



62
24
UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

LOS INFORMES DE AUDITORIA

TESIS CON
FOLIA DE ORIGEN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N :

ALEJANDRO PEREA PADILLA

FERNANDO MARTINEZ CORNEJO

DIRECTOR DE TESIS: C.P. JUAN CORTES GUTIERREZ

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1992



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

LOS INFORMES DE AUDITORIA

	Pag.
INDICE	
INTRODUCCION	
<u>I.- LA AUDITORIA</u>	
1.1. CONCEPTO	1
1.2. CLASIFICACION	5
1.3. NORMAS DE AUDITORIA	12
1.4. TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	25
1.5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD	29
1.6. CONTROL INTERNO	37
<u>II.- GENERALIDADES</u>	
2.1. ANTECEDENTES	45
2.2. CONCEPTO	59
2.3. OBJETIVO	62
2.4. CLASIFICACION	63
2.5. ESTRUCTURA	72
<u>III.- LOS INFORMES DE AUDITORIA</u>	
3.1. EL INFORME COMO RESULTADO DE LA AUDITORIA	76
3.2. PUBLICO INTERESADO	91
3.3. MARCO LEGAL	93
3.4. RESPONSABILIDAD LEGAL DE QUIEN LO EMITE	99
3.5. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL	102
CASO PRACTICO	
CONCLUSIONES	
BIBLIOGRAFIA	

INTRODUCCION

En la profesión del Contador Público o lic. en Contaduría se encuentra un campo que es privativo del Contador, como es la Auditoría. Dentro de la Auditoría como sabemos existen diversas normas y procedimientos que nos permiten realizar una revisión metódica y sistemática de los estados financieros de una entidad, esta relación hace de la imperiosa necesidad de elaborar un informe que contenga la opinión del Auditor con respecto a la razonabilidad de las cifras que presentan los estados financieros, los cuales fueron preparados por la Administración de la Compañía.

Es por esto que consideramos interesante este tema dada la gran importancia que tiene, tanto para la organización, como para su medio externo ya que es una herramienta fundamental para la toma de decisiones, además es importante señalar que no se le ha dado la relevancia que merece, puesto que no es un tema común en trabajos de Tesis ni en referencias bibliográficas, aún siendo el objetivo final de un Auditor y la parte de la Auditoría que más se pretende conocer por parte de los interesados.

En base a lo anterior es por lo que tenemos la clara convicción que con este estudio lograremos integrar un trabajo que muestre con claridad y sencillez la importancia que tienen los

informes de Auditoría, como objetivo y parte medular del trabajo realizado por parte del auditor, para que de esta forma podamos brindar al estudiante y usuario que requiera de esta información una herramienta más que le permita ampliar sus conocimientos acerca de este tema.

CAPITULO I LA AUDITORIA

1.1. CONCEPTO

1.2. CLASIFICACION

1.3. NORMAS DE AUDITORIA

1.4. TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

1.6. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

1.8. CONTROL INTERNO

1.1 CONCEPTO

La auditoría es una disciplina intelectual; se basa en la lógica, la lógica tiene como fin el establecimiento de hechos y la evaluación de las conclusiones resultantes, juzgando si son o no válidas.

Auditoría es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos.

Consideramos que el concepto moderno de auditoría se extiende mucho más allá del dominio tradicional de la auditoría independiente acostumbrada, hasta el examen de la dirección interna moderna, la inspección de los registros contables compilados mecánicamente, la clasificación y evaluación integral de datos y sus documentos afines y al uso de estadísticas en la selección y análisis de muestras de auditoría.

Nos parece una definición precisa la que a continuación transcribimos tomada de la " American Accounting Association " :

La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso.

De la anterior definición podemos comentar lo siguiente:

- Como la auditoría es un proceso sistemático de obtener evidencia, existen procedimientos lógicos y organizados que sigue el auditor para recopilar la información. Aunque los procedimientos apropiados varían de acuerdo con cada compañía, el auditor siempre tendrá que apegarse a los estándares generales establecidos por la profesión.

- La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva. Por consiguiente el auditor debe emprender el trabajo con una actitud de independencia mental, neutral.

- La evidencia examinada por el auditor consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados. La definición no es restrictiva en cuanto a la naturaleza de la evidencia revisada, más bien implica que el auditor tiene que usar su criterio profesional en la selección de la evidencia apropiada. El debe considerar cualquier elemento que le permita

hacer una evaluación objetiva y expresar una opinión de naturaleza profesional.

- Los informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos toman por lo general la forma de estados financieros, sin embargo esta definición de auditoría es lo bastante general como para incluir informes que puedan tomar la forma de declaraciones de impuestos, convenios contractuales, y muchos otros tipos de informes.

- El papel del auditor es determinar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo que ocurrió en realidad y los informes que se han presentado de esos sucesos. Los usuarios del informe que por lo general no conocen directamente lo que aconteció en realidad, quieren que el auditor les asegure que la información presentada es una declaración objetiva de los sucesos reales y sus resultados.

- La medición y el informe de los acontecimientos económicos debe estar de acuerdo con principios establecidos. El auditor tiene que estar familiarizado con los principios aplicables para cada tipo de informes, además debe tener la capacidad suficiente para determinar si dichos principios han sido aplicados de manera apropiada. Lo más común es que el auditor utilizará como principios los "Principios de Contabilidad generalmente Aceptados", en algunas ocasiones los principios apropiados podrán ser las

leyes, los reglamentos, convenios contractuales, requisitos fijados por el gobierno y otras disposiciones establecidas.

1.2. CLASIFICACION

A) AUDITORIA INTERNA

B) AUDITORIA EXTERNA

A) AUDITORIA INTERNA: El reconocimiento de la eficacia y el potencial de la auditoría interna en la empresa moderna, por parte de la administración, ha elevado al auditor interno a un rango responsable e independiente en la escala jerárquica de la división de funciones.

La auditoría interna desempeña cada día un papel más relevante debido principalmente a los siguientes factores:

- a) La creciente complejidad de los métodos contables, administrativos y de operación.
- b) La tendencia cada vez más acentuada a la descentralización, con el consiguiente aumento en la delegación de autoridad.
- c) El alejamiento de gran número de niveles de operación.

La siguiente es la definición de la auditoría interna, extractada de la obra "Diccionario para Contadores" por Eric L. Kohler:

"La auditoría interna, ejercida por personal de la organización como una función de asistencia y asesoramiento de alto nivel, constituye un importante elemento del control interno; pero

no debe ser confundida con funciones de línea, tales como la preauditoría de cualquier documento efectuada mediante los canales de operación regulares, ni con la labor de auditoría de los contadores públicos.

Una parte importante de las actividades de la auditoría interna es la comprobación y evaluación del cumplimiento, por parte del personal contable, de las políticas y procedimientos establecidos.

La responsabilidad del auditor interno en el desarrollo, mantenimiento y evaluación de la suficiencia del control interno, constituye su principal contribución al propósito de evitar fraudes o de hacer posible su inmediato descubrimiento mediante la verificación de los métodos y controles de operación diarios.

Los resultados de auditoría interna pueden asimismo poner de manifiesto las áreas en las cuales deban considerarse cambios de políticas o de procedimientos".

A nuestro parecer la finalidad de la auditoría interna es prestar un servicio de asistencia constructiva a la administración, con el propósito de mejorar la conducción de las operaciones y de obtener un mayor beneficio económico para la empresa o un cumplimiento más eficaz de sus objetivos institucionales.

Para el logro de esta finalidad, el auditor interno ha de examinar las operaciones y considerar aspectos como los siguientes:

a) Que los resultados de los planes y de la política general responde, en su ejecución práctica, a los objetivos perseguidos.

b) Que la estructura orgánica de la empresa, la división de funciones y los métodos de trabajo son adecuados y eficaces.

c) Que la adopción o revisión de algún plan, política, procedimiento o método o algún cambio en la estructura básica o en la división de funciones, pudiera contribuir a mejorar el funcionamiento general de la institución.

d) Que los bienes patrimoniales se hallan debidamente protegidos y contabilizados.

e) Que las transacciones diarias se registran en su totalidad correcta y oportunamente.

f) Que los medios internos de comunicación transmitan información fidedigna, adecuada y oportuna a los niveles de dirección y de ejecución responsables de la buena marcha de la empresa.

g) Que las tareas individuales se cumplan con eficiencia, prontitud, y honestidad.

Si bien sabemos que la auditoría interna no cuenta con la autorización para poder dictaminar los estados financieros de la organización, al finalizar su examen el auditor interno ha de informar a la administración con objetividad profesional y absoluta independencia de criterio, el resultado final de su trabajo, expuesto en forma de análisis, evaluaciones, observaciones y comentarios, así como sus conclusiones y recomendaciones.

B) AUDITORIA EXTERNA: Una auditoría externa es aquella que es llevada a cabo por una persona independiente o firma de contadores públicos. El auditor independiente no es un empleado del cliente, su relación con la administración se refiere únicamente a la relación profesional.

Podemos considerar como sus objetivos inmediatos los siguientes:

- 1) Juzgar si lo que presenta la administración en los estados financieros es correcto.
- 2) Rendir una opinión profesional e independiente respecto a la condición financiera y de los resultados de operación de la

empresa auditada.

La auditoría independiente tiene como principal función emitir una opinión sobre los estados financieros. Los estados financieros acompañados por un informe de un auditor independiente son enviados a los clientes, acreedores, sindicatos, agencias del, gobierno y otras partes interesadas. El informe del auditor independiente añade credibilidad a las manifestaciones financieras de la empresa. Derivado del trabajo de auditoría realizado para lograr estos objetivos, lógicamente se habrán de corregir errores y se podrán detectar fraudes. Si bien se señala con insistencia que en la auditoría de estados financieros no se persigue el detectar fraudes, la verdad es que en realidad existen los fraudes.

Debido a las habilidades especiales del auditor independiente y su familiaridad con el mundo de los negocios, está capacitado para aconsejar y orientar a su cliente cuando este solicita servicios de consultoría administrativa, estos servicios no se incluyen en el informe de auditoría pues constituyen un trabajo distinto.

AUDITORIA INTERNA Y AUDITORIA EXTERNA

La auditoría interna y la auditoría externa o independiente emplean técnicas de comprobación, papeles de trabajo y otros procedimientos que en la práctica resultan similares y aun idénticos. Esta circunstancia a veces hace suponer, erroneamente, que existe poca diferencia en los objetivos de ambas actividades.

El auditor externo tiene la responsabilidad de examinar y expresar su opinión sobre los estados financieros en una fecha determinada y por un período limitado; para poder emitir su dictamen u opinión con responsabilidad; precisa evaluar los controles y examinar los libros de contabilidad en la extensión necesaria. El auditor externo, por lo tanto, se halla interesado en comprobar la solidez de los criterios y estimaciones contables que la administración haya seguido en la preparación y presentación de sus estados financieros.

El auditor externo normalmente no es responsable de informar sobre las deficiencias administrativas y el modo de corregirlas, sobre todo si existe un cuerpo de auditores internos debidamente organizado.

Aunque el auditor externo, no obstante, informa sobre cualquier deficiencia en los procedimientos de control que pudiera

advertir al realizar su trabajo, su interés en tales deficiencias no persigue otra finalidad que satisfacerse a si mismo de la suficiencia del control interno para suministrar información contable fidedigna.

La labor e incunvencia del auditor interno en la institución en que desempeña sus actividades se relaciona más directamente con la organización misma y con sus métodos de operación. Su interés en sus controles y procedimientos, así como en su efectividad y cumplimiento, deberá ser igual que en los resultados finales, o aún mayor. Es evidente que si los controles han sido apropiadamente establecidos y aplicados, los resultados finales habrán de ser correctos.

En fin consideramos que la diferencia fundamental entre ambas auditorías radica fundamentalmente en sus "Informes", precisamente tema de nuestro presente trabajo; ya que la auditoría interna supervisa el control interno para dar información a la administración de la organización, proponiendo mejoras y evaluando sus resultados; mientras tanto la auditoría externa puede ser requerida para auditar una entidad, no solo por la administración sino que podrá ser pedida por cualquier público interesado, siendo su principal objetivo comprobar la veracidad y confiabilidad de las cifras expresadas en los estados financieros para emitir su opinión profesional mediante el dictamen.

1.3. NORMAS DE AUDITORIA

Los principios generales que dirigen y orientan el trabajo de auditoría, se conocen como normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas establecen el marco conceptual dentro del cual el auditor decide las acciones a tomar en la preparación del examen de los estados financieros al llevar acabo el examen y la presentación de su informe. Dichas normas sirven para medir la calidad de los objetivos de la auditoría y las acciones realizadas para alcanzarlos.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas están divididas en tres grupos: Normas Personales, Normas de Ejecución del Trabajo Y Normas de Información.

NORMAS PERSONALES.

1.- El examen es presentado por una persona o personas que tengan el entrenamiento técnico y la capacidad profesional adecuada.

2.- En todos los asuntos relacionados con el trabajo, el auditor o los auditores deben mantener una actitud mental independiente.

3.- Se debe poner el debido cuidado y diligencia profesional en el desarrollo del examen y en la preparación del informe.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.

1.- El trabajo se debe planear adecuadamente y los ayudantes, si es el caso, deben ser supervisados en forma apropiada.

2.- Se debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente, como base de la confianza que se va a depositar en él y como fundamento de la extensión de las pruebas a que deberán sujetarse los procedimientos de auditoría.

3.- Se debe obtener la evidencia suficiente y competente a través de inspecciones, observaciones, investigaciones y confirmaciones que permitan establecer la base razonable sobre la que se apoya el dictamen a los estados financieros sujetos a revisión.

NORMAS DE INFORMACION.

1.- El informe deberá expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.- El informe deberá expresar si dichos principios han sido observados de manera consistente en el periodo actual, en relación con el periodo anterior.

3.- El contenido informativo de los estados financieros se debe considerar adecuado a menos que se exprese lo contrario en el dictamen.

4.- El dictamen expresará o bien una opinión relacionada con los estados financieros considerados como un todo, o la afirma-

ción respecto a que no pueda expresar una opinión, sobre el conjunto de los estados financieros y se deberán de revelar las razones correspondientes. En todos los casos en que se asocie el nombre de un contador publico con los estados financieros, los informes deberán indicar claramente el tipo de auditoría practicada, si hay alguna, y el grado de responsabilidad que adquiere en relación a los mismos.

NORMAS PERSONALES

Todas las personas comprometidas en el desarrollo de un trabajo de auditoría tienen que ser profesionales. No solo deben poseer experiencia en procedimientos de auditoría, sino que también han de tener conciencia y afán, de proporcionar un servicio eficaz a sus clientes y a toda la comunidad que confía en su trabajo. Las normas personales se refieren sobre todo al carácter, actitudes y entrenamiento de los auditores.

a) Entrenamiento técnico: La educación formal avanzada de un auditor, no debe consistir exclusivamente de materias contables. Mas bien el trabajo en la universidad debe de incluir un grado suficiente de educación general que permita al auditor desempeñarse como miembro activo de la sociedad. Los auditores prósperos necesitan tener la capacidad de llevarse bien con sus clientes y compañeros de trabajo, tanto superiores como subordinados; una amplia educación general que le permita comunicarse con otras

personas posiblemente sea mas valiosa que la educación técnica.

Los auditores con éxito comprenden que el entrenamiento técnico recibido en unos cuantos años antes es insuficiente para satisfacer la primera norma personal de auditoría, los auditores se enfrentan al esfuerzo continuo de actualizar su entrenamiento técnico.

b) Experiencia profesional: Del mismo modo que otras profesiones exigen a sus integrantes periodos de internado, residencia, o aprendizaje, la profesión contable espera de un auditor que adquiera entrenamiento en el propio trabajo.

Gran parte del conocimiento de auditoría se puede obtener mediante cursos universitarios, programas de entrenamiento de personal e incluso planes de autoeducación. Sin embargo, algunas habilidades solo se pueden adquirir a través de la experiencia. Un auditor que comienza aprende recibiendo instrucciones de auditores experimentados. Aunque cada auditoría es diferente, el auditor debe estar en posibilidades de aplicar las habilidades aprendidas en otros trabajos aplicando las modificaciones que le dicte su criterio profesional.

c) Actitud de independencia mental: Para que los usuarios de la información financiera tengan confianza en la objetividad libre de prejuicios del auditor al expresar su opinión es necesario que

tengan confianza en la capacidad del auditor, para observar los estados financieros con una actitud de independencia mental.

La independencia mental tal como lo exige esta norma personal de auditoría, es un proceso mental y resulta difícil, sino, imposible que pueda ser evaluada por completo por otros observadores. Si los usuarios llegan a sospechar una falta de independencia, los dictámenes que rinden los auditores no tendrían significado alguno para ellos y por consiguiente no serían necesarios sus servicios.

d) Cuidado y diligencias profesionales: La tercera norma personal de auditoría se refiere a la cualidad de los auditores en el sentido de que deben ejercer el debido cuidado y diligencia en el desarrollo del examen y preparación del informe.

Los auditores deben de tomar en cuenta cualquier situación que aumente el riesgo de errores o falsas informaciones en los estados financieros y considerar este riesgo al momento de planear el examen de auditoría. Al tener debido cuidado los auditores deben de intentar resolver todos los asuntos pendientes y dudosos relativamente importantes para la auditoría. El ejercicio del debido cuidado y diligencia profesionales, requiere que los auditores cumplan con lo que se les exige en todas las demás normas.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

Los auditores tienen que obtener la evidencia suficiente de los registros financieros del cliente y de la información en que se apoyan para quedar convencidos de que esta justificada su opinión. Los auditores preparan un registro escrito de la evidencia examinada; estos registros se les conoce generalmente como "papeles de trabajo". Estos documentos son el vinculo de conexión entre el informe del auditor y los estados financieros y registros del cliente y deberán ser elaborados con toda claridad, anotando los procedimientos aplicados así como las conclusiones obtenidas, de tal forma que sean entendibles en auditorias posteriores y en su momento.

a) Planeación y supervisión: Los procedimientos de auditoría no se encuentran estandarizados y los que se utilizan se seleccionan debido a que tienen particular significación con los objetivos del trabajo. La planeación de los procedimientos de auditoría y la supervisión de los auditores para llevar a cabo esos trabajos son el tema de la primera norma de ejecución del trabajo.

b) Planeación adecuada: Cuando se planea adecuadamente la auditoría, se desarrolla la estrategia general para el examen. Es básico que el auditor esté profundamente familiarizado con los aspectos genéricos y específicos de la forma en que opera la empresa del cliente. El auditor debe de aprender cuales son los principios contables que sigue el cliente y anticipar el grado de

confianza que se puede tener, en el control interno, el nivel de relativa importancia, las condiciones que pueden requerir una ampliación de las pruebas de auditoría, y en particular la naturaleza de los informes que espera el cliente.

Se puede encontrar gran cantidad de información útil en los papeles de trabajo de auditorías anteriores. La ayuda que se espera recibir del personal del cliente, incluyendo el auditor interno y el trabajo de otros consultores, también influirán sobre la planeación. Toda planeación debe estar bien documentada e incluir un programa de auditoría. Este consiste en la descripción de los procedimientos de auditoría a seguir en el desarrollo de la misma para lograr los objetivos del examen. Aunque el programa de auditoría se desarrolle de manera perfecta durante la etapa de planeación, puede ser necesario modificar los procedimientos, según se adquiera la información durante el transcurso del trabajo.

c) Supervisión: La supervisión del trabajo del personal asignado es necesaria para que los que trabajan en todos los niveles del examen comprendan los objetivos generales del mismo y los procedimientos, necesarios para lograrlos. Se debe poner al tanto a todos los integrantes de la auditoría de los resultados obtenidos durante la planeación, para detectar posibles problemas contables y de revisión, y la oportunidad con que deben aplicarse los procedimientos de auditoría. Debido a que gran parte del trabajo

detallado lo llevan a cabo los ayudantes de auditoría, éstos deben poner en conocimiento de sus supervisores los problemas importantes contables y de auditoría encontrados durante el examen.

El supervisor al igual que los socios querrá estar seguro de que las personas que preparan la información han llevado a cabo un examen apropiado. Al efecto se utilizan los papeles de trabajo elaborados durante la auditoría para revisar el trabajo realizado.

d) Evaluación del control interno: La segunda norma de ejecución del trabajo exige que los auditores hagan un estudio y evaluación del sistema de control interno implantado. Para adquirir el mayor grado posible de confianza el auditor deberá de extender su revisión en todas aquellas áreas que juzgue con mayor posibilidad de error, para decidir el alcance de su revisión tendrá que apoyarse en la evaluación del control interno. Un eficiente sistema de control interno contable, aumenta las posibilidades de que los estados financieros sean exactos. Puesto que el grado de riesgo que exista afecta los procedimientos de auditoría, es evidente que de un adecuado sistema de control interno fluirá en obtener información financiera confiable, y por consiguiente el alcance de los procedimientos de auditoría disminuidos y por consecuencia también el riesgo de las pruebas aplicadas será menor.

Otro motivo para la revisión del control interno contable es que el auditor, informe al cliente sobre las fallas del sistema y hacerle recomendaciones para mejorarlo.

e) Evidencia suficiente y competente: La tercera norma de ejecución del trabajo determina que se debe de obtener la evidencia suficiente y competente que permita una base para apoyar una opinión profesional sobre los estados financieros examinados. También señala que esta evidencia se obtiene a través de inspecciones, observaciones, investigaciones y confirmaciones. La suficiencia de la evidencia se relaciona con la cantidad y la clase de información necesaria para respaldar la opinión del auditor. El auditor determina que cuenta con la evidencia suficiente utilizando criterio prudencial y dando la debida consideración a las circunstancias del examen en particular. Para que sea competente, la evidencia tiene que ser tanto válida como relevante. La evidencia es mas competente cuando la obtiene el auditor de personas o empresas independientes ajenas a la organización del cliente, cuando se desarrolla bajo controles internos satisfactorios y cuando la obtiene de manera directa.

Aunque el auditor no puede eliminar algunas dudas respecto a la exactitud de cada partida, si existe una duda sustancial respecto a cualquier registro importante el auditor debe examinar evidencia adicional para eliminarla, si no es posible se debe emitir un dictamen con salvedades o abstenerse de opinar sobre los estados financieros. Para que la evidencia sea competente, tiene que ser válida en su naturaleza y relevante para el asunto bajo su consideración.

NORMAS DE INFORMACION

Para muchos usuarios, los estados financieros y el informe del auditor son la única evidencia de que se han llevado a cabo un examen profesional, consecuentemente es de extrema importancia que dicho informe sea preparado de un modo profesional, a continuación describimos las cuatro normas que sirven como guía general para la preparación del informe y por ello resulta esta norma como parte fundamental de nuestro trabajo de tesis.

a) Presentación de los estados financieros: La primera norma sobre la información se refiere a que los estados financieros deberán presentarse de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados. Puesto que el auditor está expresando una opinión sobre si los estados financieros presentan en forma razonable la situación financiera de la empresa, los cambios en la misma y los resultados de operación; necesita un criterio contra el cual medir dicha razonabilidad. Actualmente la medida aceptada esta contenida en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los auditores deben de estar atentos a cambios en las practicas contables que sean considerados de aceptación general.

b) Consistencia: La aplicación consistente de los principios contables es necesaria de periodo a periodo, a fin de que los cambios en la situación financiera del negocio, en el tiempo resulten de cambios ocurridos por las operaciones reales y no por cambios en los principios utilizados, la responsabilidad del dictamen termina con una afirmación respecto a la consistencia, con lo cual asegura a los usuarios que los estados financieros son comparables en el tiempo y en caso contrario identifican los rubros que no son comparables señalando el cambio y sus efectos, haciendo referencia a una nota en los estados financieros que describa la inconsistencia, el auditor deberá expresar si esta de acuerdo con el cambio en el principio. Esta información satisface la segunda norma de información que exige que el auditor manifieste en su dictamen si los principios de contabilidad han sido observados de manera consistente en el periodo actual en relación con periodos anteriores.

b) Presentación adecuada de la información contable: Se considera que los estados financieros, presentan a los usuarios información relevante para la toma de decisiones de carácter económico; dicha información debe de ser completa, relevante y presentada de modo que sea comprensible para el lector. Si el auditor considera que los estados financieros no presentan la información necesaria, la tercera norma sobre el informe le exige que debe hacerlo constar así en su dictamen.

El concepto de presentación adecuada de información no incluye sólo el tipo de información que se presenta sino la manera de presentarla. El ordenamiento de la información en los estados financieros, las clasificaciones y los títulos usados, así como la terminología empleada forma parte de la presentación. Las notas a los estados financieros adquieren una importancia tal que son parte interesante de la información. Si la información no presenta los requisitos indispensables, el auditor además de expresar una opinión con salvedades o negación de opinión, debe presentar la información omitida si le resulta posible.

La información recibida por el auditor puede ser confidencial en su naturaleza y no debe ser revelada, a menos que sea necesaria para una presentación adecuada. Si se presentara un conflicto entre el concepto de presentación adecuada y la relación confidencial, debe favorecerse la presentación adecuada. Si el cliente no está de acuerdo con presentar la información necesaria, el auditor debe de mostrar la limitación en su dictamen y expresar en su caso las salvedades apropiadas a su opinión. Como el auditor le entrega el dictamen al cliente, la decisión final de si se debe hacer público queda en sus manos.

c) Dictamen del auditor: Cada vez que se asocie el nombre de un contador público con los estados financieros, se debe mencionar el tipo de responsabilidad que se adquiere sobre los mismos. Por lo general un auditor expresa un dictamen sin salvedades sobre la

razonabilidad de los estados financieros, pero en ocasiones y dependiendo de su examen puede expresar una opinión negativa. El auditor también puede emitir un dictamen con salvedades, cuando se ha aplicado de manera incorrecta un principio de contabilidad o en casos de falta de evidencias suficientes y competentes puede presentar una abstención de opinión. A los usuarios del informe del auditor nunca se les deja duda sobre la naturaleza del examen o la responsabilidad que está asumiendo el auditor. La cuarta norma sobre el dictamen establece:

El dictamen contendrá la expresión de una opinión, respecto a los estados financieros observados como un conjunto o a la afirmación de que no se puede expresar una opinión sobre el conjunto de los estados financieros, se debe presentar por consiguiente, las razones para ello.

1.4. TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

TECNICAS DE AUDITORIA

Son los métodos prácticos de investigación y pruebas 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.

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.

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.

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 operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

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.- Se envían datos y se pide contestación, solo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar 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.

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

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

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

Cálculo. Verificación matemática de alguna partida.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.

Dado el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible generalmente, realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman

una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento que no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

La relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría.

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se llaman oportunidad.

No es indispensable, y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

1.5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

ASPECTO GENERICO DE LOS PRINCIPIOS

Cuando el auditor expresa en el dictamen que los estados financieros están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor señala que los principios utilizados por la administración de la entidad son apropiados en las circunstancias y que han sido seleccionados de aquellos considerados como generalmente aceptados. Es obvio que para poder expresar un informe (dictamen), el auditor tiene que estar profundamente familiarizado con las normas y principios contables.

Los principios contables han evolucionado a través de la profesión contable; esta evolución es el resultado de todos aquellos estudiosos de la materia ya sean autores de libros de contabilidad, declaraciones de diversas organizaciones profesionales o derivadas de litigios en tribunales.

En México los pronunciamientos acerca de los principios de contabilidad generalmente aceptados son producidos por "La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de C.P." y promulgados por su órgano máximo de gobierno, el "Consejo Nacional Directivo" mediante la emisión de boletines que tienen el carácter de disposiciones fundamentales, por tanto norma la

actuación de los socios del IMCP, por lo que están obligados a observarlas.

ESTRUCTURA BASICA DE LA CONTABILIDAD

Existen una gran cantidad de términos en la literatura contable para denominar los conceptos y las clases de los mismos que integran la teoría de la contabilidad.

La teoría establecida esta compuesta por varias clases de conceptos ordenados de acuerdo con su jerarquía, que son:

- A) PRINCIPIOS
- B) REGLAS PARTICULARES
- C) CRITERIO PRUDENCIAL DE APLICACION DE LAS REGLAS PARTICULARES

A) PRINCIPIOS: Podemos considerar a los principios de contabilidad como conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Segun su contenido los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros son: Entidad, Realización Y Periodo Contable.

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: Valor Histórico Original, Negocio En Marcha y Dualidad Económica.

El principio que se refiere a la información es el de: Revelación Suficiente, mismo que analizaremos con mayor detalle más adelante por su relación directa con nuestro trabajo de tesis.

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: Importancia Relativa Y Consistencia.

B) REGLAS PARTICULARES: Las podemos considerar como la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en: reglas de valuación y reglas de presentación. Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros.

C) CRITERIO PRUDENCIAL DE APLICACION DE LAS REGLAS PARTICULARES: Entendemos por esto que la medición o cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, sino que requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas que se presenten como equivalentes, la menos optimista tomando en consideración los elementos de juicio disponibles. Este criterio

se aplica al nivel de las reglas particulares.

A continuación presentamos los conceptos mas generales de los principios de contabilidad generalmente aceptados segun el IMCP., los cuales se refieren al aspecto de transformar los datos en información y a la presentación adecuada de ésta a sus usos o fines.

ENTIDAD: La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una entidad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

La personalidad de un negocio es independiente 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, moral o una combinación de varias de ellas.

REALIZACION: 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 hechos realizados:

a) Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos.

- b) Cuando han tenido lugar 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 cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios.

PERIODO 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 periodos convencionales. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron independientemente de la fecha en que se paguen.

VALOR HISTORICO ORIGINAL: Las transacciones y eventos económicos 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 que se consideran realizados contablemente. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles a ser modificados que integran los estados financieros, se considera que no ha habido violación de este principio, sin embargo, ésta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

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.

DUALIDAD ECONOMICA: Esta dualidad económica se forma de:

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

La doble dimensión que nos muestra este principio es fundamental para una entidad en su adecuada comprensión de su estructura y la relación con otras entidades.

REVELACION SUFICIENTE: Como lo habíamos mencionado, este principio tiene un interés particular dentro de nuestro trabajo de tesis, ya que se refiere a la regularización de la forma, estructura y presentación de la información financiera emitida por una entidad.

La información cuantitativa que la contabilidad produce, es requerida por los practicantes de la actividad económica (accionistas actuales y potenciales, instituciones de crédito, deudores, acreedores y terceros directa o indirectamente relacionados con la empresa) para:

- a) Observar y evaluar el comportamiento de las entidades.
- b) Comparar sus resultados con otros periodos y con otras entidades.
- c) Evaluar sus resultados a la luz de los objetivos establecidos.
- d) Planear sus operaciones.
- f) Estimar su futuro dentro del marco socio-económico que las rodea.

Generalmente se reconocen tres estados financieros básicos para una presentación razonablemente adecuada de una entidad que son: estado de resultados, balance general y el estado de cambios en la situación financiera de la entidad; además de que si así se requiere deberán de ir acompañados de notas anexas, las cuales se elaboran para soportar rubros de los estados financieros que necesitan explicarse. Dicha información deberá de reunir los requisitos de oportunidad, veracidad, confiabilidad, suficiencia y competencia.

En su boletín "esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera" el Instituto Mexicano de Contadores Públicos conceptualiza este principio definiéndolo así: "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".

La aplicación de este principio, y de él como resultado la emisión de la información financiera, ofrece al auditor la base

principal (estados financieros) sobre los cuales aplicara sus conocimientos y herramientas necesarias para determinar la razonabilidad de las cifras y poder emitir un informe.

IMPORTANCIA RELATIVA: La aplicación de este principio se da sobre la información que aparece en los estados financieros, debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios.

CONSISTENCIA: Este principio requiere que la información sea presentada mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares consideradas en ejercicios anteriores, para poder comparar los estados financieros en forma razonable y su evolución.

Cuando exista un cambio que afecte la comparabilidad de la información, deberá ser justificado, indicando el efecto que produce a las cifras dicho cambio y anexándolo a la información.

1.6. CONTROL INTERNO

Más que cualquier otro factor individual, el control interno influye sobre la naturaleza de una auditoría que lleva a cabo un auditor interno o un contador público independiente. El examen del auditor interno se interesa principalmente en la revisión del control interno para determinar si las ordenes de la administración han sido comunicadas con propiedad y si se cumplen, así como si los informes que llegan a la administración son exactos, oportunos y completos con la información necesaria para formar la base de las decisiones administrativas.

La revisión del control interno por un contador público independiente, tal como la exige la segunda norma de auditoría respecto a la ejecución del trabajo; está diseñado fundamentalmente para determinar la confiabilidad de las cuentas y de los estados financieros elaborados por el sistema contable y determinar el alcance de los demás procedimientos de auditoría que se deben seguir en el examen de auditoría. También la revisión del control interno sirve como base para:

informes formales acerca de la evaluación del auditor sobre el sistema de control interno contable, cuestionarios del auditor sobre la evaluación de la administración del sistema de control y la carta de comentarios constructivos del auditor, la cuál contendrá recomendaciones para mejorar el sistema.

Conjugando la idea de diversos autores, logramos concretar las siguientes definiciones que a nuestro parecer engloban claramente lo que debemos enter por control interno.

DEFINICION: El Control Interno es el sistema interior de una compañía que esta integrado por el plan de organización, la asignación de deberes y responsabilidades, el diseño de cuentas e informes y todas las medidas y métodos empleados.

Es el conjunto de planes que se elaboran y de procedimientos que se realizan en cada una de las bases del negocio y que constituye los sistemas y métodos generales de la administración. También se define como la suma de todos los sistemas y métodos que utiliza la administración para lograr sus varios objetivos.

Diversos estudiosos y autores de libros acerca de este tema mencionan tal vez en forma muy genérica, pero que nos parece bien ilustrativa, al mencionar que el control interno es un "control de controles".

Básicamente los objetivos de implantar o lograr un apropiado sistema de control interno, son los siguientes:

- a) Para proteger los activos de la empresa.

- b) Obtener la exactitud y la confiabilidad de la contabilidad y de otros datos e informes operativos.
- c) Promover y juzgar la eficiencia de las operaciones en todos los aspectos de las actividades en la compañía.
- d) Comunicar las políticas y procedimientos administrativos estimulando y midiendo el cumplimiento de estos.

Los controles internos están agrupados en dos categorías:

- 1) **CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS:** Son procedimientos y métodos que se relacionan sobre todo con las operaciones de una empresa y con las directivas, políticas e informes administrativos. Se refieren solo indirectamente a los estados financieros.

Un control administrativo es ilustrado por la obligación que impone la compañía; para ejemplificar esto podrían ser que todos los empleados tengan revisión médica anual, medidas de seguridad, registro de ingresos y salidas de personas. El auditor interno se interesara por la racionalidad de dichas políticas, haciendo recomendaciones para modificar, eliminar, reemplazar ciertos controles administrativos.

Un contador público independiente tal vez no haría investigaciones profundas de los controles administrativos pero nada impide que los investigue hasta donde juzgue necesario.

El control administrativo incluye, pero no se limita al plan de organización, procedimientos y registros que se relacionan con los procesos de decisión que conducen a la autorización de operaciones por la administración. Esta autorización es una función de la administración asociada directamente con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las operaciones.

2.- CONTROL INTERNO CONTABLE: Este consiste en los métodos, procedimientos y plan de organización que se refieren sobre todo a la protección de los activos y a asegurar que las cuentas y los informes financieros sean confiables. A los auditores independientes les conciernen dichos controles para determinar el grado de confianza que pueden poner en ellos y respaldar la razonabilidad de las propiedades, planta y equipos que aparecen en el balance general; determinar hasta que grado deben realizar procedimientos de auditoría respecto a estos activos y cuentas relacionadas, y también determinar si deben de hacer algunas recomendaciones al cliente relativas a algunos controles de esta área.

El control interno contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionen con la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros, por lo cual se diseñan para otorgar seguridad razonable de

que:

A) Las operaciones se ejecuten de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.

B) Se registren las operaciones como sean necesarias para:

b.1) Permitir la preparación de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o con cualquier otro criterio aplicable a dichos estados.

b.2) Mantener la contabilidad de los activos.

C) El acceso a los activos se permite sólo de acuerdo con la autorización de la administración.

D) Los activos registrados en la contabilidad se comparan a intervalos razonables con los activos existentes y se toma la acción adecuada respecto a cualquier diferencia.

Aunque los controles administrativos y los controles contables internos se separan con toda claridad para fines de definición. Algunas provisiones del sistema de control pueden tener atributos de ambos. Como estas características pueden influir sobre la información financiera, deben de ser consideradas por el auditor para su revisión. Como ejemplo pongamos una característica de control que se relacione sobre todo con la comprobación de calidad en los productos fabricados para la venta, al mismo tiempo podría tener implicaciones financieras en cuanto a la contabilización adecuada de los artículos que se retiren de la producción para fines de prueba. Este control, que tiene tanto

aspectos administrativos como contables, podría ser revisado por el auditor.

RESPONSABILIDAD DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Para cumplir con el objetivo de la información financiera, como base para la toma de decisiones, la administración tiene la responsabilidad de diseñar un sistema de control interno contable que produzca información financiera confiable y oportuna. Aspectos importantes de esta función administrativa son la vigilancia al sistema para detectar fallas importantes y la toma de acciones correctivas necesarias.

La administración cuenta en especial con el auditor interno para detectar y corregir fallas en los sistemas. Pero también confía en el auditor independiente para que le notifique las debilidades en el funcionamiento y diseño de los sistemas que resulten de su revisión.

Apesar de esto es claramente entendible que la responsabilidad de un buen sistema de control interno descansa en la administración.

Puesto que la auditoría se basa en pruebas selectivas y por consiguiente son muchas las partidas que no se seleccionan para

ser revisadas, siempre existe la posibilidad de que exista una debilidad importante en un sistema que no sea detectada por el auditor. Sin embargo, al ejercer el debido cuidado profesional el auditor debe estar atento a todas las fases de la auditoría para descubrir las debilidades en el sistema de control contable.

El auditor puede renunciar a la revisión de los controles internos de ciertas áreas, que no sean necesarias para expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en su conjunto.

En el diseño inicial de un sistema de control interno contable y en cualquiera de las revisiones subsecuentes, tanto la administración como los auditores deben de tener en cuenta el concepto de "certeza razonable" el cual señala que el costo de un procedimiento de control interno no debe exceder de los beneficios esperados.

Es necesario utilizar un criterio subjetivo para tomar decisiones sobre cuales procedimientos de control interno son deseables y cuando se llega al punto óptimo de gastos, ya que es muy difícil cuantificar cuanto nos cuesta una suma de procedimientos de control y cuanta pérdida de activos nos evita.

LIMITACIONES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO

Acercas de los procedimientos, de control administrativo como de control interno contable, la administración debe de estar atenta al hecho de que un cambio en condiciones, puede hacer que el sistema original ya no sea aplicable. Por lo tanto se debe revisar con frecuencia el sistema para determinar lo apropiado de cada procedimiento.

La efectividad de los controles internos contables es limitada si los empleados dejan de cumplir sus deberes debido a que no comprenden las instrucciones, se descuidan o cometen errores de criterio. Si llegan a existir incompatibilidades propias entre los empleados, puede desvirtuarse un control. Aun mas un control contable muchas veces no puede prevenir o detectar errores cometidos por el personal de la administración en la preparación de los estados financieros.

Para la implementación de un adecuado sistema de control interno se deberá de hacer un cuidadoso y objetivo estudio sobre la operación y la administración de la organización, para ello existen varios principios básicos aplicables genericamente. Dentro de este estudio sobre el control interno, nosotros nos hemos enfocado mas hacia la importancia que tiene y su influencia en la obtención de los informes del auditor, ya que desarrollar este tema a detalle podría formar por si solo un trabajo de tesis.

CAPITULO II GENERALIDADES

2.1. ANTECEDENTES

2.2. CONCEPTO

2.3. OBJETIVO

2.4. CLASIFICACION

2.5. ESTRUCTURA

2.1. ANTECEDENTES

La profesión del auditor, tal como se le conoce actualmente, es de creación relativamente reciente y fue la Ley Británica de Sociedades Mercantiles 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 frase 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.

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

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

La existencia de los dictámenes antes transcritos no es de extrañarnos si consideramos que ya por el año de 1773 en la ciudad de Edimburgo existían contadores al servicio del público. Mayor desenvolvimiento vino con el tiempo, para 1880 el gobierno inglés reconocía al instituto de contadores autorizados en Inglaterra y Gales, lo que les permitió partir al nuevo mundo, como auditores independientes para cuidar de las inversiones inglesas en estas tierras.

Durante ese tiempo la forma de dictamen más utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica fue la siguiente:

"Hemos examinado los libros y cuentas de la Cia. "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 perdidas y ganancias están co-

rectas".

En 1906 una conocida firma norteamericana de contadores públicos se limitaba a informar, con respecto a una auditoría que había practicado, en la forma siguiente:

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

Como podrá observarse, el informe no incluía juicio alguno sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa. Sin embargo, era de esperarse que los estados tuvieran la aprobación implícita de la firma de contadores públicos, ya que la falta de una opinión podría inducir a que se dudara de si los auditores estaban realmente conformes con los datos contenidos en los estados.

Para la época de 1917 el instituto americano de contadores públicos, a solicitud de la Federal Trade Commission, preparó un folleto sobre la auditoría del balance, que se llamó Metodos Aprobados para la preparación de Balances Generales, el cual fue publicado por el Federal Reserve Board constituyendo este el primer intento para unificar la forma de dictamen. El dictamen que entonces se sugirió fue redactado en los términos siguientes:

"He practicado una auditoría de las cuentas de la Compañía "X"

por el período al ... y certifico que el balance general y los estados de pérdidas y ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la reserva federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Cia. "X" al ... y el resultado de sus operaciones por el período 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 por 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 primeros resultados de este intento no fueron satisfactorios, pues muchos contadores formulaban el dictamen de manera más sencilla de la que se había recomendado, y otros presentaban un informe en el cual instaban 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.

LA CRISIS DE 1929 Y EL DICTAMEN DE 1934

En el año de 1929 sobrevino, con tremendos efectos para la economía mundial, el gran crack bancario norteamericano, durante el cual las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días

tan enormes bajas que llegaron a no valer, a valer tan sólo una pequeña fracción de su valor original de adquisición. Como resultado de tan tremenda crisis, se levanto un gran clamor entre el público, que no sabiendo a quién culpar de los efectos de la especulación de los valores, llegó a responsabilizar a los propios contadores que auditaban las grandes empresas capitalistas, y aun las personas conocedoras solicitaron urgentemente medidas tendentes a eliminar el desorden imperante en la presentación de los estados financieros.

También se hizo patente la necesidad de exigir que los estados financieros publicados por las grandes empresas fueran más informativos y fidedignos.

La comisión del instituto sostuvo además, entre otros puntos de vista, que debía hacerse resaltar en lo futuro la importancia del estado de pérdidas y ganancias, teniendo en cuenta que el valor de un negocio no depende de su volumen ni de su prestigio, sino de su capacidad para generar utilidades. Se insistió reiteradamente en que las empresas tendrían que reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados aun cuando se les dejara cierta libertad en la selección de metodos detallados de contabilidad, asegurandose de que dichos métodos se aplicasen con cierta consistencia. También recomendó la comisión del instituto modificar la forma del dictamen de auditoría con el fin de que en el mismo se hiciera constar que los estados financieros habían sido preparados

de conformidad con los metodos de contabilidad empleados normalmente por la empresa.

Teniendo en cuenta lo anterior y con base en el concepto de un solo tipo de auditoría, la bolsa de valores de Nueva York y el instituto americano de contadores públicos hicieron un estudio cuyos resultados se dieron a conocer en el año de 1934 en un folleto titulado " Auditoría de las cuentas de sociedades ", en el que la redacción del dictamen se recomendó en la siguiente forma:

"Hemos examinado el balance greneral de la Cia. "X" a ... y los estados de perdidas y ganancias y de superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se hizo una revisión general de los metodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basado en dicho examen, el balance general y los estados de perdidas y ganancias y de superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme durante el periodo que revisamos su posición al ... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha".

No hay duda que esta forma de dictamen señaló nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión en cuanto al tipo de au-

ditoria que debería practicarse, y las principales modalidades en relación al dictamen de 1917 fueron las siguientes:

- 1.- Se refiere al examen de los estados de la compañía incluyendo por primera vez el de superávit.
- 2.- Se confirmó el concepto de que el examen esta basado en una sola clase de auditoría llevada a cabo mediante pruebas e investigaciones. Por otra parte, se señaló la revisión de los metodos de contabilidad como factor determinante en la extensión de las pruebas de auditoría y se dió importancia a la revisión de las cuentas de resultados. Así mismo se consideró conveniente aclarar que no se había practicado una auditoría detallada de las operaciones.
- 3.- Se estableció que la declaración que suscribe el auditor no es una certificación sino un dictamen, es decir un juicio que se forma y emite.

La parte final de esta forma de dictamen expresa que la presentación razonable esta de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y observados de manera uniforme en el periodo revisado.

Como podra observarse, en este dictamen no se indicó que los principios de contabilidad fueron aplicados en forma consistente con los utilizados en ejercicios anteriores, sino que solo se aplicaron uniformemente en el año sujeto a revisión.

Durante esa época y por el publicitado fraude en la compañía

Mckesson and Robbins determinó el instituto americano de contadores públicos proceder a modificar su anterior forma de dictamen introduciendo ahora la declaración que se había revisado el control interno y substituyendo la expresión metodos de contabilidad por la de procedimientos de contabilidad y algunas otras modificaciones importantes para quedar como sigue:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION
DE LA COMPAÑIA "X"

"He examinado el balance general de la compañía "X" al ... y los estados de perdidas y ganancias y de superávit por el año terminado en esa fecha.

Se revisó el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin llevar a cabo una auditoría detallada de las operaciones, examiné e hice pruebas de sus registros y documentos de contabilidad mediante métodos y con la amplitud que se consideró necesaria. Dicho examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedimientos que considere necesarios.

En mi opinión el balance general y los estados de perdidas y ganancias y de superávit adjunto que le son relativos presentan razonablemente la posición financiera de la compañía "X" al ... y los resultados de sus operaciones por el expresado año, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados

aplicados sobre bases analogas a las del año inmediato anterior".

Destacan en esta forma de dictamen los siguientes aspectos:

- 1.- Aparece por primera vez el concepto de normas de auditoría
- 2.- Aparece también por primera vez la mención de la revision del control interno y de los procedimientos de contabilidad como indicación de la extensión de la auditoría.
- 3.- Se amplía la mención de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, diciendo que fue consistente con los del ejercicio anterior.
- 4.- Se declara que se emplearon todos los procedimientos de auditoría considerados necesarios así mismo que previamente se hicieron las pruebas de los registros y documentos de contabilidad.

DICTAMEN ACTUAL Y TRADICIONAL

Desde marzo de 1944, el comité de procedimientos de auditoría del instituto americano hablaba de la conveniencia de revisar el dictamen aprobado en 1941 indicando que algunas firmas de auditores habian excluido ya la mención de que no se habia efectuado una auditoria detallada de las transacciones, con lo cual se observaba una tendencia a simplificar la fraseología empleada para hacerla más concreta y sin redundancia.

Finalmente en 1951 apareció el folleto titulado Codification of statements on auditing procedure, en el que se reúnen los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados apartir de 1939 y que la comisión de procedimientos de auditoría recomienda a los miembros del instituto para su uso en forma estandar de dictamen cuya redacción es la siguiente:

AL CONSEJO DE ADMINISTACION
DE LA COMPAÑIA "X"

"Hemos examinado el balance general de la compañía "X" al ... y los correspondientes estados de perdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, el balance general y los estados de perdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "X" al ... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior".

Este dictamen cubre el defecto de no considerar que las normas

de auditoría son invariables y siempre aplicables en todo trabajo que se realice, al contrario de los procedimientos de auditoría que si puedan variarse y aplicarse con las circunstancias. Tal defecto mostrado en el dictamen de 1941. También ha sido eliminada la mención a la revisión del control interno por innecesaria y redundante, pues dicha revisión está ya prevista en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido hasta cierto punto, un reflejo de la evolución que el mismo ha tenido en Estados Unidos. Los cambios adoptados no se han debido a determinados acontecimientos, sino más bien han sido un reflejo de las formas recomendadas por el instituto americano en sus diferentes épocas, pensando que la auditoría y la contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no particulares de cada país, como no son particulares otras técnicas, artes o ciencias, como la cirugía, la arquitectura que son idénticas en cualquier lugar independientemente del grado de desarrollo de los países.

MODIFICACIONES AL DICTAMEN ACTUAL

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 de la revisión, siempre con la finalidad de

abreviar y simplificar el contenido de dicho párrafo.

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, por el entonces limitado campo de acción profesional y no haber tenido todavía la plena confianza en el ejercicio de la contaduría; actualmente se han superado estas 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.

En la redacción del dictamen actual se menciona, en el párrafo de alcance, que el examen fue realizado con las normas de auditoría generalmente aceptadas y que incluye las pruebas sobre la documentación, registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que se juzguen necesarios en vista de las circunstancias. Sin embargo, debe considerarse que el hecho de especificar dichos procedimientos no 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 ameritarían también inclusión dentro de este párrafo del dictamen.

En consecuencia, consideramos que debe eliminarse la frase referente al examen de documentación y registros de contabilidad y

la aplicación de otros procedimientos de auditoría que se juzgarán necesarios en vista de las circunstancias por considerarla redundante, ya que al efectuarse de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y observar la norma de obtención de evidencia suficiente y competente, obliga al auditor a aplicar toda clase de procedimientos que juzgue necesarios hasta obtener los elementos objetivos suficientes para fundar su opinión.

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 ADMINISTRACION
DE LA COMPAÑIA "X"

"Hemos examinado el balance general de la compañía "X" al ... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esta fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En nuestra opinión el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación de la Cia. "X" 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".

Las diferencias encontradas con el dictamen actualmente en uso

son:

- 1.- Ya no aparece la frase en consecuencia, incluyó las pruebas de la documentación y registros de contabilidad así como otros procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en vista de las circunstancias.
- 2.- La frase referente a la consistencia en la aplicación a los principios de contabilidad generalmente aceptados, se elimina en el dictamen propuesto.

En nuestro país la comisión de normas y procedimientos de auditoría redactó y aprobó el boletín número 36 relativo a un nuevo dictamen sobre estados financieros, pero debido a expuestas imperfecciones consideradas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. ; la comisión de normas y procedimientos de auditoría propone la recomendación de que si esta nueva forma de dictamen en caso de que no llegue a utilizarse debiera emplearse el texto de 1951 para generalizar el dictamen.

2.2. CONCEPTO

El resultado de un examen de estados financieros es una opinión que se conoce normalmente como dictamen. Al dictamen también se le denomina informe corto. Con frecuencia los clientes solicitan que se analicen ciertos datos que aparecen en los estados financieros dictaminados y que se añadan comentarios, en muchos casos interpretativos, de los resultados de operación o de la situación financiera de la entidad; esta información junto con la opinión que se expresa sobre la misma recibe el nombre genérico de informe largo o información complementaria.

Dictamen según concepto etimológico en la enciclopedia Sopena (viene del latín dictamen) M. opinión, juicio que se forma o emite sobre una cosa.

Dictamen según diccionario enciclopédico UTHEA (viene del latín dictamen) M. opinión, juicio, parecer acerca de una cosa. Como se podrá observar ambos diccionarios coinciden en el significado de la palabra dictamen y básicamente dicen lo mismo, ya que los dos expresan el concepto que alguien se ha formado de alguna cosa.

El dictamen de auditoría según la definición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos es el siguiente "El dictamen del contador público puede definirse como el documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre

los estados financieros de su cliente".

El dictamen de auditoría según Mancera Hnos., en su libro "Terminología del contador" señala que "Es el documento que expide el contador público, con su firma al terminar una auditoría de balance y contiene dos secciones.

- 1.- Una breve explicación del trabajo realizado.
- 2.- Su opinión profesional acerca de los estados financieros examinados en cuanto a si presentan de una manera razonable la situación financiera de la empresa conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente con el año anterior.

W. A. Paton considera que el dictamen es el instrumento mediante el cual el contador público reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo.

La III convención de contadores públicos en Hermosillo Sonora, en su mesa redonda sobre el tema "El Dictamen y sus Salvedades" emitió el siguiente concepto: El dictamen que emite el contador público es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertas leyes que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados y que le permiten dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que representan tales estados financieros, ha sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme.

Por lo tanto podemos mencionar que los informes de auditoría se

realizan dependiendo de lo solicitado por la entidad, siendo estos de forma corta (Dictamen) y de forma larga, los primeros acompañados de los estados financieros y los segundos compuesto de dichos estados, así como comentarios sobre estos últimos, operaciones, estudios de coeficiente, el campo de alcance de la auditoría y el dictamen del auditor.

Ante la dificultad de proporcionar una definición más amplia sobre el dictamen del contador público daremos un concepto generico sobre el mismo; el dictamen del contador público es el instrumento mediante el cual este señala la naturaleza y alcance del trabajo realizado, expresando la situación financiera de los estados examinados, de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, verificando que los estados financieros se hayan formulado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes a las de ejercicios anteriores, en donde el contador público reconoce formalmente su responsabilidad mediante la firma.

2.3. OBJETIVO

El objetivo primordial del dictamen es emitir una opinión sobre la veracidad de los Estados Financieros o sea, dar a conocer el resultado del examen que se practicó.

Posterior a esto, viene la finalidad o uso que le va a dar la persona que solicitó el examen de los Estados Financieros.

Algunos de estos usos los enumeraremos en la siguiente forma:

- a) Para informar sobre la situación financiera de una empresa a los Directores o Gerentes, futuros inversionistas, Socios Accionistas y al público en general.
- b) Con base en la crítica constructiva que elabora el Auditor sobre la administración, de si se ha manejado correctamente, los acreedores de la empresa podrán hacer sus juicios.
- c) Para informar sobre la situación que guarda la administración de la empresa, a las partes interesadas y así conocer la conveniencia o la necesidad de modificar su estructura.
- d) Como objetivo podemos decir también que se toma como base para el estudio de un aumento o disminución de capital, fusión o conversión de la empresa o en supuesto caso de su venta.
- e) Para proporcionar información exactamente de los contribuyentes a las autoridades fiscales.

2.4. CLASIFICACION

Como ya se menciona existen dos formas de dictamen que son el tradicional o largo y el corto o nuevo dictamen, este último puede presentarse de distintas formas que son:

- 1.- Limpio o sin salvedad.
- 2.- Con salvedades o excepciones.
- 3.- Dictamen negativo u opinión adversa.
- 4.- Abstención de opinión.

1.- Dictamen limpio o sin salvedades.

Como resultado de su examen, un auditor no tiene oposición alguna respecto al contenido y presentación de los estados financieros, respecto a la aplicación de los principios contables, o bien respecto a la consistencia en la aplicación de dichos principios en relación con el año anterior, habrá de rendir un dictamen (favorable) sin salvedades, lo cual implica necesariamente que el auditor no tuvo limitación alguna en su trabajo, que no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo. Solo en estos casos es cuando el auditor puede expresar su opinión sin limitaciones de ninguna especie. Un ejemplo de dictamen de este tipo puede ser el siguiente:

"En mi opinión, el balance general adjunto y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son rela-

tivos presentan en forma razonable 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, consideré necesarios".

2.- Con salvedades o excepciones.

Cuando 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 de 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 algún problema importante. De aquí cualquier excepción de importancia a alguna de las mencionadas situaciones, el auditor deberá emitir, lo que generalmente se denomina, un dictamen con salvedades o con excepciones a su opinión.

Las salvedades o excepciones pueden tener los siguientes orígenes

nes:

- a) Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
- b) Por desviación en la aplicación consistente de los principios.
- c) Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
- d) Por incertidumbres.

En todos los casos de salvedad se tendrá presente la importancia relativa y riesgo probable respecto de los estados financieros considerados en su conjunto.

Es importante señalar que las salvedades o excepciones no deben ser de tal importancia que hagan negatoria la opinión del auditor sobre los estados financieros tomados en conjunto y que, por lo tanto, lo adecuado sería emitir una opinión negativa o adversa. Lógicamente, el grado de importancia que se asigna a las salvedades o excepciones es materia del juicio personal y del criterio profesional por parte del auditor en vista de las circunstancias.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades, debe revelar todas las razones de importancia en uno o varios párrafos. Si se hacen revelaciones en una nota a los estados financieros de los asuntos que dan origen a las salvedades ese párrafo puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota.

Cuando una opinión con salvedades resulta por limitaciones en

el alcance del examen practicado de una evidencia insuficiente en los estados financieros o sus notas, estas situaciones deben describirse en el párrafo por separado y hacer referencia a él en el dictamen.

Salvedades por inconsistencia:

Cuando las salvedades se refieran a la inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, se describirá el cambio y su efecto neto cuantificado, en párrafos separados por ejemplo:

"En mi opinión con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración presentan la situación financiera de la compañía "X" S.A. al ... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha a excepción de que en cuanto a la aplicación consistente de principios de contabilidad hubo un cambio en el método de valorar los inventarios.

En el año anterior se valoraron con base en precios promedio y al fin del presente año se valoraron a base de primeras entradas primeras salidas, metodo que en este caso, considero más aceptable. El cambio afectó la utilidad neta del año aumentándola en la cantidad de \$... despues de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad"

En caso de que existan cambios en la aplicación de principios de contabilidad o en sus reglas particulares, éstos deberán ser adecuadamente explicados y debidamente justificados por la misma empresa en una nota a los estados financieros. El auditor deberá mencionar en su dictamen la naturaleza y el efecto monetario de los cambios que hayan ocurrido para que el lector pueda juzgarlos. Así mismo es recomendable que se manifieste claramente su aceptación a los mismos.

Salvedades por incertidumbre:

Cuando existan incertidumbres legítimas sobre el efecto que puedan tener sobre la situación financiera y los resultados de operación de la compañía, situaciones pendientes de resolución, se usará la expresión "sujeta a", describiendo las incertidumbres que existan en la misma forma en que se describan las causas de las salvedades.

Las incertidumbres son limitaciones importantes al alcance del examen, ya que las evidencias de que dispone el auditor no son suficientes para respaldar la expresión de una opinión limpia y las condiciones para calificar como una excepción quedan fuera de control. Una incertidumbre normalmente, requiere de una salvedad la cual se mencionará usando el vocablo de "sujeta a" para significar que la opinión del auditor dependerá de la solución de la misma. Si la incertidumbre es de cierta importancia, entonces, deberá de

abstenerse de opinar.

Por la naturaleza intrínseca de las incertidumbres requieren de un profundo y cuidadoso estudio así como su forma de redacción de este tipo de salvedades debiendo ser lo más clara y precisa posible para ayudar al lector a evaluar la situación.

Salvedades por limitaciones en el alcance del trabajo:

Cuando haya limitaciones en el alcance del examen y se puedan circunscribir sus efectos, se describirá la naturaleza de la limitación en un párrafo separado y se expresará una salvedad.

La descripción de las limitaciones deberá efectuarse en el cuerpo del mismo dictamen, pues no es apropiado que problemas al alcance del examen practicado se discutan en notas a los estados financieros, pues estas declaraciones son de la empresa y no del auditor.

Cuando el contador público encuentra impráctico obtener confirmación escrita por ejemplo de las cuentas por cobrar o no le sea posible observar el inventario inicial durante una primera auditoría, pero haya podido satisfacerse de esas partidas mediante la aplicación de procedimientos de auditoría supletorios, no se considerara indispensable mencionar este hecho en el cuerpo de su dictamen.

Sin embargo, es importante recalcar que si el auditor no cuenta con la evidencia suficiente y competente en la revisión de las cifras aun habiendo utilizado los procedimientos supletorios sin mu-

cho éxito, tendrá que adoptar una posición de salvedad en su revisión.

3.- Dictamen negativo u opinión adversa.

Cuando las salvedades por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad sean de tal magnitud que hagan que los estados financieros en conjunto no muestren la situación financiera y/o los resultados de las operaciones, se expresará una opinión negativa, listando todas las razones que la justifican y su efecto neto cuantificado.

En el caso de existir un dictamen negativo, no se deben expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que harían contradictoria y confusa la afirmación básica del contador público de que los estados financieros no presentan la situación financiera y los resultados de operación de la compañía. Un ejemplo es el siguiente:

"En mi opinión, el balance general adjunto y de cambios en la situación financiera que le son relativos no presentan en forma razonable la situación financiera de la Compañía "X", S.A. al ... y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, por las razones que se describen en el párrafo siguiente. Mi

examen de dichos 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, consideré necesarios.

La compañía no ha registrado el efecto de operaciones de venta con importe de \$... y los inventarios incluyen todavía el costo de dichas ventas".

4.- Abstención de opinión.

En el caso que hayan habido limitaciones al examen practicado, impuesta ya sea por el propio cliente o por las circunstancias, de tal manera importantes que el contador público no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando todas las causas que originan dicha abstención.

El hecho de referirse a todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención no eximirá al contador público de incluir las excepciones o salvedades que pudiera tener en relación a la aplicación con principios de contabilidad y/o la consistencia en la aplicación de dichos principios con el propósito de no ocultar información que tiene derecho a conocer el lector. Un ejemplo de este caso es el siguiente:

"He examinado el balance general de la Compañía "X", S.A. al ... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos preparados por la administración de la compañía.

En vista de las deficiencias de control interno que existen, no he podido satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del ejercicio y por ello me abstengo de opinar sobre los estados financieros que se acompañan".

2.5. ESTRUCTURA

El auditor debe tener la habilidad y dedicación necesarias para escribir y estructurar sus informes de forma clara, precisa e interesantes, basándose en los resultados de su trabajo; si su informe no es lo suficientemente claro puede ser mal interpretado; si es impreciso o insuficientemente informativo, no lograría su propósito y si no es interesante, probablemente no sea leído en su totalidad.

Por una parte el dictamen de estados financieros se divide en dos párrafos: el párrafo de alcance, y el párrafo de opinión; en ambos párrafos el contador público hace tres afirmaciones básicas que a continuación se indican.

En el párrafo del alcance:

- a) La afirmación de haber hecho la revisión a los estados financieros de la empresa.
- b) La afirmación de que la revisión fue realizada de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- c) La afirmación de que su examen incluyó todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios dadas las circunstancias.

El párrafo de opinión:

- 1.- Que los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de la empresa.
- 2.- Que los estados financieros han sido formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 3.- Que los principios de contabilidad fueron aplicados en forma consistente con relación al ejercicio anterior.

Los informes que el auditor prepara después de haber examinado estados financieros son: el informe corto, el largo y el especial.

Dentro de lo que es el informe largo normalmente presentara el siguiente arreglo:

- Estados financieros básicos (balance, estado de resultados, estado de cambios en la situación financiera)
- Notas a los estados financieros
- Información complementaria.

La información complementaria puede ser de naturaleza financiera o no financiera y por lo mismo, el auditor debe tener especial cuidado en destacar aquella información que sea de carácter no financiero y que no esta en aptitud de juzgar. Debido a sus características y detalle, es conveniente preparar un índice de las sec-

ciones más importantes de la información presentada, que puede comprender uno o varios de los siguientes conceptos.

- Detalle de análisis del contenido de cada cuenta o grupo de operaciones.
- Descripción de las investigaciones especiales y sus resultados y en algunas ocasiones, a solicitud expresa del cliente, procedimientos de auditoría aplicados y alcance de los mismos.
- Comentarios sobre la situación que guardan ciertas partidas de los saldos de algunas cuentas.
- Comentarios sobre situaciones específicas que se consideren importantes para el lector.
- Estadísticas o comentarios hechos por funcionarios y empleados de la entidad en relación con la información presentada.

La calidad de un informe largo depende de la habilidad conocimientos e imaginación del auditor que lo prepara. El informe largo y el dictamen de estados financieros constituyen dos partes de un mismo trabajo.

Una de las clases de informes especiales enviados a los clientes es la carta de recomendaciones o sugerencias a la gerencia para la mejora en los controles internos y procedimientos contables. Este es probablemente, el tipo de informe especial más frecuentemente

utilizado.

CARACTERISTICAS DE LA CARTA DE SUGERENCIAS:

- Papel membretado del despacho.
- Mencionar el período que se audito, al que se hacen las sugerencias.
- Mencionar la fecha en que se concluyó la auditoría.
- Observación seguida de su sugerencia.
- Dirigida al gerente de la empresa auditada.
- Fecha de la elaboración de la carta.
- Firma del responsable de la auditoría.

CAPITULO III LOS INFORMES DE AUDITORIA

3.1. EL INFORME COMO RESULTADO DE LA AUDITORIA

3.2. PUBLICO INTERESADO

3.3. MARCO LEGAL

3.4. RESPONSABILIDAD LEGAL DE QUIEN LO EMITE

3.5. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL

3.1. EL INFORME COMO RESULTADO DE LA AUDITORIA

Si bien en los dos capítulos anteriores hemos descrito todos los aspectos genéricos y específicos que intervienen en la elaboración de "Los Informes de Auditoría", requerimos en este capítulo desarrollar un punto temático que nos permita expresar las últimas novedades que se han aplicado para lograr complementar nuestro trabajo y que este responda a las exigencias actuales de información.

Por la naturaleza del presente trabajo no es del tipo que tenga que sufrir constantes modificaciones o alteraciones, mas sin embargo los catedráticos, instituciones y colegas estudiosos de la materia se preocupan por mantenerse a la vanguardia de todos los cambios que se generan dentro de nuestra profesión. Es así como en los Estados Unidos en diciembre de 1988 aparece publicado en la revista "Journal of Account" el artículo nombrado "Los tres últimos SAS cerrando la brecha de las comunicaciones", el cual nos redacta un nuevo cuerpo del informe de Auditoría y que en resumen surge de las siguientes necesidades.

En 1985 el Consejo de Normas de Auditoría (CNA) se dedico en especial a su proyecto de la brecha de las expectativas. Un asunto clave fue la necesidad del público por y la expectativa de más información útil acerca de la naturaleza y resultados de la Auditoría. Además, los gerentes, los consejos directivos y los comi-

tés de Auditoría esperan más información de Auditoría y de la situación de la contabilidad, para que les ayude a formular sus informes financieros y cumplir con sus responsabilidades. Después de varias meses de trabajo el CNA emitió tres nuevas declaraciones sobre normas de Auditoría específicamente diseñadas para mejorar las comunicaciones entre los auditores y los usuarios de sus servicios:

- A) Informes sobre estados financieros auditados.
- B) Estructura del control interno en relación con una Auditoría de estados financieros.
- C) Comunicación con los comités de Auditoría.

El CNA emitió este comunicado principalmente para mejorar el entendimiento del público acerca de la función del auditor. El cambio mas visible que muestra es el nuevo informe estandar del auditor. Este requiere que el nuevo informe explique detalladamente lo siguiente:

- Las responsabilidades que el auditor asume.
- El trabajo que el auditor realiza.
- La seguridad que el auditor puede proporcionar.

Además los nuevos SAS marcan dos cambios importantes para los lineamientos existentes.

- 1.- Una nueva manera para reportar con la aplicación consistente de los principios de contabilidad.

2.- Una nueva manera para reportar sobre las incertidumbres importantes.

EL NUEVO FORMATO DEL DICTAMEN

El nuevo y mejorado informe estandar del auditor debe llevar un titulo, y ese titulo debe contener la palabra "independiente". Además el nuevo informe incluye tres párrafos: El párrafo de la introducción, El párrafo del alcance y El párrafo de la opinión.

A continuación presentamos el nuevo informe del auditor independiente sombreando en el mismo las frases que presentan cambios, para después numerarlas en orden de aparición haciendo un comentario concreto de la innovación que presenta.

DICTAMEN DE AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado el balance general adjunto de la compañía X al 31 de diciembre de 19XX, y los estados de resultados, utilidades retenidas y flujos de efectivo que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra Auditoría.

Realizamos nuestra revisión de acuerdo con normas de Auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la Auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable que los estados financieros están libres de

errores importantes. La Auditoría incluye, en base a pruebas selectivas, el examen de la evidencia que soporte las cifras y las revelaciones de los estados financieros; la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas de la gerencia, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros en general. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación de la compañía X al 31 de diciembre de 19XX, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Good, Better y Best, CPAs.

Febrero 14, 19XX.

Comentarios a las frases sombreadas que vienen a innovar el nuevo formato del auditor:

- 1.- Cambia de "Examinado" a "Auditado"
- 2.- Cambia de "Cambios en la situación financiera" a "Estado de flujo de efectivo"

- 3.- Contrasta la responsabilidad de la gerencia con la del auditor
- 4.- Conserva la referencia a las normas de Auditoría generalmente aceptadas
- 5.- Reconoce la responsabilidad del auditor para proporcionar una seguridad razonable, no absoluta de que los estados financieros están libres de errores importantes e irregularidades
- 6.- Breve descripción de diversos conceptos inherentes en una Auditoría
- 7.- Subraya el concepto de importancia relativa
- 8.- Omite la referencia a la consistencia

INFLUENCIA DE ESTOS CAMBIOS EN MEXICO

Como es lógico entender la influencia de estos cambios repercuten en el ámbito mundial de la profesión. Dichos cambios son analizados en México y adoptados en los términos siguientes:

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría emite un comunicado el día 22 de marzo de 1991 a toda la membresía, en donde muestra modificaciones a el boletín H-01 el cual somete a auscultación y que en resumen muestra los siguientes cambios, dejando sin efecto a otros boletines emitidos y que hagan referencia a los temas sujetos a estos cambios.

Este boletín que se presenta a auscultación, incorpora nuevas disposiciones para el tratamiento de las contingencias no cuantificables, enfatiza en el dictamen, en todos sus modelos, la res-

ponsabilidad de la administración en la preparación de los estados financieros y elimina la referencia a la consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por lo que se refiere al tratamiento de las contingencias no cuantificables, las disposiciones actuales implican que el auditor no estará obligado a condicionar su opinión ("sujeto a"), o abstenerse a opinar por el resultado de un evento futuro, si existe una adecuada revelación de la contingencia en una nota a los estados financieros. El cambio obedece a que, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, las contingencias no cuantificables son reconocidas en la contabilidad hasta que su efecto pueda ser estimado razonablemente, mientras tanto, sólo son objeto de revelación en las notas a los estados financieros.

Por lo que se refiere a la supresión a la referencia a la aplicación consistente de los principios de contabilidad, el cambio propuesto obedece a que resulta redundante y reiterativa la afirmación de que los principios de contabilidad fueron aplicados "en forma consistente con los del año anterior", ya que uno de dichos principios se refiere, precisamente a la consistencia en su aplicación. Sin embargo, cuando exista un cambio que afecte la consistencia y/o comparabilidad de los estados financieros, éste debe revelarse claramente en una nota indicando, en su caso,

el efecto en la situación financiera y resultados de operación.

Tanto en el caso de contingencias no cuantificables como el de inconsistencias en la aplicación de los principios de contabilidad, las disposiciones del nuevo boletín H-01 obligan al auditor a incluir en su dictamen un párrafo de énfasis que los describa.

Con los cambios anteriores, también se logra adecuar nuestra normatividad a la tendencia internacional representada por La Federación Internacional de Contadores (INFAC), pues implican reconocer que en un mundo de apertura y globalización, la armonía entre las normas de auditoría de los diferentes países del mundo, es requisito indispensable.

El período de actualización del boletín H-01 se inició a partir del 10. de mayo de 1991 y venció al 30 de junio de 1991.

Con estas modificaciones el boletín muestra el siguiente formato de dictamen, cuando se trate de un informe sin salvedades en la opinión.

He examinado el balance general de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.., y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en

esas fechas. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos, preparados por la administración de la compañía, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

INFORME DEL CONTADOR PUBLICO EN EL DESEMPEÑO

DE LA FUNCION DE COMISARIO

La legislación mexicana desde hace varias décadas se ha preocupado por reglamentar la vigilancia de las sociedades anónimas.

En el Código de Comercio de 1889 por primera vez aparece la figura del vigilante y posteriormente, en 1934, la ley general de Sociedades Mercantiles legisla específicamente sobre el comisario

De las modificaciones posteriores que sobre el particular se han hecho a la legislación mercantil puede inferirse la conveniencia de que un contador público, en el ejercicio independiente de su profesión, desempeñe el cargo de comisario, o bien, que quien actúe como tal, se apoye en los servicios profesionales independientes en el campo de la contaduría pública.

Tomando como base distintos artículos de la Ley General de Sociedades Mercantiles se concluye lo siguiente:

1.- Un examen de estados financieros practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas es suficiente para que el contador público independiente pueda rendir su dictamen en el desempeño de la función de comisario. Generalmente, el informe del comisario sólo cubre los estados financieros básicos y sus

notas.

2.- En los casos en que además de los estados financieros básicos y sus notas, se acompañe o presente junto con el dictamen del Comisario información adicional de los administradores, el contador público independiente habrá de observar los pronunciamientos normativos establecidos por el Boletín H-15, relativo a información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.

3.- El informe del comisario no debe considerarse como un documento de circulación limitada para su presentación a la Asamblea de Accionistas; las disposiciones contenidas en el artículo 177 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, señalan su difusión pública. Sin embargo, esta comisión considera que independientemente del precepto legal señalado, en este caso al quedar el nombre de un contador público independiente asociado con estados o información financiera, adquiere responsabilidad no sólo con quien directamente contrata sus servicios, sino con terceros desconocidos para él que pueden llegar a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS AL INFORME DEL CONTADOR PUBLICO EN EL DESEMPEÑO DE LA FUNCION DE COMISARIO.

01 El informe sobre los estados financieros que como comisario rinde un contador público en el ejercicio independiente de su profesión debe basarse en un examen efectuado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En relación con la información adicional que los administradores deben rendir sobre la marcha del negocio, políticas administrativas, proyectos existentes u otra información de diversa índole, el contador público deberá observar los pronunciamientos normativos establecidos por el Boletín H-15, relativos a información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados. Como se indica en el Boletín que antes se ha hecho referencia. "... aún cuando el contador público no puede ni debe asumir responsabilidad por esa información adicional a los estados financieros y las notas relativas, debe convenir desde un principio y lograr que su cliente le permita leer esa información para cerciorarse de que la misma no contradice en alguna forma la información por el dictaminada, y además que se distinga la responsabilidad que corresponde a la administración y al auditor".

El contador público podrá rendir su informe de comisario por sí mismo, utilizando la primera persona del singular, o conjunta-

mente con otro comisario.

Cuando siendo el auditor externo el contador público actúa como comisario, podrá aclarar en el texto del informe que se ha apoyado en el dictamen emitido por su despacho.

En este caso, aunque no es indispensable, podrá adjuntar dicho dictamen a su informe de comisario.

02 Cuando el contador público independiente, actuando como Comisario no es el Auditor externo y opta por no efectuar el examen directamente, para emitir su informe deberá:

a) Asegurarse, al aceptar el cargo de Comisario, que se practicará un examen de estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

b) Aplicar los procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias para cerciorarse de que el examen se lleve a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En el dictamen del comisario, esté podrá mencionar el hecho de que otros auditores examinaron los estados financieros, y que para rendir su informe se ha apoyado en el trabajo efectuado por ellos. En este caso, el informe del comisario deberá hacer refe-

rencia al tipo de opinión expresada por el auditor externo, incluyendo, en su caso, la descripción precisa de las causas que originaron abstención u opinión adversa, y la mención genérica de las salvedades que contenga.

03 En cualquier caso, el dictamen que como Comisario emite un contador público independiente, deberá incluir las salvedades o excepciones a que haya lugar como resultado del examen practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Solo como ejemplo y sin pretender de ninguna manera la adopción de una redacción rígida, se acompaña un modelo de informe del Comisario en la circunstancia:

El Contador Público siendo el Auditor actúa como comisario.

Es importante que en términos generales, al tomar como referencia el ejemplo adjunto se tengan presentes las siguientes aclaraciones:

1. En caso de existir salvedades, abstención u opinión negativa, el informe tendría que modificarse, en consecuencia.
2. Cuando en el informe del Comisario se haga referencia al hecho de haberse apoyado en el trabajo del auditor externo, y el dictamen de éste contenga párrafos aclaratorios que no afecten la opinión, estos párrafos también habrán de incluirse en el informe

del Comisario.

3. Se incluirá cualquier otra información u observaciones requeridas por las disposiciones legales o estatutarias aplicables a la función del Comisario.

El Contador Público independiente siendo el auditor actúa como comisario.

México, D.F.,.....
(misma fecha del dictamen del auditor)

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

En mi carácter de Comisario, he examinado el balance general de Compañía ABC, S.A. al ... y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera sobre la base de efectivo 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 otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Además asistí (o en mi ausencia asistió mi suplente) a las juntas del Consejo de Administración y recabé la información

que consideré necesaria respecto a las operaciones de la sociedad.

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

C.P. _____
Comisario.

3.2. PUBLICO INTERESADO

Durante la redacción del presente trabajo ha salido a relucir quienes y de que manera utilizan el dictamen para sus fines específicos, a continuación ofrecemos una semblanza genérica del dictamen y el interés público que lo genera.

El mundo de los negocios reclama cada vez con mayor urgencia al contador público por los servicios que presta, de los cuales uno de los más importantes es la auditoría de estados financieros.

El dictamen del auditor es de gran utilidad en el medio privado (industria, banca y comercio) en el oficial (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Comisión Nacional de Valores) y entre el público en general, los fines a los que se aplica son entre otros los siguientes:

- A) Como base para obtener o conceder créditos.
- B) Como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios.
- C) Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.

D) Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.

E) Para el registro de acciones, bonos, obligaciones en la bolsa de valores.

F) En la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes. En este caso se estima conveniente aclarar que el contador publico no dictamina acerca de las declaraciones, sino que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente.

G) Aprobación de tarifas de servicios públicos.

H) Posición de productores de una competencia sana nacional.

I) Estudio para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos.

J) Para inflaciones internas y externas del mercado nacional.

Esta diversidad de fines para los que se utiliza el dictamen del contador público ha conducido a un reconocimiento mas amplio y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional a la tarea que desempeña la contaduría pública.

3.3. MARCO LEGAL

El código fiscal de la federación en su artículo No. 32.A, nos habla de los contribuyentes que están obligados a ser dictaminados y que son los siguientes:

I. Los que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a diez mil millones de pesos, o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Para los efectos de lo dispuesto en la fracción anterior se considera como una sola persona, el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas deberán cumplir con la obligación.

a) Cuando una persona posea más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de cinco o más personas morales.

b) Cuando una persona ejerza control efectivo de una o más personas morales, aún cuando entre ellas no determinen su resul-

tado fiscal consolidado.

II. Las que están autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dentro del código fiscal en su artículo 52 señala los requisitos que debe reunir el dictamen que son los siguientes.

1. Que el Contador Público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. 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.

2. 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 profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

3. 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.

El reglamento del Código Fiscal de la Federación nos señala en distintos artículos el marco legal en que se debe de presentar el dictamen; a continuación hacemos mención de dichos artículos:

El artículo 46 nos dice que los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo dispuesto con el artículo 52 del código, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, observando las siguientes reglas:

I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el Contador Público que vaya a dictaminar.

II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

El artículo 49 nos menciona que se deberá presentar ante la autoridad fiscal competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

La autoridad Fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a mas tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo.

Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no le dá contestación.

El artículo 50 del reglamento nos indica cuales son los documentos que se deben presentar:

1. Carta de presentación del dictamen.
2. Dictamen del Contador Público relativo a sus estados financieros.
3. Los siguientes estados financieros básicos, examinados por el Contador Público respecto de los cuales emite su dictamen:
 - a) Estado de posición financiera.
 - b) Estado de resultados.
 - c) Estado de variaciones en el capital contable.

- d) Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.
4. Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por el Contador Público.
5. Los siguientes anexos a los estados financieros:
- a) Análisis comparativo por subcuentas de gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros.
 - b) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestados bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización así como las provenientes de ingresos distintos a dicha actividad o la mención expresa de que no causa otras contribuciones o que no obtuvo otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por Impuesto Sobre la Renta.
 - c) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta.
 - d) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, y en su caso, del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
 - e) Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio a cargo del contribuyente o como retenedor.

f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del Impuesto al Valor Agregado.

Estos documentos deberán presentarse en original y copia.

3.4. RESPONSABILIDAD LEGAL DE QUIEN LO EMITE

En nuestras leyes no está claramente definida la responsabilidad que asume el Contador Público en el desempeño de su profesión, ya que pueden ser muchos y muy variados los motivos por los que un contador puede ser demandado judicialmente, motivos que no están especificados plenamente en las disposiciones legales.

Se puede decir en forma general que, en la actualidad y de acuerdo con el artículo de nuestras leyes el Contador Público como profesional tiene las siguientes responsabilidades de tipo general:

1. Será civilmente responsable solo ante las personas a quienes sirva en caso de negligencia, impericia o dolo en el desempeño de su profesión siempre y cuando esa negligencia, impericia o dolo no vayan acompañados de alguna otra figura que entrañe delito, ya que de ser así la responsabilidad que contrae con su cliente será penal y no civil, pues el Código Penal menciona también la negligencia e impericia al hablar sobre lo que se entiende por delito de imprudencia en los siguientes términos:

Se entiende por delito de imprudencia toda imprevisión,

negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado, que cause igual daño que un delito internacional.

2. Constitucionalmente, y en los términos del artículo 67, fracción B de la Ley Reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. constitucionales solo podrá vedársele el ejercicio de su profesión por determinación judicial. Esa pena es de un mes a dos años, y en forma definitiva en caso de reincidencia si se le demuestra que en su trabajo cometió actos delictuosos ya sean intencionales o de imprudencia punible.

3. En el caso de que cometan actos delictuosos se obligarán a la reparación de los daños causados por sus propios actos o por los de sus ayudantes cuando éstos obren en su nombre.

4. El Código Fiscal por su parte en el artículo 52 última fracción nos menciona las sanciones para el Contador Público que a la letra dice:

Quando el Contador Público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera 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.

5. De acuerdo con el Código de Etica Profesional, será el Contador Público considerado culpable de un acto que desacredite a la profesión si al expresar su opinión con respecto a los estados financieros que haya examinado, o al presentar cualquier otra información profesional:

a) Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestar para que los estados o sus informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas.

3.5. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL

Es necesario reconocer que la ética en concepto más puro, no debe ser objeto de una reglamentación. La necesidad de tener un código, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria. Puesto que todos los actos son regidos por la ética, también las reglas escritas deben ser de aplicación general.

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el Instituto Mexicano de Contadores públicos tomando diversas opiniones de la gran parte de sus miembros, elabora el código de ética para la propia profesión. Al elaborar el código, se ha reconocido la existencia de varios principios de ética aplicables directamente a nuestra profesión, principios a los que en este código nos referimos como postulados. Se entiende que en estos postulados se encuentra la esencia de las intenciones de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética y se han agrupado en cuatro rubros fundamentales. Con el objeto de destacarlos y de hacer una rápida referencia a ellos son:

- La definición del alcance del propio código.

- Las normas que conforman la responsabilidad del profesional frente a la sociedad.
- Las normas que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales.
- La responsabilidad hacia la propia profesión.

ALCANCE DEL CODIGO

POSTULADO I

Este código de ética profesional es aplicable a todo contador público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actué como funcionario o empleado, de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los contadores públicos que además de esta, ejerzan otra profesión.

POSTULADO II

Independencia de criterio: Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sustentar un criterio libre o imparcial.

POSTULADO III

Calidad profesional de los trabajos: En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al tra-

bajo específico que esté desempeñando. Actuará así mismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

POSTULADO IV

Preparación y calidad del profesional: Como requisito para que el Contador Público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

POSTULADO V

Responsabilidad personal: El Contador Público siempre aceptará una responsabilidad por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

POSTULADO VI

Secreto profesional: El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

POSTULADO VII

Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral: Faltará al honor y dignidad profesional todo Contador Público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no

cumplan con la moral.

POSTULADO VIII

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios: El Contador Público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

POSTULADO IX

Retribución económica: Al acordar la compensación económica que habrá de recibir, el Contador Público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.

POSTULADO X

Respeto a los colegas y a la profesión: Todo Contador Público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

POSTULADO XI

Dignificación de la imagen profesional a base de calidad: Para hacer llegar a quien patrocina sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva y de prestigio del Contador Público, se valdrá únicamente de su calidad profesional, así como

la promoción institucional.

POSTULADO XII

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos: Todo contador Público que de alguna manera transmite sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

CASO PRACTICO

MARTINEZ CORNEJO Y CIA., S.C.

México, D.F.

A los Señores Accionistas de

Perea Padilla, S.A., de C.V.:

Hemos examinado los balances generales de Perea Padilla, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y 1990 y los correspondientes, estados de resultados, de variaciones en las cuentas de inversión de los accionistas y de cambios en la situación financiera por los años terminados en esas fechas. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

Los estados financieros de 1991 y 1990 adjuntos han sido preparados sobre la base costos histórico original excepto en terreno y edificio que parcialmente han sido revaluados al 15 de marzo de 1984 y, consecuentemente, no pretenden presentar la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en las cuentas de inversión de los accionistas y su generación y aplicación de recursos de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que requieren el

reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros básicos. Dichos efectos se presentan por separado en forma condensada en el Anexo I.

También hemos examinado la información que refleja los efectos de la inflación que se presenta en el Anexo I a los estados financieros, la cual como se menciona en el mismo, a partir del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1991, ha sido elaborada de acuerdo a las disposiciones normativas contenidas en el tercer documento de Adecuaciones al Boletín B-10, emitido por el Instituto Mexicano de contadores Públicos, A.C. consecuentemente las cifras contenidas en el Anexo I por los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 1991 y 1990 se presentan a pesos de poder adquisitivo del cierre al 31 de diciembre de 1991. Esta información ha sido sometida a los procedimientos de auditoría aplicados en nuestro examen de los estados financieros básicos.y en nuestra opinión, está razonablemente presentada en todos sus aspectos importantes, en relación con los estados financieros básicos en su conjunto.

En nuestra opinión, la información contenida en el Anexo I presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 1991 y 1990 y los resultados de sus operaciones por los años terminados en esas fechas. Así mismo, en nuestra opinión, excepto por no presentar los efectos de la inflación en los estados financieros básicos, los estados

financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de Perea Padilla, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y 1990 y los resultados de sus operaciones y su generación y aplicación de recursos por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

MARTINEZ CORNEJO Y CIA. S.C.



C.P. ALFER MARPER CORPAD

15 DE MARZO DE 1992.

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA

CONCEPTO	1991	1990
PASIVO		
PROVEEDORES	528.382	548.518
COMPAÑIAS AFILIADAS	309.630	235.861
OTRAS CUENTAS POR PAGAR	392.174	297.080
PASIVOS ACUMULADOS	264.798	239.354
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	360.646	0
PTU A LOS EMPLEADOS	1.078.379	981.737
ESTIMACION INDEMNIZACIONES	195.955	151.233
TOTAL PASIVO	3.129.964	2.453.783
CAPITAL CONTABLE		
CAPITAL SOCIAL	210.000	210.000
RESERVA LEGAL	42.000	42.000
UTILIDADES POR APLICAR	6.923.779	6.756.611
TOTAL CAPITAL	7.175.779	7.008.611
SUMA PASIVO Y CAPITAL	10.305.743	9.462.394

LAS NOTAS Y EL ANEXO I ADJUNTOS SON PARTE INTEGRANTE DE ESTE ESTADO DE SITUACION FINANCIERA


 L.C. FERNANDO PADILLA CORNEJO
 CONTADOR GENERAL

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA

PEREA PADILLA S.A. DE C.V.
ESTADOS DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 Y 1990
(MILES DE PESOS)

C O N C E P T O	1991	1990
A C T I V O		
EFFECTIVO E INVERSIONES EN VALORES	527.256	2.343.501
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	1.078.106	1.129.015
COMPAÑIAS AFILIADAS	5.290.450	3.081.592
OTRAS (DEUDORES, ANTICIPOS Y VARIAS)	77.193	62.209
ISR POR RECUPERAR	0	26.749
ESTIMACION P/CTS. DE COB. DUDOSO	(50.000)	(50.000)
INVENTARIOS	2.867.199	2.359.895
SUMA ACTIVO CIRCULANTE	9.790.204	8.952.961
PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO	471.443	489.341
OTROS ACTIVOS FIJOS	44.096	20.092
SUMA ACTIVO FIJO	515.539	509.433
TOTAL ACTIVO	10.305.743	9.462.394


 LC. ALEJANDRO MARTINEZ PEREA
 DIRECTOR DE FINANZAS

CONCEPTO	1991	1990
PASIVO		
PROVEEDORES	528.382	548.518
COMPAÑIAS AFILIADAS	309.630	235.861
OTRAS CUENTAS POR PAGAR	392.174	297.080
PASIVOS ACUMULADOS	264.798	239.354
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	360.646	0
PTU A LOS EMPLEADOS	1.078.379	981.737
ESTIMACION INDEMNIZACIONES	195.955	151.233
TOTAL PASIVO	3.129.964	2.453.783
CAPITAL CONTABLE		
CAPITAL SOCIAL	210.000	210.000
RESERVA LEGAL	42.000	42.000
UTILIDADES POR APLICAR	6.923.779	6.756.611
TOTAL CAPITAL	7.175.779	7.008.611
SUMA PASIVO Y CAPITAL	10.305.743	9.462.394

LAS NOTAS Y EL ANEXO I ADJUNTOS SON PARTE INTEGRANTE DE ESTE ESTADO DE SITUACION FINANCIERA


 LC. FERNANDO PADILLA CORNEJO
 CONTADOR GENERAL

PEREA PADILLA S.A. DE C.V.
ESTADOS DE RESULTADOS POR LOS AÑOS TERMINADOS
EL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 Y 1990
(MILES DE PESOS)

C O N C E P T O	1991	1990
VENTAS	21.645.750	17.534.568
COSTO DE VENTAS	(8.364.262)	(6.780.144)
UTILIDAD BRUTA	13.281.488	10.754.424
GASTOS DE OPERACION:		
GASTOS DE VENTA	(725.584)	(656.413)
GASTOS DE ADMINISTRACION	(1.536.704)	(1.251.512)
UTILIDAD DE OPERACION	11.019.200	8.846.499
OTROS INGRESOS NETO	211.656	1.180.212
UTILIDAD ANTES DE ISR Y PTU	11.230.856	10.026.711
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	(3.269.064)	(2.296.323)
PTU A LOS TRABAJADORES	(1.074.625)	(973.854)
UTILIDAD META DEL AÑO	6.887.167	6.756.534

LAS NOTAS Y EL ANEXO I ADJUNTOS SON PARTE INTEGRANTE DE ESTE ESTADO


 LIC. ALEJANDRO MARTINEZ PEREA
 DIRECTOR DE FINANZAS


 LC. FERNANDO PADILLA CORNEJO
 CONTADOR GENERAL

PEREA PADILLA S.A. DE C.V.
 ESTADOS DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA
 POR LOS AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 Y 1990
 (MILES DE PESOS)

CONCEPTO	1991	1990
OPERACION		
UTILIDAD NETA DEL AÑO	6.887.167	6.756.534
MÁS (MENOS) PARTIDAS QUE NO REQUIEREN O GENERAN RECURSOS:		
DEPRECIACION	87.616	83.607
INCREMENTO NETO INDEMNIZACIONES	44.722	64.443
RECURSOS GENERADOS POR RESULTADOS	7.019.505	6.904.584
RECURSOS APLICADOS AL C.N.T. OPERATIVO	(2.022.028)	(3.036.555)
RECURSOS GENERADOS EN OPERACIONES	4.997.477	3.868.029
INVERSION		
ADQUISICION DE PROP. PLANTA Y EQUIPO	(69.719)	(56.548)
OTROS ACTIVOS FIJOS	(24.004)	(3.419)
	(93.723)	(59.967)
TESORERIA		
DIVIDENDOS PAGADOS	(6.719.999)	(6.694.169)
DISMINUCION EN INVER. Y VALORES	(1.816.245)	(2.886.107)
SALDO AL INICIO DEL AÑO	2.343.501	5.229.608
SALDO AL FINAL DEL AÑO	527.256	2.343.501

LAS NOTAS Y EL ANEXO I ADJUNTOS SON PARTE INTEGRANTE DE ESTE ESTADO

PEREA PADILLA S.A. DE C.V.
ESTADOS DE VARIACIONES EN LAS CUENTAS DE INVERSION DE LOS ACCIONISTAS
POR LOS AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 Y 1990
(MILES DE PESOS)

C O N C E P T O	1991	1990
CAPITAL SICIAL =====		
SALDO AL PRINCIPIO Y AL FINAL DEL AÑO	210.000	210.000
RESERVA LEGAL =====		
SALDO AL PRINCIPIO Y AL FINAL DEL AÑO	42.000	42.000
UTILIDADES POR APLICAR =====		
SALDO AL PRINCIPIO Y AL FINAL DEL AÑO	6.756.611	6.694.246
MENOS- DIVIDENDOS PAGADOS	(6.719.999)	(6.694.169)
MAS UTILIDAD NETA DEL AÑO	6.887.167	6.756.534
SALDO AL FINAL DEL AÑO	6.923.779	6.756.611

LAS NOTAS Y EL ANEXO I ADJUNTOS SON PARTE INTEGRANTE DE ESTE ESTADO

PEREA PADILLA, S.A. DE C.V.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
AL 30 DE DICIEMBRE DE 1991 Y 1990
(MILES DE PESOS)

(1) Actividades:

La Compañía es subsidiaria de "Martinez Perea" Inc. en un 67% y se dedica la fabricación y venta de empaquetaduras, válvulas y sellos industriales, siendo su principal cliente Luis Mulas y Sucs., S.A. de C.V. compañía afiliada..

(2) Políticas contables:

La Compañía mantiene sus registros contables de acuerdo al costo original de adquisición, excepto por la revaluación del terreno y edificio que está registrada de acuerdo con un avalúo practicado el 15 de marzo de 1984. sin reconocer los efectos de la inflación como lo requiere el Boletín B-10 "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera". En el Anexo I se presenta un resumen de esta información en donde se reflejan dichos efectos incluyendo las disposiciones del Tercer Documento de Adecuaciones al Boletín B-10.

Las principales políticas contables seguidas por la Compañía son las siguientes:

a) Inversiones en valores realizables-

Las inversiones en valores realizables se encuentran representados principalmente por CETES a corto plazo, valuados a su valor de mercado más rendimiento acumulado.

b) Inventarios-

Los inventarios se encuentran valuados a costos promedios que no exceden al valor de mercado.

c) Propiedades, planta y equipo-

El terreno y edificio se encuentran registrados a su valor de avalúo. determinado mediante avalúo practicado por valuadores independientes al 15 de marzo de 1984. Las adiciones posteriores a esa fecha se encuentran registradas a su costo de adquisición.

La maquinaria y equipo, el mobiliario y equipo de oficina y el equipo de transporte se encuentran registrados a su costo de adquisición.

La depreciación ha sido calculada a tasas determinadas con base en la vida útil probable de las partidas que integran el activo, a las siguientes tasas anuales:

Edificio	5%
Maquinaria y equipo	10%
Mobiliario y equipo de oficina	10%
Equipo de transporte	20%

d) Pagos por separación de empleados y prima de antigüedad-

De acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, la compañía tiene pasivos por concepto de indemnizaciones y prima de antigüedad pagaderos a empleados que dejen de prestar sus servicios bajo ciertas circunstancias.

La Compañía sigue la práctica de reservar una porción del pasivo por indemnizaciones de acuerdo aun estudio actuarial.

En relación con la prima de antigüedad de la Compañía, tiene establecido un fondo de fideicomiso, para cubrir el pasivo devengado por todos aquellos empleados que han cumplido 15 o más años de antigüedad. Las aportaciones al fideicomiso se hacen en base a cálculos actuariales y ascendieron a \$38,783 en 1991 y \$28,289 en 1990.

Al 31 de diciembre de 1991 y 1990 se integran como sigue:

	<u>1991</u>	<u>1990</u>
Materias primas	\$ 1,553,747	\$ 1,251,714
Productos terminados	1,160,945	1,075,392
Producción en proceso	570,617	415,989

	3,285,309	2,743,905
Menos-Reservas para inventarios	418,110	383,200

	\$ 2,867,199	\$ 2,359,895

(4) Análisis de propiedades, planta y equipo:

Al 31 de diciembre de 1991 y 1990 las propiedades, planta y equipo se integran como sigue:

	<u>1991</u>	<u>1990</u>
Edificio	\$ 203,327	\$ 203,326

Maquinaria y Equipo	322,652	300,069
Mobiliario y equipo de oficina	147,379	128,111
Equipo de transporte	122,238	121,140
	-----	-----
	795,596	753,546
Menos- Depreciación acumulada	433,751	373,803
	-----	-----
	361,845	379,743
Más-		
Terrenos	94,581	94,581
Construcciones en proceso	15,017	15,017
	-----	-----
	\$ 471,443	\$ 489,341

(5) Transacciones con compañías afiliadas:

Al 31 de diciembre de 1991 y 1990, la Compañía tuvo las siguientes operaciones con compañías afiliadas:

	<u>1991</u>	<u>1990</u>
Venta de productos-		
Louis Mulas Sucs., S.A. C.V.	\$ 10,788,997	\$ 8,210,355
Garlock Inc.	252,052	61,634
Garlock France	2,782	-

Compras		
Louis Mulas Sucs., S.A. C.V.	13,237	10,996
Garlock Inc.	783,374	226,261
Garlock France	181,842	199,393
Garlock of Canada	534,347	596,159

Al 31 de diciembre de 1991 y 1990, los saldos en cuenta corriente con compañías afiliadas son los siguientes:

	<u>1991</u>	<u>1990</u>
Cuentas por cobrar-		
En moneda nacional-		
Louis Mulás Sucs., S.A.C.V.	\$ 5,195,665	\$ 3,072,365
En dólares americanos-		
Coltec Industrias Inc.	10,271	9,277
Garlock Mechanical	84,514	-
Garlock of Canada	126,348	110,838
Garlock Inc.	158,187	123,361

Garlock France

25,095

1,612

\$ 5,600,080 \$ 6,317,453

(6) Entorno fiscal:

a) Régimen de impuesto sobre la renta y sobre activos.-

La Compañía esta sujeta al impuesto sobre la renta (ISR) y al impuesto sobre activos (IA). El ISR se calcula considerando como gravables o deducibles ciertos efectos de la inflación, tales como depreciaciones calculada sobre valores en precios constantes, deducción de compras en lugar de costo de ventas, lo que permite deducir costos actuales, y se acumula o deduce el efecto de la inflación sobre ciertos activos y pasivos monetarios, a través del componente inflacionario, el cual es similar al resultado por posición monetaria.

Por otra parte el IA se causa a razón del 2% sobre un promedio neto de la mayoría de los activos (a valores actualizados) y de ciertos pasivos y se paga únicamente por el monto que exceda el ISR del año. Cualquier pago que se efectúe es acreditable contra el monto en que el ISR exceda al IA en los tres ejercicios subsecuentes.

b) Conciliación del resultado contable y fiscal-

Las partidas que afectaron el resultado fiscal de la Compañía se muestran a continuación:

	<u>1991</u>	<u>1990</u>
Utilidad antes del impuestos sobre la renta y participación de utilidades a los empleados.	\$ 11,230,856	\$ 10,026,711
Más-,		
Costo de ventas	8,364,262	6,780,144
Movimiento neto de reservas	83,877	104,826
Inventarios consumidos	276,787	291,817
Depreciación contable	87,616	83,607
Otras Cuentas	10,803	24,807
Menos-		
Compras, mano de obra y gastos de fabricación.	8,755,333	6,758,776
Perdida inflacionaria	1,220,583	868,608
Dividendos pagados	-	1,701,000
Depreciación fiscal	471,780	693,447
Materia prima en tránsito	120,480	144,507
Otros	652,467	559,026
	-----	-----
Utilidad Fiscal	\$ 8,833,558	\$ 6,586,548

La utilidad para efectos de participación de utilidades a los empleados no considera el componente inflacionario y la depreciación fiscal es a valores históricos y no a valores actualizados.

c) Diferencias temporales recurrentes, que consecuentemente no originan el registro de impuesto sobre la renta y participación de utilidades diferidos, representarán una partida deducible de \$ 516,153 al reversar. Este monto no incluye las partidas originadas por las diferencias entre el valor contable y fiscal de propiedades, planta y equipo y de los inventarios.

(7) Inversión de los accionistas:

Al 31 de diciembre de 1991 y 1990 el capital social está representado por 2,100,000 acciones comunes, suscritas y pagadas, con un valor nominal de cien pesos cada una, estableciéndose el capital mínimo fijo en \$15,000 y el capital variable ilimitado.

Los dividendos que se paguen estarán libres de impuesto, si se pagan de la "utilidad fiscal neta" (UFIN). Los dividendos que no provengan de UFIN deberán incluir un impuesto del 35%. En caso de reducción de capital estará gravado el excedente de las aportaciones actualizadas según los procedimientos establecidos

por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La reserva legal no es susceptible de repartirse a los accionistas durante la existencia de la Compañía, excepto en la forma de dividendos en acciones.

PEREA PADILLA, S.A. DE C.V.

A N E X O I

EFFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA

(En miles de pesos)

La información siguiente presenta, en forma sumariada, los efectos de la inflación sobre la información financiera, la cual no se incorpora a los estados financieros básicos.

Durante el ejercicio de 1991 la Compañía adoptó las disposiciones normativas contenidas en el Tercer Documento de Adecuaciones al Boletín B-10 para presentar el anexo que muestra el reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados. Por lo tanto actualizaron en términos de poder adquisitivo de la moneda a fin del ejercicio, toda la información incluida en este Anexo.

Los rubros que han sido actualizados son:

En el Balance:

Los inventarios y el activo fijo han sido actualizados a su costo de reposición, sin exceder su valor neto en realización.

Todas las demás partidas no monetarias han sido actualizadas aplicándoles a su costo histórico factores derivados del índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC).

El resultado acumulado por actualización se forma principalmente por el resultado por tenencia de activos no monetarios, que representa el cambio en el nivel específico de precios de dichos activos en relación al INPC.

En el estado de Resultados:

Los ingresos y gastos que afectan o provienen de alguna partida monetaria (clientes, bancos y pasivos, etc.) se actualizan del mes en que ocurren hasta el cierre del 31 de diciembre de 1991, en base a factores derivados del INPC.

Los Costos y Gastos que provienen de partidas no monetarias se actualizan hasta el cierre de 31 de diciembre de 1991, en función a la actualización del activo no monetario que se está consumiendo o vendiendo.

El resultado por posición monetaria, que representa la erosión de la inflación sobre el poder adquisitivo de las partidas monetarias, se determina aplicando el activo o pasivo neto al principio del ejercicio el factor de inflación derivado

del INPC y a la variación mensual en dicho activo o pasivo monetario neto, el factor del cierre de dicho mes al cierre del ejercicio del 31 de diciembre de 1991.

A continuación se muestran las principales cifras al 31 de diciembre de 1991 y 1990 actualizadas a pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 1991.

	<u>1991</u>	<u>1990</u>
BALANCES GENERALES:		
Activos monetarios	\$ 6,967,101	\$ 8,610,332
Inventarios, neto	3,011,246	3,176,743
Propiedades, planta y equipo, neto.	7,995,936	9,940,594
	-----	-----
Total Activo	\$ 17,974,283	\$ 21,727,669
Pasivos monetarios	\$ 3,129,964	\$ 3,195,071
Inversión de los accionistas.		
Capital aportado.		
Capital social	210,000	210,000
Actualización	20,716,214	20,716,214
	-----	-----
	20,926,214	20,926,214
	-----	-----

Utilidades acumuladas	12,204,495	12,991,568
Utilidad del ejercicio	5,191,965	6,922,921
	-----	-----
	17,396,460	19,914,489
	-----	-----
Resultado por inflación	(23,478,355)	(22,248,105)
	-----	-----
Total de la inversión de los accionistas.	14,844,319	18,909,916
	-----	-----
Total pasivo e inversion de los accionistas	\$ 17,974,283	\$ 21,787,669

ESTADOS DE RESULTADOS:

Utilidad neta del año histórica	\$ 6,887,167	\$ 6,756,534
Menos		
Actualización del costo de ventas	(536,360)	(632,450)
Depreciación adicional sobre revaluación de activos fijos	(773,647)	(956,320)
Pérdida por posición monetaria	(984,028)	(814,540)
Efecto de actualización del resultado a pesos del cierre	500,678	2,569,697
	-----	-----
Utilidad neta actualizada	\$ 5,093,810	\$ 6,922,921

CONCLUSIONES

Como resultado del estudio hecho acerca de los términos que integran los informes de auditoría del Contador Público, llegamos a las siguientes conclusiones.

- El dictamen es la exposición condensada del alcance y el resultado del examen de la situación financiera de una empresa, y contiene la opinión del Contador Público respecto a la razonabilidad de la corrección de los estados financieros.
- El Contador Público dictamina, no certifica; opina, no asegura.
- El dictamen, por su naturaleza, es uno solo, es un informe que puede ser corto o largo según se haya convenido con el cliente.
- Debe eliminarse del dictamen lo referente al examen de documentación y registros de contabilidad y la aplicación de otros procedimientos de Auditoría que se juzgó necesarios en vista de la circunstancias, por considerarlo redundante.
- Considerando la consistencia como uno de los principios de contabilidad generalmente aceptados ha sido eliminada la frase que hace alusión a ese principio dentro del dictamen actual, puesto

que al declarar que los estados financieros presentan razonablemente la situación de la empresa de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, tácitamente 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 la contabilidad.

- El dictamen debe dirigirse a quien contrata o a quien elige al Contador Público. En todo caso esta circunstancia debe especificarse en el contrato de prestación de servicios.

- La responsabilidad legal que el Contador Público contrae con respecto a su dictamen se relaciona con las disposiciones del artículo 52 del Código Fiscal.

- El dictamen es, por sus antecedentes, evolución, técnica, forma y contenido el medio más eficaz y digno de crédito con que cuenta el Contador Público para dar a conocer su opinión sobre los resultados de la auditoría de estados financieros y acerca de otros casos que en el futuro vaya generando la creciente complejidad de la actividad humana en el campo económico, en los que, sin duda, será necesaria la opinión autorizada, plenamente confiable, de un profesional capaz de estimar lo que se proyecta y evaluar resul-

tados de lo que se ha hecho.

- Los delitos intencionales que comete el Contador Público en la emisión de su dictamen debe desaparecer y debemos unificarnos y mantenernos unidos en cuanto a seriedad y honestidad al emitir nuestra opinión, o de lo contrario seguramente habremos de terminar juzgados penalmente y separados de la profesión para toda nuestra vida.

BIBLIOGRAFIA

- **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.**
Instituto Mexicano De Contadores Públicos, A. C.
- **AUDITORIA. PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS.**
A. Holmes
- **DICTAMENES DECLARATORIOS E INFORMES DEL C.P.**
C.P. César Calvo Langarica.
- **PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.**
Instituto Mexicano De Contadores Públicos, A. C.
- **MANUAL DE AUDITORIA.**
J. A. Cashin. J. E. Levy.
- **AUDITORIA.**
Erick Kohler
- **AUDITORIA.**
John W. Cook. Gary M. Winkle.
- **EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA.**
Tellez Trejo.
- **OBJETIVO Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**
Arthur Anderson.
- **PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA.**
Arthur W. Holmes.
- **AUDITORIA.**
C.P. Henoc Regalado Hernández.
- **REVISTA CONTADURIA PUBLICA.**
Editada por el Instituto Mexicano de Contadores Publicos A.C.
- **REVISTA PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCAL.**
Editorial ECASA.