



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LAS IMPLICACIONES DEL PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN CONTADURIA PRESENTA: VERA IRENE DIAZ DIAZ

ASESOR DEL SEMINARIO: DRA. NADIMA SIMON DOMINGUEZ



MEXICO, D. F.

1999

TESIS CON
ALLA DE ORIGEN

2184/52



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

INTRODUCCION	1
CAPITULO I. CONCEPTOS BASICOS DE AUDITORÍA	5
1.1 Tipos de Auditoría	
1.2 Objetivos Generales de Auditoría	
1.3 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	
1.4 Procedimientos y Técnicas de Auditoría	
1.5 El Dictamen Del Auditor	
1.6 Ética Profesional	
CAPITULO 2. GENERALIDADES DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	32
2.1 Estructura Básica	
2.2 Fuentes Supletorias y Autoridades	
2.3 Concepto de Negocio en Marcha	
CAPITULO 3. IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA	45
3.1 Antecedentes	
3.2 Importancia	
3.3 La no - continuación del negocio y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	

CAPITULO 4. EL PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA EN EL EXAMEN DEL AUDITOR 59

- 4.1 Procedimientos Aplicables
- 4.2 Evaluación de los procedimientos

CAPITULO 5. EL INFORME DEL AUDITOR 81

- 5.1 Generalidades
- 5.2 Tipos de dictamen
- 5.3 Repercusiones del principio de negocio en Marcha en el dictamen del auditor

CONCLUSIONES 95

BIBLIOGRAFIA 100

INTRODUCCION.

Cuando el contador público examina y opina sobre la información financiera de una entidad conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas adquiere responsabilidad profesional con el cliente que lo contrató, con cualquier usuario que utiliza la información, con sus propios colegas y ante cualquier juez o autoridad que demande su responsabilidad legal.

Al realizar sus pruebas, así como al emitir su opinión el auditor se apoya fundamentalmente en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y en las Normas de Auditoría. Respecto a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) el auditor las toma como base para su ejercicio profesional, las NAGA consignan las características fundamentales del desempeño profesional del Contador Público en su carácter de auditor externo.

Por su parte los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) enuncian los requisitos que debe reunir la información financiera para que se pueda considerar como razonablemente correcta es decir son el parámetro que el profesional tiene para evaluar dicha información; y es dentro de estos principios donde encontramos el concepto de negocio en marcha. El Boletín A-1, "Esquema de la teoría de la contabilidad financiera", de la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) nos dice que "La entidad se presume en existencia permanente salvo especificación en contrario".

De hecho este principio denota una mera suposición que se debe dar por cierta a menos que haya evidencia suficiente y competente que demuestre lo contrario.

El negocio se encuentra fuera de marcha sólo y únicamente cuando entra a un proceso de liquidación, suspensión de pagos, quiebra o simplemente deja de realizar operaciones.

El problema en sí no es la certidumbre de que el negocio no se encuentre en marcha en la fecha de los estados financieros, sino la probabilidad de que el negocio continúe su marcha normal de tal manera que pueda cumplir ciertas metas en un tiempo futuro razonable.

Al respecto las normas de auditoría tratan a la continuidad de negocio en marcha, como una contingencia y el Boletín 5220, Contingencias no cuantificables y compromisos, de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) señala como indicios que podrían generar dudas respecto a la continuidad, cuestiones tales como pérdidas de operación recurrentes, incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar operaciones proyectadas, incumplimientos de contratos, flujos negativos de efectivo, insuficiencia en la inversión de accionistas, etc.

Sin embargo dichos indicios pueden ser contrarrestados por otros factores positivos, al efecto el boletín 4010 señala que pueden existir otros factores que mitiguen los aspectos negativos, tales como: capacidad para obtener nuevos financiamientos o renegociar adeudos, posibilidad de reducir costos y gastos, obtención de capital adicional, etc.

De esta forma, el auditor debe apoyarse en su propia experiencia y criterio para concluir si el negocio que examina se encuentra en posibilidades de continuar sus funciones o no, ya que la Normatividad existente no le proporciona elementos importantes para apoyar su juicio.

En principio hay que detectar las circunstancias que podrían hacer dudar al auditor respecto a su continuidad; para que posteriormente se determinen las evidencias suficientes y competentes que confirmen o eliminen dichas dudas.

Innegablemente el auditor tiene con los terceros una responsabilidad profesional; por lo que existen casos en los que el determinar que existe una razonable certeza de que el negocio continuará sus operaciones es de suma importancia. Pensemos en un inversionista que compra títulos de una emisora dictaminada por contador público, este inversionista seguramente espera que dicho negocio continúe su marcha normal al menos por un tiempo razonable.

Es importante destacar que al analizar este aspecto debemos enfocarnos a la factibilidad de predecir el fracaso o el éxito de los negocios a través de la información financiera, así mismo debemos pensar en como evaluar las dudas que tengamos sobre la continuidad del negocio, y la forma en la que presentaremos estos resultados en el dictamen ya sea con una mención o bien una salvedad.

El presente trabajo pretende destacar la importancia del principio de negocio en marcha en la opinión del auditor, tomando en consideración los distintos elementos que lo llevarán a eliminar o ratificar las dudas que pudieran existir respecto a la continuidad del negocio. Para ello se analizará la normatividad que en materia de PCGA existe con el fin de determinar la importancia de este principio, así como la manera en la que influye en la opinión del auditor.

Dentro del primer capítulo "Conceptos básicos de auditoría" se presentan los conceptos fundamentales de auditoría, con el fin de establecer el marco conceptual dentro del cual se analizará el tema de este trabajo. Posteriormente y con el fin de conocer mejor el entorno del principio de negocio en marcha, analizo someramente lo relativo a los PCGA, (estructura básica, fuentes supletorias y autoridades) haciendo hincapié en el principio de negocio en marcha.

Dentro del capítulo tercero se estudia más profundamente el principio de negocio en marcha; se hablará del origen de dicho principio contable y de su importancia dentro del examen de auditoría.

En el capítulo cuarto “El principio de negocio en marcha en el examen del auditor” se destaca la importancia que reviste dicho principio en la emisión de la opinión del auditor; así también señalo cuales son los procedimientos que se aplican para la evaluación del supuesto de la continuidad del negocio y la evaluación de los mismos.

Finalmente en el capítulo quinto se aborda la problemática del dictamen del auditor como resultado de su examen, dentro de este apartado encontraremos información relativa al dictamen en general, y la expresión de las desviaciones relacionadas con el principio de negocio en marcha.

Tras las investigaciones realizadas y el análisis de las normas existentes en materia de auditoría, pude comprobar que a pesar de la importancia que reviste y de su clara identificación dentro de los PCGA, el principio de negocio en marcha no está suficientemente desarrollado, ya que no existen lineamientos específicos que proporcionen al profesional una guía para su evaluación dejándolo actuar con base a su experiencia profesional.

El presente trabajo pretende resaltar la importancia de dicho principio, así como su repercusión en el examen de auditoría y por consecuencia en el dictamen del mismo.

CAPITULO I CONCEPTOS BASICOS DE AUDITORÍA.

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española Auditoría es:¹

Examen de las operaciones financieras, administrativas y de otro tipo de una entidad pública o de una empresa por especialistas ajenos a ellas y con el objeto de evaluar a las mismas.

Según Santiago Lazzati:²

Auditoría es: el examen o revisión efectuado por alguien independientemente de la elaboración de los elementos objeto del examen.

Arthur W. Holmes nos dice:³

Auditoría es la revisión objetiva de los estados financieros originalmente elaborados por la administración.

La Auditing Concepts Committee "Report of the Committee on Basic Auditing Concepts the Accounting" dice que la auditoría es:

Un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencia de una manera objetiva respecto de las afirmaciones concernientes a actos económicos y eventos para determinar el grado de correspondencia entre estas afirmaciones y criterios establecidos y comunicar los resultados a los usuarios interesados.

¹ Diccionario de la Real Academia Española, 20ª Edición. España 1984 pg 30

² Lazzati, Santiago, etal. Conceptos Generales de Auditoría, Argentina 1981, Macchi pag 1

³ Holmes, Arthur, etal. Principios Básicos de Auditoría, Cía editorial Continental, México 1982 8ª Pag 11

De acuerdo con las Normas y Procedimientos de Auditoría:

Representa el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los PCGA.⁴

Por tanto Auditoría es:

La revisión hecha a la información financiera, la cual es responsabilidad de la administración, por una persona independiente con el fin de obtener evidencia suficiente y competente respecto de la información objeto de su examen que lo lleve a emitir un juicio respecto de la misma.

1.1 TIPOS DE AUDITORÍA:

Según Walter Kell la auditoría se clasifica según su objetivo en:

- Contable o de los estados financieros.
- Operativa
- De cumplimiento⁵

Por su parte Cook clasifica a la auditoría de acuerdo a los usuarios de la información.

- Interna
- Externa
- Gubernamental⁶

⁴ IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría IMCP, CONPA, 19ª ed IMCP, CONPA, México 1999

⁵ Kell, G. Walter, et al., *Auditoría Moderna*, Cta Editorial Continental, Mexico, 1988 3aed Pág 23 y 24

⁶ Cook J W Winkle G M *Auditoría* Ed Interamericana 3ª ed Mexico 1990 pág 6

Auditoría Contable o de Estados Financieros:

La auditoría Contable esta orientada al examen de los estados financieros de la compañía con el fin de determinar si dicha información es razonablemente correcta.

"Este tipo de auditoría involucra un examen de éstos con el objetivo de expresar una opinión respecto a si los estados presentan información razonablemente correcta de conformidad con los PCGA. Los resultados de las auditorías de estados financieros son usados por accionistas, acreedores, dependencias gubernamentales y público en general."⁷

Auditoría Operacional:

La auditoría operacional va a examinar las actividades del organismo en relación con el logro de objetivos

"En este caso el examen se enfoca a una revisión sistemática de las actividades de una organización o de un determinado segmento, con relación a objetivos específicos.

Los objetivos de una auditoría operacional son en términos generales:

- Evaluar la actuación.
- Identificar oportunidades para mejorar.
- Desarrollar recomendaciones para mejorar o realizar mayor acción."⁸

Auditoría de Cumplimiento:

El principal objetivo de la auditoría de cumplimiento es determinar si se están siguiendo adecuadamente las reglas o condiciones establecidas para el desempeño específico de su actividad.

⁷ Kell, G. Walter, etal **Auditoría**, ed Interamericana 3ª Ed México 1990. pag. 8

⁸ Idem pag 24

"La auditoría de cumplimiento es aquella que se realiza para determinar si el auditado está cumpliendo con las condiciones, reglas o reglamentos especificados.

La aplicación más amplia de este tipo de auditoría se relaciona con las disposiciones gubernamentales. La auditoría para efectos fiscales constituye un excelente ejemplo de este tipo de auditoría."⁹

Auditoría Interna.

La auditoría interna "es aquella cuyo ámbito de su ejercicio se da por auditores que dependen, o son empleados (en la mayoría de los casos) de la misma organización en que se practica. El resultado de su trabajo es con propósitos internos o de servicio para la misma organización"¹⁰

"La auditoría interna es llevada a cabo por personas que dependen del negocio (o no) y actúan revisando, las más de las veces, aspectos que interesan particularmente a la administración, aunque pueden efectuar revisiones programadas sobre todos los aspectos operativos y de registro de la empresa"¹¹

Auditoría Externa.

La auditoría externa es el examen que efectúa un contador público independiente a los estados financieros objeto de examen.

"La mayor parte de las organizaciones presentan en algún momento informes financieros a usuarios externos",¹² dichos usuarios necesitan tener la certeza de que esta información sea razonablemente correcta. Es por ello que se crea la necesidad de que una tercera persona que sea totalmente independiente de la entidad generadora de la

⁹ Ídem pág 24

¹⁰ Santillana González, Juan Ramón, *Auditoría I*, ECASA, 2ª ed México 1996 pá 35

¹¹ Mendivil Escalante, *Elementos de Auditoría*, Ecasa, 6ª Ed México 1994

¹² Cook J W Winkle G.M. *Auditoría*, ed Interamericana 3ª ed México 1990, pag 6

información la revise y exprese su opinión respecto de su razonabilidad. Cabe destacar que la principal característica de un auditor externo es precisamente su independencia mental.

Auditoría Gubernamental.

"Este tipo de auditoría se realiza básicamente a entidades gubernamentales y está encaminada a determinar si la entidad está cumpliendo con la reglamentación correspondiente, el logro de metas y objetivos de los programas, la eficiencia en la administración de los recursos, etc."¹³

1.2 OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA:

"El objetivo fundamental de la auditoría de los estados financieros es emitir una opinión sobre los mismos con el propósito de que la empresa y los terceros interesados dispongan de un juicio técnico e independiente respecto de dichos estados."¹⁴

El auditor sólo es responsable de su juicio emanado del examen efectuado a los estados financieros, mientras que la empresa es responsable por dichos estados.

"En términos generales el auditor debe:

- Resaltar las debilidades del control interno y hacer las recomendaciones pertinentes.
- Informar sobre cualquier irregularidad que haya detectado.
- Investigar las irregularidades encontradas cuando le corresponda hacerlo."¹⁵

¹³ Ídem

¹⁴ LAZZATI, Santiago et al **Conceptos Generales de Auditoría**, Argentina, 1981 Macchi pag 4

¹⁵ Cook J W Winkle G M **Auditoría**, ed Interamericana 3ª Ed México 1990, pag 8

Finalmente podemos señalar que tomando en consideración el objetivo de la auditoría de estados financieros las principales características de la misma serían:

- Independencia respecto de los estados objeto del examen, es decir que la persona que revisará los estados financieros deberá ser distinta de aquella que los elaboró
- Revisión efectuada con base a pruebas, cuyo alcance se determina como consecuencia de la revelación, evaluación y prueba del sistema de control interno.
- Examen efectuado de acuerdo a NAGA.¹⁶

1.3 NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS.

Los lineamientos que dirigen la actuación del auditor al desempeñar su trabajo de auditoría se conocen como *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas* (NAGA) Estas normas establecen el marco conceptual dentro del cual el auditor toma las decisiones respecto a la preparación de su examen, su ejecución, así como la presentación de su informe.

Antecedentes:

Robert L. Grinaker y Ben B. en su libro, "El examen de los estados financieros" comentan que los procedimientos de auditoría tienen su origen a partir de 1917, cuando la Comisión Federal de Comercio Norteamericano solicitó al Instituto de Contadores Públicos, que prepararan un memorándum sobre "Auditorías de balance". Se publicó y distribuyó bajo el título de "Métodos aprobados para la programación de balances generales". Este folleto era una lista detallada de los pasos

¹⁶ Lazzati, Santiago et al. *Conceptos Generales de Auditoría*, Argentina, 1981, Macchi, pág1

a seguir en el desarrollo de una auditoría. Sin embargo, tuvo poca aceptación entre los profesionistas del ramo.

En 1929, el Instituto Americano de Contadores Públicos emitió un folleto llamado "Verificación de estados financieros", el cual anunció la extensión del examen y los procedimientos específicos relativos, para ser empleados por el auditor, a su juicio, en vista del control interno y las circunstancias que se presentan en cada caso a examinar.

Para 1936, el Instituto Americano de Contadores Públicos publicó otro folleto llamado "Examen de estados financieros por contadores públicos independientes", nuevamente la aplicación de los procedimientos de auditoría se dejaron a juicio del auditor.

En México, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), a partir de su constitución en el año de 1955, ha enfocado sus actividades hacia el alcance de los siguientes objetivos:

- a) Fijar normas y procedimientos de auditoría para que el contador público se sujete a éstos para el examen de los estados financieros y pueda emitir el dictamen, que confirme la veracidad, relevancia y suficiencia de la información.
- b) También fija procedimientos, de una manera amplia, para que el contador público lleve a cabo la auditoría, cuando actúa en forma independiente.
- c) Hacer recomendaciones necesarias, cuando con frecuencia se representan situaciones en el ámbito profesional del auditor, para complementar los pronunciamientos de índole general emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

De acuerdo con los estatutos del IMCP, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría tiene carácter de normativa de la actuación de los contadores públicos, pues sus declaraciones son de

observancia obligatoria cuando así lo mencione la propia Comisión y se cumpla los trámites estatutarios correspondientes.

Concepto:

"Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo"¹⁷

Las NAGA se dividen de la siguiente forma:

- Normas personales
- Normas de ejecución del trabajo
- Normas de información.

Normas Personales:

"Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional."¹⁸

Entrenamiento técnico y capacidad profesional: "El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores."¹⁹, es decir que debe contar con los conocimientos técnicos necesarios que le permitan

¹⁷ IMCP, *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Boletín 1010, 19^o. Ed IMCP, CONPA, México, 1999, pág5

¹⁸ IMCP, *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Boletín 1010 IMCP, 19^o ed México, 1999, pág 6

¹⁹ Ídem.

desarrollar un trabajo de calidad, así como la experiencia laboral necesaria que le permita desempeñarse con eficiencia.

Cuidado y diligencia profesionales: "El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

Independencia: El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional."²⁰

Normas de Ejecución del Trabajo.

"Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas ejecución del trabajo."²¹

Planeación y supervisión: "El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

Estudio y evaluación del control interno: El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; así mismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

²⁰ Ídem

²¹ Ídem

Obtención de evidencia suficiente y competente: Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.²²

Normas de información:

“El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en el que los usuarios de la información financiera van a poner su confianza para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.”²³

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

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

²² Ídem

²³ Ídem pág7

opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

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

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación".²⁴

"Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros."²⁵

1.4 PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Los procedimientos y técnicas de auditoría son en términos generales los medios de los cuales se sirve el auditor para obtener la evidencia necesaria base de su opinión.

Concepto: "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"²⁶

²⁴ IMCP, *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Boletín 1010 IMCP, CONPA, 19ª ed Mexico, 1999, Pág 8

²⁵ *idem* pág 9

²⁶ IMCP, *Normas y Procedimientos de Auditoría*, 19ª ed Boletín 5010 Procedimientos de Auditoría de Aplicación General, IMCP, CONPA, Mexico, 1999 pág 4

Naturaleza de los procedimientos de auditoría:

Los procedimientos de auditoría no siguen reglas rígidas de aplicación, por ello el auditor deberá servirse de su experiencia para seleccionar los más adecuados según las circunstancias.

"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."²⁷

Alcance de los procedimientos:

Resultaría prácticamente imposible examinar todas y cada una de las partidas que forman parte de la información objeto del examen, es por ello que se selecciona una muestra representativa de cada una de las partidas a examinar con el objeto de obtener una idea general del estado de las cosas.

" ...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.

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."²⁸

²⁷ Ídem

²⁸ Ídem, pág. 5

Oportunidad de los procedimientos: " La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad."²⁹

Técnicas de auditoría.

Concepto:" Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional"³⁰

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- Estudio General
- Análisis
 - a) Análisis de saldos
 - b) Análisis de movimientos
- Inspección
- Confirmación
 - a) Positiva
 - b) Negativa
 - c) Indirecta, ciega o en blanco
 - d) Investigación
 - e) Declaración
 - f) Certificación
 - g) Observación
 - h) Cálculo

²⁹ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, 19ª Ed Boletín 5010, Procedimientos de Auditoría de Aplicación General IMCP. CONPA. México 1999, pág 5

³⁰ Ídem

1.5 EL DICTAMEN DEL AUDITOR.

Antecedentes:

Haciendo un poco de historia "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"³¹

En Inglaterra, el 7 de abril de 1888, se publicó en la revista *The Accountant*, de Londres el primer dictamen que decía.

Tenemos ante nosotros el Balance..... limitado al año terminado en septiembre de 1887, el que fue auditado y hallado correcto"

Posteriormente en 1895 en Londres se emitió otro dictamen en la *Compares Act* que a la letra decía:

*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"*³²

"Mientras tanto hacia el año de 1900 en Estados Unidos de América la forma más utilizada del dictamen fue la siguiente:

Hemos examinado los libros y cuentas de la CIA X por el año terminado en... de... 19... y certificamos que en nuestra opinión, el balance que

³¹ Tellez 1 Benjamun R C P. *El dictamen en la contaduría pública*, ECASA, 6ª ed . México 1994 pág17

³² idem pág.18

antecede muestra correctamente su posición al terminar este año y que las cuentas de pérdidas y ganancias están correctas".

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

*De acuerdo con lo estipulado, hemos practicado una auditoría de sus libros y cuentas por el año que terminó en junio 31 de 1906, acompañados dos páginas de comentarios que presentamos, junto con los Estados y cédulas que a continuación se describen".*³³

"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 aprobación implícita de la firma de contadores públicos, ya que la falta de opinión podría inducir a que se dudara de si los auditores estaban realmente conformes con los datos contenidos en los estados."³⁴

"Hacia 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la *Federal Trade Commission*, preparó un folleto sobre la auditoría del Balance, que llamó métodos aprobados para la preparación de Balances Generales, el cual fue publicado por la *Federal Reserve Board*, constituyendo este primer intento por unificar la forma del dictamen como sigue:

*Hemos practicado una auditoría de las cuentas de la compañía X por el periodo 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 nuestra opinión presentan la posición financiera de la CIA "X" al... y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado".*³⁵

³³ Téllez T. Benjamín R.C.P. *El dictamen de la Contaduría Pública*, ECASA. 6ª ed., México 1994 Pág. 18

³⁴ Ídem

³⁵ Téllez T. Benjamín R.C.P. *El dictamen en la Contaduría Pública*, ECASA. 6ª ed. México 1994 Pág. 18

En la redacción ya se incluía la opinión del profesional pero todavía faltaba mucho por recorrer, los resultados no eran satisfactorios, ya que no se unificó el criterio por que algunos redactaban uno más sencillo que el recomendado y otros presentaban un informe en el cual listaban todos los procedimientos que habían seguido dejando al criterio de quién leyera si esos procedimientos eran adecuados o se habían omitido algunos de importancia.

En el año de 1929 sobrevino el gran crack económico norteamericano durante el cual las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días enormes bajas. Un comité de la Bolsa de Valores de Nueva York celebró prolongadas entrevistas con representantes del Instituto Americano de Contadores en la que hizo patente, y así lo hizo notar el Instituto, que la naturaleza intrínseca del Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias no habían sido cabalmente comprendida.

Teniendo en cuenta esto 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 hicieron un nuevo formato de dictamen cuyo resultado se dio a conocer en el año de 1934, el cual decía.

Hemos examinado el Balance General de la compañía "X" a.... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de superávit por el año que terminó a esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros de los documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo la información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones.

En nuestra opinión, basado en dicho examen el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente de acuerdo a 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"³⁶

Ese dictamen consolidó el pensamiento de la auditoría y señaló nuevas rutas como:

- Se estableció que la declaración que suscribe el contador público como auditor no es una certificación sino un dictamen.
- La presentación razonable está de acuerdo con PCGA y aplicados de manera uniforme en el periodo revisado³⁷

El fraude descubierto en las empresas *Mckesson and Robbins* en los Estados Unidos de América en diciembre de 1938 se liga con la historia de nuestra profesión ya que como resultado de su descubrimiento y de las investigaciones posteriores, tanto penales como las emprendidas por la Comisión de Valores y Cambios, prácticamente se enjuició a la profesión en conjunto, derivándose de ello finalmente una serie de medidas que modificaron substancialmente los procedimientos de la auditoría usados en esa época

"Debido a ese fraude la *Securities and Exchange Commission* (Comisión de Valores y Cambios) inició de inmediato investigaciones con el objeto de determinar:

- a) El carácter y alcance de la auditoría realizada por el contador público que dictaminó; si dicha auditoría, había sido practicada de acuerdo con las normas y procedimientos generalmente aceptados.
- b) Si tales normas y procedimientos eran adecuados para garantizar razonablemente la veracidad de los estados financieros."³⁸

³⁶ Tellez, T. Benjamín R.C.P. *El dictamen de la Contaduría Pública*, ECASA, 6ª ed., México, 1994.

Pág. 20

³⁷ *Idem* pag.21

³⁸ Tellez T. Benjamín R.C.P. *El dictamen en la Contaduría Pública*, ECASA, 6ª ed. México 1994. Pág. 23

"Finalmente y como consecuencia del caso *Mckesson* en 1941, la *Securities and Exchange Comision* declara que el dictamen de auditoría (el de 1934) era defectuoso en virtud de que no declaraba si el examen se había practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Reconociendo tales necesidades el Instituto Americano procedió a revisar la forma de dictamen introduciendo ahora la declaración que se había revisado el control interno y sustituyendo la expresión métodos de contabilidad por la de procedimientos de contabilidad.

Dicha forma de dictamen incluyó además de las modificaciones importantes en los párrafos relativos a la extensión de la auditoría y a la opinión, para quedar como sigue:

"Hemos examinado el Balance General de la compañía "X" al... y los Estados de Pérdidas 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 considero necesaria. Dicho examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedimientos que consideré necesarios

En nuestra opinión el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos 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 análogas a las del año inmediato anterior."³⁹

³⁹ Tellez, T. Benjamin, R.C P El Dictamen en la Contaduría Pública, ECASA, 6^a ed. México 1994
Pág. 23

"Desde marzo de 1944 el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores hablaba de revisar el dictamen aprobado en 1941.

Finalmente en 1951 apareció el ya mencionado folleto titulado *Codification of Statements Auditing Procedure*, en el que se reunían los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, así mismo recomienda a sus miembros el uso de una forma estándar de dictamen a la que se llama *Short Form of Report*, cuyo uso se extendió rápidamente y la redacción es la siguiente:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE LA COMPAÑÍA "X".

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

En nuestra opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "X" al... el resultado de sus operaciones y las variaciones del 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"⁴⁰.

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido, hasta cierto modo, un reflejo de la evolución que el mismo ha tenido en Estados Unidos de América. Los cambios adoptados no se han debido

⁴⁰ Téllez J. Benjamín, R C P, *El Dictamen en la Contaduría Pública*, ECASA, 6ª ed México 1994
Pag 27

a determinados acontecimientos sino más bien han sido un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos 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 o la ingeniería, que son idénticas en cualquier lugar independientemente del grado de desarrollo de los países.⁴¹

Concepto de dictamen:

“El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate”⁴²

En términos generales se distinguen principalmente cuatro tipos de dictamen:

- a) El dictamen limpio o sin salvedades.
- b) El dictamen con salvedades
- c) El dictamen con abstención de opinión
- d) El dictamen con opinión negativa.

El dictamen limpio o sin salvedades:

El auditor opina sin salvedades cuando habiendo efectuado todas las pruebas que consideró necesarias a los estados financieros de acuerdo a NAGA, llega a la conclusión de que la información financiera por él estudiada es razonablemente correcta.

⁴¹ Ídem Pág 29

⁴² IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría, IMCP, CONPA, 19^o Ed México 1999

Al respecto la Declaración sobre Normas de Auditoría (SAS) No.2 nos dice: “ Una opinión sin salvedades expresa que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de conformidad con PCGA, aplicados uniformemente. Esta conclusión puede expresarse únicamente cuando el auditor se ha formado tal opinión sobre la base de un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

El dictamen con salvedades:

En algunos casos el auditor no se encuentra en posibilidad de rendir un dictamen sin salvedad debido a que encontró desviaciones en la aplicación de PCGA o se presentaron limitaciones en el alcance de su trabajo por lo que no pudo aplicar todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios, en las circunstancias.

“Una opinión con salvedad expresa que, “excepto por” o “sujetos a” los efectos del asunto al que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de las operaciones y los cambios en la situación financiera de conformidad con PCGA aplicados uniformemente. Tal opinión se expresa cuando una falta de evidencia suficiente y competente o restricciones en el alcance del examen del auditor le han llevado a concluir que no puede expresar una opinión sin salvedad, o bien cuando el auditor juzga, con base en su examen que:

a) Los estados financieros contienen una violación a los PCGA, cuyo efecto es de importancia.

B) Ha habido cambios importantes entre períodos en los principios de contabilidad o en el método de su aplicación, o bien

C) Existen incertidumbres importantes que afecten los estados financieros”⁴³

⁴³ IMCP, Declaraciones sobre Normas de Auditoría American Institute of Certified Public Accountants Codificación de normas y Procedimientos de Auditoría, SAS 2 México 1976 Pág. 17

El dictamen con abstención de opinión

Cuando el auditor no ha obtenido evidencia suficiente y competente para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, él deberá expresar en el dictamen su imposibilidad para emitir una opinión sobre dichos estados financieros.

De acuerdo con el SAS 2 "una abstención de opinión declara que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros. Cuando el auditor se abstiene de emitir una opinión, debe indicar en párrafos por separado de su dictamen todas sus razones sustantivas para ello, y también debe revelar cualquier otra reserva que tenga con respecto a la presentación razonable de conformidad con PCGA, o a la uniformidad de su aplicación. La abstención de opinión es apropiada cuando el auditor no ha realizado un examen de alcance suficiente para permitirle formarse una opinión sobre los estados financieros. No debe expresarse una abstención cuando el auditor juzga con base en su examen, que hay violaciones importantes a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando expresa una abstención de opinión por una limitación significativa en el alcance, el auditor debe indicar en párrafos por separado los aspectos en los cuales su examen no cumplió con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Debe expresar que el alcance de su examen no fue suficiente para justificar la expresión de una opinión. El auditor no debe mencionar los procedimientos efectuados, ya que él hacerlo puede tender a menoscabar la abstención de opinión."⁴⁴

El dictamen con opinión negativa

El auditor deberá expresar dentro del dictamen una opinión negativa cuando como resultado de su examen haya encontrado evidencia suficiente y competente de que los estados financieros presentan

⁴⁴ Ídem pág. 23

errores o irregularidades de gran importancia relativa, respecto a los PCGA.

El auditor expresa negativamente su opinión cuando los estados financieros elaborados no estuvieron de acuerdo a PCGA, o bien no incluyan las notas aclaratorias pertinentes.

1.6 CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL:

La ética general comprende las normas por las cuales un individuo decide su conducta. La ética profesional no es más que un caso especial de la ética general, en la cual, como profesional, la persona recibe parámetros de conducta específicas en asuntos que reflejan su responsabilidad hacia la sociedad, hacia los clientes hacia otros miembros de su profesión y hacia sí mismo

Por esto y por la finalidad de ofrecer mayores garantías de solvencia moral, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, expidió en los últimos años de la década de los veinte, un Código de Ética Profesional. El cual tuvo que ser revisado y ajustado a las necesidades cambiantes de los tiempos, es así, que para la elaboración del código actual, las opiniones de los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos han representado una orientación definitiva, puesto que el código ha sido elaborado por la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permitan regir la actuación de todos los contadores públicos.

Los postulados del Código de Ética Profesional relacionados con el trabajo del auditor son los siguientes:

Postulado II. Independencia de criterio

"Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial"⁴⁵.

La independencia mental es la capacidad que tiene un individuo de mantenerse objetivo en sus juicios profesionales, evitar influencias propias y de otros que pudieran deteriorar las conclusiones verdaderas derivadas de la evidencia del problema.

Postulado III. Calidad Profesional de los trabajos

"En la presentación de cualquier servicio se espera del Contador Público un desempeño óptimo por lo que sea aplicable al trabajo específico que esté desempeñando. Dará así mismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable"⁴⁶

Por lo que se refiere al cuidado y diligencia profesional queda regulado y orientado más por los conjuntos normativos técnicos, que por los códigos de conducta de los contadores públicos.

Postulado IV. Preparación y Calidad Profesional.

"Como requisito para que el contador público acepte prestar sus servicios, deberá tener entrenamiento técnico y capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente"⁴⁷

⁴⁵ IMCP, Código de Ética Profesional, IMCP IMCP, México 1993, pág 7

⁴⁶ Ídem pág7.

⁴⁷ IMCP, Código de Ética Profesional, IMCP Mexico 1993 pág 7

De acuerdo con lo descrito anteriormente el Contador Público deberá contar con los siguientes requisitos:

- a) Educación previa, pruebas de capacidad profesional y experiencia práctica.
- b) Educación profesional continua.

Postulado V. Responsabilidad Personal.

"El contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección."⁴⁸

En el caso específico del auditor esta responsabilidad se vuelve tangible en el momento en que firma el dictamen, ya que al hacerlo está afirmando que toma bajo su responsabilidad el trabajo realizado por él y por sus ayudantes.

Los postulados VI al IX se refieren a la responsabilidad que tiene el contador hacia aquellos quienes patrocinan sus servicios.

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."⁴⁹

El auditor está obligado solamente a emitir su opinión mediante el dictamen y no podrá revelar ningún dato o información confidencial que su cliente le haya confiado.

⁴⁸ Idem pag 8

⁴⁹ IMCP, Código de Ética Profesional, IMCP, Mexico 1993 pag. 8

Postulado VII. Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.

"Faltará al honor y la dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral"⁵⁰

El área de auditoría es en cierta medida campo fértil para "arreglos" de dudosa ética ya que finalmente la opinión del auditor es la única que contará para la evaluación de los estados financieros de la empresa.

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"⁵¹

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."⁵²

Al fijar la retribución económica que recibirá a cambio de su trabajo deberá considerar que ante todo es un profesional al servicio de la sociedad.

Los siguientes postulados son referentes a las responsabilidades que tiene el Contador hacia la profesión:

⁵⁰ IMCP, *Código de Ética Profesional*, IMCP, México 1993, Pág. 8

⁵¹ Ídem

⁵² Ídem

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."⁵³

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 del prestigio del contador público, se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal, así como de la promoción institucional."⁵⁴

Postulado XII. Difusión y Enseñanza de Conocimientos Técnicos.

"Todo contador público que de alguna manera transmita 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"⁵⁵

El Código de Ética Profesional es en conclusión un conjunto de postulados que brindan al profesional una guía de comportamiento en el ejercicio de su profesión.

⁵³ IMCP, **Código de Ética Profesional**, IMCP. México 1993 pág 8

⁵⁴ Ídem

⁵⁵ Ídem.

CAPITULO 2 GENERALIDADES DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

2.1 ESTRUCTURA BÁSICA.

La contabilidad financiera se basa en un marco de conceptos que definen las reglas y convenciones que sirven a los profesionales como guías generales en el proceso contable. A este marco conceptual se le denomina *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados* (PCGA). Estos principios determinan qué información debe registrarse, cómo se hacen las cuantificaciones y cómo deben presentarse los datos en los estados financieros. Al ser aceptados ampliamente ayudan a garantizar que la información financiera sea comprendida y comparada por los usuarios y que las empresas de distinta naturaleza usen principios substancialmente uniformes para informar de acontecimientos similares.

El Esquema de la Teoría de la Contabilidad Financiera (Boletín A-1) de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP, señala que los PCGA no son de naturaleza inmutable, son “ guías de acción y no verdades fundamentales a las que se les adjudica poder explicativo y de predicción”⁵⁶

“Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros”⁵⁷ Son supuestos fundamentales de la teoría de la contabilidad financiera.

⁵⁶ IMCP. *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. Boletín A-1 Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera. 14a ed. IMCP. México D F 1999 Pg 2

⁵⁷ Idem pg.7

Dichos principios se clasifican como sigue:

1. Los que identifican y delimitan al ente económico

- Entidad
- Realización
- Período Contable

2. Los que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación:

- Valor histórico original
- **Negocio en marcha**
- Dualidad económica

3. Los que están relacionados con la información:

- Revelación suficiente.

4. Los que abarcan varias de las clasificaciones anteriores:

- Importancia relativa
- Consistencia.

Mencionaré en forma general el significado de cada uno de ellos.

Entidad: “La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad”⁵⁸.

⁵⁸ IMCP Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín A-1 Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera, IMCP, 14ª ed. México, D.F. 1999 pg.8

Realización: "La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan"⁵⁹.

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. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen."⁶⁰

Valor Histórico Original: "Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente"⁶¹

Negocio en Marcha: " La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación."⁶²

⁵⁹ Ídem, pg.9

⁶⁰ IMCP. **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.** Boletín A-1 Esquema la teoría básica de la Contabilidad Financiera. IMCP, 14^a ed. Mexico D F 1999 Pg 9

⁶¹ Ídem .

⁶² Ídem

“Dualidad Económica : Esta dualidad se constituye de:

- 1) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y,
- 2) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.”⁶³

Revelación suficiente: “La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.”⁶⁴

Importancia Relativa: “La información que aparece en los estados financieros debe demostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.”⁶⁵

Consistencia: “Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.”⁶⁶

⁶³ Ídem, pg 10

⁶⁴ Ídem

⁶⁵ Ídem-

⁶⁶ Ídem

Las reglas particulares: Son “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. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros”⁶⁷

Podemos mencionar como ejemplo de dichas reglas las siguientes:

"Reglas de valuación: (Boletín C-5 "Pagos anticipados") Estas partidas se valúan a su costo histórico se aplica a resultados en el periodo durante el cual se consuman los bienes...”⁶⁸

"Reglas de presentación: (Boletín C-5 "Pagos Anticipados") Los pagos anticipados forman parte del activo circulante cuando el periodo de beneficios futuros es menor de un año o menor del ciclo financiero a corto plazo...”⁶⁹

Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares. “ 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 presentan como equivalentes tomando en consideración los elementos de juicio disponibles”⁷⁰

Este juicio debe estar dirigido hacia la prudencia al elegir dentro de los casos en que no existan bases para aplicar entre las alternativas existentes dentro de los principios, dando preferencia a los juicios menos optimistas.

⁶⁷ IMCP. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín A-1 Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera, IMCP, 14ª ed IMCP México D.F. 1999 Pág 7

⁶⁸ IMCO. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín C-5 Pagos Anticipados 14ª. Ed IMCP, México, D.F. 1999

⁶⁹ Ídem

⁷⁰ Ídem Pág. 8

2.2 FUENTES SUPLETORIAS Y AUTORIDADES

Fuentes supletorias de las normas: En México no existía ninguna norma que diera la pauta de cómo actuar ante la falta de normatividad en casos específicos. En el año de 1993 entró en período de auscultación el boletín A-8 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad, el cual estableció la supletoriedad de las normas.

“En materia de principios de contabilidad generalmente aceptados en México, se entiende que existe supletoriedad, cuando en un conjunto de normas específicas se prevé la posibilidad de que la ausencia de disposiciones sea cubierta por un conjunto formal y reconocido de reglas distinto al mexicano”⁷¹

En dicha publicación también se explican las condiciones en que una norma supletoria debe aplicarse:

“A) La supletoriedad de las NIC aplica exclusivamente cuando no exista norma específica emitida por el IMCP.

B) Para que una NIC se aplique supletoriamente como principio de contabilidad mexicano, será necesario que haya sido emitida por el *International Accounting Standar Committee* (IASC) como definitiva.

C) Al momento de emitirse un principio de contabilidad por el IMCP sobre un tema respecto del cual se ha aplicado supletoriamente una NIC, el primero sustituirá a la NIC en la medida en que aquél entre en vigor.

D) La Comisión de Principios de Contabilidad considera de suma importancia el evitar que en la práctica se den tratamientos contables

⁷¹ IMCP Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín A-8 Aplicación supletoria de las NIC” Comisión de Principios de Contabilidad. IMCP. 14ed, México D F 1999 pág. 2

informales o sin el sustento teórico, sobre aspectos particulares o de industrias especializados, no previstos por nuestra legislación ni por las NIC. Por tal motivo, cuando ante esas circunstancias no previstas ni por una ni por las otras, la supletoriedad se dará con el cuerpo de principios de contabilidad que se considere más adecuado en tales circunstancias (por ejemplo el del país de la controladora a la que se reporta), a condición de que provenga de un conjunto de reglas formal y reconocido. Lo anterior se sujetará a que no se contravengan la filosofía y conceptos generales de los boletines y circulares emitidos por el IMCP⁷²

Autoridades:

Instituto Mexicano de Contadores Públicos: En México el órgano profesional de mayor autoridad en materia de principios de contabilidad es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). Se constituyó como tal el 6 de octubre de 1923. Más tarde en 1965 el IMCP adquirió el carácter de Organismo Nacional y para 1977 el IMCP es reconocido oficialmente como Federación de Colegios de Profesionistas.

Los colegios locales le dan al IMCP la facultad de emitir las normas fundamentales sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados, normas de auditoría generalmente aceptadas, el código de ética profesional y de educación continua. Los individuos colegiados se comprometen a aceptar y cumplir con las normas que emita el mismo. La Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP " tiene como función sustantiva aportar normas en materia en dos sentidos: a) emitiendo nuevos pronunciamientos y b)revisando y a actualizando los ya emitidos previamente, "⁷³ las cuales son publicadas en forma de boletines.

⁷² Ídem

⁷³ IMCP Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín A-8 Aplicación Supletoria de las NIC, IMCP, 14ª ed México, D F 1989 pag 1

A la fecha existen en vigor aproximadamente 31 boletines clasificados en forma adecuada.

Boletines Serie A. Principios contables básicos.

- A-1 Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera
- Addendum al Boletín A-1 Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera
- A-2 Entidad
- A-3 Realización y periodo contable
- A-5 Revelación suficiente
- A-6 Importancia relativa
- A-7 Comparabilidad
- A-8 Aplicación supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad
- A-11 Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros.

Boletines Serie B. Principios relativos a estados financieros en general.

- B-1 Objetivos de los estados financieros
- B-3 Estado de resultados
- B-8 Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones
- B-9 Información financiera a fechas intermedias
- B-10 Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera
- Primer documento de adecuaciones al Boletín B-10
- Segundo documento de adecuaciones al Boletín B-10
- Tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10
- Cuarto documento de adecuaciones al Boletín B-10
- Quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10
- Addendum al 5º documento de adecuaciones al Boletín B-10
- Quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10 (modificado)
- B-12 Estado de cambios en la situación financiera
- B-13 Hechos posteriores a la fecha de estados financieros
- B-14 Utilidad por acción

B-15 Transacciones en moneda extranjera y conversión de estados financieros de operaciones extranjeras.

Boletines Serie C. Principios aplicables a partidas o conceptos específicos.

C-1 Efectivo e inversiones temporales

C-3 Cuentas por cobrar

C-4 Inventarios

C-5 Pagos anticipados

C-6 Inmuebles maquinaria y equipo

C-8 Intangibles

C-9 Pasivo

C-11 Capital contable

C-12 Contingencias y compromisos

C-13 Partes relacionadas

Boletines Serie D. Problemas especiales de determinación de resultados.

D-3 Obligaciones laborales (revisado)

D-4 Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en la utilidad.

D-5 Arrendamientos.

La comisión de PCGA esta formada por 25 miembros aproximadamente en los cuales están representados:

- Los contadores públicos.
- La Comisión Nacional de Valores
- La Comisión Nacional Bancaria
- La Asociación Mexicana de Casas de Bolsa.
- La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo
- El Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas
- Investigadores
- Otros organismos interesados en la información financiera.

International Accounting Standards Committee (IASC) Este órgano integrado por más de 80 países (entre ellos México desde 1973) cobra fuerza y es tomado en cuenta por la autoridad cedida de los países miembros de este comité siendo sus objetivos los siguientes:

“A) Formular y publicar normas contables para la presentación de los estados financieros y promover su aceptación y observación mundialmente.

B) Trabajar y propugnar por el desarrollo y amortización de los principios contables relativos a la presentación de los estados financieros”⁷⁴

“IASC señala como criterio general en su publicación E-32 (Comparabilidad de los Estados Financieros), del año 1990, para determinar los tratamientos que constituyen las alternativas justificables las siguientes:

A) La práctica anual a lo largo del mundo y las tendencias de las normas nacionales, leyes y principios de contabilidad generalmente aceptados.

B) Conformidad con el marco de conceptos en la elaboración y presentación de la información financiera, del propio IASC.

C) Los puntos de vista de reguladores y sus organizaciones representativas, tales como la Organización Internacional de Comisiones de Valores.

⁷⁴ Idem pág 2

D) Consistencia con las mismas normas de IASC y otras normas internacionales emitidas por otros grupos tales como el Grupo de Expertos de Naciones Unidas.”⁷⁵

Para la elaboración de normas de contabilidad la IASC establece un solo tratamiento sin considerar tratamientos considerados como opciones libres para los casos en los que existan alternativas justificables establece un tratamiento que será considerado como punto de referencia y otros alternativos justificables.

Federación Internacional de Contadores (IFAC), “Se fundó el 7 de octubre de 1977 como resultado de un acuerdo firmado por 63 asociaciones de contadores representando 49 países”⁷⁶

El principal objetivo del IFAC es el desarrollo armónico y coordinado a nivel mundial de la profesión contable mediante la elaboración y emisión de guías y declaraciones de información. Cabe señalar que las reglamentaciones propias de cada país prevalecen por encima de cualquiera emitida por el IFAC.

2.3 CONCEPTO DEL PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA.

Según el diccionario de la Real Academia Española, **negocio** significa:

“Cualquier ocupación, que hacer o trabajo; todo lo que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés”⁷⁷

⁷⁵ Cocina Martínez Javier. **Norma de Contabilidad Financiera Comparada**. 1a. Edición ed. IMCP México 1992, pg.16

⁷⁶ IMCP **Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados**, IMCP. México 1988 pg12

⁷⁷ **Diccionario de la Real Academia Española** 20a Edición España 1984. Pág. 949

El mismo diccionario menciona que **marcha** significa:

“Acción de marchar; actividad o funcionamiento de un mecanismo órgano ó entidad; desarrollo de un proyecto o empresa; que una entidad u organización emprenda sus actividades”⁷⁸

En consecuencia el negocio en marcha es el trabajo mismo u ocupación que desarrolla una entidad económica, y sin embargo como principio de contabilidad tiene implicaciones de enorme trascendencia en la práctica contable.

En este sentido Earl A. Spiller y Martín L. Grosman, señalan que:

“Salvo prueba en contrario, se asume que la entidad permanecerá en operación un tiempo lo suficientemente largo como para llevar a cabo sus objetivos y planes... la actividad central es el proceso de identificación en el cuál los costos de los recursos económicos son aplicados a lo largo de sus vidas útiles”⁷⁹

John A. Tracy dice que:

“A menos que se tengan pruebas de lo contrario, el contador basa muchos de sus métodos en el pronóstico de que la organización conservará su impulso por un tiempo indefinido, y que no se verá obligada a la terminación o abandono involuntario de sus operaciones”⁸⁰

Por último el concepto que nos proporciona el boletín A-1, Esquema de la Teoría de la Contabilidad Financiera, de la CPC del IMCP, indica:

“La entidad se presume en existencia permanente salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación”⁸¹

⁷⁸ Ídem. Pág. 876

⁷⁹ Earl A. Spiller Jr., et al **Contabilidad financiera** De. Mc. Graw Hill 4a. Edición 1979 pág. 573

⁸⁰ John A. Tracy. **Fundamentos de contabilidad Financiera** Editorial LIMUSA 1a. Edición 1979 pág. 573

⁸¹ IMCP, **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados** IMCP, 14ª ed., México 1999, pág. 9

De acuerdo con las definiciones anteriores podemos concluir que el **negocio en marcha** es aquel que supone que la entidad estará en operación continua por un tiempo indefinido lo suficientemente grande como para poder afrontar las obligaciones contraídas y desarrollar los objetivos planteados, salvo que exista cualquier indicio o prueba clara de alguna contingencia que haga que ponga en duda la continuidad normal de las operaciones de la entidad en el futuro, lo cual trae como consecuencia que las cifras tengan que presentarse en base a valores estimados de liquidación solamente cuando exista certeza absoluta de que se va a liquidar la empresa.

CAPITULO 3 IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA.

3.1 ANTECEDENTES

En los años "4500 A 500 a. C. se encuentra a las primeras civilizaciones (Babilonia, Sumeria, Caldea, Asiria) con testimonios de una práctica contable institucionalizada. Posteriormente esta práctica se extiende a Egipto, Grecia y finalmente Roma.

En 1202 Leonardo Fibonacci escribe el tratado de Liber Abacci o el libro del Abaco. En este libro se explican las bondades del uso de los números indo-arábigos."⁸²

"Hacia el año 1157 Ansaldus Bailarolus, dispuso el reparto de los beneficios de una sociedad comercial, en proporción a la inversión y al trabajo asociados, con base en la cuenta de ingresos y egresos; finalmente en el año 1263 Alfonso X impuso a los funcionarios a cuyo cargo quedaba la administración de las rentas públicas la obligación de rendir cuentas año con año."⁸³

En el año de 1340 los primeros antecedentes de la partida doble aparecen en Italia, ya para 1494 el fraile Luca Pacioli (padre de la contabilidad) escribe su obra Summa di Arithmetica, Geometría, Proportioni e Proportionalita (Todo acerca de la Aritmética, Geometría, Proporciones y Proporcionalidad). En el Siglo XV existen antecedentes de la existencia de las bases de la contabilidad. Tratado de Benedetto Centrugli R. sobre instrucciones para la realización de actividades comerciales.

⁸² Museo Universitario de Ciencias y Arte, La Contaduría Pública: Estudio de su Génesis y de su Evolución Hasta Nuestros Días, UNAM. México 1983, pág. 55

⁸³ ídem, pág. 41

“En 1522 encontramos el primer antecedente del **Principio de negocio en marcha** en América con la Real Cédula expedida por Carlos V, en esta cédula se daban indicaciones de cómo llevar las operaciones contables, sin indicar fecha de liquidación. La orden tenía carácter de permanente, ya que el contador tendría que registrar cotidianamente todas las operaciones sin fecha de liquidación es decir como una empresa en marcha.”⁸⁴

En el año 1536 el Virrey Antonio de Mendoza ordena la contabilidad de la Casa de Moneda. El libro que se llevó contiene el registro de las operaciones referentes al ejercicio comprendido entre el 16 de noviembre 1531 al 19 de diciembre de 1543, prueba clara de que ya se lleva la contabilidad por períodos largos sin que fueran liquidadas estas empresas.

“Felipe II en 1572 en una Ordenanza Real de esta época estatuye que en cada lugar donde existieran cajas reales debería haber un libro llamado Libro Común del Cargo Universal de la Real Hacienda.”⁸⁵

En 1613 la Compañía de las Indias Orientales dejó de operar sobre la base de liquidación después de cada viaje, suscribiendo su capital a cuatro años.

Hacia 1657 se suscribe nuevamente el capital, con la variante de que sería permanente; esta nueva forma de estructura empresarial da la base y fundamento al principio de negocio en marcha por medio de la permanencia o continuidad del capital de la empresa.

En 1834 J. Bellay enuncia el principio de la personalidad económica de la empresa distinta de la de su propietario al desarrollar su teoría de la individualidad propia de la empresa.

⁸⁴ Hertz/ Manco, Federico. *Origen y Evolución de la Contabilidad*, Trillas, México 1990 pág. 66

⁸⁵ Ídem, pág. 72

En el año 1855 en Inglaterra se enfatiza por primera vez que el capital debía preservarse y no debería usarse para pagar dividendos.

Para 1929 se dan las primeras acciones concertadas hacia el desarrollo de los principios de contabilidad, entre ellos el de **negocio en marcha**.

“Para los años treinta en los Estados Unidos de América el entonces Instituto Americano de Contadores Públicos formó un comité especial formado por contadores públicos bien calificados de seis de las principales firmas de contadores de Estados Unidos que en 1934 publica un folleto cuyo título fue Auditorías de las cuentas de sociedades. Esta es la primera contribución de este comité reconocida por la mayoría en el proceso de desarrollo de los PCGA. El comité formula cinco principios de contabilidad que dieron la pauta para que revelaran los métodos contables a emplear y se diera la consistencia a su aplicación año tras año. Destaca la recomendación, por primera vez, de hacer del conocimiento público dentro de los informes de contabilidad, si ésta se realizó de acuerdo con los principios de contabilidad, precursores de la frase Principios de contabilidad Generalmente Aceptados.”⁸⁶

En 1935 la Asociación Americana de Contadores Públicos Titulados se fusionó al Instituto Americano de Contadores Públicos bajo este último nombre. Después de la fusión el Instituto publicó el folleto “Examen de estados financieros por contadores públicos independientes”. En él además de tratar los procedimientos de auditoría se hace la declaración de los PCGA.

“En 1938 se publica la declaración hecha por la Comisión de Valores y Cambios de Estados Unidos en donde señala que los estados financieros que no se encuentren preparados de acuerdo con los

⁸⁶ Bloug G Carmen, **Desarrollo de los Principios de Contabilidad, Teoría de la contabilidad Contemporánea**, ECASA, 1982, PAG 12

principios de contabilidad para los cuales no exista un sólido respaldo de la autoridad, se presumirán falsos o inexactos.”⁸⁷

“Para 1942 Se establece como requisito el uso del término Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los informes de los contadores públicos como resultado de la proposición hecha por el Instituto Americano de Contadores Públicos en 1934.”⁸⁸

Antes de la década de los sesenta México en materia de Principios de Contabilidad era el reflejo de la normatividad estadounidense. En México la implantación de normas de contabilidad financiera, se inicia de manera formal en la década de los sesenta y de ahí ha continuado con paso firme y constante hasta la normatividad actual que podemos considerarla aceptable y bien reconocida en el campo internacional.

Esto se da cuando el IMCP en 1965 se vuelve nacional, para 1977 dicho instituto se vuelve un sistema federado de grupos colegiados.

3.2 IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA.

Es posible afirmar que el principio de negocio en marcha es fundamental y básico ya que “a menos que se tengan pruebas de lo contrario, el contador basa muchos de sus métodos en el pronóstico de que la organización conservará su impulso por un tiempo indefinido, y que no se verá obligada a la terminación o abandono involuntario de sus operaciones. Por ejemplo la asignación de costos a largo plazo (como la depreciación) por lo general supone que el negocio sobrevivirá, por lo menos, mientras su activo fijo sea útil. Sin embargo, en ciertas circunstancias el contador tendrá que reconocer justamente lo contrario...”⁸⁹, ante este supuesto el contador no podrá aplicar dicho principio sino por el contrario deberá basar sus procedimientos en el

⁸⁷ Carmen G. Bloug **Desarrollo de los Principios de Contabilidad. Teoría de la contabilidad Contemporánea** ECASA, 1982 Pág. 12

⁸⁸ José Luis Pelaez Mozho. **Los Principios de Contabilidad y el Dictamen del Contador Público**, México 1968. ESCA pág. 25

⁸⁹ Tracy, Jhon A. Martín L. **Fundamentos de Contabilidad Financiera**, Ed. Limusa, México 1979 pág. 573

principio de "empresa inmóvil". Así mismo "si supiéramos que se liquidará la compañía en el futuro cercano, habría poca necesidad de clasificar el activo y el pasivo en las categorías de circulante y a largo plazo, en el balance general. Además sería más correcto cargar como gastos al momento de adquisición activos como los de propiedad, planta y equipo, o gastos pagados por anticipado, por virtud de las pocas posibilidades de recibir beneficios más allá del ejercicio contable corriente"⁹⁰

Por otra parte cabe destacar que " el supuesto del negocio en marcha aporta algo de justificación para el uso de un sistema contable basado en costos históricos "⁹¹

En una tabla de valores lógicos el principio de negocio en marcha es primero como condicionante de los otros; incide de diversas maneras en los demás principios, es así como el principio de negocio en marcha da pie al principio de período contable.

Por ejemplo "El comportamiento de las utilidades de la empresa en marcha se mide con base en el costo histórico y durante un determinado período contable"⁹². Como ya se mencionó esto no sería posible de no encontrarse las empresas dentro del supuesto de negocio en marcha.

Dentro del principio de período contable la periodicidad se define como la segmentación del tiempo indeterminado de existencia de la entidad económica en varios periodos. El principio de negocio en marcha está reflejado en la permanencia de la compañía, mientras que el de periodicidad lo representan los intervalos del continuo transcurrir de la empresa.

⁹⁰ Solomon, Lanny M *Principios de Contabilidad*, Ed. Harla, México 1983 pág. 717

⁹¹ Ídem

⁹² Tracy, Jhon A. Martín I. *Fundamentos de Contabilidad Financiera*, Ed. Limusa, México 1979 pag. 573

En particular es necesario saber cuándo reconocer los mismos ingresos y gastos para estar dentro del mismo período contable. Si los ingresos se reconocen en el presente período los gastos en que se incurrió para obtener esos ingresos, deben ser reconocidos también. Sin estos principios no existirían los gastos pagados por anticipado ni los gastos diferidos ya que la razón básica para llevar ambas cuentas es dividir ciertos costos entre dos o más períodos contables.

Así pues el principio de costo histórico se apoya en la existencia del principio de negocio en marcha, y el principio de período contable, también surge como consecuencia de aceptar el supuesto de continuidad. Lo anterior tiene fuertes implicaciones ya que negar el principio de costo histórico como quiera que sea es negar la continuidad de la entidad en el largo plazo. Indudablemente la revisión de la información financiera para corregir los errores en la unidad de medida es una extensión del costo histórico, no obstante no es fundamento para uso de valores de realización como metodología principal de cuantificación.

Si no existiera el principio de negocio en marcha, la reexpresión de la información no tendría sentido debido a que al terminar un negocio se liquidaría todo y al hacer otro todos los valores se encontrarían actualizados, tampoco existirían activos susceptibles de ser utilizados en varios períodos, ya que sólo existiría un único período de utilización, y por ende tampoco la necesidad de diferir el gasto al período de utilización, ni el cálculo de la actualización del capital contable, ni de sus inventarios, debido a que al término del negocio se procedería a la liquidación total tanto de los inventarios como del capital.

De acuerdo con el boletín B-10 Reconocimiento de los efectos de la inflación la CPC "exhorta a todas las empresas a que observen las normas de este boletín" ya que debido a los altos índices inflacionarios la información expresada a valores históricos deja de ser significativa. Nuevamente nos percatamos de que si la empresa no se encontrara dentro del supuesto de negocio en marcha dicha revaluación no tendría razón de ser ya que todos los activos se encontrarían a valor presente,

ya que una vez concluido el negocio estos se liquidarían y se adquirirían otros nuevos.

El principio de negocio en marcha incide de manera menos determinante en los principios de entidad, dualidad económica, revelación suficiente, importancia relativa y en el criterio prudencial debido a que estos principios podrían seguir existiendo sin la presencia del principio de negocio en marcha.

3.3 LA NO-CONTINUACIÓN DEL NEGOCIO Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

La Operación Discontinuada.

La no continuación del negocio u operación discontinua ocurre cuando una parte del negocio deja de operar, ya sea porque se ha vendido, se escindirá o bien porque ha concluido su vida útil.

"La operación discontinuada se refiere a la disposición de una parte integrada de las operaciones que forman un todo importante, que se ha decidido vender, escindir, aportar o simplemente dismantelar o abandonar. La parte discontinuada de las operaciones deja de considerarse bajo el supuesto de negocio en marcha y las valuaciones que resultan relevantes para los usuarios son las basadas en precios de realización"⁹³

De acuerdo con el Boletín A-7 (Comparabilidad) de los PCGA en su párrafo 15:

La operación discontinuada se refiere a la venta o abandono de alguna parte del negocio, geográfico o por actividades. Para propósitos de

⁹³ Cocina Martínez Javier, *Comparación de la Información Financiera*, IMCP, México 1994 pág. 93

este Boletín debe entenderse por segmento al componente de una entidad cuyas actividades representan una línea separada importante de negocios o tipos de clientes. Un segmento puede ser una subsidiaria, una asociada, una división, un departamento u otra inversión, de tal suerte que sus activos, el resultado de sus operaciones y sus actividades pueden distinguirse clara, física y operacionalmente, para efectos de la información financiera, de otros activos, resultados de operaciones y actividades de la entidad.⁹⁴

La operación discontinuada por su misma naturaleza deja de ser una operación de negocio en marcha y consiguientemente le son aplicables las contabilizaciones en base a los principios de liquidación de negocios, es decir de valores de realización⁹⁵

La operación discontinua tiene básicamente tres momentos:

El primero relativo a la cuantificación que debe hacerse cuando el órgano administrativo de la entidad aprueba el plan formal de la discontinuación

El segundo momento ocurre cuando se realizan las transacciones relativas a la operación discontinuada⁹⁶

El tercer momento serán los resultados de las operaciones en el periodo de liquidación.

Dentro de los PCGA no existe tratamiento para la disolución total de la empresa. El único parámetro en la materia habla de la discontinuación parcial, cabe aclarar que así como la discontinuación puede ser parcial o total, así también será la liquidación, la cual significa el acto mismo donde se cobran las deudas a favor de la sociedad, se realizan los activos, se paga el pasivo y se distribuye el sobrante entre los socios.

⁹⁴ IMCP, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín A-7 Comparabilidad IMCP, México 1997 Boletín A-7 Comparabilidad.

⁹⁵ Cocina Martínez Javier, Comparación de la Información Financiera, IMCP México 1994, pág. 93

⁹⁶ Ídem

Las causas por las que se puede dar una disolución pueden ser:

- Por decisión unánime de los socios
- Por el cumplimiento del fin social de la empresa.
- Porque el número de socios sea inferior al establecido por la ley.
- Por resolución judicial, debido a la pérdida de las dos terceras partes del capital social, y por petición de algún proveedor o acreedor.
- Por la muerte del socio industrial sólo si por éste se dio nacimiento a la sociedad.
- Por el cumplimiento del tiempo predeterminado dentro del acta constitutiva para la existencia de la misma como entidad económica.
- Por la imposibilidad de cumplir con el fin social de la empresa.

“La parte discontinuada de las operaciones (escisiones, cesiones, etc.) deja de considerarse bajo el supuesto de negocio en marcha y las valuaciones que resultan relevantes para los usuarios son basadas en precios de realización”⁹⁷

Puede ocurrir que en un negocio los socios decidan liquidar la sociedad por cualquier razón. El período de liquidación puede ser acordado en plazos menores a un año o mayores, independientemente del tiempo estimado para la liquidación, la información tendrá que presentarse en valores de liquidación debido a que el interés de los socios es la de desintegrar la compañía no importando cuándo suceda ésta.

“La operación discontinuada es una excepción al principio de negocio en marcha de la entidad, y por lo tanto no le son aplicables estrictamente los principios de contabilidad generalmente aceptados.

⁹⁷ Cocina Martínez Javier. *Comparación D La Información Financiera*. IMCP, México, D.F. 1994. Pág. 93

De hecho el boletín A-7 incorpora en sus reglas los criterios contables conocidos como principios para la liquidación de negocios, para el caso de discontinuación de operaciones parciales de los negocios.”⁹⁸

Puede suceder que los socios lleguen a un acuerdo en el que cierta parte de los activos no sea liquidada y sea repartida entre ellos, esto tiene como consecuencia que los activos al repartirse se dejarán representados en el balance y éstos se especificarán en los estados financieros con una nota que contenga una relación de los bienes que no se liquidarán, haciendo énfasis en que los valores de realización son una estimación y que por lo tanto las cifras podrían ser modificadas más adelante al tener mayor información.

Para iniciar el proceso de liquidación el balance inicial deberá eliminar en su presentación las depreciaciones y amortizaciones para incluir todas las cifras a su valor estimado de realización. Lo anterior requiere de la realización de un inventario físico escrupuloso de todos los activos involucrados en la empresa. Para tener una mayor aproximación a las cifras reales el valor de realización de cada uno de los activos será determinado por un perito valuador, además las cuentas por cobrar deberán ser estudiadas por un auditor así como por el abogado de la empresa para determinar si éstas son reales, están correctamente valuadas y son realmente recuperables, para modificar la estimación de cuentas incobrables.

La realización del activo y pago del pasivo deberán irse ajustando conforme se vayan efectuando para determinar una utilidad o pérdida, según sea el caso, con respecto a las cifras estimadas del balance inicial. Estas pérdidas o ganancias se registran dentro de una cuenta llamada resultados de liquidación. Esta cuenta permite que al terminar de realizar todo el activo y pagar el pasivo se conozca inmediatamente la variación que había entre las estimaciones previas y los resultados finales.

⁹⁸ idem

El Boletín A-7 de los PCGA determina cómo deben presentarse las operaciones discontinuadas:

“En la fecha que se decide la venta o abandono de un segmento del negocio a través de un plan formal, los activos y pasivos identificados con el mismo deberán ajustarse a su valor neto de realización y considerarse los costos y gastos de separación del personal tales como liquidaciones, gastos de recolocación de empleados, y otros semejantes. Estas valuaciones deberán elaborarse con la mayor certeza posible y las mismas en circunstancia normales no deberán exceder el plazo de un año. Si se esperan operaciones entre la fecha de decisión de la venta o el abandono y su fecha de realización, debe estimarse el resultado futuro de las mismas, sin exceder el plazo de un año después de la fecha de terminación de los estados financieros...”⁹⁹

“En cada cierre de un nuevo periodo contable deben revisarse las estimaciones de los activos y pasivos identificados, así como en su caso hacer la previsión de resultados operativos en los términos indicados en este Boletín, y cualquier cambio a una estimación en las notas de los estados financieros se revelará lo siguiente:

- A) La descripción del segmento del negocio sujeto a venta o abandono, la fecha de escisión y el período estimado en que la venta o abandono tendrán lugar.
- B) La forma en que se espera se haga la venta o abandono.
- C) Los valores principales de activos y pasivos identificados con la venta o abandono.
- D) La estimación de los resultados de la venta o abandono y los correspondientes a las estimaciones de operaciones durante el periodo de realización.

⁹⁹ IMCP Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín A-7 Comparabilidad, IMCP 14' ed México, D F 1999, pg 65

E) En su caso, los resultados provenientes de la venta o abandono del segmento y de las operaciones realizadas comparados con las estimaciones previas, así como las revelaciones de cifras que correspondan a nuevas estimaciones.

F) De acuerdo a su importancia relativa en el caso de operaciones durante el periodo de realización, se deberá presentar un estado de resultados resumido y el efecto neto en el estado de cambios en la situación financiera¹⁰⁰

Cumplimiento de los plazos previstos en el negocio, como el caso de las inversiones en negocios conjuntos.

De acuerdo con la NIC 31, un negocio conjunto es:

"Negocio conjunto es el acuerdo contractual por el cual dos o más partes llevan a cabo una actividad económica que está sujeta a control conjunto."¹⁰¹

De acuerdo con el C.P. Javier Cocina Martínez en su libro "Normas Internacionales de Contabilidad Supletorias como PCGA", no existe una norma específica dentro de los boletines de PCGA emitidos por la CPC del IMCP que regule a las operaciones conjuntas, por lo que sugiere apegarse a lo indicado por la NIC 31, la cual es congruente con otros conceptos como el de control e influencia significativa con lo señalado por el Boletín B-8 " Estados financieros consolidados y combinados".

Así pues podemos concluir que los negocios conjuntos pueden ser aquellos que se encuentran consolidados (Compañía controladora y sus subsidiarias) o bien combinados (Compañías afiliadas),

¹⁰⁰ IMCP Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín A-7 Comparabilidad. IMCP 14ª ed México, D F 1999, pág 65

¹⁰¹ International Accounting Standards Committee. Normas Internacionales de Contabilidad, IASC, IMCP México NIC 31 pág 556

Formas de los negocios conjuntos.

“Los negocios conjuntos toman diferentes formas y estructuras. La NIC 31 identifica tres tipos generales: Las operaciones controladas conjuntamente, los activos controlados conjuntamente y las entidades controladas conjuntamente.”¹⁰²

Los negocios conjuntos se distinguen básicamente cuando:

- a) ...dos o más inversionistas conjuntos están obligados por un acuerdo contractual
- c) El acuerdo contractual establece un control conjunto.¹⁰³

Algunas entidades emprenden negocios conjuntos de corto o largo plazo, en estos casos, la forma en que debe presentarse la información financiera tiene sus peculiaridades, dentro de una entidad en marcha es imposible dar resultados finales, en la consecuencia, la contabilidad del negocio conjunto deberá presentarse con base en los PCGA, pero sólo para los periodos completos. En cambio, cuando el negocio conjunto concluye en un ejercicio irregular, éste deberá ser objeto de dos balances comparativos, uno con cifras a la fecha de los últimos estados financieros y otro con valores de realización, tratando de obtener cifras lo más reales posibles ya que se trata de una mera aproximación. Dentro del ejercicio irregular (menor de 12 meses) se tendrán que incluir las operaciones que hubieran quedado pendientes desde el primer día de ese ejercicio hasta el día de la liquidación del negocio, cobrar lo que se deba a la sociedad y pagar lo que ésta adeude, vender los bienes y liquidar a cada socio su haber social.

¹⁰² International Accounting Standards Committee. **Normas Internacionales de Contabilidad**, IMCP. IASC NIC 31, México pág. 31

¹⁰³ Idem

Se debe tener presente que las cifras a valores de realización presentadas al principio del ejercicio irregular, que son meras estimaciones, serán diferentes a las del último día del ejercicio debido a las variaciones encontradas en la realización del activo y pasivo, los gastos efectuados para la liquidación y los resultados de las operaciones.

Dudas respecto a la posibilidad de seguir manteniendo el supuesto de negocio en marcha por razones de defectos operativos.

Puede suceder que un negocio, encontrándose en marcha tenga problemas que hagan dudoso que pueda continuar en el futuro. En los textos de contabilidad no existe un tratamiento claro para cuando surgen estas dudas, ni recomendaciones acerca de su presentación dentro del dictamen del auditor.

No obstante, es posible definir hasta qué grado y mediante qué pruebas el auditor puede determinar o predecir si la empresa va a continuar en marcha o no, ciertos procedimientos de auditoría permiten detectar indicios de que el negocio puede o no seguir en marcha. El auditor debe sopesar entre las pruebas a favor o en contra para proceder a dar una opinión acertada.

La descripción de estas evidencias y el dictamen basado en ellas, es la única responsabilidad del auditor ante las dudas del negocio en marcha. Por lo tanto, es conveniente detenerse en este punto para analizarlo con más profundidad, lo cuál es el objetivo de este trabajo.

La disolución, el término del plazo fijado y la duda de seguir manteniendo el supuesto de negocio en marcha tiene un mismo problema en cuanto a la duda de qué tipo de información contable será valedera en sus circunstancias.

CAPITULO 4 EL PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA EN EL EXAMEN DE AUDITORÍA.

4.1 PROCEDIMIENTOS APLICABLES.

En los principios de contabilidad generalmente aceptados se define a la contingencia como: “Una condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o la pérdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o pérdida”¹⁰⁴

Las contingencias pueden clasificarse en cuantificables y no cuantificables. Entre las contingencias no cuantificables destacan las que surgen de la incertidumbre sobre las posibilidades de la empresa para continuar sus operaciones en el futuro previsible como lo menciona el Boletín 5220 (Contingencias no Cuantificables y Compromisos) de NAGA del IMCP dentro de su párrafo 4: “Una de las contingencias no cuantificables de mayor relevancia es la que se presenta cuando existen dudas respecto a la continuación de la entidad como negocio en marcha.”

Existen contingencias no cuantificables, que pueden poner en riesgo el principio de negocio en marcha. No obstante hasta el momento no ha sido posible determinar con precisión el conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre respecto a sí el negocio podrá continuar.

¹⁰⁴ IMCP_ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados C-12 Contingencias y Compromisos 14^o ed IMCP 1999 pág 276

Para hacer frente a contingencias de este tipo, el auditor tiene que partir de un supuesto y una negación, en lugar de una certeza. Para tomar como válido el principio de negocio en marcha su estudio así como su evaluación debe apoyarse en hechos evidentes para poder estar en la verdad y no en un supuesto.

Es decir que el auditor debe encontrar evidencia suficiente y competente que pruebe que el negocio tiene todas las posibilidades de seguir funcionando, entre los hechos que el auditor puede considerar se encuentran la capacidad que tenga la empresa para afrontar sus obligaciones, su situación dentro del mercado, etc. En caso de que el auditor tras haber aplicado todos los procedimientos que haya considerado necesarios, tenga dudas respecto a la continuación del negocio, deberá expresarlo adecuadamente en su dictamen.

Análisis de la definición de Negocio en Marcha.

El párrafo 43 del Boletín A-1 (Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera) de los PCGA de la CPC menciona el principio de negocio en marcha el cuál nos dice que “La entidad se presume en existencia permanente salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación”.

De esta definición se deduce que:

Si la empresa o el auditor no hacen ninguna salvedad respecto al negocio en marcha, entonces el usuario debe confiar en que el negocio continuará operaciones en un futuro razonable.

Al señalar el principio "Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación", esto implica varias cosas:

A) Que solamente son válidos los informes generales con base en valores estimados de liquidación cuando la entidad esté en liquidación.

B) Que cuando hay dudas respecto a la continuidad de la entidad se haga la salvedad correspondiente.

C) Que la existencia de dudas de continuidad en el negocio no autoriza por sí misma valores de liquidación a menos que el negocio se encuentre verdaderamente en liquidación.

Al respecto el párrafo 47 del Boletín 5220 (Contingencias no - cuantificables y Compromisos) de NAGA del IMCP señala: "Si después de llevar a cabo los procedimientos adicionales que considero necesarios, obtener toda la información que necesitaba y evaluar los planes de la administración para aminorar los efectos adversos, el auditor concluye que existen importantes dudas con respecto a la continuación de la entidad como negocio en marcha, por un periodo de tiempo razonable, deberá incluir en su dictamen un párrafo explicativo en el que se exprese tal conclusión (Boletín 4010 "Dictamen del Auditor", de esta Comisión)"

Dentro del párrafo explicativo que se mencionó anteriormente deberá indicarse claramente cuales fueron los procedimientos adicionales que se utilizaron y el porqué de sus dudas respecto de los efectos adversos que encontró.

El párrafo 47 del Boletín 5220 Contingencias no cuantificables y compromisos confirma la apreciación adecuada que hemos hecho

respecto al contenido del principio de negocio en marcha recordando que:

A) El auditor al encontrarse con un gran riesgo en cuanto a la generación de contingencias no cuantificables elaborará su dictamen con salvedades cuando se trate de contingencias no cuantificables de negocio en marcha.

B) Si el auditor tiene dudas respecto a la continuidad del negocio, no podrá elaborar su dictamen con una opinión negativa ni abstenerse de dictaminar por concepto de negocio en marcha. Debiendo sujetarse a lo mencionado en el inciso A.

El Boletín 5220 (Contingencias no Cuantificables y compromisos) de NAGA del IMCP señala en su párrafo 5 lo siguiente:

“El principio contable de negocio en marcha establece que 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. Como consecuencia, los activos y pasivos se registran sobre la base de que la entidad estará en posibilidad de realizar unos y cumplir los otros, en el curso normal de las operaciones. Cuando la entidad deja de estar bajo este supuesto, los importes y clasificación de los activos y pasivos en los estados financieros podrían requerir de ajustes y reclasificaciones”.

Tanto la definición de negocio en marcha del Boletín 5220 Contingencia no Cuantificables y Compromisos de NAGA del IMCP como la descrita en las Guías Internacionales de Auditoría emitidas por el IFAC en su guía 23 párrafo 5 son muy similares, sin embargo ninguna de las dos menciona nada en cuanto a los valores de liquidación como lo hace el Boletín A-1 (Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera) de los PCGA del IMCP.

Objetivo del examen de las contingencias no cuantificables.

“De acuerdo con las NAGA el objetivo de auditoría al llevar a cabo la determinación y el examen de las contingencias (particularmente, las no Cuantificables), y de los compromisos, es el siguiente... c) determinar, en su caso, las condiciones en la empresa que pudieran originar incertidumbre en la continuación de la entidad como negocio en marcha.”¹⁰⁵

De lo anterior se deduce que el auditor debe primero, determinar las condiciones en el caso particular de la empresa que pudieron originar incertidumbre relativa al supuesto de negocio en marcha.

Como se menciona en el párrafo 18 y 19 del Boletín 5220 (Contingencias no cuantificables y compromisos) de NAGA del IMCP: “La planeación de las pruebas de auditoría debe incluir el análisis de los factores o condiciones que determinan el riesgo de auditoría... Algunos de los factores señalados son los siguientes: indicios financieros, operativos u otros, que provocan cuestionar el supuesto de negocio en marcha”.

Más adelante dentro del mismo Boletín en los párrafos del 34 al 37 se menciona con mayor precisión cuáles son los indicios financieros, operativos u otros como sigue:

A) Problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficitario, flujos negativos derivados de las operaciones. Otros factores, como por ejemplo incumplimiento de contratos en préstamos u otros, necesidades de nuevos financiamientos.

¹⁰⁵ IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados. IMCP, 19ª ed., México 1999. Pág 29

B) Problemas internos por pérdida de personal administrativo o técnico clave, huelgas y otros problemas laborales, compromisos a largo plazo que no parezcan redituables, dependencia excesiva en el éxito de un proyecto en particular.

C) Problemas externos como pérdida de una franquicia o licencia; pérdida del cliente o proveedor principal; siniestros contra los que no se tenga seguro, tales como sequía, terremoto e inundación; procesos legales en contra de la empresa, con posibilidad de resultar adversos, y con sentencias que no estuviera en posibilidad de hacer frente a ésta.

Las guías internacionales de auditoría en la número 23 son más detalladas y señalan específicamente dentro del párrafo 5 indicios financieros, operativos u otros como sigue:

Indicios Financieros.

- A. Posición neta pasiva o posición neta circulante pasiva. Lo cual significa que el pasivo es mayor que el activo en términos generales y/o que el pasivo circulante es mayor que el activo circulante.
- B. Los términos fijados para los vencimientos no contemplan en forma realista la expectativa de pago o renovación; o confianza excesiva en préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- C. Índices financieros claves adversos.
- D. Pérdidas de operación importantes.
- E. Atrasos en el pago o ausencia de dividendos.
- F. Falta de capacidad para pagar créditos en las fechas de vencimiento.
- G. Dificultades para cumplir con los términos de los contratos de préstamo.

H. Cambio en los términos de las operaciones con proveedores, de crédito a pago previo al envío.

J. Falta de capacidad para obtener financiamiento para el desarrollo de nuevos productos necesarios y otras inversiones también necesarias.

Indicios Operativos.

K. Pérdida de personal clave en la administración que no haya sido reemplazado.

L. Pérdida de un mercado importante, franquicia, licencia o proveedor importante.

M. Problemas con la mano de obra o faltantes de suministros importantes.

Otros indicios.

N. Falta de cumplimiento con requerimientos de capital o de otros requerimientos estatutarios.

Ñ. Procesos legales pendientes contra la entidad que, si tienen éxito, podrían dar lugar a sentencias que no podrían cumplirse.

O. Cambios en la legislación o política gubernamental.

Con lo anteriormente expuesto podemos llegar a decir que:

1. Mediante pruebas de auditoría utilizadas para lograr recabar información suficiente en todas las áreas de la empresa se podrán determinar la existencia de dudas importantes con respecto a si la

empresa puede seguir adelante, por medio de un examen minucioso de los elementos recabados.

2. El auditor podrá determinar con la información obtenida de su revisión en las distintas áreas un pronunciamiento con respecto a si la empresa presenta dudas en cuanto a su marcha, sin embargo no podrá obtener una cifra que le indique por sí misma que se tienen problema de incertidumbre de negocio en marcha, lo anterior implica:

A) Que existen dos tipos de evidencia que puede en un momento dado influir para tomar la decisión en cuanto a sí el principio de negocio en marcha se encuentra vigente o no:

- Tener elementos negativos que sean de tal magnitud que tengamos que dar salvedades a este punto en concreto de negocio en marcha.
- Tener elementos positivos para en un momento dado llegar a determinar que la empresa se encuentra en posibilidad de continuar en marcha, o en su defecto tener factores que mitiguen a los elementos negativos.

B) Tomar una decisión en cuanto a sí el principio de negocio en marcha se encuentra favorecido por los elementos positivos o por el contrario el auditor se enfrenta a una incertidumbre de negocio en marcha.

Conviene hacer referencia a la definición de riesgo de auditoría, el riesgo de auditoría es: La incertidumbre asociada a la realización de una auditoría, compuesta por errores sustanciales en la contabilidad, por la implantación de control interno erróneo, así como por una desviación de éste aunado a la no - detección por parte del auditor de algún error importante lo cual puede orillar a la contingencia o a la proximidad de un daño tanto a la empresa como a terceros interesados.

Esto nos lleva a recordar que:

1) Para evaluar el riesgo de auditoría se debe considerar:

- a) La incertidumbre asociada a la realización de una auditoría
- b) Errores substanciales en la contabilidad, cosa que el auditor tiene que evaluar mediante los indicios arriba mencionados.
- c) El control interno y la confianza que el auditor pueda depositar en él.

Los puntos anteriores conjuntamente con los indicadores mencionados anteriormente son claves para determinar si una empresa puede llegar a generar contingencias no cuantificables basándonos en el estudio y determinación de un riesgo de auditoría aceptable para el auditor.

Elementos negativos que pueden llegar a influir.

De acuerdo con el Boletín 3030 "Importancia Relativa y Riesgo de Auditoría", el "Riesgo de auditoría representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de principios de contabilidad, en exceso a la importancia relativa.

El "Riesgo de auditoría" puede ser de tres tipos:

- Riesgo inherente: "Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros, en función de las características o particularidades de dicho rubro (cuenta, saldo o grupo de

transacciones) o negocio, sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno que pudieran existir.”¹⁰⁶

- **Riesgo de Control:** “Representa el riesgo de que los errores importantes (que excedan a la importancia relativa al agregarse a otros errores) que pudieran existir en un rubro específico de los estados financieros, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno contable en vigor.”¹⁰⁷
- **Riesgo de detección:** “Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno.”¹⁰⁸

El Riesgo de auditoría se puede concretar en rangos; bajo, moderado o alto. Mediante esta forma podemos llegar a la siguiente tabla que ilustra la interrelación que existe entre los tres componentes del Riesgo de auditoría.

Riesgo de Control	Alto	Medio	Bajo
Riesgo inherente	Riesgo de detección		
Alto	Bajo	Bajo	Medio
Medio	Bajo	Medio	Alto
Bajo	Medio	Alto	Alto

Tomado de: Normas y Principios de Auditoría, Boletín 3030 Importancia Relativa y Riesgo de Auditoría, IMCP, CONPA, 14ª ed México, 1999, pág 8

De lo anterior podemos concluir que si el auditor evalúa los riesgos inherentes y de control como altos, está obligado a determinar un

¹⁰⁶ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 3030 Importancia Relativa y Riesgo de Auditoría, IMCP, CONPA, 19ª ed México 1999 pág 6

¹⁰⁷ Ídem

¹⁰⁸ Ídem

riesgo de detección bajo para que el Riesgo total de auditoría siga siendo aceptable.

En los párrafos del 30 al 33 del Boletín 5220 (Contingencias no Cuantificables y compromisos) de NAGA del IMCP se nos menciona algunos de los indicios que pueden dar al auditor elementos de juicio para formar el criterio que nos dirá si existen elementos para dudar del cumplimiento del principio de negocio en marcha. Éstos son:

A) Compromisos de compra o venta a futuro en un mercado fluctuante o inestable.

B) Garantías otorgadas sobre nuevos productos en los que no se tenga experiencia alguna para el cálculo de una provisión apropiada.

C) Criterios fiscales adoptados por la empresa, y otras circunstancias, que pudieran originar diferencias de impuestos determinadas por las autoridades hacendarias, por obligaciones no prescritas.

D) Inversiones a largo plazo (acciones en compañías subsidiarias, gasto de investigación y/o exploración, etc.) cuyo resultado positivo futuro sea aleatorio, representando además un problema su correcta valuación en un determinado momento.

Podemos agregar a los anteriores otros ejemplos que pueden llegar a dar también información importante para la evaluación. :

- Fuerte disminución en el cobro de saldos importantes observando la comprobación del análisis de antigüedad de saldos, su cartera vencida, y confirmando las cuentas por cobrar, así como cobros posteriores, lo que puede originar la quiebra de la empresa en fecha posterior al balance.
- Baja substancial de las operaciones, así como el aumento en devoluciones de productos vendidos y baja en los márgenes de utilidad.

- Incapacidad de aumentar precios para hacer frente a la inflación de costos, mediante la revisión de los márgenes de utilidad y adecuado registro y acumulación de los elementos del costo, tomando en cuenta la correcta aplicación de los recursos revisando los anticipos a proveedores.
- Dividendos no pagados a la fecha de su vencimiento.
- Disminución drástica de ventas, evaluando si se da por mal manejo de la empresa, o por la situación del mercado y ver perspectivas a futuro que afecten directamente a la empresa.
- Venta de activos por montos importantes.
- Cambio de crédito a transacciones de entrega contra pago con proveedores así como cancelación de otras fuentes de financiamiento.
- Inicio de guerra de precios.

Por otro lado el Boletín 4010 (Dictamen del Auditor) de NAGA del IMCP en su párrafo 72 y 73 establece que:

El auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas substanciales con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha por un período de tiempo razonable después de la fecha de los estados financieros, por ejemplo, un año.

“La continuación de una entidad como negocio en marcha se puede considerar como dudosa cuando existan factores tales como problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficitario, incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas, incumplimiento con los términos de contratos de préstamos, flujos negativos derivados de las operaciones, insuficiencia en la inversión de los accionistas, índices financieros negativos, pérdidas de personal clave, huelgas o

dificultades laborales, obsolescencia del producto en el mercado, cambios bruscos de paridad monetaria, etc.. En estas circunstancias, podrán cuestionarse la existencia de la entidad como negocio en marcha y, por lo tanto, el auditor podría tener dudas respecto a la recuperación de los activos y pasivos en los estados financieros.”

Lo anterior nos lleva a que las investigaciones y análisis de la información financiera que hace el auditor deben de dar o soportar el dictamen por un tiempo razonable. Este tiempo como se vio en el párrafo anterior y en otros fragmentos de ciertos Boletines anteriormente citados se maneja a un año, cosa que a nuestro parecer debe ser el más adecuado debido a que por lo general más tiempo implicaría mayor incertidumbre y mayor responsabilidad.

Apoyándonos en el supuesto de que la empresa auditada vaya a volver a ser auditada el próximo año y que se practicará una auditoría previa dentro del mismo ejercicio en que nosotros terminamos la auditoría del año anterior, podemos estar seguros de que con la revisión de eventos subsecuentes y la auditoría previa se cubre la mayor parte del año de razonabilidad, vigilando con esto cualquier contingencia que se diera y afectara nuestro dictamen minimizando el riesgo de que pudiéramos dar un dictamen contrario a la realidad, causando a los usuarios de la información un daño grave y con esto la posibilidad de demandar al auditor por negligencia en su revisión de los estados financieros de la empresa en cuestión.

Se tiene que tomar en cuenta que si se encuentra con algunos de los ejemplos negativos anteriormente mencionados, no implica:

A) Que por la existencia de algunos de ellos la empresa esté condenada a caer en una contingencia no cuantificable.

B) Que el auditor al encontrarse alguno de los casos citados en ejemplos anteriores, tenga que poner una salvedad sobre el negocio en marcha, es necesario que el auditor evalúe todos los factores que

tenga a su disposición para poder evaluar si la contingencia es probable o no, pero teniendo el mayor número de pruebas revisadas y analizadas de todo tipo y áreas de la empresa.

C) Que el auditor se concretará a poner una mención en su dictamen sobre el suceso encontrado, sino que buscará una explicación lógica y la analizará para determinar si en conjunto con los demás resultados de las pruebas de auditoría en otras áreas le dicen algo que pueda marcar una posibilidad remota de falta de viabilidad del negocio en marcha.

Elementos positivos que pueden llegar a influir.

El auditor deberá obtener evidencia sobre cualquier plan, informe o indicador que puedan ser evidencias de su continuidad las cuales deberán ser analizadas para determinar su credibilidad y considerar su efecto en la posible permanencia de la empresa.

Dentro de los párrafos 38 al 46 del Boletín 5220 (Contingencias no Cuantificables y Compromisos) de NAGA del IMCP nos dice que:

“Si como resultado de las investigaciones y análisis de la información disponible, el auditor considera que existen elementos para dudar de la continuidad de la entidad como negocio en marcha, en un periodo de tiempo razonable (un año, por ejemplo), deberá obtener de la administración informes sobre los planes previstos por la misma para aminorar o eliminar las condiciones adversas que se presenten en la entidad. Por supuesto que el auditor deberá analizar la razonabilidad y factibilidad de los planes de la administración y considerar su efecto en la continuación de la empresa como negocio en marcha. Dentro de dichos planes, enunciativamente pudieran encontrarse los siguientes:

- Obtención de aportaciones de los accionistas para absorber pérdidas o para incrementar el capital social.

- Obtención de préstamos de accionistas o financiamientos adicionales de instituciones de crédito o por emisión de obligaciones, etc.
- Posible reestructuración de la deuda o consolidación de pasivos.
- Capitalización de pasivos a favor de accionistas o terceros.
- Planes de fusiones con otras empresas, sean o no asociadas o subsidiarias.
- Eliminación o sustitución de operaciones improductivas.
- Enajenación parcial de los activos fijos de la compañía.
- Planes definidos para la reducción de los gastos de fabricación y operación.”

El Boletín 5220 (Contingencias no Cuantificables y Compromisos) de las NAGA del IMCP dentro de sus párrafos que van del 48 al 53 nos da ciertos procedimientos que nos podrán servir como factores mitigantes de los efectos negativos antes mencionados, los cuales son:

Inspección. Revisión de actas del consejo de Administración y de Asambleas de Accionistas, así como de contratos celebrados, de los cuales pudiera derivarse alguna contingencia o compromiso.

Declaraciones. Obtención de una carta de la Gerencia en la que se confirme el resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa, y en la que se confirmen las contingencias (cuantificables o no) y los compromisos, así como su adecuada acumulación o revelación en los estados financieros.

Confirmaciones.

A) Obtención del Secretario del Consejo de Administración de una confirmación de las juntas celebradas por el Consejo de Administración, y de las asambleas de accionistas que hubieran llevado a cabo hasta la fecha de emisión de los estados financieros. (Boletín 3080 Declaraciones de la administración, de esta Comisión).

B) Solicitar y obtener de los abogados y asesores legales de la compañía una confirmación de los litigios, demandas y otros asuntos que se encuentren bajo su responsabilidad, indicando su mejor juicio u opinión sobre el resultado esperado de los mismos. (Boletín 3090 “ Confirmaciones de abogados”, de esta Comisión).

C) Obtención de las confirmaciones bancarias para conocer las garantías otorgadas por préstamos y avales.

En apoyo a lo anterior las normas internacionales nos mencionan en sus guías intencionales de auditoría emitidas por la IFAC, concretamente en la 23 en sus párrafos 6 y 8 la importancia de ciertos indicadores que compensan a los factores negativos. Por ejemplo, la indicación de que cierta entidad quizá no sea capaz de pagar sus deudas normales, podría compensarse por los planes de la gerencia para mantener un flujo de efectivo adecuado a través de medios alternativos, tales como, establecimiento de nuevas fechas para pago de préstamos o la obtención de capital adicional. De igual manera la pérdida de un proveedor principal podría verse compensada por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro apropiada.

Durante la auditoría, el auditor lleva a cabo procedimientos destinados a obtener la evidencia adecuada que fundamente su opinión en los estados financieros, cuando el auditor se encuentra frente a una pregunta relativa al supuesto de negocio en marcha, puede apoyar su opinión mediante la aplicación de los siguientes procedimientos:

- Analizar y tratar con la gerencia el flujo de efectivo, ganancias y otros pronósticos relevantes en la fecha más cercana posible a la del informe del auditor.
- Verificar los sucesos subsecuentes a la fecha del balance.
- Examinar las últimas declaraciones financieras intermedias disponibles.
- Revisar las condiciones de los pagarés y convenios préstamos para determinar si existe alguna violación.
- Leer las minutas de las reuniones de los accionistas, juntas de consejo y otros comités importantes, relativas a dificultades financieras, para verificar cualquier acuerdo relevante que pueda influir en el futuro.
- Confirmar la existencia, legalidad y obligatoriedad de las disposiciones para proporcionar o recibir apoyo financiero de terceras partes o afines para suministrar fondos adicionales.
- Considerar la postura de la entidad con respecto a órdenes de clientes no satisfechas.¹⁰⁹

La profundidad y desarrollo de cada una de las investigaciones mencionadas anteriormente así como la utilización de ciertos procedimientos completados dentro de las diferentes áreas en específico de la auditoría dependerá de qué tan dudoso pueda estar el supuesto de negocio en marcha.

4.2 EVALUACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS APLICABLES.

En su análisis de los planes de la empresa, el contador debe considerar la credibilidad de la información generada por la entidad. Para ello

¹⁰⁹ IMCP. Guías Internacionales de Auditoría y servicios relacionados, IMCP México 1988, Pg 254

deberá evaluar la veracidad de los supuestos hipotéticos que fundamentan el pronóstico y comparar la información obtenida con resultados históricos. Con toda esta información, el auditor puede juzgar si la operación de la empresa se apega a las normas de auditoría, incluyendo la viabilidad del principio de negocio en marcha. En otras palabras el auditor deberá determinar si el conjunto de información deja dudas sobre la continuidad de la empresa.

Si el auditor llega a determinar que existen dudas importantes deberá incluir en su informe notas aclaratorias que demuestren la posible incapacidad de la compañía para seguir como negocio en marcha por el período que se considere razonable, un año por ejemplo, y algunos párrafos explicativos que fundamenten tal dictamen.

La evaluación del auditor siempre tendrá cierto grado de inexactitud ya que, de alguna manera, se trata de pronosticar el futuro y puede ocurrir que no sucedan las cosas que él previó. El dictamen negativo del auditor no significa una condena de desaparición de la empresa y viceversa, la opinión de que sí se cumple el principio de negocio en marcha no garantiza que la empresa vaya a permanecer, dicho de otro modo:

Que después de que el auditor ha manifestado su opinión informando que no existen dudas sobre la marcha del negocio, esto no proporcionará una certeza absoluta de que no dejará de operar la entidad si se le presenta un imponderable capaz de detener la marcha de la entidad.

El principio de negocio en marcha es el más difícil de evaluar ya que se parte de un supuesto que no pueda ser verificado fehacientemente sino por el paso del tiempo. Por ello, la calidad de esta evaluación se fundamenta principalmente en la experiencia del auditor, y en la información que le proporcione la compañía hasta el momento de abandonar la empresa.

Como lo dictan las normas internacionales "La continuidad de una entidad como negocio en marcha se da como un hecho al preparar estados financieros, en ausencia de información en contrario. De acuerdo a eso, los activos y pasivos son registrados sobre la base de que la entidad estará en posición de realizar esos activos y cumplir sus pasivos en el curso normal de las operaciones del negocio. Si este supuesto no está justificado, la entidad podría no estar en posición de realizar sus activos a los importes registrados y podría haber cambios en los importes, fechas y vencimientos de los pasivos. Como consecuencia, los importes y clasificación de activos y pasivos en los estados financieros podrían requerir ajustes."¹¹⁰

Para la evaluación de las investigaciones realizadas podemos formular un cuestionario a resolver por los encargados de la auditoría dividiéndolo en cinco partes:

- A) Información general de la empresa.
- B) Información negativa documentada.
- C) Información positiva documentada.
- D) Planes de la administración de la empresa.
- E) Evaluación.

A) Información general de la empresa:

- Describir el entorno o situación económica y financiera del país.
- Describir la clase y giro de la empresa, posiciones dentro de su categoría conforme a la competencia.
- Describir su estructura interna en cuanto a número de empresas del grupo, participación dentro de éstas, ingresos por empresas, etc.

¹¹⁰ IMCP. Guías Internacionales de Auditoría y servicios relacionados, IMCP, México 1988 pg 252

- Enumerar y describir los indicadores externos que evalúa la gerencia para tomar decisiones tales como, indicadores económicos clave, tendencias de la industria, información de tecnología de punta, leyes y reglamentos.

B) Información negativa documentada:

- Enumerar y describir los factores que muestran la posible incapacidad de continuar como negocio en marcha anexando documentación soporte.

C) Información positiva documentada:

- Enumerar y describir los factores que muestran la capacidad de continuar como negocio en marcha anexando su documentación soporte.

D) Planes de la administración de la empresa:

- Enumerar y describir los planes que se tienen proyectados para el futuro y que aminore la información negativa de la empresa, estos planes deben estar sustentados sobre alguna base lógica como presupuestos o proyecciones, información de años anteriores, ciclos de ventas, sensibilidad a las variaciones, etc.

E) Evaluación:

- Definir en qué etapa del ciclo de vida se encuentra la empresa y también con respecto al mercado.
- Mediante las pruebas realizadas en la auditoría determinar la solvencia de la compañía en el corto plazo y si los planes que se tienen están dando resultado con los previstos.
- Evaluar sus proyecciones de flujo de efectivo, leyendo la información existente así como los supuestos sobre los que se basa.
- Revisar todos los resultados de cualquier prueba de auditoría considerada necesaria y practicada para asegurarnos de dicha información, factores y planes.
- Examinar la rentabilidad y participación en el mercado, así como los cambios económicos claros en la industria en ese momento.
- Después de una auditoría podemos evaluar la calidad de la información financiera y operativa interna, la validez de la información manejada de la empresa con respecto al entorno en que se mueve la empresa.
- Evaluar qué tan eficiente es el uso de la información financiera generada por la administración de la empresa para la toma de decisiones.
- Valorar la eficiencia que existe para que se dé la comunicación y control por medio de las líneas de comunicación entre los miembros de la empresa, la administración y los socios.
- Apreciar la capacidad de la gerencia y personal para elaborar y cumplir las metas y compromisos adquiridos.

- Estimar la eficiencia que tiene la empresa para el manejo de fondos, así como el control y salvaguarda de los activos de la empresa.
- Valuar qué tan capaz y diligente es la empresa para identificar pasivos, contingencias y compromisos adquiridos para poder llegar a evaluar la realización de éstos ya sea en el corto plazo según sea el caso.

Todos los puntos anteriores deben basarse en el conocimiento que tenga el auditor de la empresa, de la capacidad estimada que pensemos tiene la administración, en la comparación de información proyectada contra la histórica, así como de la información con los presupuestos y el análisis de sus variaciones.

CAPITULO 5 EL INFORME DEL AUDITOR.

5.1 GENERALIDADES:

Para muchos usuarios de la información financiera, el informe del auditor es la única evidencia de que se ha llevado a cabo un examen profesional, los estados financieros auditados proporcionan la garantía de que la información que contienen está razonablemente correcta; en sí la única parte del trabajo del auditor que es conocida por los usuarios es la expresión de su opinión que se verá materializada en el dictamen.

Concepto:

De acuerdo con Normas y Procedimientos de Auditoría en su boletín 4010 Dictamen del Auditor nos dice que dictamen es: "...el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate"¹¹¹

Objetivo:

El objetivo del examen de estados financieros es expresar una opinión profesional, independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable, y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad.

¹¹¹ IMCP, **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**, Boletín 4010 Dictamen del Auditor IMCP 19^o. Ed IMCP, CONPA, México 1999 pág. 5

Pronunciamientos Generales

Las Normas y Procedimientos de Auditoría indican que un dictamen debe contener fundamentalmente los siguientes elementos.¹¹²

- Destinatario: Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.
- Identificación de los estados financieros: El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.
- Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor. Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.
- Descripción general del alcance de la auditoría. En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:

1. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
2. Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados
3. Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
4. Que la auditoría incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas

¹¹² IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 4010 Dictamen del Auditor, IMCP, CONPA, México 1999, 19ª Ed. Pág. 5

por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

5. Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

- Opinión del auditor. El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Redacción y firma del dictamen. Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen.
- Fecha del dictamen: Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.
- Obligaciones de su uso: Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen deberá prepararse conforme a los modelos que indican las Normas y Procedimientos de Auditoría en su boletín 4010 "Dictamen del Auditor"¹¹³

¹¹³ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 4010 "Dictamen del Auditor". INCP, CONPA, 19ª ed México, 1999 Pág 4

5.2 TIPOS DE DICTAMEN

La justificación para la expresión del auditor descansa en la conformidad de su examen con las normas de auditoría generalmente aceptadas, así como en los resultados de su investigación.

El auditor plasmará el resultado de sus evaluaciones mediante la expresión de su opinión en el dictamen o informe del auditor.

Ya en el capítulo primero “Conceptos básicos de auditoría” mencioné lo respectivo a los tipos de dictamen existentes, sin embargo considero que dada su importancia recordaré nuevamente en esta sección los conceptos básicos relativos a los tipos de dictamen existentes.

En términos generales se distinguen principalmente cuatro tipos de dictamen:

- A) El dictamen limpio o sin salvedades.
- B) El dictamen con salvedades
- C) El dictamen con abstención de opinión
- D) El dictamen con opinión negativa.

El dictamen limpio o sin salvedades: El auditor opina sin salvedades cuando habiendo efectuado todas las pruebas que consideró necesarias a los estados financieros de acuerdo a NAGA, llega a la conclusión de que la información financiera por él estudiada es razonablemente correcta.

El dictamen con salvedades: En algunos casos el auditor no se encuentra en posibilidad de rendir un dictamen sin salvedad debido a

que encontró desviaciones en la aplicación de PCGA ó se presentaron limitaciones en el alcance de su trabajo por lo que no pudo aplicar todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios, en las circunstancias.

El dictamen con abstención de opinión: Cuando el auditor no ha obtenido evidencia suficiente y competente para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, él deberá expresar en el dictamen su imposibilidad para emitir una opinión sobre dichos estados financieros.

El dictamen con opinión negativa: El auditor deberá expresar dentro del dictamen una opinión negativa cuando como resultado de su examen haya encontrado evidencia suficiente y competente de que los estados financieros presentan errores o irregularidades de gran importancia relativa, respecto a los PCGA.

El auditor expresa negativamente su opinión cuando los estados financieros elaborados no estuvieron de acuerdo a PCGA, o bien no incluyen las notas aclaratoria pertinentes.

De acuerdo con las Declaraciones de Normas de Auditoría (SAS)No.2 "Una opinión adversa expresa que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones o los cambios en la situación financiera, de conformidad con PCGA. Se expresa una opinión adversa cuando, a juicio del auditor, los estados financieros tomados en conjunto, no se presentan razonablemente de conformidad con PCGA."

" Cuando el auditor expresa una opinión adversa, debe revelar en uno o varios párrafos por separado de su dictamen, a) todas las razones sustantivas para dar su opinión adversa y, b) los efectos principales del asunto que es materia de su opinión adversa, sobre la situación financiera, los resultados de operación, los cambios en la situación

financiera, si pueden determinarse razonablemente. Si los efectos no pueden determinarse razonablemente, debe señalarse así en el dictamen. El dictamen debe también indicar toda reserva que tenga el auditor respecto a presentación razonable de conformidad con PCGA, además de aquéllas que dan origen a una opinión adversa"¹¹⁴

El siguiente esquema resume la forma en la que se ve afectada la opinión del auditor de acuerdo a las distintas circunstancias que puede enfrentar el auditor al realizar su examen.

Cuadro 5.1

PROBLEMA	CON SALVEDAD	OPINION NEGATIVA	ABSTENCIÓN DE OPINIÓN
El examen no se realizó de acuerdo con NAGA.	x		x
No se cumple con PCGA y que incluye una revelación apropiada.	x	x	
Inconsistencia	x		
Incertidumbres no normales	x		x

Tomado de: Walter G. Kell, et al, Auditoría Moderna, Cía. Editorial Continental, México 1988 3ª. Ed. Pág 108

¹¹⁴IMCP. **Declaración Sobre Normas de Auditoría** American Institute of Certified Public Accountants, Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría SAS 2 México, 1976 pág. 22

De acuerdo con el cuadro anterior se puede concluir que:

- A) Si el auditor después de aplicar las pruebas que juzgó convenientes para las circunstancias tiene dudas de que la información que revisó esté razonablemente correcta procederá a emitir un dictamen con salvedad o bien negativo dependiendo de la importancia relativa de sus dudas.
- B) Cuando el auditor no ha encontrado los elementos suficientes para formarse un juicio de la situación financiera, el resultado de las operaciones y los cambios en la situación financiera de la entidad objeto de su examen emitirá un dictamen con abstención de opinión.
- C) Las incertidumbres no normales son, por ejemplo las dudas surgidas por incertidumbres en la continuidad del negocio.

5.3 REPERCUSIONES DE LOS EFECTOS EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR.

Después de haber obtenido la información necesaria, aplicando los procedimientos adicionales necesarios y considerando el efecto de los planes de la administración de la compañía, el auditor estará en condiciones de obtener un resultado de la evaluación del supuesto del negocio en marcha, y si determina que ha obtenido una seguridad razonable podrá expresar una opinión adecuada sobre los estados financieros.

Por el contrario, si después de evaluar las condiciones y eventos identificados así como los planes de la gerencia el auditor concluye que aún existen dudas respecto a dicha capacidad, deberá enfáticamente mencionar este hecho en un párrafo en su dictamen y asegurarse de hacer las revelaciones necesarias en las notas a los estados financieros; si alguna información que se considera necesaria no

estuvo disponible porque la empresa se opone, el auditor deberá incluir una salvedad en el dictamen en lugar de tal revelación.

Si los cuestionamientos que el auditor se hace sobre el negocio en marcha no tienen respuesta favorable, el auditor deberá emitir una opinión adecuada de los estados financieros haciendo dudosa la continuidad de la empresa.

Para que dicha opinión sea adecuada, deberá cumplir con los siguientes requisitos según la norma internacional:

“Si el auditor determina que las dudas sobre el negocio en marcha no fueron resueltas, deberá emitir una opinión con salvedad o abstención de opinión debido a la incertidumbre. La opinión deberá describir las causas que hicieron surgir el problema de negocio en marcha y hacer referencia a la nota de los estados financieros que describe en detalle tales causas. La opinión también debe establecer que:

Existen dudas de que la entidad estará en condiciones de continuar como negocio en marcha, y que los estados financieros no incluyen ningún ajuste relacionado con la recuperabilidad y clasificación de los importes de los activos registrados o los importes y clasificación de pasivos, que pudieran ser necesarios si la entidad no fuera capaz de continuar como negocio en marcha”¹¹⁵

Si surgieron dudas con respecto al principio de negocio en un período anterior de los estados financieros, y esa duda se ha disipado en el período en curso, no será necesario repartir el párrafo de explicación que ya está incluido en el informe de los estados financieros del año anterior.

El hecho de que surjan dudas importantes con respecto al negocio en marcha durante el periodo en curso, no implica que las bases de tales

¹¹⁵ IMCP, *Guías Internacionales de Auditoría y servicios relacionados*, Ed. IMCP, México 1988, Pág. 256

dudas se hayan presentado o no en el periodo anterior y por tanto no afectaron el informe del auditor de ese período, siempre y cuando ambos informes hayan tenido bases comparativas. Cuando los estados financieros de uno o más periodos se presentan con bases comparativas, el informe deberá presentarse de acuerdo con lineamientos que se observan en las normas de auditoría generalmente aceptadas en su boletín 4010.

Quando emita un dictamen con salvedad o abstención de opinión, debido a la incertidumbre de negocio en marcha, el auditor debe asegurarse de hacer una adecuada revelación de los estados financieros y de las principales causas que hicieron surgir la duda acerca de la capacidad de la entidad para continuar en operación en el futuro previsible.

La revelación debe enfatizar la posibilidad de que la entidad se vuelve incapaz de continuar y por lo tanto incapaz de realizar activos y cumplir sus pasivos en el curso normal del negocio. Si el auditor concluye no hacer una revelación adecuada en los estados financieros, debe incluir una salvedad en su opinión.

Si el auditor está convencido de que la entidad no estará en condiciones de continuar en operación en el futuro previsible, puede concluir que el supuesto de negocio en marcha utilizado para la preparación de los estados financieros es incorrecto. En caso de que la aplicación incorrecta del supuesto induzca a que los estados financieros sean mal interpretados, debe emitir una opinión adversa; o de otra manera, incluir una salvedad en su opinión.¹¹⁶

Si la empresa se encuentra a más de dos ejercicios de su disolución en el caso de negocios conjuntos, y existe incertidumbre sobre la aplicación del principio de negocio en marcha, la información dentro del dictamen tendrá que presentar las cifras conforme a PCGA y

¹¹⁶IMCP, Guías Internacionales de Auditoría y servicios relacionados, De IMCP México, 1988 pag. 256

conjuntamente con los valores de realización estimados sin exceder éstos el plazo de un año como está dispuesto en el Boletín A-7.

Si la empresa no llega a liquidarse en el período siguiente al de los estados financieros dictaminados en cada cierre de ejercicio se presentaría nuevamente los dos estados financieros, unos con PCGA y otros a los nuevos valores de realización sin exceder nuevamente un año.

Si la empresa no tiene plazo indefinido para su disolución y se determina problemas para el cumplimiento del principio de negocio en marcha se tratará de igual manera que en el párrafo anterior. Los efectos de las incertidumbres sobre el dictamen del auditor dependen del criterio profesional de éste. Cuando el auditor llega a la conclusión que la resolución de una incertidumbre no tendrá un efecto significativo sobre los estados financieros; podrá ser necesario formular un dictamen sin salvedades. Sin embargo, cuando el auditor considera que la incertidumbre pueda tener un efecto significativo sobre los estados financieros su dictamen deberá ser modificado adecuadamente, la incertidumbre se describirá dentro del párrafo explicativo y además será necesario que se externen una opinión con salvedades.

A continuación se muestra un ejemplo de dictamen con salvedad por los posibles efectos de una incertidumbre relacionada con el supuesto de negocio en marcha:

A) El estado de resultados de la empresa "X" ha arrojado como resultados de operaciones durante los últimos tres años pérdidas importantes en todos los casos. La empresa se ha retrasado en el pago de dividendos, cuando estos existieron, además cuenta con una posición neta pasiva, la entidad ha tratado de obtener recursos mediante la venta de gran parte de sus activos (el edificio donde se encuentra la planta productora se encuentra hipotecado y los pagos

de dicha hipoteca se han suspendido desde hace más de cinco años; existe amenaza de embargo).

Por otra parte, debido a que la empresa se vio forzada a cambiar de proveedor principal (el proveedor anterior decidió no surtir más pedidos hasta que la empresa "X" haya liquidado sus adeudos con él)

La nueva producción no tiene el mismo nivel de calidad, por lo que el número de devoluciones y reclamaciones se ha incrementado significativamente, llegando incluso a la pérdida definitiva de clientes clave para la compañía.

El dictamen que propongo sería:

A los accionistas y consejo de administración de la Compañía (), S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía () S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 199() y 199(), y los resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados y en consecuencia, incluyó pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se muestra en los estados financieros, la compañía incurrió en una pérdida neta de \$-----. Así mismo existe un retraso de más de diez años en el pago de dividendos, los motivos de estos retrasos no pudieron ser esclarecidos. Por otra parte el estado de situación financiera muestra un exceso de pasivos circulantes sobre activos circulantes de \$-----; al tratar de obtener recursos la empresa a contraído deudas sobre su activo circulante y ha vendido gran parte del mismo. Por otro lado encontramos que el proveedor principal de esta

empresa a decidido no surtir más mercancías a la empresa en tanto no haya pagado los adeudos que tiene con él; esta situación ha traído como consecuencia que la entidad haya cambiado de proveedor siendo las materias primas de este último de menor calidad, por lo que los clientes de la empresa "X" han hecho numerosas devoluciones. Este problema ha tomado tal importancia que dos de sus principales clientes han dejado de hacer pedidos a la compañía "X". Estos factores, conjuntamente con los otros asuntos descritos en la nota (), hacen surgir la duda si la compañía estará en condiciones de continuar como negocio en marcha.

En nuestra opinión, sujeta a los efectos de los posibles ajustes, que se requieran como el resultado de las incertidumbres a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la compañía () S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 199() y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha de acuerdo con PCGA, aplicados sobre bases consistentes.

B) La empresa "X" tiene grandes problemas de financiamiento por lo que requiere urgentemente de nuevas inversiones, por este motivo decide solicitar un préstamo, sin embargo dicha empresa carece de un buen historial de crédito, ya que cuenta con un gran número de créditos insolutos, y existe la incertidumbre de si obtendrá el crédito o no. Además la empresa "X" ha perdido más de las dos terceras partes de su capital social.

El dictamen propuesto es:

A los accionistas y consejo de administración de la Compañía (), S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía () S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 199() y 199(), y los resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera en base a

efectivo por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados y en consecuencia, incluyó pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se expuso en la nota (), si la compañía no tiene éxito en obtener créditos, no le será posible cumplir con sus obligaciones actuales y por tanto, tendría que buscar protección bajo las leyes federales de quiebra, en su defecto se vería obligada a vender activos a valores inferiores a los reales. En el momento no se puede determinar el resultado de este asunto; adicionalmente, ha perdido más de las dos terceras partes de su capital social y, de acuerdo con la Ley de General de Sociedades Mercantiles, esto podría ser causa de disolución de la entidad, a solicitud de algún tercero interesado. Los estados financieros no incluyen aquellos ajustes relacionados con la valuación y clasificación e importe de los pasivos, que podrían ser necesarios en caso de que la compañía no pudiera continuar en operación.

En nuestra opinión, sujeta a los efectos de los posibles ajustes, que se requieran como el resultado de la incertidumbre a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de compañía () S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 199() y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

C) La empresa "X" tiene pendiente la resolución de un litigio referente a derechos de autor, la empresa es acusada de haber plagiado la fórmula de su producto principal, por lo que de resolverse dicho juicio en su contra, la empresa deberá indemnizar al demandante, así como retirar dicho producto de su línea, esto traería como consecuencia pérdidas sustanciales a la empresa de tal magnitud que podría dejar de funcionar, ya que el 95% de sus ganancias provienen de la comercialización de dicho producto; además sus principales clientes compran solamente el producto objeto de litigio.

A los accionistas y consejo de administración de la Compañía (), S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía () S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 199() y 199(), y los resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados y en consecuencia, incluyó pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se expuso en la nota (), existe una demanda contra la compañía. Los consejeros legales opinan que la compañía tiene defensas adecuadas y que no procederán las reclamaciones, sin embargo en estos momentos los asesores legales no pueden expresar opinión alguna sobre el resultado final de estas acciones. Si se llegara a realizar las sentencias contra la compañía tendría un efecto substancial sobre su liquidez.

En nuestra opinión, sujeta a los efectos de los posibles ajustes, que se requieran como el resultado de la incertidumbre a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de compañía () S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 199() y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

CONCLUSIONES

Los Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) están sustentados en el reconocimiento que les dan la Comisión Nacional de Valores así como los organismos internacionales más importantes como el *International Accounting Standar Commitee* (IASC) y la Federación Internacional de Contadores (IFAC) como elementos indispensables para el ejercicio de la profesión, no obstante, a pesar de que el principio de negocio en marcha se encuentra bien identificado dentro de los PCGA, falta desarrollar sus parámetros dentro de algún boletín específico. Podemos enfatizar esto al ver como algunos supuestos básicos señalados como Principios de Contabilidad han sido objeto de boletines adicionales, tales como el boletín A-2 entidad, el A-3 realización y período contable, el A-5 revelación suficiente, el A-6 importancia relativa y el A-7 comparabilidad.

Al reconocer como característica principal de los negocios su sentido de continuidad a través del tiempo, las instituciones más reconocidas en el ámbito nacional e internacional se han visto precisadas a reconocer como principio de contabilidad el negocio en marcha por su carácter de básico y fundamental por la gran influencia que ejerce sobre toda la contabilidad.

El principio de negocio en marcha es un supuesto que proporciona las bases al sistema de cuantificación relativo a los períodos contables en que el negocio se lleve a cabo. En este trabajo he destacado que dicho principio es fundamental dentro de la estructura contable actual por lo que:

- La relación del principio de negocio en marcha con el principio de período contable, el de realización y el de costo histórico, se establece por medio de la idea de permanencia de los activos no circulantes para la obtención de beneficios futuros, y por la identificación de los ingresos y de los costos que le

dieron origen, para poder tener un parámetro de la medición de la rentabilidad del negocio.

- La correlación que existe entre el principio de negocio en marcha y el principio de consistencia se da en el momento en que se considera la vida de la empresa como permanente.
- La injerencia del principio de negocio en marcha sobre el pasivo cobra importancia debido a que su presunción permite amortizar o diferir las obligaciones en períodos posteriores.

La responsabilidad del auditor recae directamente en la descripción de las evidencias documentadas y el dictamen basado en estos documentos, es por esto que la profundidad y desarrollo de cada una de las pruebas de auditoría dependerá de qué tan dudoso pueda estar el supuesto de negocio en marcha; el auditor no puede adivinar el porvenir sin embargo puede deducir mediante sus pruebas la situación de la empresa a futuro y prevenir al inversionista sobre una posible contingencia, influyendo mucho en esta situación la experiencia del auditor.

El tiempo más indicado para que el dictamen del auditor no implique mayor incertidumbre ni mayor responsabilidad que la estrictamente necesaria para mantener credibilidad en las cifras auditadas serán de un año, ya sea que se tenga o no problemas de negocio en marcha.

Basados tanto en los boletines existentes como en la lógica común podemos afirmar que cuando la liquidación de la empresa se encuentra en el período siguiente al de los estados financieros, la valuación de estos durante este ejercicio será presentada bajo principios de liquidación debido a que la voluntad expresa de los socios es la de liquidar. Si la liquidación se efectuara dentro de un tiempo mayor de un año se presentarán los estados financieros con base a PCGA debido a que los valores presentados con base en su costo histórico muestran en mejor perspectiva la objetividad y

comprobación de las cifras de una empresa que se encuentra en marcha lo que resulta de gran utilidad para la evaluación de su potencial utilitario, es decir, de los beneficios económicos futuros esperados. En este caso, los valores estimados de liquidación se agregarán para poder determinar las estimaciones que se crean necesarias, así como para mantener a los usuarios debidamente informados sobre el avance de la liquidación y poder vigilar este proceso.

El auditor debe estar consciente de que el principio de negocio en marcha es el más difícil de evaluar ya que es el único que parte de un supuesto que no puede ser verificado fehacientemente sino por el lapso del tiempo. El auditor debe tomar en cuenta todos los factores tanto positivos como negativos que influyen en la continuidad del negocio. Para ello se requiere de una sensibilidad especial para poder visualizar con las pruebas realizadas y planes futuros, el comportamiento de la empresa por lo menos durante el siguiente año. Su revelación dentro del dictamen o dentro de las notas debe ser clara para evitar confusiones a los terceros interesados.

Para hacer la evaluación de este principio el auditor debe basarse en el conocimiento general tanto de la empresa como de la capacidad de su administración, de la credibilidad de la misma y del entorno económico y político en que se desarrolla el negocio. Es importante señalar que en esta valuación nunca va a poder obtenerse una cifra debido a que el resultado de la misma no es cuantitativo sino de credibilidad en la operación de la empresa. El auditor podrá basarse en cifras que arrojen las pruebas de las demás áreas pero nunca podrá cuantificar un efecto directo con respecto al principio de negocio en marcha.

Como indican las Guías Internacionales de Auditoría, después de determinar las condiciones que pudieran originar incertidumbre en el principio de negocio en marcha, la responsabilidad del auditor recae en emitir un dictamen con salvedad si no fueron resueltas las dudas surgidas o bien abstenerse de dar una opinión si no se pudieran reunir las pruebas suficientes para su evaluación. Cabe aclarar que la duda

respecto a la continuidad del negocio no es suficiente para elaborar un dictamen negativo.

En síntesis podemos llegar a afirmar que:

- La información financiera deberá acompañarse de información contable preparada por principios de contabilidad para negocios en liquidación.
- Si se tiene evidencia de que el negocio entrará en un proceso de liquidación después del próximo período contable los estados financieros se deberán acompañar con valuaciones para negocios en liquidación. Estas valuaciones serán relevantes para el usuario en ese momento para hacer estimaciones; también deberá señalarse en los estados financieros que el negocio entrará en un proceso de liquidación en próxima fecha.
- El auditor tiene la obligación de asegurarse de que, en el período de elaboración de los estados financieros, el negocio actuó como negocio en marcha, así como asegurarse que la empresa no entrará en liquidación durante el periodo contable siguiente a la fecha de los estados financieros y de que no hay evidencias que muestren dudas sobre la marcha de sus actividades operativas normales.
- En caso de que el auditor obtenga evidencia suficiente y competente de que el negocio entrará en liquidación en el segundo año, así deberá manifestarlo en el cuerpo de su dictamen.
- En caso de que el auditor tenga dudas razonables de que el negocio llegue al fin del periodo contable siguiente como

negocio en marcha, y que a su juicio no sean suficientes los planes de la administración para eliminar las dudas, *procederá en su caso a emitir un dictamen con salvedad o bien abstenerse de dar una opinión para su evaluación.* Cabe aclarar que la duda respecto a la continuidad del negocio no es suficiente para elaborar un dictamen negativo.

- El auditor deberá evaluar la importancia relativa de la incertidumbre en la continuación del negocio, ya que de ello dependerá que en su dictamen haga una mención, (cuando la duda de que el negocio continúe en el futuro sea pequeña), o bien una salvedad (cuando existan muchos e importantes indicadores que pongan en duda la continuación del negocio).

BIBLIOGRAFIA

American Institute of Certified Public Accountants
Declaración Sobre Normas de Auditoría
(Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría) SAS
Ed. IMCP, México 1976

ARTHUR W. Holmes
Principios Básicos de Auditoría
Cía. Editorial Continental, 8ª edición,
México, 1982

BLOUGHT G., Carmen
Desarrollo de los Principios de Contabilidad,
Teoría de la Contabilidad Contemporanea
Ed. ECASA, México, 1982

COCINA MARTÍNEZ, Javier
Las Normas Internacionales de Contabilidad
Comparadas con las Nacionales
Ed. IMCP, México, 1991

COCINA MARTÍNEZ, Javier
El Sistema de Implantación de Normas de Contabilidad
Financiera en México: Origen, Características y Sugerencias
Ed. IMCP, México 1991

COOK J.W., Winkle
Auditoría
Ed. Interamericana, 3ª edición
México, 1990

CHATFIELD, Michael
Estudios Contemporáneos Sobre la Evolución
Del Pensamiento Contable
Ed. ECASA, México, 1979

DEFILES, Philip, etal
Auditoría Montgomeri
Ed. Limusa, 2ª edición,
México, 1991

GERTZ MANERO, Federico
Origen y Evolución de la Contabilidad
(Ensayo Histórico)
Ed. Trillas, México, 1990

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Normas y Procedimientos de Auditoría
Ed. IMCP, CONPA, 19ª edición, México 1999

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
Ed. IMCP, 14ª edición, México 1999

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Código de Ética Profesional
Ed. IMCP, México, 1993

LAZZATI, Santiago, etal
Conceptos Generales de Auditoría
Ed. Macchi, Argentina 1981

MENDIVIL, Escalante
Elementos de Auditoría
Ed. ECASA, 12ª reimpresión, México 1993

MORENO FERNANDEZ, Joaquín
Contabilidad Básica
Ed. IMCP, 1ª edición, México 1993

OSORIO SÁNCHEZ, Israel
Auditoría I
Ed. ECASA, 17ª reimpresión
México 1994

PÉREZ TORAÑO, Luis Felipe
Elementos de Auditoría Contemporánea
Ed. D.D.F. 1ª edición, México 1985

TELLEZ T., Benjamin R.C.P.
El Dictamen en la Contaduría Pública
Ed. ECASA 6ª edición, México 1994

WALTER G., Kell, et al
Auditoría Moderna
Cía. Editorial Continental, 3ª edición
México 1988