



**UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO**

**Facultad de Contaduría y Administración**

**DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS  
PROFORMA**

**Seminario de Investigación Contable**  
Que en opción al Grado de  
Licenciado en Contaduría  
**P r e s e n t a**

**Armando Honorio Angeles Pérez**

**Director del Seminario: C.P. Manuel Resa García**

**México, D. F.**

**1985**



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA**

# DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

## I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	2
I. ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA	
1) Concepto	8
2) Importancia	14
3) Alcance	17
4) Diferencias con los estados financieros presupuestados	18
II. LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	
1) Concepto de auditoría	22
2) Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	27
3) Técnicas y procedimientos de auditoría	44
4) El informe de auditoría	50
5) Eventos subsecuentes	66
5.1 Concepto	67
5.2 Importancia	70
III. LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA	
1) Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y la auditoría de estados financieros proforma	72
2) Aspectos del Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, re- lativos al desarrollo de una auditoría de esta dos financieros proforma	78

3) Programa de trabajo para el desarrollo de una auditoría de estados financieros proforma	82
IV. LA OPINION DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA	
1) Concepto	96
2) Modelo de dictamen limpio	99
3) Modelo de dictamen con salvedades	101
4) Modelo de dictamen con abstención de opinión	107
CONCLUSIONES	109
BIBLIOGRAFIA	112

## INTRODUCCION

## INTRODUCCION

En la actualidad el licenciado en contaduría es un profesional indispensable en los negocios, debido a que sus conocimientos técnicos lo hacen capaz para desarrollarse en un campo tan extenso y difícil como lo es el de la contaduría.

Estos conocimientos le permiten proporcionar la información y elementos financieros necesarios a personas que están al frente de la dirección y administración de un negocio y son los encargados de tomar las decisiones mas adecuadas para poder favorecer los fines de la organización.

Los conocimientos técnicos que adquiere este profesional a través de sus estudios y de la práctica de su profesión, se deben actualizar conforme al desarrollo que constantemente tienen la economía y las empresas, ya que este cambio no sólo afecta a su organización sino también a los métodos para el registro de las operaciones que realiza.

Este desarrollo en las empresas debe ser encaminado adecuadamente por medio de una reestructuración administrativa; es decir, llevar a cabo una revisión de todos sus sistemas de control y registro, así como de sus planes y lineamientos que hayan determinado para el cumplimiento de los fines que la empresa haya establecido.

Esta reestructuración se lleva a cabo con el fin de renovar y actualizar sus sistemas, planes, registros y lo que concierne a toda la organización de la empresa, para poder satisfacer las exigencias que presenta de acuerdo a su desarrollo y mejorar su productividad, especialmente en épocas inflacionarias como la que vivimos.

En esta evolución el licenciado en contaduría desempeña un papel muy importante, ya que por medio de la actualización de sus conocimientos podrá llevar a cabo la renovación de la estructura administrativa de la empresa, logrando satisfacer las necesidades de ésta, así como sus objetivos establecidos a través de la armonía entre los recursos humanos, financieros y materiales con que cuenta la empresa.

Además de estas actividades, el licenciado en contaduría deberá proveer a los inversionistas, accionistas, administradores y dueños, de la información económica de la empresa, a través de documentos denominados estados financieros, los cuales presentan los resultados de las operaciones realizadas por ésta en un periodo determinado; siendo estos resultados favorables o desfavorables para una entidad económica.

Estos estados financieros, que prepara el licenciado en contaduría, deben de dotar a estas personas de la información necesaria para que tengan un amplio conocimiento de como se en-

cuentra la situación económica de la empresa. A esta actividad se le puede definir como la más común de las actividades -- que realiza este profesional, el cual para poder dar una información de esta índole, afin de que terceros puedan apoyarse en ella para la toma de decisiones, debe considerar los tres pasos siguientes, que a mi juicio son fundamentales:

- 1) PREPARACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
- 2) REVISION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
- 3) ANALISIS E INTERPRETACION DE LA INFORMACION QUE REFLEJEN ESTOS ESTADOS FINANCIEROS.

La preparación de los estados financieros, es una labor indispensable que realiza dentro de sus actividades el licenciado en contaduría, y estos documentos nos presentan un resumen de las operaciones que realiza una entidad, así como los resultados que obtiene por las mismas. La revisión de estos estados se da como consecuencia de su preparación; es decir, si se muestran datos y cifras de interés para terceros, por lo -- tanto tienen la necesidad de confirmar la veracidad de estos -- datos por medio de su revisión.

Finalmente, el tener estados financieros oportunos, veraces y confiables, debe concluirse en relación a lo positivo o negativo de los resultados obtenidos, de la solvencia y liquidez de los elementos disponibles para que la empresa pueda seguir operando.

Actualmente la misma evolución social y económica va creando nuevos aspectos dentro del campo donde se desarrolla el licenciado en contaduría, como lo es la elaboración de los estados financieros proforma, los cuales son consecuencia de los tres puntos fundamentales que desarrolla en sus actividades este profesional.

Los estados financieros proforma nos muestran la -- trascendencia de situaciones que pudieran ocurrir con cierta seguridad dentro de las operaciones reales de la empresa, pero -- que a la fecha del informe no se han realizado; esto es, con el objeto de determinar que tan importante puede ser el cambio que motive esta situación, en la estructura financiera de la empresa para poder informar adecuadamente de la situación económica de la entidad y así las personas encargadas de la toma de decisiones se apoyen en información confiable que les brinde la -- seguridad de que se está actuando positivamente para la empresa y el logro de sus fines.

Este trabajo es una demostración de la importancia -- que tienen los estados financieros proforma y el interés por -- parte de terceras personas en la información que brindan, para una mejor toma de decisiones y un adecuado aprovechamiento de -- los recursos humanos, financieros y materiales de una empresa.

Ha ocupado mi atención en forma especial la opinión --

que se emite de estos estados, ya que juzgo interesante conocer su estructura, formulación y alcance, así como la responsabilidad que implica para el licenciado en contaduría emitir dicha opinión profesional.

El objeto de este trabajo es dar una visión más amplia del exámen de estos estados, adaptándolo lo más posible a la época y medio que se vive actualmente, con la esperanza que este trabajo sirva como base o guía para compañeros que deseen conocer más acerca de este tema.

## CAPITULO I

### ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

- 1) Concepto
- 2) Importancia
- 3) Alcance
- 4) Diferencias con los estados financieros presupuestados

## I. ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

### 1) Concepto

Para dar un concepto de lo que vienen a ser los estados financieros, es importante mencionar que la contabilidad es la técnica que está regida por principios, normas y procedimientos, para ordenar, analizar y registrar las operaciones que realiza una empresa durante un período determinado, teniendo por objeto el de asentar todas sus transacciones en forma adecuada para poder proporcionar a los administradores, accionistas y propietarios de un negocio, información oportuna, veraz y confiable de carácter financiero que les facilite el control y la dirección del mismo, así como la toma de decisiones para un mejoramiento en todos los planes de una empresa.

Esta información que se da a terceras personas, se plasma en documentos que muestran cuantitativamente, ya sean en forma total o parcial, el origen y la aplicación de los recursos empleados por la empresa; es decir, las operaciones que lleva a cabo durante un período determinado, mostrando el resultado obtenido en ella, su desarrollo y determinando el cumplimiento de su objetivo u objetivos establecidos por sus dirigentes, administradores o propietarios.

Por lo tanto, a estos documentos en los cuales se resume toda esta información que se genera en un ejercicio, se les da el nombre de estados financieros.

Estos estados no pretenden, ni pueden mostrar con exactitud matemática la situación financiera, los resultados obtenidos por las operaciones realizadas o cualquier otro aspecto, ya que es necesario tomar en cuenta juicios y opiniones de otras personas ajenas a la empresa.

Los estados financieros se formulan fundamentalmente para:

- a) Informar, a los administradores y dirigentes de la empresa, - del resultado de sus gestiones, es decir, de sus actividades realizadas y de sus decisiones tomadas.
- b) Informar a propietarios o accionistas el grado de seguridad y productividad de sus inversiones, haciéndoles resaltar la capacidad de ganancia del negocio.
- c) Finalidades de crédito o propósitos fiscales, ya que a los acreedores les interesa principalmente saber el grado de solvencia y liquidez de la empresa, así como la naturaleza y suficiencia de su capital de trabajo. El gobierno es como un socio, ya que participa de las utilidades que obtenga la empresa y las recibe a través de los impuestos.

Como ya se había mencionado, que los estados financieros no presentan una información exacta matemáticamente, porque está basada en estimaciones como es el caso de la vida útil de sus edificios y maquinaria, la probabilidad de que sea cobrado el dinero que le deben a la empresa y la posibilidad de que la

empresa pueda obtener un precio justo de los bienes o servicios que vende.

Esta información financiera y económica es presentada en los estados financieros que formula el licenciado en contaduría, los cuales se clasifican en:

a) Estados Principales o Básicos:

- Estado de Posición Financiera o Balance General
- Estado de Pérdidas y Ganancias
- Estado de Origen y Aplicación de Recursos

b) Estados Especiales o Estimativos:

- Estados Financieros Presupuestados
- Estados de Realización y Liquidación
- Estados Financieros Proforma
- Estado de Estimación de Ingresos y Egresos

Este trabajo está enfocado principalmente a los estados especiales o estimativos, más concretamente en los estados financieros proforma, su elaboración y la opinión que emite de ellos el licenciado en contaduría.

Los estados financieros proforma van a contener datos reales y estimativos, para mostrar los efectos que pudiera tener una situación dentro de la estructura financiera de la empresa, siempre y cuando se tuviera la certeza de que ésta ocurrirá dentro de las operaciones normales de la empresa.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a -

este tipo de estados de la siguiente forma:

"ESTADOS QUE SE PREPARAN PARA MOSTRAR EL EFECTO DE HECHOS POSTERIORES YA OCURRIDOS O CUYA POSIBILIDAD DE OCURRIR TENGA UN ALTO GRADO DE CERTEZA"

La preparación de estos estados se realiza cuando se proyecta en una empresa algún gran financiamiento o una o varias operaciones, que puedan afectar sustancialmente la estructura financiera de una entidad.

Para formular los estados financieros proforma, siempre se debe de partir de cifras o datos reales; es decir, se tomarán como base las cifras presentadas en los últimos estados financieros de que se disponga, modificándolas con los datos de la o las operaciones proyectadas.

Como se puede observar, la naturaleza de los estados financieros proforma es mostrar información financiera de la empresa anticipadamente a hechos u operaciones, pero también muestra los efectos de hechos consumados que pudieron llevarse a cabo dentro de la misma, a la fecha del cierre de sus operaciones; por lo que estos estados se clasifican en:

- A) Estados que contienen operaciones reales y que además muestran hechos posteriores a la fecha en que están presentados los estados financieros. Estos hechos pueden ya haber ocu-

rrido a la fecha de emisión de los estados financieros o bien que su ocurrencia sea suficientemente cierta. Este grupo considera operaciones consumadas a las que se les puede dar efecto retroactivo.

- B) Estados que pretenden mostrar los resultados y la situación financiera, basándose en hechos que se supone van a realizarse dentro de las operaciones de la empresa.

De acuerdo con la clasificación anterior se puede decir que el objetivo primordial de los estados financieros proforma, es mostrar el efecto que tendrían, dentro de la estructura financiera de una empresa, situaciones posteriores que ya se han consumado o bien que su posibilidad de ocurrir es suficientemente cierta, a la fecha de preparación de los estados financieros.

Las operaciones por las que se elaboran los estados financieros proforma son:

- 1) Emisión de obligaciones
- 2) Emisión de acciones
- 3) Cancelación de acciones
- 4) Fusión de sociedades
- 5) Disolución de sociedades
- 6) Transformación de un negocio personal en sociedad

Este tipo de operaciones son privativas de la empresa, en las cuales interviene la toma de decisiones y por lo que es necesario e importante tener estados financieros proforma confiables para lograr una buena canalización y aprovechamiento de los recursos económicos con que cuenta una empresa o terceras personas para proporcionarlos a otra que necesite de un finan-

ciamiento para poder seguir operando, además llevan estas situaciones un interés personal de las posibles personas que deseen invertir y así se les generen rendimientos por sus inversiones.

Por lo tanto, los estados financieros proforma son necesarios para las empresas, ya que éstas pueden allegarse de recursos económicos por medio de inversionistas y así lograr ambas partes el cumplimiento de sus intereses personales. Esto a su vez ayuda al desarrollo económico de un país, porque al generar ganancias o utilidades una empresa, el gobierno participa de estas a través de la recaudación de impuestos, logrando un incremento en su economía y como consecuencia se obtiene un avance positivo en una nación.

## 2) Importancia

Desde el punto de vista financiero, el uso de estados financieros proforma es importante en una empresa, ya que por medio de éstos se podrá juzgar si una política de financiamiento es adecuada para un negocio y también si se alterarán considerablemente las porciones entre los diferentes renglones del estado de posición financiera; o bien a través de la obtención de nuevas inversiones se modificará la estructura financiera de la empresa, así como sus resultados pudieran cambiar al ser afectados por el pago de intereses más elevados.

Como se puede observar, los estados financieros proforma son la base de apoyo para la toma de decisiones, la cual es importante para la empresa, porque de ella depende el obtener buenos financiamientos y que el público inversionista deposite su confianza y por consiguiente su capital en una empresa; para lograr esto, es necesario mostrar anticipadamente, a las autoridades y al público inversionista, los efectos que tendrían en la situación financiera de un negocio, situaciones que proyecta la empresa y así tengan la certeza los inversionistas de que su inversión estará segura y por lo tanto los resultados serán satisfactorios para ellos.

Este análisis de los estados financieros proforma ayuda, dentro de la empresa, a la asamblea de accionistas, el consejo-

de administración o la gerencia general a conocer lo positivo o negativo que resultaría llevar a cabo una situación cualquiera, con el objeto de allegarse de recursos económicos.

También se conocería la capacidad de pago de la empresa para poder cubrir sus deudas ya adquiridas o bien por contraer. Por lo tanto con este análisis los inversionistas decidirán, de acuerdo a la situación que reflejen estos estados, -- realizar su inversión, ya que tendrán la plena seguridad de que su capital esta bien protegido en la empresa y a su vez le dará un rendimiento. Este tipo de información es de interés para las siguientes personas:

- a) ACCIONISTAS Y PROPIETARIOS: desean conocer cuál será la situación financiera de la entidad incluyendo los efectos de las operaciones proyectadas o que han ocurrido con posterioridad a la fecha de los estados financieros y también con el fin de aprobar transacciones que están sujetas a su decisión.
- b) ADMINISTRADORES: porque tienen bajo su responsabilidad el manejo de la entidad y estos estados son instrumentos necesarios para la planeación de las operaciones y la toma de decisiones presentes y futuras.
- c) ACREEDORES: son importantes para estas personas porque así-

pueden vigilar la seguridad de sus créditos a través de estos estados y así les permiten evaluar el riesgo que correrían si otorgarán el crédito.

- d) PROSPECTOS DE INVERSIONISTAS: les interesa porque estudian los cambios sustanciales que sufrirá la entidad con posterioridad a los estados financieros, con el fin de evaluar estas modificaciones siendo estas favorables o no en la estructura financiera de la empresa, logrando determinar y proteger sus inversiones.
- e) AUTORIDADES GUBERNAMENTALES: principalmente le interesa a la comisión nacional de valores, ya que esta institución es la que vigila los intereses del público inversionista sobre todos los valores que se cotizan en bolsa, como una medida de protección para las inversiones potenciales. (1)

Generalmente, el gobierno, accionistas, propietarios y el público inversionista, solicitan estudios especiales que vienen a ser los estados financieros proforma, los cuales son instrumentos de medición y análisis muy importantes para la protección de la inversión del público en beneficio del desarrollo a un nivel nacional.

---

(1) C.P. MORENO JOAQUIN, LAS FINANZAS EN LA EMPRESA, pag. 70

### 3) Alcance

Los estados financieros proforma muestran exclusivamente los efectos que pudieran tener, dentro de la estructura financiera de una empresa, hechos de los cuales se tenga un alto grado de certeza de que van a ocurrir dentro de un período determinado.

Estos estados también dan efecto a hechos posteriores - ya ocurridos a la fecha de los estados financieros históricos, - es decir, nos muestran el impacto que hubieran tenido estos hechos dentro de la estructura financiera de la empresa, de haberse llevado a cabo estas situaciones en las operaciones normales de la empresa.

Se formulan estos estados, por la necesidad que tienen las empresas de anticiparse a conocer los resultados de operaciones que no se dieron a la fecha de presentación de los estados financieros.

Esta estimación se lleva a cabo con el objeto de saber si estos hechos van a afectar sustancialmente la situación financiera de la empresa, por lo que se puede deducir que el alcance que tienen los estados financieros proforma, se limita a hechos en los cuales exista un alto grado de certeza de que - - ocurrirán dentro de las operaciones de la empresa en un futuro próximo.

#### 4) Diferencias con los estados financieros presupuestados

Los estados financieros proforma se formulan en base a situaciones estimativas, por lo que es probable que se confundan con los estados financieros presupuestados.

Los estados presupuestados se basan en proyectos o fenómenos que se supone se realicen, como se puede ver a diferencia de los proforma no existe una certeza tal que asegure una toma de decisiones, la cual no puede ser muy favorable para la empresa.

Estos estados financieros presupuestados se dan como consecuencia de haber llevado a cabo estudios, los cuales se anticipan a situaciones que se supone se realizarán dentro de la entidad en el futuro.

Los estudios que se efectúan en la empresa, de los cuales surgen los estados financieros presupuestados, se les denominan presupuestos, a los cuales se les considera como una planeación, expresada en términos monetarios, de las actividades económicas realizadas por un ente, calculándose sobre las bases de experiencias y estadísticas de ejercicios anteriores y considerando proyecciones hacia el futuro con el fin de lograr los objetivos de la entidad en forma eficiente y eficaz, además de informar en forma oportuna y veraz los resultados que generan -

operaciones que se efectuarán en período futuro. Esta información se proporciona a través de los estados financieros presupuestados, los cuales son:

- Estado de posición financiera presupuestado
- Estado de pérdidas y ganancias presupuestado
- Estado de origen y aplicación de recursos presupuestado

Estos son los informes básicos en el presupuesto, pero se pueden presentar anexos, los cuales deben ser lo más analíticos posible, ya que de ellos dependen las decisiones que tomen cada uno de los departamentos que integran una sociedad económica.

Los estados financieros proforma y presupuestados, tienen como fin reflejar anticipadamente datos o cifras de operaciones por realizarse, aunque ambos emplean datos estimados eso no quiere decir que son similares, ya que sus diferencias son las siguientes:

#### A) Estados Financieros Proforma

- 1) Dan efecto retroactivo o anticipado de operaciones en la empresa.
- 2) Sólo toman como base para su formulación, los estados financieros del último ejercicio.
- 3) Los elabora el licenciado en contaduría, ya que es quien conoce mas a fondo a la empresa, y no intervienen las demás personas que integran la empresa.
- 4) Pueden ser dictaminados por el licenciado en contaduría independiente, en su carácter de auditor.

**B) Estados Financieros Presupuestados**

- 1) Sólo dan efecto anticipado a las operaciones que se supone se realizarán en la empresa.
- 2) Toman como base no sólo los estados financieros históricos del ejercicio inmediato anterior, sino también de -- ejercicios anteriores.
- 3) Estos estados son elaborados por un grupo de profesionistas en todas las áreas científicas que concurren en una empresa, y se les conocen como grupos interdisciplinarios, y son dirigidos por la persona que conozca mas a fondo la empresa. Además intervienen todos los departamentos que integran la empresa.
- 4) No pueden ser dictaminados por el licenciado en contaduría independiente, en carácter de auditor.

**CAPITULO II**  
**LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

- 1) Concepto de auditoría
- 2) Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas
- 3) Técnicas y procedimientos de auditoría
- 4) El informe de auditoría
- 5) Eventos subsecuentes
  - 5.1) Concepto
  - 5.2) Importancia

## II. LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

### 1) Concepto de auditoría

Actualmente las empresas tienen diversas necesidades, pero principalmente requieren de un financiamiento adecuado para el cumplimiento de sus metas o fines.

La obtención de este financiamiento lo hacen por medio de la solicitud de líneas de crédito a instituciones bancarias o bien por conducto de la casa de bolsa, la cual es una institución de crédito, en donde se reúne el público que desea invertir en alguna empresa adquiriendo las acciones, obligaciones o papel comercial, de las mismas que ahí se ofrecen.

Para lograr que las instituciones bancarias otorguen préstamos y el público decida invertir, es necesario dar confiabilidad a los estados financieros, porque son estos los que presentan la situación real de la empresa y son en los que se basan terceras personas para tomar decisiones.

El imprimir esta confianza en los estados financieros se logra mediante un dictamen u opinión, que rinde el licenciado en contaduría independiente.

Este dictamen es la conclusión o resultado de un examen practicado por este profesional, en los registros contables

y operaciones que efectua la empresa, este resultado que se --  
obtiene, puede ser positivo o negativo pero es en el que se --  
apoyarán terceras personas para la toma de decisiones dentro -  
de una empresa, buscando el mayor beneficio posible en la mis-  
ma.

A este examen se le da el nombre de auditoría, la --  
cual es una actividad que sólo puede desempeñar el licenciado-  
en contaduría independiente en carácter de auditor por su alta  
preparación y capacidad técnica.

Por las características que reúne este profesional, -  
el cliente y terceras personas depositan su confianza en él, -  
además que esta función se encuentra respaldada y regulada por  
organismos e instituciones de contadores públicos, como el - -  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos y los Colegios loca-  
les que los agrupan, que le imprimen a esta actividad un alto-  
nivel de calidad, para que así, estas personas tengan una in-  
formación confiable, para una adecuada toma de decisiones. .

Estas instituciones de contadores han tomado concien-  
cia de la responsabilidad que implica, con el público, el ejer-  
cicio de la auditoría por parte del licenciado en contaduría y  
es por esto que se preocupan de regular la actividad y al pro-  
fesional que la ejerce. Además, estas organizaciones renuevan  
constantemente las técnicas contables con el fin de apegarlos-

lo mas posible a las exigencias de la epoca actual.

Lo anteriormente dicho, se puede comprobar con las definiciones que se han hecho y se siguen dando sobre el término de auditoría, ya que al hablar de este concepto se puede relacionar con un examen, un análisis o una revisión, pero no nos da un concepto claro de este término. Para poder dar una definición concreta y clara, ha ocupado por años a las organizaciones de contadores, ya que en el año de 1953 el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), expresó en su boletín número uno, con respecto a los terminos contables, que una definición de auditoría es:

"Un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por -- una empresa o por otra entidad para su presentación al público o a otras partes interesadas" (2)

También el C.P. Rogerio Casas Alatrliste define a la auditoría como:

"Un examen o revisión, a base de pruebas selectivas, de los estados financieros, tendiente a determinar si presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la unidad económica a que se refieren"

---

(2) PHILLIP L. DEPLIESE, AUDITORIA DE MONTGOMERY, pag. 31.

Sin embargo, como se puede observar las dos definiciones que se exponen anteriormente, llevan implícitos términos -- técnicos, los cuales no pueden ser entendidos por personas que no conocen de contabilidad, mi intención es exponer una definición que sea lo mas comprensible, pero que no pierda la esencia de lo que es auditoría. Por lo tanto auditoría es:

"Una investigación, que solo puede ser llevada a cabo por el licenciado en contaduría independiente, sobre los libros, registros, bienes, documentos y comprobantes de las operaciones de una entidad, mediante técnicas y procedimientos específicos de revisión, con el objeto de cerciorarse y fundamentar una opinión acerca de la situación financiera y los resultados de operación, mostrados en los estados financieros"

De acuerdo con la definición anterior, se puede decir que el objetivo fundamental de la auditoría de estados financieros, es dotar a terceras personas de información financiera confiable a través de la opinión escrita del licenciado en contaduría independiente, para brindar un apoyo a la toma de decisiones de la alta gerencia, de la cual depende el desarrollo empresarial, ya que por medio de la auditoría:

- a) Se conoce la situación financiera de la empresa -- que se administra o en la que se desea invertir.
- b) Se tiene la certeza de que tal situación financiera corresponde a la realidad que vive actualmente un negocio.

El conocimiento de la situación financiera y la confianza de que es correcta esta información, es importante para los propietarios, accionistas, administradores y trabajadores de un negocio, también para terceras personas ajenas a la empresa, pero que requieren de esta información.

El dar confiabilidad a los estados financieros implica emitir una opinión de estos por el licenciado en contaduría y como consecuencia se genera una responsabilidad social para este profesional, porque debe tener presente que la posición que ocupa, con sus iniciativas, decisiones o la falta de ellas, afectarán a un grupo de gentes anónimas ante las cuales es responsable: es decir, no sólo el licenciado en contaduría es responsable ante quien paga sus servicios, sino es responsable -- ante la sociedad a la cual pertenece y por lo tanto debe servir con un alto grado de ética profesional y de solidaridad social, para que así se logre el desarrollo de su nación.

## 2) Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

El trabajo del auditor es una actividad profesional que implica el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública, esto implica a su vez, la aplicación de una serie de conocimientos especializados que son los que forman su función y delimitan la figura del auditor.

La profesión se ha ocupado por asegurar que el desempeño del servicio profesional del auditor se efectúe con un alto nivel de calidad, de acuerdo con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que requieren el resultado de su trabajo para la toma de decisiones. Por lo que los organismos de contadores, como el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), conscientes de la responsabilidad que se tiene con el público al ejercer esta profesión, tomo la decisión de establecer un camino por el cual fuera posible asegurar el servicio de auditoría con la calidad profesional que debe llevar implícitamente este servicio.

El camino seguido por estos organismos, fue el de establecer bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependían de los servicios del licenciado en contaduría independiente, con estas ideas se llegó a la conclusión de

que no era posible establecer procedimientos uniformes mínimos para auditoría, pero si determinar fundamentos básicos de los procedimientos de auditoría y que se pueden definir en términos generales. Estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las cuales se definen de la siguiente manera:

"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". (3)

En cuanto a estas normas de auditoría, fueron codificadas por primera vez, en el año de 1917 en los Estados Unidos de Norteamérica, por el Instituto Americano de Contadores Públicos, pero fue hasta el año de 1948 cuando se aplicaron estas normas en forma ordenada y desde entonces ninguna de ellas ha cambiado básicamente, siendo esta publicación un antecedente que adoptara el IMCP, para que en 1956 se publicaran estas normas en nuestro país, a través del boletín número tres de normas y procedimientos de auditoría, teniendo pequeñas variaciones para que estas fuesen aplicables a nuestro medio.

---

(3) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA, pág. 23.

Recientemente el IMCP, ha editado una serie de boletines en los cuales se han actualizado las normas de auditoría generalmente aceptadas, estos boletines son:

**BOLETIN A:** Este menciona el carácter y obligatoriedad de los boletines normativos que tienen relación con las normas de auditoría y da el concepto de las mismas.

**BOLETIN C:** Se refiere a las normas de auditoría y substituye parcialmente al boletín número tres editado en el año de 1956.

Estos requisitos mínimos, vienen a respaldar la relación entre cliente y profesional, debido a que la persona que contrata los servicios de este profesional, deposita su confianza en él, no solo por la capacidad técnica que pueda tener sino también por sus cualidades personales que son en las que se basa el cliente para que el licenciado en contaduría desempeñe su trabajo. Estas características que reúne este profesional le permiten dar una opinión sobre la situación financiera de una empresa, ya que lo hacen ajeno o independiente a esta entidad y así logra imprimir confianza y calidad al trabajo que desempeña.

Para poder definir las cualidades personales que debe reunir el licenciado en contaduría, es necesario considerar

la finalidad y objetivos definidos en el trabajo de auditoría, que se deben a su naturaleza, por la que es llamado el auditor técnico independiente y de confianza para emitir su opinión -- sobre estados financieros formulados por la empresa, teniendo un efecto su opinión de garantía y de credibilidad para las -- personas que van a usarla como base para tomar sus decisiones.

En esa virtud la auditoría, en cuanto a su finalidad y objetivos, no dependen de la voluntad personal del auditor, -- ni de la voluntad personal del cliente, si no se deben a la -- misma característica de la naturaleza de la auditoría; esto -- obliga a que ésta se lleve a cabo de acuerdo a ciertas normas -- de calidad y por consiguiente la existencia y naturaleza de -- estas normas reconoce que:

- A) La auditoría es un trabajo con un carácter profesional implícito.
- B) La auditoría tienen características y finalidades propias.

Estas normas, deben de ser aplicadas en conjunto y -- no independientes, ya que se encuentran interrelacionadas y -- tienen una independencia recíproca; estas normas se clasifi -- can en :

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

a) Normas Personales

Básicamente se refieren a las características que el auditor debe reunir y a la calidad de su trabajo. Dentro de estas características algunas debe adquirirlas el auditor antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y otras las debe de mantener durante el desempeño de toda su actividad profesional; siendo estos requisitos:

- 1) Entrenamiento técnico y capacidad profesional: la finalidad de la auditoría es emitir una opinión profesional independiente y que este trabajo sea desempeñado por personas que tengan:

- Un entrenamiento técnico, es decir, una preparación teórica, que tiene como fin la obtención de un título profesional legalmente expedido y reconocido.
- Una capacidad profesional, este requisito es la experiencia que se va adquiriendo y que también permite obtener una madurez de juicio.

2. Cuidado y diligencia profesional: al realizar su trabajo el auditor está obligado a poner toda su atención, ya que no se lograría un trabajo de alto nivel de calidad. También el descuido es una falta que se considera grave en cualquier trabajo y con mayor razón en el del licenciado en contaduría, porque está en juego el porvenir de una empresa y el patrimonio del dueño o dueños.
  
3. Independencia mental: es una situación en la que el licenciado en contaduría, cuando actúa como auditor, se ve influenciado, por casos o circunstancias sobre su juicio objetivo y como consecuencia se reduce su independencia mental. En esta situación no podrá actuar como auditor ya que no ha bra imparcialidad para emitir su opinión profesional. Por otra parte la utilidad de los servicios del auditor no solamente dependen de que este profesional asuma una actitud independiente, sino también es importante considerar que las personas que utilizan el resultado de su trabajo esperan que la opinión que emite este profesional esta fundamentada en un juicio objetivo y que no se encuentra influenciado por otros aspectos que nuedan desviar la veracidad que debe llevar implícita esta opinión.

Se considera que no hay imparcialidad en el juicio que emite este profesional que sirve de apoyo a terceros para-

la toma de decisiones, de acuerdo a lo que establece el código de ética profesional cuando el licenciado en contaduría en su carácter de auditor:

- a) Sea conyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta - sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y a -- fín dentro del segundo, del propietario o socio principal - de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la admi-- nistración del propio cliente.
- b) Sea o haya sido en ejercicio social que dictamina o en re-- lación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verba-- les o escritos encaminados a ser director, miembro del con-- sejo de administración, administrador o empleado del clien-- te o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vincu-- lada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la indepen-- dencia e imparcialidad.
- c) Tenga o haya tenido en el ejercicio social que dictamina o -- en relación al cual se le pida su opinión, o pretenda tener un vínculo económico en la empresa, en tal grado que se vea afectada su libertad de criterio.
- d) Reciba por cualquier, circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales y -- exprese su opinión sobre estados financieros en circunstan--

cias en las cuales sus emolumentos dependan del éxito de cualquier transacción.

- e) Que sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga relación en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
- g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que -- aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

b) Normas de ejecución del trabajo

Estos requisitos están basados en las normas personales, en el cuidado y diligencia profesional, ya que está obligado el auditor a cumplir con este requisito en la ejecución de su trabajo para poder cumplir satisfactoriamente las obligaciones que el mismo trabajo le impone. Cada trabajo que realiza el auditor es diferente, por lo que es difícil definir en cada uno un cuidado y diligencia adecuados.

Existen elementos que por su importancia deben ser cumplidos, los mismos constituyen la especialización particular, a un nivel mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia profesional y son los que forman estas normas de ejecución del trabajo y se integran de la siguiente manera:

- 1) Planeación y supervisión: el trabajo de auditoría debe de ser planeado adecuadamente, esto significa decidir anticipadamente lo que se va a llevar a cabo para establecer una situación que garantice razonablemente la atención de los puntos más importantes, así como la aplicación de los procedimientos mínimos para la obtención de elementos de juicio suficientes y competentes para emitir una opinión.

La planeación implica:

- a) Qué procedimientos se van a emplear.
- b) La extensión que debe dárseles a estos procedimientos.
- c) La oportunidad en que deben ser aplicados.
- d) El personal que debe de intervenir.

Una vez señalado el plan de trabajo, debe de intervenir personal especializado en auditoría, del cual el auditor se auxilia para ejecutar su trabajo y revisarlo. Esto implica

delegación de funciones, misma que no lo releva de su responsabilidad total, además de brindar la seguridad de que el trabajo ejecutado por los ayudantes está bien asesorado. A esta función se le denomina supervisión, la cual nos ayuda a cumplir el objetivo deseado de la auditoría y nos proporciona información completa y adecuada.

La supervisión de la auditoría debe ejercerse durante la planeación, ejecución y terminación del trabajo, dejando constancia en los papeles de trabajo del asesoramiento efectuado por medio de la supervisión.

2) Estudio y evaluación del control interno: el control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos operativos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y así provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración. Por lo tanto se puede decir que el control interno tiene los objetivos que se mencionan a continuación:

- a) Protección de los activos de la empresa.
- b) La obtención de información financiera veraz y confiable.
- c) La promoción de eficiencia en operación del negocio.

- d) Que la ejecución de las operaciones, cumpla con - las políticas establecidas por la administración.

El estudio del control interno implica realizar el - análisis y comprensión en los planes de organización de la di- rección, en la ejecución de las operaciones cotidianas y de -- los métodos y registros que proporcionen la información finan- ciera que se va a dictaminar.

La evaluación del control interno es la estimación - del auditor sobre los puntos y datos que ya conoce de la empre- sa a través del estudio de la misma, determinando cuales es- tán sólidos o débiles, calificando en su caso la gravedad y re- percusión de los puntos débiles, que puede tener en la informa- ción financiera. Esta evaluación la lleva a cabo el auditor - en base a sus conocimientos profesionales y así puede determi- nar la extensión y alcance de los procedimientos de auditoría- que según requiera el caso.

Respecto al control interno siendo eficiente o no, - se deben determinar los puntos siguientes:

- a) A mayor control interno implica menor posibilidad de error y a su vez una mayor confianza del audi- tor en los estados financieros y como consecuen- - cia de esto se da un menor alcance en los procedi- mientos de auditoría, eliminando algunos de ellos y así poder reducir el costo de la auditoría.

- b) A menor control interno implica mayor posibilidad de error y a su vez una menor confianza del auditor en los estados financieros. Esto provoca mayor alcance en los procedimientos de auditoría y un aumento de los mismos, siendo estos aplicables, incrementándose el costo de auditoría, es decir, un empleo mayor de hora/hombre en la misma.

- 3) Obtención de evidencia suficiente y competente: el objetivo de los procedimientos de auditoría es suministrar al auditor elementos de juicio para fundamentar su opinión. Estos elementos le dan al profesional la certeza moral para opinar sobre la situación financiera de la empresa, esta certeza se obtiene mediante la evidencia suficiente y competente.

Esta evidencia será suficiente cuando ya sea por los resultados de una sólo prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas obtenidas, el auditor llegue a la conclusión de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

La evidencia competente es cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado y que las pruebas realizadas son válidas y aprobadas.

La reunión de estos elementos, evidencia suficiente (características de cantidad) y competente (características de

calidad), proporcionan al auditor la convicción necesaria para tomar una base objetiva en su examen.

Para obtener la evidencia el auditor debe guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable. Se considera que una partida tiene importancia relativa cuando mediante su inclusión o exclusión, o en cambio de presentación, en su valuación o en su descripción, pudieran modificar sustancialmente la interpretación de la información financiera. El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que pueda representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende -- comprobar.

Estos últimos términos tienen gran importancia al -- obtener la evidencia en virtud de que marcan lo significativo de una partida o bien el riesgo que se obtiene si se realiza -- su examen o no.

c) Normas de información

Este es el último grupo de normas de auditoría generalmente aceptadas. En él se mencionan el resultado final del trabajo del auditor que es la emisión de su opinión, denominada informe. Por medio de este documento el profesional da a -- conocer, a las personas interesadas, los resultados de su tra-

bajo y la opinión que se ha formado a través de su examen.

En este informe que también se le conoce como dictamen, va a descansar la confianza de los interesados en los estados financieros para añadirle fe a la situación financiera y los resultados de operación de la empresa y es, a través de éste, como el cliente y el público conocen el trabajo que llevó a cabo el auditor.

La importancia que tiene el dictamen para el auditor, el cliente y las personas interesadas en él, hace necesario el establecimiento de normas para regular la calidad y requisitos mínimos del informe, estas normas de información son las siguientes:

- 1) Aclaración de la relación con estados financieros o información financiera y expresión de opinión: lo anterior significa que en todos los casos en que el nombre del licenciado en contaduría se asocie con estados financieros o información financiera, deberá de 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 durante su examen. Las excepciones que se deriven de ellas o todas las razones por las cuales expresa una opinión adversa (abstención de opinión) a pesar de haber realizado su examen de acuerdo con las nor-

mas de auditoría generalmente aceptadas.

Por lo que toca a las bases de opinión sobre estados financieros, el auditor que opina sobre la información financiera debe observar:

- a) Que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- b) Que la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su interpretación razonable.

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

La clasificación que señala el boletín número tres - cuya publicación fue hecha en 1956, señala que las normas relativas a la información se subdividen:

- a) Identificación con los estados financieros: quiere decir -- que el licenciado en contaduría puede estar asociado con -- los estados financieros por diversas razones, ya que pueden ser como contador de la empresa, gerente, auditor interno, - etc., por lo que esta norma obliga a aclarar su relación -- con los estados financieros y la responsabilidad que asume -- con respecto a ellos.

- b) Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados: se debe serciorar el auditor que los estados financieros han sido preparados observando dichos principios, ya que son un factor determinante en la utilidad que estos estados pueden presentar; además hacen posible que se tenga un grado de certeza razonable sobre las descripciones y cifras que forman estos estados y por último, facilitan la -- comparación y análisis del mismo.
- c) Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad: mediante esta consistencia en la aplicación, se hace posible la comparación de los estados financieros. En caso de disminuciones, traerá consigo las excepciones y en casos graves la opinión negativa.
- d) Suficiencia en la declaración informativa: los estados financieros se forman de títulos, rubros, clasificaciones, -- descripciones, subtotales, totales, notas aclaratorias, etc. Recordando que la responsabilidad primaria es de la administración de la empresa, siendo obligación del auditor serciorarse que esta información sea completa por su adecuada información.
- e) Salvedades: se refiere a las excepciones que se obliga el auditor a hacer a alguna de las afirmaciones genéricas de -- su información o dictamen en cuanto a los principios de con

tabilidad generalmente aceptados, o en cuanto a la falta de evidencia comprobatoria, suficiente y competente.

- f) Abstención de opinión: se refiere a que el auditor no emitirá su opinión, cuando así lo considere necesario, por la imposibilidad de obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente, debido a la falta de procedimientos de auditoría o del resultado de los mismos.

Estos son en si los requisitos mínimos de calidad -- que debe reunir el licenciado en contaduría al desempeñar la actividad de auditor, para poder realizar un examen de estados financieros de una entidad y lograr el objetivo principal de la auditoría, que es el de emitir una opinión profesional sobre la situación financiera que reflejan dichos estados.

### 3) Técnicas y procedimientos de auditoría

El licenciado en contaduría puede desempeñar diversos trabajos aplicando sus conocimientos técnicos, pero la actividad que desempeña principalmente es la auditoría de estados financieros, la cual tiene como objetivo primordial emitir una opinión sobre los estados financieros, la cual hace constar que estos estados presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa a una fecha determinada, llevándose a cabo dentro del marco de los principios de contabilidad aplicados en forma consistente.

Para lograr que el auditor efectue un examen sobre los estados financieros es necesario que se apoye en las técnicas y procedimientos de auditoría. Las técnicas de auditoría, son los recursos particulares de investigación que el auditor usa para obtener la información que necesita y así poder comprobar la información misma, que otras personas le han suministrado o él ha obtenido para poder emitir su opinión.

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 licenciado en contaduría obtiene las bases para fundamentar su opinión.

O sea, las técnicas son herramientas de trabajo del contador y los procedimientos son las combinaciones que se hacen de esas herramientas para un estudio particular.

Debido, a que las organizaciones, su control, contabilidad y en general las operaciones del negocio son diferentes, es imposible establecer o implantar sistemas rígidos de prueba para el examen de los estados financieros y es por esto que el auditor aplica su criterio profesional para decidir - - cuál técnica y procedimiento serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que apoya una opinión objetiva y profesional.

La comisión de procedimientos de auditoría del IMCP, en su boletín F-01, ha propuesto la siguiente clasificación:

1) Técnicas de auditoría aplicables a elementos internos:

(se refieren al aspecto contable).

- a) Inspección: consiste en la verificación física de las cosas materiales en que se tradujeron las operaciones. Se aplica el estudio de las cuentas - - cuyo saldo tiene una representación material - - (efectivo, mercancías, bienes, etc.)
- b) Confirmación: es la ratificación por parte de una persona ajena a la empresa, de la autenticidad - de un saldo, hecho u operación en la que participó y por la cual está en condiciones de informar validamente sobre ella. Esta confirmación puede ser:

- Positiva: se envían datos y se pide que contesten conformes o no. Se utiliza este tipo de confirmación preferentemente para el activo.
  - Negativa: se envían datos y se pide sólo que contesten en el caso de que estén inconformes. Para confirmar estados de cuenta bancarios.
  - Indirecta, ciega o en blanco: no se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivos a instituciones de crédito.
- c) Declaración: es la formalización de la técnica de investigación, cuando, por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deban quedar escritas.
- d) Certificación: obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizándolo -- generalmente con la firma de una autoridad.
- e) Observación: es la manera de inspección, menos formal y se aplica generalmente a operaciones para -- verificar como se realiza en la práctica. (ej. cómo se paga la nómina, cómo se efectúa el recuento de inventarios, etc.).

## II) Técnicas de auditoría aplicables a elementos externos:

(fuera de contabilidad)

- a) Estudio general: es la operación y juicio de las características generales de la empresa, las cuentas o las operaciones a través de sus elementos -- más significativos para concluir si se a de profundizar en su estudio y la forma en que a de hacerse, esta técnica se lleva a cabo de manera:
- Formal: cuando se utilizan papeles de trabajo.
  - Informal: cuando no se emplean estos papeles.
- b) Análisis: es el estudio de los componentes de un -- todo para concluir con base en aquellos respecto -- de éste. Esta técnica se aplica concretamente al estudio de las cuentas genéricas de los estados fi -- nancieros. Este análisis puede ser de saldo o de movimiento.

- c) Investigación: es la recopilación de información mediante pláticas con los funcionarios y empleados de la empresa. Generalmente se aplica al estudio del control interno en su fase inicial y de las operaciones que no aparecen muy claras en los registros.
- d) Cálculo: es la verificación de la corrección matemática, de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas. (Ej. Intereses pagados o cobrados, depreciaciones, etc.).
- e) Información pública: el IMCP no reconoce a esta técnica, aun cuando varios tratadistas si la consideran como tal, consiste en obtener información de fuentes públicas como el diario oficial, periódicos, revistas especializadas, etc. La utilización mas común es para obtener los precios de mercado en moneda extranjera y valores cotizados en bolsa, o bien avisos publicados referentes a suspensión de pagos, disolución y liquidación de sociedades.

Estas son las herramientas de trabajo en las que se apoya el licenciado en contaduría independiente como auditor para emitir una opinión sobre la situación financiera que reflejan, de una empresa, los estados financieros.

Los procedimientos de auditoría son la agrupación de las distintas técnicas que son aplicables al estudio particular de una cuenta o grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a auditoría, por medio de los cuales el licenciado en contaduría se apoya para fundamentar su opinión.

Estos procedimientos se aplican en el desarrollo de-

la auditoría, ya que generalmente al auditor no le es posible obtener el conocimiento que necesita para fundamentar su opinión en una sola prueba, por lo tanto es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

Con la gran diversificación de sistemas de organización, control, contabilidad, y en general las operaciones cotidianas de las empresas, hacen imposible el establecimiento de sistemas generales de pruebas para el examen de los estados financieros. Como consecuencia de esto el auditor deberá, aplicando su criterio, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables para así poder obtener la certeza moral que se fundamenta una opinión objetiva y profesional.

La extensión que se da a los procedimientos de auditoría, es la intensidad y profundidad con que se aplican prácticamente.

En la gran mayoría de las empresas sus operaciones son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, es imposible generalmente realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por lo anterior, cuando se cumplen los requisitos de multiplicidad de partidas y simili-

tud entre ellas, se aplica el procedimiento de examinar una -- muestra representativa de las partidas individuales, para obtener del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento no es exclusivo de la auditoría, sino también se aplica en otras discipli--nas, en el campo de la auditoría se le conoce como pruebas se--lectivas.

La relación entre las partidas examinadas con el to--tal de las partidas individuales que forman la partida global, se le conoce como extensión o alcance de estos procedimientos-- y es uno de los elementos mas importantes que se determina en--la planeación de la propia auditoría.

La oportunidad de los procedimientos de auditoría se--refieren a la época en que estos se van a aplicar.

No es importante ni conveniente aplicar estos proce--dimientos de auditoría en la fecha en que dichos estados finan--ciers fueron emitidos, ya que la aplicación de estos es mas --conveniente hacerla en fecha posterior o anterior a la fecha --en que se emitieron dichos estados, porque asi los procedimien--tos seran más útiles y tendrán mejor aplicación.

En base a estas técnicas y procedimientos de audito--rfa, el auditor podrá tener la certeza moral de la verdadera --situación financiera que presenta una empresa.

#### 4) El informe de auditoría

Este informe es la opinión, hecha por escrito, del licenciado en contaduría y viene a ser el resultado o parte final de examen que practica este profesional sobre los estados financieros de una empresa.

A este documento mas que como informe se le conoce como DICTAMEN, y el IMCP lo define de la siguiente forma:

"Es el documento formal que suscribe el licenciado en contaduría conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente"

El dictamen es muy importante en la práctica profesional, porque es lo único que llega al público del trabajo del auditor, por lo que de esta manera es:

"El documento por medio del cual, el auditor pone en conocimiento de las personas interesadas y el público en general, el resultado de su trabajo y da a conocer la opinión que se ha formado de los estados financieros, como consecuencia de su examen practicado en ellos, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas"

El dictamen se clasifica de la siguiente manera:

## I) Por su extensión

a) Informe corto: este documento es el dictamen mismo, porque es conciso. En este informe se describen en forma concreta, el alcance del trabajo realizado y la opinión emitida por parte del auditor respecto a la razonabilidad de los estados financieros. Actualmente este informe tiene dos formas de presentación, una de ellas se le conoce como dictamen tradicional (boletín No. 21 de las NAGA del IMCP) y la otra es a la -- que se le denomina dictamen nuevo (boletín No. 36 de las NAGA del IMCP). A esta última forma de presentación del dictamen se le han eliminado con respecto al dictamen tradicional ciertas afirmaciones básicas, estos modelos de informe se emplean indistintamente para aquellas personas cuya necesidad es el de allegarse de una información de manera general, con respecto de si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de una empresa y el resultado de sus operaciones.

b) Informe largo: este documento es detallado y descriptivo. Se presenta sólo cuando lo solicita el cliente, es una ampliación del dictamen normal, con el objeto de añadir -- confianza a los estados financieros básicos y a la información complementaria.

Esta información complementaria es responsabilidad --

primaria del cliente y en su caso, cumpliendo con las normas de auditoría generalmente aceptadas relativas a información y dictamen, el auditor deberá aclarar su relación con respecto a la información que contiene dicho informe.

Este informe además de los estados financieros básicos, comprende detalles de ciertas partidas o rubros de los estados financieros y datos o comentarios como:

- 1) Hechos relevantes: que son ideas sobre hechos sobresalientes a incluir en un informe largo, los cuales pueden ser entre otros:
  - Conseciones
  - Huelgas
  - Nuevos créditos
  - Ampliación de la capacidad productiva
  - Inversiones
- 2) Hechos operativos: se refieren a los cambios dentro de una empresa, los cuales la pueden beneficiar o no, y son:
  - Cambio de presentación de un producto
  - Apertura de nuevas sucursales
  - Aumento de los canales de venta
  - Aumento en la producción
  - Análisis de la solvencia y liquidez económica
- 3) Hechos sobre información financiera: se refieren a la mejor canalización de recursos financieros para el buen funcionamiento económico de la empresa, estos son:
  - Integración de comentarios de efectivo, cuentas por cobrar, inventarios, activo fijo y si alguno esta dado en garantía.

- 4) Hechos sobre información estadística: se refieren a hechos pasados ya sucedidos y pueden ser:
- Ventas anuales pasadas
  - Nivel de producción pasada
  - Inversiones

Los datos que se presentan en este informe largo, son preparados por la empresa, los cuales se pueden agregar como -- información complementaria al informe corto. El informe largo- quedaría estructurado de la manera siguiente:

- A) Dictamen
- B) Estados financieros
  - Estado de posición financiera
  - Estado de pérdidas y ganancias
  - Estado de cambios en el capital contable
  - Estado de origen y aplicación de recursos
  - Estado de cambios en la situación financiera en- base a efectivo
- C) Hechos relevantes
- D) Hechos operativos
- E) Hechos sobre información financiera
- F) Hechos sobre información estadística

En la actualidad las empresas prefieren que el audi- tor se limite al dictamen nuevo, evitando así el costo que im- plica el informe largo y la información que este ofrecería está disponible en forma resumida en el informe corto o dictamen.

II) En cuanto a que en el informe haya salvedades o no:

- a) Dictamen limpio: este documento se logra cuando --

el trabajo que desempeña el auditor, se efectuó sin limitación alguna y los resultados obtenidos soportan ampliamente la razonabilidad de las cifras examinadas.

b) Dictamen con salvedades: este documento se da - cuando en el desempeño de su trabajo el auditor se encuentra - con excepciones las cuales limitan su opinión. Estas excepciones con las que se topa este profesional las debe señalar en - el dictamen, mencionando las razones por las cuales no está en posibilidades de opinar libremente sobre la situación financiera que reflejan los estados financieros que ha examinado.

Estas limitaciones se deben cuantificar para determinar el impacto económico que tendrían en la estructura financiera de la empresa. Las excepciones que se presentan en el dictamen son por:

- 1) Variación en la aplicación de los principios de -- contabilidad generalmente aceptados.
- 2) Desviación en la aplicación consistente de estos - principios.
- 3) Limitaciones en el alcance del examen practicado.
- 4) Incertidumbres.

c) Opinión negativa: se da este tipo de opinión en la auditoría, cuando el auditor no tiene los elementos de juicio necesarios para soportar su opinión sobre si presentan razona-

blemente la situación financiera los estados financieros - - ' examinados de una empresa.

Esta opinión no es la incapacidad de opinar, sino es el convencimiento de que lo revisado no está correcto.

d) Abstención de opinión: se da cuando al auditor esta imposibilitado para rendir una opinión favorable o desfavorable como resultado del trabajo efectuado. O bien que los resultados obtenidos no proporcionan elementos de juicio suficientes y competentes para emitir un dictamen limpio o negativo.

Lo anteriormente expuesto señala a grandes rasgos la importancia y la responsabilidad que implica para el licenciado en contaduría independiente como auditor, la emisión de una - - opinión sobre los estados financieros de una empresa, porque -- de esta opinión dependen la misma y los particulares que tienen intereses económicos sobre la entidad.

Actualmente la forma de redacción mas usual, es la del dictamen nuevo, ya que es mas corta y comprensible, y sólo muestra lo que es de interés para los usuarios de este documento. - El uso del dictamen nuevo y tradicional es indistinto, pero considero importante mencionar el contenido del dictamen tradicional para que sea confiable a las personas que hacen uso de este **informe**, su contenido es:

- A) Nombre del destinatario: este documento por lo general se dirige a la persona o entidad que contrató los servicios del licenciado en contaduría independiente como auditor.
- B) Párrafo del alcance: es el primer párrafo del dictamen, en el cual el licenciado en contaduría independiente, como auditor, declara que ha examinado estados financieros específicos de cierta empresa y a una fecha determinada, haciendo una exposición breve del examen realizado y la forma en que lo efectuó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y delimita la responsabilidad que asume con respecto al examen realizado.

En este párrafo se afirma lo siguiente:

- El haber examinado los estados financieros, identificándoles en forma precisa en el párrafo.
- Que el examen se llevo a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA).
- Que empleo los procedimientos de auditoría necesarios, al llevar a cabo el examen.

Esta parte del dictamen se puede decir que es una aclaración al lector o cliente de cómo se llevó a cabo la auditoría.

- C) Párrafo de la opinión: en esta parte se presenta la conclusión a la que llego el auditor después de haber efectuado el examen de los estados financieros. Este párrafo consta de dos afirmaciones:

- "Presentan razonablemente": esta afirmación es el fin principal por el que se contratan los servicios del auditor y tiene como objetivo señalar que los estados financieros no son exactos, ya que el examen realizado de los mismos fue basicamente de pruebas selectivas y no de todas y cada una de las operaciones que lleva a cabo una entidad económica.

- "Los principios de contabilidad generalmente aceptados fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior": estos principios son reglas que ayudan a guiar acciones, uniformar criterios y normar así la conducta del profesional en contabilización y preparación de los estados financieros. Por lo tanto el auditor debe cerciorarse si los estados financieros, que le han entregado para su examen, fueron preparados de acuerdo con los principios, de contabilidad generalmente aceptados (PCGA). Estos vienen a ser una limitante en el campo de acción del auditor ya que los estados financieros no fueron preparados de acuerdo a su criterio.

No sólo es el aplicar estos principios, es necesario que se apliquen sobre bases semejantes, no sólo en el año al que se refieren, sino también en años anteriores, para así cerciorarse que no hubo cambios en los principios y así poder comparar la situación financiera de una entidad económica en distintos momentos de su vida y sus resultados en distintos períodos de su actividad, logrando con esto la adecuada interpretación de los estados financieros.

- D) Firma: el dictamen lo debe firmar el auditor encargado de la auditoría. El auditor para poder ejercer como profesional independiente debe tener autorización de la Dirección General de Profesiones, ya que, de acuerdo con el código de ética profesional, es el responsable ante terceros por la emisión del informe.
- E) Fecha del dictamen: la fecha que debe llevar es la del último día de trabajo en las oficinas del cliente. Mediante esta fecha, se limita la responsabilidad del auditor de los eventos y transacciones subsecuentes a la fecha de los estados financieros, que los modifiquen sustancialmente.

En base a lo que se expuso anteriormente, se redacta a continuación un texto de dictamen limpio, al cual se le denomina tradicional y en cual se señala cada uno de los incisos anteriores, que son en sí el contenido de este dictamen.

(A) A los señores Accionistas de  
Compañía X, S.A.

(B) Hemos examinado el Balance General de la Cfa. X  
S. A., al \_\_\_\_\_, así como los corres-  
pondientes Estados de Resultados, del Capital Conta-  
ble y de Cambios en la Situación Financiera por el --  
año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue prac-  
ticado de acuerdo con las Normas de Auditoría General-  
mente Aceptadas y en consecuencia se incluyen pruebas  
de los registros de auditoría que consideramos neces-  
arios en las circunstancias.

(C) En nuestra opinión, los estados financieros que se  
acompañan, presentan razonablemente la situación fi-  
nanciera de la Cfa. X, S. A. al \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_, el resultado de sus operaciones y los --  
cambios en su situación financiera por el año termi-  
nado en esa fecha, de conformidad con principios de -  
contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre-  
bases consistentes con las del año anterior.

(D)

---

Despacho  
C.P.

(E) FECHA  
México, D.F., a \_\_\_\_\_.

Actualmente existe otra forma de redacción del dictamen, al cual se le conoce como dictamen nuevo. La característica de este dictamen, es que su redacción es mas corta en relación al dictamen tradicional; el texto de este informe es el siguiente:

A los señores Accionistas de  
Cfa. X, S.A.

En nuestra opinión, con base en el examen que practicamos, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la sociedad, presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A. -- al \_\_\_\_\_ y el resultado de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

\_\_\_\_\_  
DESPACHO  
C.P.

México, D.F., a \_\_\_\_\_

En el año de 1974, se presentó a la profesión un nuevo dictamen, en donde su contenido es mas corto que el dictamen tradicional, ya que en este último:

- a) Las afirmaciones son de carácter técnico 100%, por lo que sólo son significativas para el licenciado o contadoría.
- b) Sirvieron para orientar al lector del dictamen, sobre las bases en las cuales se fundamenta la opinión del auditor sobre los estados financieros.

- c) En los años en que ha estado vigente el texto del dictamen tradicional; ha servido como labor educativa.
- d) Sin embargo la interpretación de tecnicismos contables, a sido confusa para terceros, en relación a las normas de auditoría generalmente aceptadas y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- e) La palabra RAZONABLEMENTE, resulta innecesaria al afirmar el licenciado en contaduría independiente que en su opinión se presentan la situación financiera y su juicio esta regido por los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- f) En caso de que existan salvedades en el dictamen, se hace aún más complicada la redacción para el lector.
- g) No se menciona la responsabilidad primaria de la administración de la sociedad con respecto a la preparación de los estados financieros.

En base a que la redacción del dictamen tradicional sólo era significativa para el licenciado en contaduría, dados los términos contables que se emplean, a continuación se destacan las características que se eliminaron en el dictamen nuevo, estas son:

- a) Las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría.
- b) Las referencias expresas a los principios de contabilidad y a su aplicación consistente.
- c) Se elimina razonablemente.

Y se agregan los puntos siguientes:

- a) La referencia en cuanto a la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros que se examinan.

El fin fundamental de estos dos tipos de redacción - del dictamen, es el de plasmar la opinión del licenciado en -- contaduría como auditor sobre los estados financieros que examinó, teniendo la certeza que los PCGA han sido aplicados consistentemente por la empresa. Además se pretende dar al público lector, por medio del dictamen nuevo un formato en el cual exista claridad para que no deje dudas en cuanto a lo que quiere y puede expresar el auditor, como resultado de su trabajo y la responsabilidad que tiene al realizar una auditoría.

El emitir una opinión sobre estados financieros de una entidad económica, por parte del licenciado en contaduría independiente, tiene un grado de responsabilidad muy alto, ya que este será considerado culpable de un acto que desacredite a la profesión, entre otros casos, si al expresar su opinión - respecto de los estados financieros que haya examinado o al -- presentar cualquier otra información profesional:

- a) Omite un hecho importante que conozca o sea necesario manifestarlo para que los estados financieros o sus informes no desorienten o induzcan a -- conclusiones erróneas.
- b) No informar claramente sobre cualquier dato falso importante del cual tenga conocimiento.
- c) Que incurra en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente.
- d) Que no obtenga suficiente información para justificar la opinión que sustente.

- e) Que no informe respecto a cualquier desviación -- grave de los principios contables generalmente -- aceptados reconocidos o acerca de cualquier omisión importante en las circunstancias del caso -- concreto.
- f) Que aconseje falsear los estados financieros o -- cualquier otra información de su cliente. (4)

Los puntos anteriores nos señalan que los informes -- que presente el auditor deberán contener su juicio fundado, -- sin ocultar o desviar los hechos de manera que puedan conducir al error, ya que esta opinión que emite el licenciado en contaduría independiente, sobre los estados financieros de una entidad económica, es muy importante para las personas que contratan sus servicios como auditor, o para el público en general, -- porque en base a este documento apoyan su criterio para la  toma de decisiones, la cual tiene un papel muy importante dentro de la empresa, ya que de las decisiones que se tomen en base a este informe depende que siga existiendo o deje de existir una empresa.

A quienes les interesa el dictamen de los estados -- financieros son:

- I) Dueños, socios o accionistas: les interesa con el fin de -- justificar decreto de dividendos, determinación de la productividad de su inversión y el valor real de la misma.

---

(4) C.P. MENDIVIL VICTOR, ELEMENTOS DE AUDITORIA, pag. 151

También desea conocer la solvencia o insolvencia del negocio y la necesidad de aumentar su capital, así como el grado de seguridad de su inversión.

- II) Consejo de administración: es necesario para determinar el riesgo en la empresa, localizar las áreas con problemas -- dentro de la misma, planear las operaciones futuras, así -- como determinar la adecuada aplicación de los recursos.
- III) Comisario: con el objeto de vigilar la administración de la empresa.
- IV) Directivos y funcionarios: con el fin de comparar lo real con lo planeado y tomar decisiones con respecto a la empresa.
- V) Proveedores: para determinar, vigilar y controlar constantemente el límite de crédito.
- VI) La banca: para determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago, así como, tener la seguridad y garantía de los créditos de acuerdo con los resultados de la empresa.

- VII) Acreedores: estos pueden ser bancarios o comerciales y les interesa para garantizar y dar seguridad a los créditos otorgados y que vayan a otorgarles, también pueden determinar la capacidad de pago a corto y largo plazo, de la entidad económica.
- VIII) Gobierno: les interesa para determinar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes en materia de pago y entero de retenciones de impuestos. También determinan el grado de productividad de la empresa para información estadística y la fijación de nuevas tasas de impuestos con aumento de las mismas, esto se obtiene a través del dictamen para efectos fiscales que se presenta ante la dirección general de fiscalización.
- IX) Trabajadores: esto es con el objeto de determinar la participación en las utilidades de la empresa, que les corresponde.
- X) Inversionistas: les interesa este informe u opinión que emite el auditor sobre los estados financieros, porque con base en este dictamen podrán tomar decisiones relativas a efectuar inversiones a futuro.

En base a lo anteriormente expuesto sobre el dicta--

men, se puede concluir que este documento formal que emite el licenciado en contaduría independiente, es el objetivo fundamental de la auditoría de estados financieros, además de ser un documento de suma importancia para la empresa y terceros, en la toma de decisiones, por lo que es necesario remarcar esta actividad que desempeña el empresario con el objeto de obtener financiamientos adecuados para así poder cumplir con las metas marcadas por la empresa y ésta pueda seguir subsistiendo.

## 5) Eventos Subsecuentes

Dentro del examen que practica el licenciado en contaduría independiente como auditor, sobre los estados financieros de una empresa, existen períodos durante los cuales este profesional lleva a cabo la auditoría con el propósito fundamental de emitir su opinión sobre ellos. Estos períodos se determinan de acuerdo al tipo de compromiso contraído y sistema de control interno establecido en la empresa.

Una parte de este examen se lleva a cabo antes de la fecha de los estados financieros sujetos a revisión y otra la lleva a cabo con posterioridad a esa fecha.

Estos períodos del trabajo de auditoría se clasifican en las formas siguientes:

- a) Período previo o preliminar: aquí el auditor efectúa las pruebas necesarias para que pueda evaluar la efectividad del sistema de control interno y -- por consiguiente determine el alcance y el tipo de pruebas que aplicará para la obtención de la evidencia necesaria en relación a los datos que presentan los estados financieros que pretende dictaminar.
- b) Período final: aquí el auditor recava pruebas sustanciales las cuales vienen a ser el complemento de la evidencia necesaria, en relación a las ci -

fras y hechos que presentan los estados financieros objeto de su revisión.

No solamente existen periodos, en el trabajo del auditor, que sean posteriores, sino también hay etapas a la fecha de los estados financieros objeto de examen, en donde estas etapas posteriores, en su conjunto, se identifican como eventos -- subsecuentes.

#### 5.1) Concepto

El IMCP, define estos eventos subsecuentes de la forma siguiente:

"Son transacciones, sucesos o acontecimientos que ocurren dentro de la etapa posterior a la fecha de los estados financieros, su tratamiento y las revelaciones correspondientes a que den lugar"

Es importante mencionar que estos eventos no comprenden hechos o situaciones ya existentes a la fecha de los estados financieros y que el auditor conoce posteriormente a la fecha de emisión de su dictamen.

Las características de estos eventos deben ser analizadas por el auditor para determinar si el efecto, que tengan en la estructura financiera de la empresa, debe ser incorporado en los estados financieros.

Esta incorporación se hace a través de ajustes o solamente hacer la mención correspondiente por medio de una nota a los estados financieros. Para lograr este análisis el auditor debe cumplir con los procedimientos de auditoría establecidos por el INCP, los cuales son:

- A) Conocer los eventos o transacciones que puedan afectar de manera considerable e importante a los estados financieros y que suceden en alguna de las etapas siguientes:
- 1) En el período comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del dictamen, que generalmente es el mismo en que el auditor se retira de las oficinas del cliente.
  - 2) De la fecha del dictamen a la fecha en que lo entregue al cliente.
  - 3) En el período comprendido entre la fecha del dictamen y la fecha en que, por propósitos diversos, se le solicite emitir nuevamente su opinión.
- B) Evaluar si el evento requiere de ajuste o solamente revelación.

Los eventos que requieren ajustes, se debe a que modifican o afectan de manera importante la situación financiera de la empresa y que se debiera reflejar en los estados financieros. Los que solo requieren revelación, es importante ya que es necesario conocer su efecto en etapa posterior, a los estados financieros.

El ajuste y la revelación de estos eventos es muy --- importante ya que es necesario conocer el efecto que pudieran tener en la empresa y por consiguiente en los estados financieros, ya que en base a estos se podrian ver afectadas las decisiones de la alta gerencia y que son las que lograrían una buena administración en la empresa.

Como ejemplos de eventos subsecuentes que requieren ajustes o revelación tenemos los siguientes:

#### AJUSTES

- a) Por una pérdida considerable, o por un saldo de un cliente que es incobrable por su situación financiera en quiebra, que se da en fecha posterior a la de los estados financieros.
- b) Por baja de valor en inventarios, inversiones u otros activos.
- c) Por resolución de una demanda en contra de la empresa, -- que su monto sea superior al pasivo registrado en libros.
- d) Por devolución considerable de mercancías vendidas en el ejercicio auditado, las cuales estaban registradas.

#### REVELACION

- a) Cambios en el capital contable, como consecuencia de modificaciones al capital contable, ya sea por cambios en el capital social o por el pago de dividendos.
- b) Contraer pasivos adicionales, de importancia, a los existentes a la fecha de los estados financieros.
- c) Por daños ocasionados en los activos de la empresa por -- siniestros ocurridos en ella o en el país.

## 5.2) Importancia

Los eventos subsecuentes son muy importantes, porque al no ser del conocimiento del auditor y que no estén bien definidos por él, así como no conocer el efecto que producen en la empresa, ocasionaría que la opinión emitida por este profesional se vería afectada en cuanto a su veracidad y confiabilidad y como consecuencia conduciría al error y equivocación en las decisiones que tomen las personas interesadas en el dictamen.

Además de lo anterior, es importante conocer estos eventos, porque de esta manera se determinaría hasta dónde se responsabiliza el auditor en el examen practicado a los estados financieros de la empresa, ya que de no ser así, este profesional sólo se limita a dar su opinión hasta la fecha de los estados financieros y no es de su responsabilidad llevar a cabo procedimientos adicionales por el período en el que se sucedan los eventos subsecuentes, así como determinar el efecto que tendrían dentro de la situación financiera de la empresa y mucho menos emitir una opinión sobre estos. En este caso sólo su responsabilidad se limitaría a dictaminar el ejercicio que terminó a la fecha de los estados financieros que se le presenten.

### CAPITULO III

#### LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

- 1) Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y la auditoría de estados financieros proforma.
- 2) Aspectos del Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, relativos al desarrollo de una auditoría de estados financieros proforma.
- 3) Programa de trabajo para el desarrollo de una auditoría de estados financieros proforma.

### III. LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

- 1) Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y la auditoría de estados financieros proforma.

La utilidad del dictamen del licenciado en contaduría para terceros usuarios de la información financiera, a originado que sus servicios como auditor sean solicitados con el objeto de que emita su opinión sobre estados especiales.

La revisión que se efectúa para emitir una opinión sobre estados especiales y más concretamente de los estados financieros proforma, requiere un tratamiento especial, el cual se encuentra regulado por normas establecidas por el IMCP.

Las normas generales y las normas relativas a la ejecución del trabajo, son aplicables a los trabajos que impliquen la emisión de la opinión, por parte del licenciado en contaduría independiente, sobre los estados financieros proforma. Esta aplicación se realiza de acuerdo con el grado apropiado en relación a la naturaleza de la responsabilidad que tenga este profesional con su cliente o la sociedad de su país.

La norma principal que tienen los estados financieros proforma para ser identificados, es que deben incorporar transacciones ya efectuadas o bien transacciones u operaciones que

están en estudio o que no se han consumado pero que tienen un alto grado de probabilidad de que lleguen a efectuarse. Además de esta; se regulan por las siguientes normas los estados financieros proforma, las cuales han sido establecidas por el IMCP:

- 1) Sólo podrá dictaminarse sobre estados financieros proforma siempre y cuando estén basados en estados históricos dictaminados.

Es decir, la opinión emitida por el Licenciado de contaduría independiente de los estados financieros históricos, no es aplicable a los estados proforma, pero en algunos casos es necesario que este profesional examine estos estados exprese su opinión acerca de ellos, pero lo debe hacer con la mayor prudencia posible. Este cuidado, obliga al auditor a tener como base estados financieros que hayan sido dictaminados o que estén en condiciones de ser dictaminables, porque de las cifras que se presenten en los estados financieros proforma se podrá emitir una opinión, ya que se tienen como base datos que se han examinado. En el caso de que las cifras base, en las que se apoyan los estados financieros proforma, no hayan sido examinadas, pero que las operaciones posteriores que se incorporen, hayan sido o pudieran ser objeto de un examen. El auditor no está apto para poder emitir una opinión, ya que está faltando a esta norma.

- 2) Obtener evidencia suficiente y competente sobre las operaciones posteriores a las que se les está dando efecto retroactivo si es que ya ocurrieron o bien asegurarse de que exista un alto grado de certeza de que esos hechos ocurrirán.

De acuerdo con las normas relativas a la ejecución del trabajo, que se trataron en el capítulo II, el auditor para poder dictaminar cualquier tipo de estados financieros es necesario que obtenga evidencia suficiente y competente, ya que con esta fundamentara su opinión. Y como consecuencia, es importante para poder dictaminar estados financieros proforma, que se utilicen estados financieros históricos y que las operaciones a las que se les dé efecto también puedan ser examinadas por parte del licenciado en contaduría independiente como auditor.

En general los convenios y acuerdos que tengan el consejo de administración o la asamblea de accionistas quedando asentadas en los libros de actas, constituyen la evidencia, para el auditor, de que estas situaciones tienen la probabilidad de ocurrir. Por tanto, aquellas transacciones ocurridas o que tienen la posibilidad de efectuarse, el auditor deberá darles el efecto cuantitativo y cualitativo, examinando la documentación, registros de contabilidad y otras evidencias que considere necesarias y suficientes en las circunstancias.

- 3) Los estados financieros que se acompañen al dictamen del licenciado en contaduría, deberán estar claramente marcados como proforma y las operaciones subsecuentes a las que les esté dando efecto retroactivo deberán estar claramente explicadas en notas a dichos estados.

Existen varias formas de presentación de los estados financieros proforma, por lo que es necesario que se indique claramente que son proforma, además se recomienda que estos estados se preparen en tres columnas para señalar:

- Saldos históricos
- Operaciones que provocan los cambios en la estructura financiera
- Saldos proforma

En cualesquiera de los casos, las operaciones subsecuentes a las que se les está dando efecto retroactivo, deben explicarse de manera clara y precisa para poder señalar las operaciones que ya se han consumado a la fecha de los estados financieros.

- 4) El dictamen del licenciado en contaduría deberá indicar que se refiere a estados financieros proforma y que se da efecto a las operaciones y hechos subsecuentes descritos como si hubieran ocurrido precisamente al cierre de las operaciones del último día del ejercicio dictaminado.

Es importante que dentro de la redacción del informe se haga mención de que son estados financieros proforma y ade-

más que se esta dando efecto a operaciones que se consumarán - posteriormente a la fecha del cierre de ejercicio y que estas se describen en las notas que se adjuntan a los estados financieros proforma. La comisión de normas y procedimientos de auditoría del INCP hace patente la importancia de esta mención - dentro del dictamen, ya que así no se conducirá erróneamente - al lector de este documento. La redacción del concepto que se debe incorporar al dictamen es:

"...dando efecto a las operaciones posteriores que - se describen en la nota No...., como si hubieran ocurrido a esa fecha"

6

"....como si las operaciones posteriores descritas en la nota No.... hubiesen ocurrido precisamente al cierre de las operaciones del último día del ejercicio"

- 5) Cuando existan salvedades, observaciones o aclaraciones a los estados base, deberán consignarse también en el dictamen sobre los estados proforma.

En realidad el dictamen de los estados financieros -- proforma viene a ser con el mismo que se dio sobre los estados financieros históricos, porque para formular los estados financieros proforma y dictaminarlos es necesario basarse en estados financieros dictaminados que sean reales, por lo que si la opinión de estos últimos es limpia, con salvedades, negación o

abstención, no puede haber omisión o cambio alguno en el dictamen de los estados proforma. Sólo se debe mencionar que se incorporan transacciones a las cifras o datos históricos, pudiendo ser estas operaciones posteriores consumadas o que tienen grandes posibilidades de consumarse, como ya se dijo.

En el capítulo siguiente de este trabajo se dan los modelos del informe que presenta el licenciado en contaduría como conclusión de su examen practicado sobre los estados proforma.

Este dictamen, es el apoyo que toma en cuenta el cliente o el público inversionista para la toma de decisiones, ya que tienen la confianza de que está elaborado bajo los principios que regulan la actividad del auditor, por lo que es importante mencionar que el dictamen de estados proforma debe estar apoyado sobre las normas que establece la comisión de normas y procedimientos de auditoría del IMCP, para imprimirle un sello de confianza a este informe y que a su vez apoye a terceros para que no los conduzca a conclusiones equivocadas. Y así se les podrá dar la seguridad necesaria para que confíen en que la decisión que tomen es para el bienestar de la empresa, por la que están luchando para que pueda seguir operando y les genere una ganancia y así puedan contribuir con el desarrollo económico dentro de la sociedad a la cual pertenecen los profesionistas de esta área.

- 2) Aspectos del código de ética profesional del IMCP, relativos al desarrollo de una auditoría de estados financieros proforma.

Dentro de los miembros de una sociedad es necesario que estos tengan una ética, es decir, que este grupo de personas se encuentren reguladas por normas, reglas o principios morales, los cuales controlan su conducta diaria, con sus colegas y con sus semejantes.

Si se considera necesario en una sociedad el tener establecidos ciertos patrones que regulen la conducta de sus integrantes, con mayor razón en el desarrollo de una actividad profesional, porque así se logra mayor solvencia moral en la sociedad en la cual se ejerce esta actividad.

Es por esto que fue creado el Código de Ética Profesional por el IMCP, ya que se necesitaba una guía para la acción moral, además mediante este código la profesión hace patente su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y de crear un respeto para sí misma.

Existen en este Código principios de ética que se aplican directamente a nuestra profesión y que se refiere a ellos el IMCP como postulados, los cuales se agrupan de la siguiente forma:

- Relativos a la responsabilidad del profesional frente a la so ci dad.
- Los que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales.
- De responsabilidad para la profesión.

En las actividades que realiza el licenciado en conta dur ía independiente, se encuentra la de auditor, la cual viene a ser, a mi juicio, la más importante porque este profesional es responsable mediante el informe que rinde, de las decisiones que tomen los dueños, accionistas, administradores o inversionistas, ya que estas personas confían en esta información porque está respaldada por la firma de este profesional, la cual está regulada por principios y normas que se encuentran establecidas en un código el cual no debe ser violado, porque es el -- que le imprime confianza al trabajo que desempeña el licenciado en contaduría.

Este código, mediante sus normas, viene a regular las actividades del contador y también delimita su campo de acción -- ya que para poder expresar su juicio que:

- Sirva de base a terceros para tomar decisiones, el licenciado en contaduría deberá aclarar la relación que guarda ante -- quien patrocina sus servicios.
- Además deberán contener la exposición de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que se pueda conducir al error.

- Los informes de cualquier tipo que emita el licenciado en contaduría con su firma, deben ser sólo los que se den como re-- resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión.
- Este profesional no acepte tareas para las que no esté capacitado y no debe utilizar sus conocimientos profesionales en ta reas que afecten a la moral.
- Al firmar informes de cualquier tipo, este profesional será - responsable de ellos en forma individual.
- El licenciado en contaduría no tenga parentesco alguno, sien-- do este afín, consanguíneo o civil, con el cliente, para que pueda ser imparcial en el juicio que emita.

Se puede decir, que estas normas son las generales para que este profesional emita su opinión de estados financieros históricos, pero el IMCP a través del código de ética profesional, establece una norma específica que se debe cumplir para poder emitir un juicio sobre estados financieros proforma, sin -- faltar a los principios que rigen esta profesión; este postulado menciona que:

"Ningun profesional en contaduría que actúe indepen- - dientemente, permitirá que se utilice su nombre en re lación con proyectos de información financiera o esti maciones de cualquier índole, cuya realización depen- da de hechos futuros, en tal forma que induzca a cre- er que este profesional asume la responsabilidad de - que se realicen dichas estimaciones o proyectos."

Por esta razón, la comisión de normas considera importante distinguir en los estados financieros proforma las operaciones a las que se les da efecto retroactivo por haberse consumado o bien que existe un alto grado de certeza que se efectúen posteriormente o al cierre de ejercicio. Además de que es necesario que el licenciado en contaduría cumpla con las normas que se establecen para poder llevar a cabo el examen sobre estados financieros proforma, ya que estas le imprimen un alto grado de calidad, confiabilidad y credibilidad al trabajo que desempeña este profesional y al informe que rinde del mismo, para que terceros interesados en esta información, tengan una guía adecuada para la toma de decisiones y lograr el desarrollo positivo de la empresa así como el mejoramiento de sus capitales.

3) Programa de trabajo para el desarrollo de una auditoría de estados financieros proforma.

Para efectuar una auditoría a los estados financieros es necesario que el auditor lleve a cabo una planeación del trabajo de la manera más adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible.

El IMCP señala dos puntos importantes que debe conocer el auditor, para poder establecer un adecuado plan de trabajo en auditoría, los cuales son:

- a) Conocer los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- b) Conocer las características fundamentales de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación del negocio, condiciones jurídicas, aspectos impositivos y el sistema de control interno.

Para realizar los puntos anteriores, el auditor debe elaborar un PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORIA y este no es más que la formalización y representación física del plan de trabajo. A este programa de trabajo se le define como la:

"La relación escrita, generalmente detallada, de los procedimientos a seguir en el curso de un examen; señalando la oportunidad, naturaleza y extensión de estos y del trabajo, logrando evitar las omisiones y duplicaciones en el examen"

Con el programa de trabajo logra una adecuada planeación y supervisión en la auditoría, cumpliendo con la primera de las normas de auditoría, relativa a la ejecución del trabajo.

Generalmente en la práctica, por la presión del tiempo no se logra la elaboración escrita y detallada de un programa de trabajo antes de iniciar la auditoría. Este programa se formula en papeles en los cuales se anotan los siguientes puntos:

- a) Procedimientos: se señalan los métodos a seguir para efectuar la auditoría, de acuerdo al orden que -

muestran las cuentas en los estados financieros -- hasta concluir con las cuentas de resultados.

- b) Extensión: que debe y que se puede incluirse en el procedimiento.
- c) Oportunidad: época o fecha en que debe efectuarse el trabajo específico.
- d) Auditor: responsable de resolver el punto o puntos particulares.
- e) Tiempo estimado: horas que se espera emplear para llevar a cabo la auditoría.
- f) Tiempo real: son las horas que realmente se emplearon.
- g) Variación: señala las desviaciones entre los dos tiempos y se hacen las explicaciones pertinentes.
- h) Observaciones: se señalan aspectos especiales, en relación con el trabajo o cuenta a revisar.

Para la formulación del programa de trabajo, se toma en cuenta el tipo de examen a realizar y también las condiciones en que se encuentra el control interno en la empresa, ya que al ser deficiente este control el auditor debe aumentar el número de pruebas por los problemas que tiene; pero por si el contrario este control es eficiente no habrá ampliación de dichas pruebas. Como se puede observar las pruebas pueden ser reducidas o ampliadas según sea el caso, pero siempre y cuando el auditor quede satisfecho de los elementos que ha reunido para poder fundamentar su opinión que emitirá de los estados financieros.

Para tener la visión total del examen que se pretende realizar se deben tomar en cuenta los elementos siguientes:

- a) Boletines de la comisión de normas y procedimientos de auditoría del IMCP: con el fin de determinar si se cumplieron con las normas y que procedimientos se aplicaron en el caso.
- b) Papeles de trabajo de la auditoría anterior: con el fin de determinar si las pruebas se han reducido o ampliado con respecto a auditorías anteriores o bien si existe alguna salvedad para orientar el trabajo a definir su subsistencia o eliminación.
- c) Estudio y evaluación del control interno: para poder determinar la extensión de las pruebas a aplicar en la empresa dadas las condiciones de este control.
- d) Datos de la investigación de aspectos generales y específicos de la empresa: esto es con el fin de conocer el tipo de empresa y su giro productivo, así como sus productos que elabora, para seleccionar al profesional que sea capaz de llevar a cabo el examen adecuadamente de acuerdo a las características que presenta la empresa.
- e) Estados financieros y sus anexos de la fecha de la revisión: para así conocer más ampliamente los problemas específicos -

que requieren revisión y actualización.

f) Análisis financiero: este punto es básico en la planeación de la auditoría, ya que por medio de este el auditor podrá darse cuenta de aspectos importantes que se conocen mediante un índice o una variación significativa y que ameritan atención o estudio especial en la auditoría. Estos índices o variaciones pueden ser positivos o negativos para la empresa, provocando una ampliación al programa de trabajo para poder explicar satisfactoriamente estas variaciones y sus efectos en los estados financieros y en el dictamen.

Los programas que se elaboran en una auditoría de estados financieros son de cada una de las cuentas del estado de posición financiera y de resultados, tomando toda la evidencia suficiente para poder así tener bases firmes sobre las cuales se emitirá una opinión, que será de la situación financiera de la empresa que se ve reflejada en los estados financieros que se están examinando.

Para una auditoría de estados financieros proforma, los programas que se elaboran son específicos de cada una de las cuentas que se afectan por dar efecto a operaciones posteriores ya ocurridas o bien que tienen la seguridad suficiente que van a ocurrir. Estos programas son de acuerdo a la naturaleza de los estados financieros.

Estos programas nos ayudan a determinar si resultará provechosa o no la operación a la cual se le esta dando efecto. Principalmente nos permiten conocer el costo beneficio que pudiera tener la transacción. Es decir, si una empresa necesita un financiamiento económico por medio de fuentes externas para poder lograr una expansión en cuanto a la producción y distribución de los artículos que tienen a la venta. Esto implica un prestamo el cual genera intereses y con este se compra maquinaria para ampliar la producción y por consiguiente vender más. El incremento en las ventas genera mayores ingresos, los cuales deben ser los suficientes para cubrir el prestamo e intereses y quede aun un margen de utilidad y que no se de el caso de que los costos de esta operación son más altos que los ingresos que se obtendrian por ésta.

Como se puede observar la auditorfa de estados financieros proforma nos va a dar una visión anticipada de lo que ocurrirá si se lleva a cabo la operación que se planea, además de que la opinión que emite el licenciado en contaduría independiente en caracter de auditor viene a dar veracidad y credibilidad a la operación, pudiendo ser esta opinión positiva o negativa para que asi el público inversionista este seguro de que su inversión esta segura en esa empresa.

El presentar una opinión negativa o adversa a unos estados financieros es válida teoricamente, ya que en la practi-

ca sería innecesario presentarla porque los dueños, administradores o inversionistas buscan solo operaciones que resulten po sitivas para la empresa y quienes participan en ellos. Además que en las instituciones que presentan los estados financieros a los inversionistas, solo deben encontrarse empresas en las - cuales sus operaciones sean provechosas y que su situación financiera sea positiva para que el público que desee invertir - en ellas lo haga con la plena seguridad de que su decisión tomada es la mas acertada y provechosa.

Despues de haber señalado brevemente las principales etapas del desarrollo de la auditorfa de estados financieros - proforma por parte del licenciado en contadurfa en carácter de auditor y la confianza pública que esta opinión ha ganado; con siderando esta confianza como la base en que descansa la profe sión. Además de haber destacado en términos generales las - - principales ventajas y la importancia de los estados financieros proforma y la opinión que se emite de ellos en la actualidad.

Con lo anteriormente expuesto, se puede enfocar el he cho de que los interesados en la información financiera que -- utilizan la opinión del licenciado en contadurfa independiente, sean los encargados de solicitar opiniones sobre diversos as- - pectos, los cuales nos pondrian a reflexionar acerca del tipo- de juicios que debe emitir la profesión, de los principios y -

reglas a que debe sujetarse la emisión de las opiniones diferentes a la que tradicionalmente se ha venido expresando.

Específicamente hare' referencia sobre la opinión de información proforma o proyectada, la cual ha sido solicitada con frecuencia y que creo firmemente, cada vez, su necesidad será creciente.

Esta necesidad nace en forma a la que estableció el dictamen sobre estados financieros reales, esto se debe a la importancia creciente que conceden las empresas actualmente a los datos que muestran los resultados futuros y la necesidad de precisión en cuanto a las cifras de los costos en los estados financieros, deseando que mas que resúmenes históricos sean auxiliares eficaces que permitan una mejor toma de decisiones en relación a expectativas futuras. Este hecho de anticiparse a los acontecimientos que pudieran tener ciertas operaciones o transacciones, lo solicitan frecuentemente los inversionistas en el cuerpo de los estados financieros, para tener una idea mas clara, precisa y completa del efecto financiero que pudieran tener o hubieran tenido estas transacciones en la estructura económica de la empresa. Teniendo la certeza de que su inversión no correra ningun riesgo y con esto decidan invertir para proporcionar las fuentes de financiamiento que necesita una entidad para que pueda colaborar en la producción y desarrollo de su país.

Lo anterior se ve más claro en las constantes fusiones de compañías, que obligan a los administradores e inversionistas a elaborar estados financieros, en los cuales se les de efecto anticipado a las operaciones de fusión para saber el resultado o posibles beneficios con objeto de decidir si se lleva a cabo o no la operación o bien saber que efectos hubiera tenido el haber realizado esta transacción en fecha anterior.

También se tienen las empresas, como ya se ha mencionado, que atraviesan temporadas desfavorables y necesitan de un financiamiento, el presentar estados financieros tradicionales no les ayudaría a proporcionar un panorama amplio en cuanto al desarrollo o aplicación posterior de esta fuente económica, es por esto, que es necesario incluir en las cifras reales datos o planes futuros para que inversionistas y otorgantes de crédito tengan conocimiento de la utilización del crédito así como del resultado que se generaría al efectuar esa transacción dentro de las operaciones normales de la empresa en fecha posterior.

Lo anteriormente mencionado nos convence de la importancia que tiene la información económica que reflejan los estados financieros proforma, pero siempre surge la incertidumbre en relación a si es veraz esta información; el público inversionista, el empresario, las instituciones de crédito y en-

general todas las personas que se interesan en esta información tienen la duda razonable de su veracidad y por lo tanto no tienen una confianza total en ella.

El fin de este trabajo es dar a conocer la importancia y necesidad que tiene actualmente esta información, a la cual se le debe añadir confianza y la persona que debe dar esa veracidad y credibilidad a la información es el licenciado en contaduría independiente en carácter de auditor, ya que es el profesional idóneo para ello por las características que reúne. El emitir su opinión es muy importante, ya que así imprimirá ese sello de confianza que falta, desechando la posibilidad de que las operaciones que se reflejan a futuro se basen en planes irrealizables o inverosímiles, por lo cual incluyen cifras engañosas que a su vez reflejan una información falseada, alejando a los inversionistas y a toda persona interesada en la información que estos estados reflejan.

Este es un reto que ha enfrentado el licenciado en contaduría, de acuerdo con el juicio y experiencia de cada profesional, sin embargo considero que estos problemas no deben agobiarnos, sino que debemos tener presente que la profesión se ha enfrentado prácticamente desde su nacimiento a un sinnúmero de problemas y estoy seguro que se seguirán enfrentando en el futuro; con esto se prueba que la profesión está progresando en mejoramiento de sus técnicas de reporte y en la búsqueda de estados

mas significativos en cuanto a la información, logrando así un mayor prestigio y autoridad. Además de lograr una armonía y un mejor aprovechamiento de los recursos humanos, económicos y materiales, que estos ayudan a que el engranaje económico, político y social tenga un mejor funcionamiento para beneficio de un país, ya que este engranaje es el que puede marcar el desarrollo de un país respecto al resto del mundo.

Por lo anteriormente expuesto, considero necesario, no sólo para el licenciado en contaduría, sino para todas aquellas personas que cuentan con una profesión, que nos dediquemos a la investigación y el estudio, además de ejercer nuestra profesión con honestidad y dignidad, para poder así tener bases suficientes y conocimientos necesarios para poder enfrentarnos a los problemas que aquejan a nuestra sociedad dada la crisis económica por la que atraviesa, y el no contar con gente capaz para sacar de este problema se agudizará más día con día y así se provocaría el fin de nuestro país, cayendo en las manos de potencias económicas muy fuertes las cuales sacarían provecho del caído. Es por esto que hago este llamado por este trabajo a la gente con deseos de sacar adelante a nuestro país en todos sus aspectos, ya que los profesionistas como nosotros nos debe importar la situación diaria de nuestro país porque dada nuestra capacidad intelectual somos dignos representantes de él y por tanto tenemos en nuestras manos los instrumentos necesarios para sacar adelante y hacer más digno a nuestro país.

## CAPITULO IV

### LA OPINION DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

- 1) Concepto
- 2) Modelo del dictamen limpio
- 3) Modelo del dictamen con salvedades
- 4) Modelo del dictamen con abstención de opinión

#### IV. LA OPINION DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

A esta opinión que emite el licenciado en contaduría in dependiente en carácter de auditor se le conoce como dictamen.

El dictamen es el resultado formal de todo el trabajo de revisión de las cifras de los estados financieros que efectúa el auditor; este profesional expresa en este documento las conclusiones a las que llega respecto de la corrección contable de las cifras.

Además del dictamen tradicional existen gran variedad de tipos de informes especiales que se le pueden pedir al auditor, esto se da como consecuencia de la capacidad técnica y experiencia profesional con que cuenta este profesional.

Anteriormente se limitaba al auditor exclusivamente a los dictámenes sobre estados financieros u otras presentaciones financieras, pero actualmente se han ampliado las actividades de este profesional a la resolución de problemas de información, con respecto a impuestos, asesoría administrativa e informes especiales.

Este tipo de informes, hace unos años, se dirigían sola

mente a un grupo limitado de gente y explícitamente identificado; recientemente se les ha dado mayor circulación a estos informes entre todo el público inversionista, dependencias de crédito y gubernamentales.

Como consecuencia, dado el interés que a últimas fechas han tenido los estados financieros proforma, ha surgido la necesidad que estos estados se encuentren respaldados por la opinión del auditor para que confirmen su veracidad y la comunidad financiera esté segura de que la información que presenten estos estados es confiable y oportuna.

## 1) Concepto

Como ya se ha mencionado, el dictamen es el resultado final del examen practicado sobre las cifras de los estados financieros proforma, así como de sus estados correlativos, por el licenciado en contaduría independiente como auditor.

El dictamen que emita el auditor no podrá ser el que generalmente se utiliza para opinar sobre estados financieros reales o históricos, por lo que este profesional al cumplir con las normas de información y al ser estados proforma, debe describir inequívocamente y claramente la naturaleza de las operaciones a las que se les está dando efecto retroactivo o futuro.

La descripción que se haga de dichas operaciones puede ser mediante una nota a los estados financieros y se sugiere que en un párrafo intermedio del dictamen se cite dicha operación de manera clara y con una referencia a dicha nota.

Este profesional en carácter de auditor debe tomar en cuenta para dictaminar estados financieros proforma las siguientes reglas:

- 1) Que sólo puede dictaminar el licenciado en contaduría independiente los estados financieros proforma, cuando la empresa tome en cuenta a las operaciones subsecuentes bajo las condiciones siguientes:

- a) Que de dichas transacciones exista un contrato por escrito o convenio entre la empresa y banqueros o personas de quienes el auditor quede satisfecho de que son responsables y capaces de cumplir con su compromiso.
  - b) Si el lapso de tiempo entre la fecha de los estados financieros y la fecha de la transacción es razonablemente corto. (Digamos que no exceda de cuatro meses).
  - c) Que el auditor después de haber llevado a cabo una investigación, quede satisfecho de que en el lapso de tiempo, entre las dos fechas, otras operaciones no afectaran en forma importante y adversa la situación financiera de la empresa.
  - d) Que el carácter de la transacción esté debidamente expresado, ya sea en el encabezado del estado o bien que en alguna otra parte se mencione claramente el propósito por el cual se formula el estado.
- II) Que no se debe dictaminar un estado que incluya operaciones que se contemplen, pero que no se han sucedido a la fecha del dictamen, con la excepción de que puede reconocer la propuesta aplicación del producto del nuevo financiamiento, cuando dicha aplicación este presentada claramente al frente del estado o en el dictamen y el auditor quede satisfecho de que los fondos pueden ser y serán aplicados en la forma indicada.
- III) En el dictamen relativo a estados financieros proforma, es conveniente que se use el tiempo pasado. También deberá aclararse que las transacciones comprendidas han sido definitivamente cubiertas por contratos.
- IV) Cuando el auditor no pueda dictaminar un estado financiero proforma, quizá por el tiempo transcurrido del período en que se practicó la auditoría a las cuentas, puede escribir una carta, no en forma de dictamen al destinatario, es decir, la persona quien contrato sus servicios aclarándole que se ha examinado o preparado un estado en el que se toman en cuenta correctamente según su opinión, las operaciones propuestas las cuales deben estar claramente especificadas. Este tipo de cartas se deben dar en casos muy particulares y especiales, con el mayor cuidado posible.

En resumen estas reglas bienen a delinear la actuación del auditor en cuanto a su opinión y que esta puede ser con res

pecto a estados financieros proforma, en los que sus operacio--  
nes pueden ya haberse consumado o no. Pero esta opinión sólo -  
se permitirá si la transacción es para la aplicación propuesta--  
de los productos que generaría el nuevo financiamiento. Sus --  
formas de redacción son especiales y a continuación se presen--  
tan estas formas.

## 2) Modelo de dictamen limpio

Este dictamen limpio se da cuando el auditor no tuvo limitación alguna en su trabajo, es decir, que no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con los PCGA y que no hubo inconsistencia en cuanto a la aplicación de dichos principios ni en sus reglas particulares.

A) DICTAMEN TRADICIONAL

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

Hemos examinado el Estado de Posición Financiera Proforma de la compañía X, S.A. al \_\_\_\_\_ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera - que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyo pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En este estado se ha considerado como realizado el aumento de capital social de \$ 50'000,000.00 y la emisión de obligaciones de \$ 23'000,000.00 a que se refiere la Nota 1 a los estados financieros. Los recursos correlativos fueron aplicados de conformidad con lo acordado por la asamblea de accionistas y las disposiciones de la escritura de emisión de obligaciones en la forma descrita en la Nota 1 mencionada.

En nuestra opinión los estados financieros proforma que

se adjuntan, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. al \_\_\_\_\_ de conformidad con -- los principios de contabilidad generalmente aceptados, dando -- efecto anticipado a las operaciones posteriores que se describen en el párrafo precedente.

---

FIRMA

LUGAR Y FECHA

B) DICTAMEN NUEVO

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

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros proforma que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A. al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el ejercicio terminado en esa fecha dando efecto a la emisión de obligaciones del \_\_\_\_\_ que se describen en la Nota 1 a los estados financieros, como si hubiera ocurrido a esa fecha.

---

FIRMA

LUGAR Y FECHA

### 3) Modelo del dictamen con salvedades

Cuando el auditor se encuentra imposibilitado para expresar una opinión limpia, se debe a desviaciones u omisiones que se hacen de los PCGA y de sus reglas particulares de valuación y presentación o por el hecho de haber observado inconsistencias en las bases de aplicación de dichos principios y de sus reglas particulares. También por haber existido limitación en el alcance del examen o bien que existan incertidumbres sobre la solución que se le dió a algún problema importante.

De las situaciones anteriores es muy importante que el auditor las mencione en la opinión que emite de los estados financieros. A esta opinión generalmente se le denomina dictamen con salvedades.

Estas salvedades son excepciones que afectan la opinión del auditor con respecto a la situación financiera de la entidad reflejada en los estados financieros, estas salvedades se originan por:

- a) Desviación en la aplicación de los PCGA, incluyendo sus reglas particulares.
- b) No existir una aplicación consistente de los principios.
- c) Por limitaciones en el alcance del examen practicado por el auditor.
- d) Que existan incertidumbres.

En todas las salvedades que se le presenten al auditor al efectuar el examen sobre los estados financieros, es necesario que tenga presente la importancia relativa y el riesgo probable, es decir, que estas excepciones sean de una importancia tal, que no hagan negativa la opinión del auditor sobre estados financieros, tomados en conjunto, ya que lo adecuado sería emitir una opinión negativa o adversa.

Cuando el dictamen de los estados financieros reales -- lleva dentro de su contenido salvedades, estas deben pasar al dictamen de los estados financieros proforma tal como son, ya que estos estados han sido elaborados en base a cifras reales las cuales se encuentran en los estados financieros históricos dictaminados y que esta opinión que se da de ellos se ve afecta da por excepciones o salvedades.

Este tipo de dictamen teóricamente se puede dar, pero para efecto de presentación en la bolsa de valores y que los inversionistas decidan sobre que empresa les conviene para invertir no procedería, ya que no está permitido presentar en esta institución dictámenes con salvedades, además de que en vez de atraer inversionistas, ellos buscarían la seguridad de sus capitales en empresas en las cuales su situación financiera sea buena y así sus inversiones no corran riesgo o algún peligro.

Modelos de dictamen con salvedades por:

A) Desviaciones en la aplicación de los PCGA.

Al Consejo de Administración de  
Compañía X, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y --  
excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, los es-  
tados financieros proforma que se acompañan, preparados por la  
Administración de la Compañía presentan la situación financiera  
de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los resultados  
de sus operaciones por el ejercicio terminado en esa fecha, dan  
do efecto a la emisión de obligaciones del \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ que se describe en la Nota A a los estados financieros, --  
como si hubiera ocurrido a esa fecha.

La inversión en valores que presenta el estado de situa-  
ción financiera, incluye acciones de la Cía. Y, S.A., por - -  
\$ 15'000,000.00, que de acuerdo con los estados financieros dic-  
taminados de la misma han perdido ya su valor nominal total en-  
contrándose financiada actualmente por aportaciones temporales-  
de otros accionistas.

---

FIRMA

LUGAR Y FECHA

B) Por desviaciones en la aplicación consistente de los - -  
PCGA.

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

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros proforma que se acompañan, preparados por la Administración de la Compañía presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, excepto por lo que se menciona en el siguiente párrafo, después de darle efecto al préstamo concedido por el Banco A, S.A., el \_\_\_\_\_ y que se explica en la Nota B a los estados financieros.

A partir del presente ejercicio se decidió registrar -- con cargo a resultados los intereses pagados con motivo de las construcciones y la maquinaria en proceso de instalación, cuando se venían registrando en ejercicios anteriores en el costo de la inversión correspondiente. Dichos intereses ascendieron a \$ 6'000,000.000, que de haberse continuado con la práctica -- utilizada hasta el ejercicio anterior hubieran incrementado la utilidad del ejercicio en \$ 3'250,000.00.

---

FIRMA C.P.

LUGAR Y FECHA.

C) Por limitación en el alcance del examen practicado.

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

En mi opinión con base en el examen que practiqué excepto por lo que se señala en el párrafo siguiente, los estados financieros proforma que se acompañan, preparados por la Administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, después de darle efecto al aumento de Capital Social de - - \$ 50'000,000.00 y la emisión de obligaciones de \$ 23'000,000.00 a que se refiere la Nota C a los estados financieros.

No presencié el inventario físico de herramientas, refacciones y materiales de obra a la fecha de los estados financieros, cuyo costo asciende a \$ 3'800,000.00 y no estuve en condiciones de aplicar métodos correlativos de revisión por no - - existir adecuados sistemas de control interno de los mismos.

---

FIRMA

LUGAR Y FECHA

## D) Por incertidumbres

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

En mi opinión con base en el examen que practiqué, y sujeta a los efectos que pudiera tener los mencionado en el párrafo siguiente, los estados financieros proforma que se acompañan, preparados por la Administración de la Compañía presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, después de dar efecto al préstamo concedido por el Banco Y, S.A., el \_\_\_\_\_ y que se explica en la Nota D a los estados financieros.

La empresa se encuentra en uno de los posibles casos de disolución de sociedades que indica el ART. X de la LGSM, por haber perdido más de las dos terceras partes de su capital social.

---

FIRMA

LUGAR Y FECHA

## 4) Modelo de dictamen con abstención de opinión

La abstención de opinión surge cuando existen limitaciones al examen practicado, impuestas ya sea por el cliente mismo o por las circunstancias que se presentan, las cuales son importantes ya que el auditor no puede formarse una opinión sobre -- los estados financieros en conjunto; por lo tanto el licenciado en contaduría independiente en su carácter de auditor, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando las causas que originan su abstención.

La abstención de opinión al igual que las salvedades en el dictamen de los estados financieros proforma no lograrían -- cumplir el objetivo o fin por el que se está emitiendo una opinión de este tipo de estados, es decir, no se obtendrían las -- fuentes de financiamiento necesarias para que la empresa pueda llevar a cabo sus planes a futuro o bien evitarse la quiebra de la misma. A continuación se da un ejemplo de este tipo de limitante.

## A) Abstención de opinión

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

He examinado el estado de posición financiera proforma de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos, preparados por la Administración de la Compañía, - - excepto que en atención a sus instrucciones no revise' el contrato celebrado entre el Banco Y, S.A. y la Compañía X, S.A., que ampara el préstamo concedido por el Banco a la Cía., el día - - \_\_\_\_\_, teniendo un importe de - - \$ 100'000,000.00 y al cual se le da un efecto anticipado en dichos estados.

En vista de las limitaciones señaladas en el párrafo anterior, no he podido satisfacerme de los documentos mencionados y por ello no estoy en posibilidades de opinar sobre los esta--dos financieros proforma que se acompañan.

---

FIRMA

LUGAR Y FECHA.

## CONCLUSIONES.

1. Los estados financieros reflejan las operaciones registradas por la contabilidad siendo sus principales objetivos, - el de informar respecto a la situación financiera de una entidad económica a una fecha determinada, así como de los resultados obtenidos en período de operaciones.
2. La contabilidad y la auditoría surgieron para satisfacer -- las necesidades de las entidades económicas, ya que su evolución ha sido paralela con el crecimiento de la economía y han llegado a ser factores indispensables en el ambiente social y económico cada vez más complejo y diversificado en - el que actualmente vivimos.
3. La opinión del licenciado en contaduría tiende a diversificarse y el futuro de la profesión corresponde a sus integrantes, además de la ampliación y adaptación constante de los principios y normas que regulan su actuación, con el objeto de mantener y ampliar al mismo tiempo el prestigio y - la confianza pública adquiridos.
4. Nuestro sistema económico cada vez más complejo ha obligado al hombre de empresa a tratar de anticiparse a los acontecimientos futuros, con el objeto primordial e importante para

todo empresario de tener elementos para una adecuada toma de decisiones a fin de mantenerse en un nivel cada vez mayor de competencia. Ante este hecho los estados financieros proforma auxiliados por técnicas bien definidas y cada vez más precisas, se han convertido en su principal ayuda para el cumplimiento de sus fines establecidos.

5. El licenciado en contaduría independiente, con la opinión que emite sobre los estados financieros proforma, preparados técnicamente y en base a las normas de auditoría específicas que regulan este tipo de opinión, proporciona a los dueños de negocios y a los terceros interesados en esta información un documento en el cual confían, ya que se ha elaborado este informe sobre bases reales y confiables, para que así estas personas puedan tomar decisiones que a corto o mediano plazo les generen resultados satisfactorios para bienestar de ellos mismos y que sus negocios puedan seguir operando.
  
6. Es necesario que ayudemos a las asociaciones profesionales, con el objeto de señalar las bases que unifiquen nuestros criterios para hacer frente a la serie de retos que se presentan y se seguirán presentando en nuestra profesión. Para que esta ayuda sea efectiva es necesario el continuo estudio e investigación, que a la vez no sólo proporcionará una ayuda para nuestra profesión sino también para nuestro-

país y así con estas iniciativas podremos ser dignos representantes de nuestra sociedad.

## BIBLIOGRAFIA

- Normas y Procedimientos de Auditoría  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
  
- Auditoría de Montgomery  
Defliese Philip                    C.P.A.  
Johnson Kenneth                C.P.A.  
Macleod Roderick                C.P.A.  
Ed. LIMUSA
  
- Auditoría I  
Osorio Sánchez Israel    C.P.  
Ed. ECASA
  
- Elementos de Auditoría  
Mendivil Escalante Victor Manuel    C.P.  
Ed. ECASA
  
- Elementos de Auditoría Financiera y Operacional  
Amador Réne                    C.P.  
Ed. PAC
  
- Los Estados Financieros y su análisis  
Gutiérrez Alfredo            C.P.  
Ed. C.F.E.
  
- Temas Prácticos de Auditoría Modulo 10  
Del Valle Noriega Jaime            C.P.  
Gómez Espiñeira Antonio        C.P.  
Ed. Dofiscal Editores

- Código de Etica Profesional  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
  
- Problemas de Finanzas Método Autodidáctico  
Robinson Roland C.P.A.  
Johnson Robert C.P.A.  
Ed. CECSA
  
- Las Finanzas en la Empresa  
Fernández Moreno Joaquin C.P.  
Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas México /
  
- Efecto de la Inflación en los Estados Financieros y la Opinión del Auditor Independiente  
Fabila Monroy Victor Tesis para C.P.  
I.P.N. E.S.C.A. 1979
  
- Estados Proforma y los Problemas de su Dictamen  
Rivera Quijano Luis Tesis para C.P.  
U.N.A.M. F.C.A. 1971
  
- El Dictamen sobre los Estados Financieros Presupuestos  
Figueroa Larrabaquio Rodolfo J. L. Tesis para C.P.  
I.T.A.M. 1977