato

<i>Partida</i>	<i>Tratamiento requerido a punto de referencia</i>	<i>Tratamiento alternativo permitido</i>	<i>Tratamiento Eliminado</i>
<i>Determinación del Costo de los Beneficios por Retiro</i>	<i>Método de Beneficios acumulados</i>	<i>Método de Beneficios Proyectados</i>	
<i>Uso de Salarios Proyectados en la determinación del Costo de los Beneficios por Retiro</i>	<i>Incorporar una suposición sobre salarios proyectados</i>		<i>No incorporar una suposición sobre salarios proyectados</i>
<i>Reconocimiento del costo de servicios pasados, ajustes por experiencia y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales</i>	<i>Reconocer sistemáticamente sobre un período aproximado al promedio de vida laboral esperado de los empleados participantes</i>		<i>Reconocimiento en los resultados del período en que surgen</i>
<i>Reconocimiento de los efectos de las variaciones en los tipos de cambio en activos monetarios a largo plazo</i>	<i>Reconocerlos en el resultado del período actual, a menos de su cobertura</i>		<i>Diferirse y reconocerse en período en curso y re resultados del futuro</i>
<i>Reconocimiento de una pérdida en cambios en la adquisición de un activo proveniente de una devaluación severa cuando la cual no tiene ningún significado práctico su cobertura</i>	<i>Reconocimientos en los resultados del período presente</i>	<i>Reconocimiento como parte del activo</i>	
<i>Tasa utilizada para la convers. de edo.resul.</i>	<i>Reconocimiento en el capital contable</i>		<i>Reconocimiento en el ingreso del período</i>
<i>Tratamiento de diferencias por conversión del estado de resultados por empleo de una unidad distinta a fin de año</i>	<i>Tipo de cambio a la fecha de transacciones (o tasas promedio)</i>		<i>Tipos de cambio al cierre</i>
<i>Subsidiarias operando en economías hiperinflacionarias</i>	<i>Restablecimiento de los estados financieros de acuerdo con IAS 29, antes de su conversión</i>		<i>Conversión de los estados financieros antes de su restablecimiento</i>
<i>Diferencias en cambios en transacciones extranjeras integradas a la matriz</i>	<i>Reconocimiento en los resultados del período, a menos de su cobertura</i>	<i>Reconocimiento como parte del costo de un activo cuando resulta de una devaluación severa con-</i>	<i>Diferirse y reconocer en los resultados del período y futuros</i>

<i>Partida</i>	<i>Tratamiento requerido a punto de referencia</i>	<i>Tratamiento alternativo permitido</i>	<i>Tratamiento Eliminado</i>
		<i>tra la cual no tiene ningún significado práctico su cobertura</i>	
<i>Contabilización de las combinaciones de negocios</i>	<i>Cumpra método de adquisición Mancomunicación método de unión de intereses</i>		<i>Método de mancomunicación de intereses para adquisiciones. Método de compra para unión de intereses</i>
<i>Crédito mercantil positivo</i>	<i>Reconocerlo como un activo y amortizarlo contra resultados en forma sistemática durante su vida útil. La amortización no deberá exceder de 5 años y si un período mayor es justificado no deberá exceder de 20 años</i>		<i>Ajustarlo inmediatamente en el capital contable</i>
<i>Crédito mercantil negativo</i>	<i>Asignar a los activos no monetarios individuales. Después de esta asignación si queda todavía crédito mercantil negativo, se tratará como ingreso diferido y se reconocerá en los resultados en bases sistemáticas como el crédito mercantil positivo</i>	<i>Tratarlo como ingreso diferido y reconocerlo en los resultados en bases sistemáticas como el crédito mercantil positivo.</i>	<i>Ajustarlo inmediatamente en el capital contable</i>
<i>Contabilización del interés minoritario que resulta de las combinaciones de negocios</i>	<i>Valores en libros antes de la adquisición</i>	<i>Valores justos posteriores a la adquisición</i>	
<i>Valuación de las inversiones en propiedades</i>	<i>Valuación al costo con su depreciación</i>	<i>Valuación a cantidades revaluadas</i>	<i>Contabilizar al costo sin depreciación</i>
<i>Reconocimiento de la utilidad realizada previamente reconocida en el superávit por revaluación</i>	<i>Transferir a utilidades retenidas</i>		<i>Reconocerla en los resultados del período</i>

Fuente: Elaboración Propia

Cuadro 2

Partidas con las cuales el Consejo ha acordado hacer cambios significativos en las propuestas del E/32, comparabilidad de los estados financieros; estas partidas serán reconsideradas a la luz de los comentarios recibidos.

<i>Partida</i>	<i>Tratamiento requerido a punto de referencia</i>	<i>Tratamiento alternativo permitido</i>	<i>Tratamiento Eliminado</i>
<i>Asignación del Costo a Inventarios</i>	<i>FFPS o Fórmula de Costo Promedio Ponderado</i>		<i>UEPS y la fórmula de existencia base</i>
<i>Costos de Desarrollo</i>	<i>Reconocerlos como activos cuando satisfagan criterios especificados y como gastos cuando no los satisfice</i>		<i>Reconocer los costos de desarrollo como gastos cuando satisfagan los criterios especificados</i>
<i>Costos de Financiamiento</i>	<i>Reconocerlos como parte del costo de un activo, si toma un período largo para acondicionarlos para el uso que se les pretende darles o para su venta o reconocerlos como gastos en otras circunstancias</i>		<i>Reconocer los costos de financiamiento que satisfacen el criterio de capitalización como gastos</i>

Fuente: Elaboración Propia

Cuadro 3

Partidas en que el Consejo ha diferido su consideración por mayor trabajo pendiente

IAS (NIC) 17. Contabilidad de Arrendamiento.

Reconocimiento de los ingresos financieros en arrendamientos financieros.

El Consejo estima que son requeridos mayores estudios en el reconocimiento de los ingresos financieros en aquellos contratos en que las inversiones netas del arrendador establecidas son afectadas importantemente por factores de impuestos, se planea el desarrollo de una definición internacional aceptable de tales contratos y divulgar el uso del término de "arrendamiento apalancado".

IAS (NIC) 25. Contabilidad de inversiones

Cuantificación de inversiones en el largo plazo

Cuantificación de inversiones de acciones cotizadas en el mercado mantenidas como inversiones en el largo plazo

Cuantificación de inversiones temporales

Reconocimiento de incremento y decremento en la valuación de inversiones temporales

La consideración de todas estas partidas han sido diferidas por mayor trabajo del proyecto Instrumentos Financieros

4. TECNICAS DE AUDITORIA

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Las Técnicas de Auditoría son las siguientes:

Estudio General.- Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del contador público, que basado en su preparación y experiencia podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de las redacciones de los asientos anotados en la cuenta y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados por ella. En forma semejante, el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que, generalmente deberá aplicarse antes de cualquier otra.

El estudio general, deberá aplicarse con mucho cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional sólido y amplio.

Análisis. Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como se encuentran integrados y, puede ser básicamente de dos clases

a) Análisis de saldo

Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unas de otras, por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando éste es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte de su saldo neto de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.

b) Análisis de movimiento

En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo, en las cuentas de resultados, aún más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

Inspección. Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito, u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad. En igual forma, alguna de las operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo pueden estar registradas en

títulos, documentos o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada, o de la circunstancia que se trate de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.

Confirmación. Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación, y, por lo tanto, de informar de una manera más válida sobre ella.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas:

- Positiva. Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.

- Negativa. De envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.

- Indirecta, Ciega o en Blanco. No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

Investigación. Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Con esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor en gran parte puede formarse su opinión sobre la contabilidad de los saldos de deudores mediante información y comentarios que obtenga de los jefes de los depar-

tamentos de crédito y cobranzas de la empresa.

Declaración. Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo amerita.

Conviene hacer notar que, aun cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ingerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

Certificación. Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

Observación. Presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos.

El auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma como el personal de la empresa las realiza. Por ejemplo, el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando la manera como se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

Cálculo. Verificación matemática de alguna partida

Hay partidas en la contabilidad que son resultados de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; el auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

Conviene advertir que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas.

Por ejemplo, el importe de intereses ganados que puede haber sido originalmente calculados sobre la base de cálculos mensuales sobre las operaciones individuales, se puede comprobar por un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo.

CAPITULO II

EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

En este capítulo se hace una síntesis sobre la evolución de los Estados Financieros. Posteriormente aborda el concepto y los objetivos que estos tienen para los diferentes usuarios, y finalmente resalta la importancia dentro de nuestra profesión del Dictamen de Estados Financieros que emite el profesionista en Contaduría Pública.

Asimismo se mencionara los tipos de Dictamen y su clasificación.

1. EVOLUCION, CONCEPTO, OBJETIVO E IMPORTANCIA

1.1. Evolución

Antecedentes en Europa y Estados Unidos.

La profesión del auditor, tal y como se le conoce actualmente, es de creación relativamente reciente y fue la Ley Británica de Sociedades Mercantiles (Compañías Act) de 1862 la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del contador público.

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

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

Tengo delante de mí el balance.....
limitado al año terminado en septiembre 30 de 1887, el que fue
auditado y hallado correcto.

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

La existencia de los dictámenes transcritos no es de extrañarnos
si consideramos que ya por el año 1773 en la ciudad de Edimburgo
existían contadores al servicio del público. Mayor desenvolvimien-
to vino con el tiempo, y para 1880 el Gobierno Inglés reconocía
al Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, y
partían, rumbo al nuevo mundo, auditores independientes para
cuidar de las inversiones inglesas en esas tierras.

La forma de dictamen más utilizada en los Estados Unidos de Nor-
teamerica por el año 1900 fue la siguiente:

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

En 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos, a solici-
tud de la Federal Trade Comission, preparó un folleto sobre la
auditoría del balance, que se llamó Método Aprobado para la Pre-
paración del Balance General (Approved Methods for Preparation of
Balance Sheet Statements), el cual fue publicado por el Federal
Reserva Board, constituyendo éste el primer intento para unificar
la forma de dictamen. El dictamen que entonces surgió fue redac-
tado en los términos siguientes:

He practicado una auditoría de las cuentas de la compañía "X" por
el período al.... y certifié que el balance general y los
estados de pérdida y ganancia que se incluyen han sido formulados
de acuerdo con el plan aprobado por la Junta de la Reserva Fede-
ral y en mi opinión presentan la posición financiera de la Cía.

"X" al.....y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado.

En la anterior redacción notamos que ya se incluía la opinión del profesional sobre la situación financiera del negocio; fue el paso inicial, pero aún quedaba mucho camino que recorrer. Apenas se comenzaba a tratar de persuadir a los profesionales para evitar que la variedad de dictámenes redactados de acuerdo con la forma de expresarse de cada contador independiente continuara causando confusiones.

Los resultados de este primer intento no fueron satisfactorios, como muchos contadores formulaban el dictamen de manera más sencilla de la que se había recomendado, y otros presentaban un informe en el cual listaban todos los procedimientos que habían seguido dejando al criterio de quien lo leyera si esos procedimientos eran adecuados o se habían omitido algunos de importancia. Además la gran mayoría del público no tenía la menor idea del plan que había sugerido la Federal Reserve Board. Con esa experiencia se encauzó la corriente para unificar el criterio del contador público en otra dirección. Fue hasta el año de 1951 en que apareció en los Estados Unidos una codificación de boletines sobre Procedimientos y Normas de Auditoría, editado por el Instituto Americano de Contadores Públicos, con lo cual también se implantó el uso de un modelo común de dictamen.

Dentro de la evolución del Dictamen en México en el año de 1802 la redacción del dictamen era "He formado esta cuenta con presencia de los documentos comprobantes que incluyo, de los apuntes y noticias ciertas que he adquirido, de las que comunicó a mi esposa y algunos datos que me constan; en cuya virtud, cumpliendo los encargos de que me hallo, le presenté asegurando sencillamente, bajo mi palabra de honor, que no procede en nada de malicia; y que los defectos que tenga, son precisamente involuntarios.

México.....de.....1802.....

Firma

En México la evolución del Dictamen había sido fiel reflejo de los cambios que había sufrido en los Estados Unidos hasta el año de 1955 en que fue creada la Comisión de Auditoría por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con el fin de adaptar a nuestro sistema lo ya aprendido por las Instituciones de Contadores Públicos de Norteamérica.

Es así en el año de 1964 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Procedimientos de Auditoría recomendó a sus miembros una misma forma de Dictamen de Estados Financieros, cuya leyenda se transcribe a continuación.

"He examinado el balance general de la compañía "X", S.A. al... 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.

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 los del año anterior.

Y finalmente en virtud de que el Dictamen anterior contenía terminología técnica, que solamente los conocedores en esta materia podían entender el Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomendó en su revista de Contaduría Pública, del mes de junio de 1975 un nuevo dictamen cuya redacción dice:

"En mi opinión, con base en el examen que practique, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía".

Presenta la situación financiera de la compañía "X", S.A. al... de 19... y los resultados de sus operaciones por el año que término en esa fecha.

1.2.- Concepto y el objetivo del Dictamen

De acuerdo con la definición de la Real Academia de la Lengua Española "Es la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa"

Este concepto es válido ya que en las redacciones de los primeros dictámenes que hacían los Contadores Públicos, donde era sólo una opinión o un juicio sobre ciertas operaciones.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define el dictamen del auditor como el "Documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los Estados Financieros de su cliente".

Para Osorio Sánchez Israel, el Dictamen "Es el documento en el cual el Contador Público o Licenciado en Contaduría expone su opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros de la Entidad, después de haber concluido la Auditoría".

1.3. Dictamen

El Boletín 4010 nos dice que el dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo, asimismo el dictamen sobre estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.

a. Alcance y Limitaciones

Proporcionar los elementos necesarios para que el contador público aplique las normas de auditoría relativas a la emisión del dictamen como resultado de un examen de estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Por lo tanto, no se refiere a dictámenes emitidos con propósitos

especiales, para los cuales existen normas específicas.

Identificación de los estados financieros.

Generalmente, el dictamen del auditor se referirá al balance general y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera. Sin embargo, en algunos casos el auditor emite un dictamen solamente sobre el balance general y no sobre los otros estados financieros básicos.

Asimismo, el auditor podrá emitir una opinión sin salvedades sobre uno de los estados financieros y uno con salvedades o una opinión negativa o abstenerse de opinar sobre otro, si las circunstancias así lo requieren.

A quien debe dirigirse el dictamen

Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

b. Redacción y Firma del Dictamen

Deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen, puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: hemos examinado; en nuestra opinión; etc), cuando es una firma de contadores públicos quien lo suscriba.

Fecha del Dictamen

Por regla general, la fecha del dictamen deberá ser la misma en la que el auditor concluya el trabajo de auditoría de estados financieros, o sea, cuando se retire de las oficinas de la entidad. Una vez obtenida la evidencia de la información que esto dictaminando.

El objetivo es el de establecer la forma y contenido del dictamen, que debe emitir el auditor al término de su examen practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas y describir las modificaciones a dicho documento cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo y/o desviaciones en los principios de contabilidad. Asimismo, también se refiere a aquellos casos en que el auditor considera necesario incluir un párrafo de énfasis en su dictamen.

C. Importancia

El Licenciado en Contaduría a través de su dictamen, informa a los lectores si los Estados Financieros de la Entidad Auditada son o no confiables; por lo consiguiente; si la información financiera es correctamente determinada aplicando principios de contabilidad generalmente aceptados, los interesados en dicha información, la aceptan y se basan en ella para tomar decisiones; y dado que no todos los usuarios de la información financiera persiguen los mismos objetivos, ni tienen las mismas necesidades de información el Dictamen de Estados Financieros interesa a accionistas, trabajadores, e instituciones de crédito, proveedores, acreedores e inversionistas potenciales.

2. TIPOS DE DICTAMEN

2.1. Dictamen Tradicional

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Procedimientos de Auditoría recomienda a sus miembros de una forma de Dictamen que en el lenguaje de la profesión se le denomina "Dictamen Tradicional".

Se le conoce como Dictamen Tradicional ya que su empleo data de octubre de 1964 hasta octubre de 1975 y durante el tiempo que estuvo en vigencia obligatoria cumplió con los fines de dar a conocer a los interesados de la información, la naturaleza del alcance del examen y los juicios sobre los cuales expresaba su opinión el Contador Público.

A continuación Transcribimos su Texto

"He examinado el balance general de la compañía "X", S.A., al _____ y los estados de resultados y de cambio 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 otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

"En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A., al _____ 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. Mi examen sobre los estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que dentro de las circunstancias, considere necesarios".

2.2. Salvedades

De las salvedades revisaremos su concepto, consideraciones, clasificación, así como sus características.

a. Concepto

El Diccionario de la Real Academia Española de la lengua define a las salvedades como "razonamiento o advertencia que se emplea como excusa, descargo, limitación o cortapisa de lo que se va a decir o hacer"

Eric L. Kohler, nos dice que la salvedad es "la declaración en el dictamen de un auditor llamando la atención hacia alguna limitación referente a su examen, o hacia su duda o inconformidad con alguna partida incluida.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las salvedades como "las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal. El auditor puede hacer salvedades en el caso de que las excepciones particulares, ya sean individualmente o en su conjunto, no afecten una área importante o significativa de los propios estados financieros.

b. Consideraciones

El boletín H-03 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría nos da el siguiente pronunciamiento relativo al dictamen con salvedades.

"En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por existir alguna o algunas partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y reglas particulares o bien, por haber existido limitaciones en el alcance del examen o que existan incertidumbres sobre la solución de alguna de las mencionadas situaciones, el auditor deberá emitir, lo que generalmente se denomina, un dictamen con salvedades o excepciones a su opinión".

El Licenciado en Contaduría deberá tener siempre presente la norma de auditoría relativa a "salvedades" cuando las circunstancias lo ameriten, ya que su importancia es materia de su juicio personal y de su criterio profesional.

c. Hay muchas causas para clasificar el origen de las salvedades, pero las más representativas son:

- Limitaciones al alcance del examen:

- a) por exigencia del cliente
- b) por causas ajenas al control del cliente y del auditor

- Los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera a los resultados de operación por:
 - a) No estar en acuerdo con principios de contabilidad (incluyendo reglas particulares de valuación y presentación)
 - b) Que no existen notas a los estados financieros de asuntos importantes
- Los principios de contabilidad no fueron aplicados consistentemente con relación al año anterior.
- Existe incertidumbre sobre asuntos no resueltos a la fecha de los estados financieros.

2.3. Características

Considerando que la inclusión de salvedades en el dictamen está sujeta a diversas características y situaciones que se pueden presentar, en el desarrollo del trabajo del auditor, y que no se da el caso de similitud en las causas que las originan y las repercusiones en los estados financieros tampoco son similares de una entidad a otra; dichas salvedades no están sujetas a un modelo fijo de leyenda; sino su redacción queda supeditada al estilo profesional de quien la emite. Por lo mismo su expresión al incluirse en el dictamen debe reunir ciertas características que permitan a los lectores tener una idea clara y veraz de los elementos que limitan la opinión del autor.

d. Las características que deben reunir son:

- a) Deben ser limitaciones o excepciones parciales a la afirmación o a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen.
- b) Deben contener una descripción clara y precisa del asunto que tratan
- c) Deben estar plenamente identificados y referirse a la afirmación o a lo que se va a limitar

- d) Deben indicar el motivo o fundamento que las origina
- e) Deben referir la cuenta o grupo de cuentas así como los estados financieros que afecten
- f) Deben indicar claramente la trascendencia e importancia que tienen relación a los estados financieros
- g) Deben cuantificarse los importes cuando sea posible determinarlos y expresar en qué afectan a cuentas, rubros o estados financieros en conjunto.
- h) El efecto que tengan las salvedades sobre los estados financieros, no debe ser de tal magnitud que pueda invalidar la opinión del Contador Público, ya que en tal situación estaríamos en presencia de otro tipo de dictamen.

Ejemplo de dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad:

He examinado los estados de situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambio en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la evaluación de la presen-

tación de los estados financieros tomando en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Según se explica en la Nota..... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19___ y 19___ no incluye saldos que se consideren de dudosa recuperación por \$xxxxxx y \$xxxxxx respectivamente.

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19___ y 19___ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contables y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.4. Dictamen Negativo

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado de importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

En el caso de que se emita un dictamen negativo, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

Ejemplo de Dictamen Negativo:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, considerándose que dichos efectos son importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenido durante ambos ejercicios.

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.5. Dictamen con abstención de opinión

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.

El hecho de abstenerse de opinar no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en la aplicación de los principios de contabilidad, detectadas en su revisión.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el contador público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a los principios de contabilidad, así deberá expresarlo.

En el caso de que exprese una abstención de Opinión, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

Cuando se emite un dictamen con abstención de Opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo de dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del auditor incluida en el primer párrafo y, adicionalmente, eliminar el segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular.

Ejemplo de un dictamen con abstención de opinión:

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19.., y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en

la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19.., que ascienden a \$XXXXX y que representan un _% de los efectivos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19.., y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

2.6. Dictamen Fiscal

Este se debiera presentar ante las autoridades fiscales competentes, dentro de los 7 meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trata a través de discos magnéticos flexibles, la documentación correspondiente como es la hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objetivo, que contenga la información sobre los estados financieros básicos

respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de autoevaluación inicial incluido en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría, así como lo siguiente:

- a).- Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos en base a :
- 1.- Estados de Posición Financiera
 - 2.- Estado de Resultados
 - 3.- Estado de Variaciones de Capital Contable
 - 4.- Estado de Cambios en la Situación Financiera en base a efectivo
- b).- Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de la administración, de ventas, financieros y otros
- c).- Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad.
- d).- Conciliación entre los resultados contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
- e).- Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.
- f).- Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
- g).- Análisis de operaciones de comercio exterior
- h).- En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladoras y empresas relacionadas que no consoliden.

La documentación anterior se acompaña, por la carta de presentación del dictamen, así como el propio dictamen firmado por el contador público que lo emite y una relación por escrito de los archivos contenidos en el disco flexible agrupados de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría. La presentación de dichos documentos y del disco se hará en dos tantos.

2.7. Dictamen Nuevo

Por la razón de que el dictamen tradicional incluye una serie de tecnicismos que sólo para los conocedores de esta materia tiene un verdadero significado, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos también recomienda a sus miembros la utilización de un nuevo dictamen cuya redacción dice:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S.A., al y los resultados de sus operaciones por el año que termino en esa fecha.

Los fundamentos en que se basa la recomendación del nuevo dictamen son básicamente los siguientes:

La forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el Contador Público como resultado de su trabajo.

Se establece la responsabilidad de la Entidad Auditada, en la elaboración de los estados financieros.

Existe la certeza de que las normas de auditoría relativas a la personalidad, a la ejecución del trabajo y al informe, siempre serán cumplidas por el auditor, no obstante que no haga referencia a ellas el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.

Y así el Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda

utilizar cualquiera de las tres formas de dictamen transcritos en el punto 2, incisos A y B.

El Licenciado en Contaduría puede optar por utilizar cualquiera de las tres, excepto cuando el dictamen sea para efectos fiscales ya que entonces deberá utilizar la nueva norma.

a. Elementos

a).- Membrete.- Se forma por el nombre del Licenciado en Contaduría que emite su opinión de los estados financieros examinados, o membrete de la Asociación Profesional a la que pertenezca, si es que ésta asociado.

b).- A quien o a quiénes se dirige el dictamen.- El dictamen debe dirigirse al público en general, sin embargo toda la generalización implica desde luego correr el riesgo de la inexactitud, y por tal motivo el dictamen debe dirigirse a aquellas personas que tienen o pudieran tener diversas clases de relaciones en la Entidad Auditada, por ejemplo, accionistas, fuentes de crédito, acreedores, clientes, inversionistas potenciales, etc., y es así como en la práctica se acostumbra dirigirlo a quien contrate los servicios del Contador Público que normalmente son la Cía. "X", S.A.; o el Consejo de Administración de la Cía. "X", S.A.

c).- Párrafo de Alcance.- He o hemos examinado.- El código de Ética Profesional en su artículo 2.01 advierte al Licenciado en Contaduría no expresar ninguna opinión profesional sin haber practicado un examen adecuado con apego a normas de auditoría y a principios éticos.

EL BALANCE GENERAL DE LA CIA. "X", S.A. Y LOS CORRESPONDIENTES ESTADOS DE RESULTADOS Y DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA QUE LE SON RELATIVOS POR EL AÑO QUE TERMINO EN ESA FECHA.

Esta afirmación está precisando que estados financieros se han examinado, a qué entidad se refiere y a qué fecha le son relativos. Únicamente se hace mención a los estados financieros básicos, por la razón de que estos nos muestran una información general adecuada, de la entidad económica para interpretar la situa-

ción financiera y tomar decisiones.

MI EXAMEN SE EFECTUO DE ACUERDO CON LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS. Esta afirmación constituye una garantía a los interesados en la marcha de las finanzas de la entidad auditada, ya que el trabajo llevado a cabo por el Licenciado en Contaduría cumple con los requisitos mínimos de calidad que le exige la profesión organizada a dicha actividad.

EN CONSECUENCIA, INCLUYO LAS PRUEBAS DE LOS REGISTROS DE CONTABILIDAD Y LOS OTROS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA QUE CONSIDERE NECESARIOS EN LAS CIRCUNSTANCIAS. Con esta afirmación, el Licenciado en Contaduría está demostrando que quedó ampliamente satisfecho de haber obtenido la evidencia suficiente y competente.

d).- Párrafo de la Opinión.- En mi opinión, los Estados Financieros que Adjunto, Presentan Razonablemente la Situación Financiera de la Cía. "X", S.A. al.....y los Resultados de su Operación del año que termino en esa fecha, de Conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que fueron Aplicados Sobre Bases Consistentes con las del año anterior.

Es aquí donde el profesional independiente emite su opinión y se compromete integralmente en el sentido de que los estados financieros que menciona en su dictamen, presentan razonablemente la situación financiera y resultado de operación, para lo cual debe de indicar si la entidad cumplió con los principios de contabilidad que la profesión tiene como aceptables y si dichos principios fueron aplicados sobre las bases consistentes con los del año anterior, y esta opinión que emite el Licenciado en Contaduría, otorga seguridad a terceros interesados, para la toma de decisiones.

e).- Firma.- Con su firma el Licenciado en Contaduría está aceptando integralmente la responsabilidad de las declaraciones específicas en el dictamen.

f).- Lugar y Fecha.- El día en que el Licenciado de Contaduría abandona las oficinas del cliente, es el mismo que se debe llevar el dictamen, indicando el lugar.

b. Afirmaciones Básicas

El Licenciado en Contaduría al emitir su opinión de estados financieros, está declarando y aceptando la responsabilidad que tales afirmaciones implican, las cuales se encuentran en el dictamen que transcribimos en el punto 2, inciso "A".

- Aclaración de los estados financieros examinados, a qué entidad se refiere y a qué fecha le son relativos.

c. Ejemplo de Dictamen Nuevo

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. emite Nuevo Dictamen

La Comisión ha juzgado oportuno presentar a la profesión un nuevo dictamen en el que:

- 1).- Se eliminan las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría:
- 2).- Se eliminan las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente:
- 3).- Se elimina el calificativo de "razonablemente".
- 4).- Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

La Comisión recomienda que el texto del nuevo dictamen sobre los estados financieros sea como sigue:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompaña preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de.....al 31 de Diciembre de.....y los resultados de sus operaciones por el año que término en esta fecha.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Fuentes Rangel y Cía.
Contador Público
Luis Reyes Kantú López
Cédula Profesional 177729

d. Fundamento del Nuevo Dictamen

Las razones en que se basa la recomendación del nuevo dictamen son básicamente las siguientes:

Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a duda respecto a lo que quiere y puede expresar el contador público 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 contador público.

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

En forma similar, el contador público tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente principios de contabilidad generalmente aceptados en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlos expresamente en

el dictamen, para cumplir con las normas de auditoría.

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

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

La simplificación que se propone del dictamen es congruente con el hecho de que existiendo los artículos 2.11 y 2.12 del Código de Ética Profesional, que establecen obligaciones semejantes a las que se derivan de las normas de auditoría generalmente aceptadas, no se ha considerado indispensable hacer referencia a las observaciones de las normas de ética profesional dentro del cuerpo del dictamen.

2.8. Dictamen Actual y Tradicional

Desde los inicios de la profesión hasta la época actual, podemos observar las múltiples modificaciones que ha sufrido el dictamen del contador público conforme a los avances logrados en la propia profesión y principalmente a la confianza depositada en ella.

Los dictámenes presentados anteriormente nos dan una idea del cambio frecuente que el dictamen ha experimentado a través del tiempo, pudiéndose notar que las modificaciones se han enfocado al párrafo de alcance o extensión de la revisión, siempre con la finalidad de abreviar y simplificar el contenido de dicho párrafo.

Desde la emisión de los primeros dictámenes se han ido produciendo cambios en la redacción del párrafo del alcance, como resultado de los continuos avances logrados en el campo de la auditoría externa, y según se sigan logrando adelantos en la profesión, seguirán influyendo en redacción del párrafo de alcance.

Esto hace necesaria una reestructuración del dictamen con miras a una redacción más sencilla y concreta, el hecho de mencionar la extensión del examen realizado quizá haya tenido más fundamento en años anteriores, debido al entonces limitado campo de acción profesional y al no haberse todavía cimentado la confianza en el ejercicio de la contaduría, lo que consecuentemente obligó al contador público a señalar la clase de trabajo efectuado para salvaguardar su responsabilidad; actualmente se han superado las circunstancias, pues el campo de acción profesional en su fase de auditoría externa es ya amplio y ya existe confianza en el público que demanda sus servicios.

El examen de estados financieros se apoya fundamentalmente en la observancia por parte del auditor de las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dentro de la clasificación de las mismas, en el grupo correspondiente al desarrollo del trabajo, se habla de la norma que obliga a la obtención de evidencia suficiente y competente, ó sea la obtención por parte del auditor de los elementos objetivos necesarios que le permitan emitir una opinión profesional. De acuerdo con lo establecido por esta norma, el auditor aplicará tanto los procedimientos de auditoría tradicionales o de aceptación general, como aquellos que juzgue necesarios en las circunstancias de cada caso en particular, con lo cual dará cumplimiento a esta norma al obtener los elementos de juicio suficientes para respaldar su opinión profesional.

En la redacción del dictamen actual se menciona, en el párrafo de alcance, que el examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, consecuentemente, incluye las pruebas sobre la documentación y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que juzgó necesarios en vista de las circunstancias. La mención de esta frase se ha considerado de tipo educativo para el lector interesado en el dictamen de estados financieros a quien haya que hacer notar la importancia de la revisión a que se sometió la documentación y los registros de contabilidad de la empresa. Sin embargo, debe considerarse que el hecho de especificar dichos procedimientos nos da una idea clara del verdadero examen a que se han sometido los estados financieros, ya que el auditor ha tenido que aplicar una serie de procedimientos de naturaleza diversa, que en todo caso amerita-

rían, también inclusión dentro de este párrafo del dictamen.

Por otra parte, cabe agregar que con el hecho de haber efectuado la revisión de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas se admite tácticamente que el auditor tuvo que efectuar la revisión de documentos, registros de contabilidad, y aplicar aquellos procedimientos de auditoría que juzgó necesarios en las circunstancias especiales del caso.

Considerando la consistencia como uno de los principios de contabilidad generalmente aceptados, debería eliminarse del dictamen actual la frase en que se menciona, puesto que al declarar que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados tácticamente se está admitiendo que se ha observado el principio de la consistencia en la aplicación de dichos principios, pues en caso contrario el contador público estará obligado a señalar en su dictamen, como salvedad cualquier desviación de la aplicación uniforme de los principios de contabilidad.

a. Ejemplo del dictamen propuesto

Las consideraciones anteriores en cuanto a la redacción del dictamen actual nos ha sugerido una redacción más apropiada y más accesible que podría ser la siguiente.

Consejo de Administración Compañía "Z"
Presenta:

Hemos examinado el Balance General de la Compañía "Z" al.....y los correspondientes estados de Pérdida y Ganancia y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados.

En nuestra opinión el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejarán razonablemente la situación financiera de la compañía "Z" al.....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.

México, D.F.,.....19.....

*Fuentes, Rangel y Cía
Contador Público Luis Rey Rantú López
Céd. Prof. 177729*

2.9. El Dictamen en el Futuro

Comentarios Generales

Hasta la fecha el dictamen se a circunscrito exclusivamente a los estados financieros tradicionales, es decir, al Balance General y al estado de Pérdidas y Ganancias y aún cuando se reconoce que son los de mayor interés e importancia, su uso no es ni debe ser tan limitado.

Es por esto que se vislumbra un futuro amplio para la opinión del contador público.

El Incremento de la Industrialización.

En nuestro país requerirá de una efectiva acumulación de capitales, y debe esperarse no sólo que los grandes negocios crezcan más, sino que también surjan numerosas empresas medianas, que se

desarrolle la Bolsa de Valores, que se amplie la necesidad de crédito. Los administradores profesionales acudirán por razones de lógica al auditor externo, como una medida para mostrar a los dueños del capital como administran los bienes que les fueron confiados y, en cierta forma, para diluir sus responsabilidades.

Además el público cada día confiará más en la imparcialidad e independencia del contador público y solicitará directa o indirectamente su aval para cualquier asunto de negocios en que se necesite la opinión autorizada de un profesional; como lo es el auditor.

La función del contador público como atestiguador se ha identificado principalmente con la expresión de su opinión sobre los estados financieros, como resultado de una auditoría. Más no existe razón para que se limite así dicha función. Puede aplicarse a cualquier comunicación de datos financieros, económicos o de otra índole hecha de una persona a otra siempre que existan o puedan desarrollarse normas adecuadas según las cuales pueda evaluarse la razonabilidad de tal exposición o representación.

De aquí que el contador esté en función de aplicar con oportunidad sus aptitudes profesionales al dar testimonio de una amplia variedad de estados o declaraciones que versen sobre recursos económicos, su origen, naturaleza, cantidad, acumulación, asignación, y agotamiento. La función de atestiguar no debe por fuerza limitarse a datos expresados en términos monetarios.

A continuación se mencionaran otros estados financieros que en un futuro cercano podrán dictaminarse y que hasta ahora pocos son los contadores públicos que se han encargado de dictaminar:

- 1.- Estados preformas
- 2.- Auditoría administrativa
- 3.- Estados de costo de producción
- 4.- Estados financieros presupuestados
- 5.- Evaluación de resultados en los proyectos
- 6.- Auditoría sobre la productividad de un negocio
- 7.- Datos económicos y estadísticos
- 8.- Estados Financieros de personas físicas

- 9.- Auditoría sobre la productividad de un negocio
- 10.- Cuantificación de los ingredientes de un producto
- 11.- Estados financieros de una organización sin fines de lucro
- 12.- Estados financieros de los sindicatos
- 13.- Estado de origen y aplicación de los recursos
- 14.- Auditorías de los estados y municipios
- 15.- Punto de equilibrio de las empresas
- 16.- Peritajes y arbitrajes en asuntos financieros y fiscales
- 17.- Elecciones de un sindicato
- 18.- Lanzamiento de un nuevo producto
- 19.- Encuesta de radio
- 20.- Fijación de sueldos para obreros, empleados y ejecutivos
- 21.- Revisión del cálculo de participación de los trabajadores en las utilidades
- 22.- Certificación de la circulación pagada de periódicos y revistas
- 23.- Dictamen sobre estados financieros consolidados
- 24.- Dictamen del comisario
- 25.- Informe de los auditores y comisarios
- 26.- Dictamen a empresas en etapa preparatoria
- 27.- Dictamen con salvedad a empresas en etapa preparatoria
- 28.- Dictamen sobre el control interno
- 29.- Dictamen tradicional a los boletines B-7 y B-10
- 30.- Dictamen Gubernamental
- 31.- Dictamen complementario del I.V.A.
- 32.- Dictamen Fiscal

CAPITULO III

RESPONSABILIDAD DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN LA EMISION DE SU DICTAMEN

En este capítulo hablaremos de la responsabilidad profesional y legal que tiene el Contador Público con la sociedad, así como los aspectos específicos, por los cuales se rigen para el desarrollo de la profesión, requisitos, conceptos, objetivos y características del profesionista, así como la responsabilidad del Licenciado en la emisión de su dictamen y la diferencia que existe entre México y los Estados Unidos.

Se menciona que la Contaduría, a la vez que tiene carácter científico, constituye una disciplina profesional, lo que significa que se reconoce como una profesión.

1. DEFINICION DE LA PROFESION

La Real Academia de la Lengua Española dice que la raíz de la palabra profesión es:

(del latín *professio-onis*) acción o efecto de profesar.
Empleo, facultad u oficio que cada uno tiene y ejerce públicamente.

a. La Profesión:

Es ejercer un oficio, es decir, desempeñar un determinado género de trabajo de un modo habitual.

El C.P. Arturo Elizondo López dice que la profesión puede definirse como el conjunto de conocimientos adquiridos y ejercidos de una manera metódica, racional y objetiva sobre un área del conocimiento universal, con el propósito de satisfacer necesidades del hombre.

En sentido estricto y como carrera profesional, es la actividad

quo desempeña habitualmente al servicio de la comunidad y cuya doctrina y habilidades se obtienen en una universidad.

b. En cuanto a los requisitos para obtener el título profesional, haremos una comparación entre México y los Estados Unidos para tener una evaluación y conocimiento de los niveles de estudio.

REQUISITOS EN MEXICO Y EUA PARA EJERCER LA CARRERA DE C.P.	
MEXICO	E. U. A.
<p>Título y Cédula Profesional Tesis y Examen Profesional (algunas instituciones)</p> <p>Examen General de Calidad Profesional de Contaduría (opcional)</p> <p>En México para poder ejercer la profesión de Contador se necesita:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nivel Académico: Bachillerato Conocimientos Técnicos Título Profesional - Tener Socialmente: Responsabilidad Social Práctica Profesional Ética Profesional Mínimo de Calidad Campo de Actuación Profesional 	<ul style="list-style-type: none"> * Aquí cada Estado de la Federación tiene un Consejo de Contaduría Pública (Board of Accountancy-BL) donde reciben las solicitudes para presentar el Examen profesional. * Los Consejos de Contaduría Pública (BA) son los responsables de las reglamentaciones y requisitos para los aspirantes a CPA, así como la legislatura de cada Estado, también es responsable de formular las leyes y reglamentos que rigen la Contaduría Pública en el mismo. * Para poder ejercer en EUA la carrera de Contador Público se necesita presentar: Requisitos académicos, aprobar el examen de ética, obtener la licencia o certificado de Contador Público y cumplir con los requisitos de educación continua.

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en el cuadro anterior, existen algunas diferencias para obtener un título para ejercer la carrera de Contador Público, tanto en México como en EUA; mostraremos en el cuadro siguiente esas diferencias:

DIFERENCIAS PARA TITULARSE TANTO EN MEXICO COMO EN LOS EUA	
MEXICO	E.U.A.
Cédula profesional validada en todo el territorio nacional.	Licencia limitada ya que es otorgada por cada Estado.
Una vez aprobado el alumno por la Universidad no se requiere ningún otro tipo de examen.	Presentar y aprobar un examen de conocimientos técnicos y de ética profesional
Cédula Profesional otorgada por la SEP	La licencia es otorgada por los diferentes colegios de contadores de cada uno de los Estados
No es necesario la experiencia laboral	Experiencia laboral obligatoria

Fuente: Elaboración propia

c. La Contaduría Pública cumple sus objetivos de una manera científica es decir, cuenta con un cuerpo de conocimientos organizado y regulado por una teoría específica (Teoría Contable) y la aplica siguiendo un método constituido por determinadas etapas o fases que integran un proceso.

d. Podemos definir que la Contaduría Pública es la disciplina profesional de carácter científico que fundamentada en una teoría específica y a través de un proceso, obtiene y comprueba Información Financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas.

e. La Contaduría Pública persigue dos objetivos primordiales

e.1. Obtener información financiera

e.2. Comprobar la confiabilidad de dicha información.

Obtenerla, como ya se señaló, para ofrecer elementos de juicio a la administración de las entidades para decidir sobre las actividades futuras, a la vez que ejercer un control sobre sus recursos.

Comprobarla, para verificar que ha sido obtenida correctamente, de acuerdo con sus lineamientos teórico-prácticos.

f. Dentro de las características veremos la Disciplina Profesional y lo Científico.

La Contaduría Pública constituye una disciplina profesional, debido a que reúne los requisitos académicos, sociales, legales e intelectuales que se exigen en una actividad para llamarse como tal, como se muestra a continuación :

f.1. Para cursar la Licenciatura en Contaduría Pública se requiere de bachillerato o estudios equivalentes.

f.2. El Lic. en Contaduría debe estar capacitado técnicamente para realizar las actividades de su profesión en forma eficiente, para lo cual ha de recibir una preparación formal a nivel licenciatura.

f.3. La Facultad de Contaduría y Administración, a través del Reglamento de Exámenes Profesionales, establece como requisitos académicos para obtener el grado de licenciatura los siguientes.

Acreditar todas las asignaturas contenidas en el plan de estudios correspondiente a la carrera.

- . *Haber cumplido el servicio social, conforme lo establece la legislación universitaria.*
 - . *Acreditar un examen profesional escrito.*
 - . *Acreditar un examen profesional oral.*
- f.4. Sin importar la índole de su actividad, el Licenciado en Contaduría debe tratar de servir en primer lugar a la sociedad, ante la cual tiene una responsabilidad, deberá:*
- *Luchar y contribuir tanto en su actividad como en sus estudios a una mejor distribución de la riqueza*
 - *Incrementar los recursos y utilización adecuada de ellos*
 - *Superarse personalmente y aportar algo positivo a la profesión*
 - *Satisfacer las necesidades de información que tienen las entidades.*
 - *Analizar y dar solución a los problemas que le plantea la sociedad actual.*
- f.5. El profesional no es sólo un persona que logra sus fines en forma eficiente, a través de la teoría y la práctica; sino que debe lograr estos fines en una forma ética; es así como los licenciados en contaduría cuentan con un Código de Etica Profesional con el objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral, en favor de los usuarios de sus servicios y establecer normas de actuación profesional.*
- f.6. Los servicios que presta el Licenciado en Contaduría son de alta calidad, derivados de los conocimientos especializados adquiridos por medio de la experiencia en la escuela y en el trabajo.*
- f.7. La Contaduría Pública se encuentra reconocida como una profesión en la Ley Reglamentaria del Artículo 5o. Constitu-*

cional, por lo que se requiere de una cédula profesional para su ejercicio.

- f.8. El derecho de asociarse tiene su origen en la misma Constitución en su Artículo 9o., el cual dice textualmente: "No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito".*

El Artículo 2670 del Código Civil para el Distrito Federal también hace referencia a ello "Cuando varios individuos convinieron en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación".

Los licenciados en Contaduría, al igual que los de otras disciplinas profesionales, se agrupan en organismos colegiados, con el objeto de alcanzar un desarrollo institucional, como consecuencia del objeto social.

Tal es el caso del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., el Colegio de Contadores Públicos de México A.C., y la Asociación Mexicana de Contadores Públicos A.C.

- f.9. La Contaduría Pública exige a sus miembros altos índices de capacidad y facultades intelectuales, pues para su ejercicio, es necesario la observación, el estudio, el criterio, la comunicación y la toma de decisiones.*

Caracter Científico.- Las características que confieren al carácter científico de cualquier disciplina, son:

- . Un cuerpo organizado de conocimientos, regidos por una teoría*
- . Un estudio y aplicación de la teoría a través de un proceso*

La Contaduría Pública constituye una disciplina de carácter científico, que cuenta con una teoría específica, compuesta por varias clases de conceptos ordenados de acuerdo con su jerarquía, principios, reglas particulares y criterio prudencial, y cumple sus objetivos metodológicamente a través de un proceso, como

se muestra en el siguiente cuadro.

CARACTER CIENTIFICO

<p>TEORIA ESPECIFICA</p>	<p>-PRINCIPIOS -REGLAS PARTICULARES -CRITERIO PRUDENCIAL</p>	
<p>METODOLOGIA</p>		
<p>OBJETIVOS</p>	<p>CONTABILIDAD</p>	<p>AUDITORIA</p>
<p>PROCESO</p>	<p>Obtención de información de transacciones celebradas por entidades económicas</p>	<p>Comprobación de información de transacciones celebradas en entidades económicas</p>
<p>SISTEMATIZACION</p>	<p>Fase que establece sistemas por anticipado que garantizan adecuación y oportunidad en la información de transacciones</p>	<p>Fase que establece el sistema para el desarrollo de la auditoria</p>
<p>VALUACION</p>	<p>Fase que cuantifica las transacciones financieras con apego a principios de contabilidad</p>	<p>Fase que cuantifica el control interno</p>
<p>PROCESAMIENTO</p>	<p>Fase que registra las transacciones financieras y formulación de Estados Financieros</p>	<p>Fase que elabora papeles de trabajo para la consignación de la evidencia</p>

EVALUACION	Fase que analiza o interpreta la información consignada en los Estados Financieros	Fase que califica la evidencia
INFORMACION	Fase que comunica datos, juicios, alternativas, opiniones y recomendaciones	Fase que comunica la opinión profesional

Fuente: Elaboración propia

Lo anterior sólo puede ser realizado por un profesional que cuente con los conocimientos necesarios, que responden a las necesidades sociales.

2. FUNCION ESPECIAL DEL LICENCIADO EN CONTADURIA

Corresponde a la Contaduría Pública satisfacer la necesidad del grupo social, de obtener y comprobar información referente a la obtención y aplicación de los recursos materiales manejados por las entidades económicas y que se caracterizan por ser valubles en términos monetarios.

La necesidad social es la exigencia universal y constante que tienen personas y entidades de información financiera idónea para tomar decisiones, para cumplir obligaciones legales, fiscales o para ejercitar control sobre sus bienes, derechos o patrimonio.

Como ejemplo tenemos que toda declaración de impuestos informa a la entidad, respecto a la suma por pagar y algunas de ellas sirven de base para que los trabajadores determinen el monto de las utilidades a que tienen derecho, sobre aquellas obtenidas por la entidad para la cual prestan sus servicios.

Con lo anterior, se desea mostrar el alcance y consecuencias de la correcta elaboración, revisión e interpretación de la información financiera y concluir que la responsabilidad del ejercicio profesional no se tiene sólo ante quien paga el sueldo y honorarios, sino también ante diversos sectores de la sociedad que harán uso de la información para tomar decisiones o hacer valer sus derechos; a esto se debe la responsabilidad social del Lic. en Contaduría Pública.

3. RESPONSABILIDAD LEGAL

Al hablar de responsabilidad se presume la existencia de medidas enérgicas para toda actividad de irresponsabilidad.

En algunos casos, el profesional irresponsable queda sujeto sólo a los cargos que le impute la entidad directamente afectada. En otros casos, al dañarse los intereses de varias entidades, la ley es quien dicta la pena, tal es el caso de la auditoría mal desarrollada para expertos fiscales.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 52 nos dice.- Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en la aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:
- Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación

Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

*- Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.**

- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

- Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales a la revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Quando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión.

** Este inciso entró en vigor a partir del 1o. de enero 1996. Ver Artículo Segundo Transitorio para 1994.*

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su Artículo 57 establece: La Secretaría amonestará al contador público, suspenderá o cancelará su registro, de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:

Se amonestará al contador público cuando:

- **Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

- **La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.**

- **No cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, incisos a), c) y d) de este Reglamento.**

- **No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de este Reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.**

La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

- **Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.**

- **El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.**

- **El contador público no cumpla con lo señalado en el artículo 55 fracción I, inciso b) de este Reglamento. En este caso la suspensión será hasta por un año.**

- No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.

- Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.

- Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.

- Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

La cancelación procederá cuando:

- Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.

Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

- Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

El cómputo de lo dispuesto en los incisos a) de las fracciones I y II de este artículo, se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable a aquellos contadores públicos que emitan dictamen de acuerdo al artículo 32-A fracción I del Código, así como a los que emitan dictamen de

acuerdo con el artículo 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El procedimiento a seguir de las autoridades fiscales para cancelar o suspender el registro del contador, se basa en el Artículo 50. Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observara el siguiente procedimiento.

- Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de 15 días a partir de que manifieste a lo que su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberán acompañar a su escrito.

- Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

CONCLUSIONES

Del estudio hecho a los Principios y Normas Contables y sus Efectos en el Dictamen de Estados Financieros, la contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo del sistema económico. La economía es muy compleja y no existe ningún método que la cuantifique, sabemos que existen variantes que agravan los problemas de su adecuada presentación, es por eso que la contabilidad nos permite tomar decisiones precisas.

Por consiguiente el Contador Públicos es el encargado de elaborar los Estados Financieros y opinar sobre la razón económica de la empresa, para que el interesado tome las decisiones económicas adecuadas.

Para poder elaborar los Estados Financieros se necesita de un licenciado en Contaduría Pública y de reglas particulares, criterios prudenciales de aplicación, así como de principios, normas y técnicas que faciliten la elaboración de su dictamen.

Existen también instituciones de la profesión contable, que permiten normar las actividades del Contador Público, tanto en México, Estados Unidos y otros países, así como ver las diferencias que existen entre la Contabilidad Nacional y la Internacional.

Los miembros de la IASC consideran que la adopción en sus países de las Normas Internacionales de Contabilidad y la revisión del grado en el que han sido observadas, tendrán un efecto importante a través de los años. Si se espera que la calidad de los Estados Financieros se mejore, y que habrá un grado creciente de comparabilidad. La credibilidad, y consecuentemente la utilidad de uso de los Estados Financieros, se verá aumentada en el mundo.

Con respecto al dictamen, actualmente, es el resultado del análisis de la situación financiera de una empresa, que contiene la opinión del Contador Público respecto a la razonabilidad de corrección de los Estados Financieros.

Existen diferentes tipos de dictamen, como es el tradicional, el dictamen sin salvedad, el dictamen con salvedad, el negativo y el de abstención de opinión.

En el presente está propuesto un dictamen nuevo y otro en el futuro, los cuales a la fecha no han sido aprobados por la Comisión respectiva, pero se espera que más adelante sean aprobados.

Por último, tenemos que la responsabilidad del Contador Público, está basada en el Código de Ética Profesional, así como en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 52.

Bibliografía

- **Kieso & Weygan**
El Medio Ambiente de la Contabilidad y el Establecimiento de Normas de Contabilidad. pags. 29-40. Ed. Limusa. México 1992
- **C.P. Olay Pérez, Luis Pedro**
La Licenciatura de Contadores Públicos en México y en los Estados Unidos. pags. 4-11. Noviembre 1994, año 23, No. 267
- **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**
Instituto de Contadores Públicos. Décima Edición. México 1995
- **Normas y Procedimientos de Auditoría**
Instituto de Contadores Públicos. Decima sexta Edición. 1996
- **Normas Internacionales de Auditoría**
Instituto de Contadores Públicos. México 1996
- **Tendencias en la Presentación de Estados Financieros y del Dictamen de Auditoría**
Instituto de Contadores Públicos. México 1994
- **Kieso & Weygant**
Normas Internacionales de Contabilidad (IMCP). México 1996
- **Lara Flores Elías**
Primer Curso de Contabilidad. Ed. Trillas. 8a Ed. México 1969
- **Osorio Sánchez Israel**
Auditoría I. Ed. Ecasa
- **Torres Tovar, J. Carlos**
Contabilidad I y II, Introducción a la Contabilidad. Ed. Diana México 1996.
- **Instituto Mexicano de Contadores Públicos**
Comisión de Etica Profesional. Código de Etica Profesional. México, 1976

- **B. Tellez Trejo**
El Dictamen en la Contaduría Pública. 7a Ed. México 1996

- **Kohler L., Eric.**
Diccionario para Contadores Públicos. Unión Tipográfica. Ed.
Hispano-Americano. México 1974