

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

U. N. A. M.

**• IMPORTANCIA EN LA FORMULACION
DE LOS INFORMES DE AUDITORIA
EXTERNA**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
CONTADOR PUBLICO
P R E S E N T A
JOSE LUIS SARMIENTO BUITRON





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

HONORABLE JURADO:

Sr. C.P. Manuel Duran Silva.

Sr. C.P. Felix Elizundia Charles.

Sr. C.P. Luis Arredondo Cepeda.

A mi Querida Facultad.

Quiero hacer una especial mención
al Sr. Lic. Alfonso Corona del Rosal,
al Sr. C.P. Arturo Elizundia Charles
al Sr. C.P. Luis Arredondo Cepeda.,
por la inapreciable ayuda que
me han brindado.

A mis Padres:

con todo el cariño, gratitud y respeto

que me merecen.

A Patricia

con todo mi amor.

A mi hermano, Miguel

A mis maestros y amigos.

I N D I C E

	Págs.
<u>INTRODUCCION</u>	1
<u>CAP. I .- DICTAMEN</u>	4
a) QUE ES Y COMO SE ORIGINO	4
b) CONTENIDO	5
c) REQUISITOS TECNICOS	12
<u>CAP. II.- INFORME LARGO</u>	16
a) OBJETO	16
b) CONTENIDO	17
c) NORMAS EN SU ELABORACION	25
<u>CAP. III.- INFORME DE OBSERVACIONES Y SUGESTIONES</u>	30
a) OBJETO	30
b) CONTENIDO	33
c) NORMAS DE SU ELABORACION	35
d) UTILIDAD QUE REPORTA	38
<u>CONCLUSIONES</u>	42
<u>BIBLIOGRAFIA</u>	44

INTRODUCCION

El trabajo profesional que lleva a cabo el Contador Público al realizar una auditoría de estados financieros en una empresa, siempre tendrá como finalidad el formarse un juicio acerca de la razonabilidad con que se presentan las cifras contenidas en los estados financieros, con el objeto de estar en posibilidad de emitir una opinión acerca de los mismos.

Cuando el Contador Público ha reunido todos los elementos de juicio necesarios y suficientes para poder expresar una opinión, y ha concluido con el trabajo de auditoría, procederá a informarle a su cliente, cual ha sido el resultado de su examen, motivo por el cual, le indicará por medio de los informes de auditoría (dictamen, informe largo e informe de observaciones y sugerencias), los resultados obtenidos. Tan importante es el desarrollo de la auditoría propiamente dicha, o sea, el aspecto de haberla planeado, programando el trabajo, el tiempo requerido, la evaluación del control interno, la revisión de los diversos rubros de los estados financieros, etc., y el efectuar una adecuada supervisión en la secuencia del mismo, como el hecho de indicarle al cliente ya en forma escrita, las conclusiones a que llegó en el desarrollo de la auditoría; por lo que, de aquí se desprende lo primordial de que, dichos informes sean elaborados de la mejor forma posible ya que éstos servirán de base a terceras personas de todas índole, para poder tomar decisiones y el éxito o fracaso que obtengan, dependerá en gran parte de la veracidad de la información en que se apoyaron; es por eso que, el Contador Público debe tener siempre en mente que aquellas personas que hagan uso de sus informes, o de cualquier información que elabore, normalmente no tienen los conocimientos técnicos necesarios para poder comprenderlos, en virtud de que no están empapados con los términos contables que rigen en nuestra profesión de tal manera que es indispensable que cualquier trabajo que éste exponga sea -

siempre expresado en una forma clara, precisa, accesible y de manera uniforme, debiendo tener cuidado en la calidad y extensión del mismo.

En la actualidad el mundo moderno de los negocios, exige de una eficiente administración para poder llevar a cabo los planes trazados por el Consejo de Administración de una empresa, motivo por el que los informes de auditoría se constituyen en un gran auxiliar de la gerencia o dirección, para poder efectuar el logro de sus fines.

Lo que pretendo hacer notar en este trabajo, es precisar la importancia que reviste la elaboración de los informes de auditoría, en su preparación, formulación, contenido, redacción, etc., ya que, si éstos son preparados adecuadamente, pueden reportar gran utilidad en un momento dado, al ser usados por la gerencia o dirección de una empresa, para resolver determinados problemas, corregir ciertas deficiencias, llevar a cabo un plan, etc.

Es así como el dictamen o informe corto, surgió precisamente entre otras cosas, como consecuencia del incremento que tuvo el mercado de valores, en donde era indispensable contar con una opinión independiente para que el público pudiera tener confianza, es decir, el dictamen surge como consecuencia de una necesidad por parte de terceras personas de contar con una opinión no restringida acerca de la razonabilidad de la situación financiera de una empresa; sin embargo, antes el Contador Público, certificaba los estados financieros de su cliente, lo que denotaba el hecho de asegurar que los números de los estados financieros, eran completamente reales y ciertos, pero con el transcurso del tiempo se llegó a la conclusión de que el profesionista solo daría una opinión razonable sobre la situación financiera de la empresa, en virtud de que muchas veces se carecerían de elementos para asegurar una determinada situación totalmente real, al no poder comprobar cabalmente

determinados rubros de los estados financieros.

Posteriormente, surgió el informe largo debido al requerimiento de estas personas, de contar con una información más completa, que las simples cifras del dictamen, en donde ya se comentará en forma razonada, los resultados de operación y la situación financiera de la empresa en un período determinado. Este informe satisfará las dudas que tuvieran las personas, teniendo la certeza de los principales aspectos que quisieran conocer, como por ejemplo, cual fue la utilidad, a qué se debió principalmente, en cuánto aumentó en relación al ejercicio anterior, etc.

Por último, se tendrá el informe de observaciones y sugerencias, que presentará las deficiencias advertidas de control interno, o procedimientos de contabilidad, con el fin de presentar tales deficiencias encontradas a través del examen efectuado tanto en las revisiones preliminares, como en la final y las sugerencias concretas para corregirlas, de suerte que, dicho informe será de gran utilidad a la empresa por los beneficios que podrá brindar a los directivos de la misma, como se comentará posteriormente.

CAPITULO I - DICTAMEN

a.) QUE ES Y COMO SE ORIGINA

El término dictamen es utilizado en forma oficial por las diferentes publicaciones que ha hecho el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, donde se define el dictamen de la siguiente manera:

"El dictamen del Contador Público puede definirse como el documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente". A su vez, el reglamento de ética profesional al respecto, dice lo siguiente:

" Los dictámenes, opiniones o informes que emita el Contador Público, con su firma, deberán ser necesariamente fruto de una revisión practicada por él, con su supervisión o la de algún miembro o empleado de su firma. Podrá suscribir a aquellos informes, dictámenes u opiniones que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto o de Institución similar, ya sea nacional o extranjera".

Por lo tanto, el dictamen desde el punto de vista del Contador Público Independiente, es la opinión con base en el juicio que se ha formado, de la situación financiera y de los resultados obtenidos por una empresa en un periodo determinado.

Los estados financieros cuya elaboración queda plasmada en una serie de convencionalismos o principios contables, reflejan una visión sobre la situación financiera y los resultados obtenidos en una empresa, de aquellas personas que se han encargado de

de aplicar tales principios o convencionalismos. El aspecto de la decisión de que están in vestidas las personas que los elaboran, trae siempre implícito el peligro de que voluntaria o involuntariamente hayan omitido ciertos principios contables, los hayan aplicado de una manera impropia, o caigan en errores imputables a la naturaleza humana.

Normalmente, las personas que los necesitan o utilizan, tanto para apreciar el pasado como para poder estimar el futuro, reconocen esta situación, por lo que sienten la necesidad de confirmar la opinión expresada en dichos estados financieros; con tal moti vo, se recurre al Contador Público ya en su carácter de profesionalista independiente, con el objeto de que apruebe o corrija la opinión de quienes los han formulado. De tal forma que aquí precisamente surgirá la auditoría ya con carácter independiente y, como conse - cuencia de ésta, el resultado de la misma, que quedará plasmada en el dictamen de esta - dos financieros, que como se comentó anteriormente, es una de las bases más importantes con que cuentan los hombres de negocios para poder formarse un juicio acerca de la empre - sa, y así estar en condición de tomar certeras decisiones, ya que en muchas ocasiones, el éxito o fracaso de una decisión depende substancialmente de la integridad de la informa - ción financiera en que se apoyaron.

b) CONTENIDO

Por lo general el dictamen se forma de dos párrafos, en el primero se hace - mención al alcance de la revisión efectuada con motivo de la auditoría, y los métodos que se siguieron para llevar a cabo la revisión. El segundo párrafo es de suma importancia, ya que indica la opinión del Contador sobre la situación financiera y los resultados de opera - ción que presentan los estados financieros, revisados.

Es muy importante que se tenga conciencia del significado de cada una de las frases que empleamos en el dictamen de estados financieros, frases que desde luego no fueron escogidas al azar, sino que han sido el resultado de un minucioso estudio con el fin de que cumplan su cometido, nunca debemos olvidar su significado por la rutina de usarlo constantemente.

Precisamente por esto es conveniente que el Contador Público, debe tener siempre en mente el objeto de cada una de las frases que integran el dictamen, porque en un momento dado puede ser requerido a fin de que exprese una explicación del significado del mismo, lo que implica la importancia de conocerlo adecuadamente, para poder satisfacer tal fin.

El texto del dictamen, aprobado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dice:

"He examinado el balance general de la Cía. X., S. A., al _____ de _____ de 19_____, y el correspondiente estado de resultados, por el año (o ejercicio) terminado en esa fecha. Efectué mi examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia hice pruebas de la documentación y de los libros y registros de contabilidad y apliqué otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, el balance general que se acompaña (o preinserto), y el estado de resultados que le es relativo, presentan razonablemente la situación financiera de la Cía. X, S. A., al _____ de _____ de 19____ y los resultados de sus operaciones - por el año (o ejercicio) terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases semejantes (o consistentes) con las

del año anterior".

México, D. F. a _____ de _____ de 19 _____

Firma del Contador Público

La primera afirmación que hace el Auditor en el texto del dictamen es el haber examinado los estados financieros de su cliente. El aspecto de examinar es muy amplio, ya que no se trata de una revisión en sí, ni de una comprobación de libros o de una verificación científica de lo que la Cía. expone en sus estados Financieros, sino que, más bien se trata de un verdadero examen en el cual el auditor tenderá a tener bases suficientes para determinar la integridad o buena fe con que actuó su cliente, la capacidad que posee para interpretar los principios de contabilidad generalmente aceptados y el percatarse de la aplicación de estos principios, en el caso concreto de los estados financieros que el auditor examina.

Cuando el auditor observa que su cliente ha cumplido con estos aspectos, estará en posición de emitir el dictamen correspondiente. De otra forma el dictamen dará cabida a salvedades o en última instancia no podrá ser suscrito por el Contador Público.

A continuación vemos que lo que el Auditor ha examinado, es el balance general y el estado de resultados, aunque es frecuente que se incluya algún otro estado examinado por el auditor en el dictamen, pero normalmente, se hace mención a estos dos estados financieros básicos.

Al observarse la relación que guardan estos estados financieros, no sería lógico suponer que se realizará una buena auditoría, si solo comprendió uno de estos dos es

tados financieros, ya que el balance no es, sino el resultado de una posición financiera a una fecha anterior, más los efectos que produjeron las transacciones realizadas a través de un ejercicio y hasta una fecha nueva, por lo cual quedan en esencia íntimamente relacionados el uno con el otro.

Al declarar que el examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, el profesionista pretende con este concepto, crear en las personas confianza en el dictamen, que aunque no conozcan en sí las normas de auditoría, sí sepan que se ha apegado a una serie de requisitos profesionales en la elaboración de su trabajo y, que al no conocer muchas veces a las personas que harán uso del dictamen, transmitirles la seguridad de que nuestro trabajo es realmente digno de toda su confianza y aprobación.

Sin embargo, si fuera necesario incrementar dicha confianza, quizás fuera conveniente aumentar los párrafos, desde luego tratando de no hacerlos muy extensos, si no se perdería el punto de vista principal.

Al percatarnos de esto, el Contador Público debe estar convencido de su independencia de criterio y de su capacidad profesional para llevar a cabo exámenes de estados financieros, y asimismo, deberá procurar realizar el mejor trabajo profesional que sea posible, cumpliendo con las normas que señala la profesión al respecto.

Esto será indispensable para no quebrantar la confianza de que somos merecedores por parte de esas personas, por lo que el trabajo no debe realizarse en forma anárquica o rudimentaria, sino que debe estar sujeto a una planeación adecuada y a una supervisión constante en su ejecución.

Al expresarse que en consecuencia incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría necesarios, de acuerdo con las circunstancias; se está indicando con esta frase, que el auditor deberá - llevar a cabo sus procedimientos y pruebas de auditoría, con el fin de satisfacerse, que des - de luego su alcance y oportunidad estarán sujetos a los problemas específicos de cada empre - sa y al criterio del profesional, en el momento de aplicarlos y sobre todo en el resultado de la evaluación que efectuó del control interno establecido por la compañía.

Lo que indica el aspecto en el que el auditor reúne la evidencia comprobato - ria suficiente y competente, en el grado que sea necesario para suministrarse una base ob - jetiva de su opinión sobre los estados financieros, o sea que el auditor no ha tenido ningun - na limitación para llevar a cabo la auditoría, sino por el contrario, ha sido efectuada de - acuerdo con el criterio del mismo, y la aplicación de los procedimientos quedan a su jui - cio. Estos aspectos quizás quedan comprendidos dentro de normas de auditoría general - mente aceptadas, pero sin embargo, como se comentó se incluyen por el valor que repre - senta para terceras personas en la interpretación que pudieran hacer, ya que les dará una visión más clara del alcance que efectuó el auditor en su revisión.

Al referirse a los otros procedimientos de auditoría no son aquellos que ex - clusivamente se realizan sobre los libros o documentos, sino que pueden ser de muy diver - sa índole como: observaciones y recuentos, confirmaciones directas, obtención de explica - ciones de funcionarios, inventarios físicos, etc., que en realidad, la aplicación de éstos no pueden ser uniformes o iguales, en vista de que dependerán del juicio personal de cada contador y de las circunstancias o problemas especiales que reporte cada caso.

Al mencionarse que considere necesarios de acuerdo con las circunstancias, - denota el hecho de que, existiendo una serie de métodos de auditoría, el Contador Público en el caso concreto de cada empresa, aplicará dichos métodos en medida que los juzgue - convenientes y adecuados.

Es por eso que la oportunidad con que se apliquen los procedimientos, se hará ta - mando en consideración los factores que existan en la empresa, como la eficiencia del con - trol interno, los procedimientos de contabilidad, los problemas particulares de cada caso, etc., y como consecuencia de estas situaciones, el auditor tendrá la pauta que le señale - el camino a seguir en su aplicación.

El auditor declara que los estados financieros de la empresa presentan razo - nablemente su situación financiera y los resultados obtenidos.

Al comentarse sobre la razonabilidad, se entiende que el Contador Público, de acuerdo con justicia, respalda los estados financieros, más no quiere decir que los cer - tifica, diciendo que sus cifras son exactas; esto quiere decir que en el dictamen el profe - sionista declara que, conforme al examen a que se sujetó la empresa, los estados financie - ros son correctos ó razonables.

Otro aspecto de la razonabilidad, sería que al efectuar su examen, el Con - tador Público no llevó a cabo una revisión ó una comprobación al 100%, sino que, de - acuerdo con el control interno hizo uso de sus pruebas selectivas, al aplicar sus procedi - mientos de auditoría, por lo cual la opinión en última instancia tendrá que ser razonable, no certificada.

Lo que supone que expresa una opinión, más no certifica que reflejan fielmente los resultados, ya que según se dijo, los principios de contabilidad generalmente aceptados en los que se basó la elaboración de los estados financieros, siempre estarán subordinados a la interpretación de que ellos haga el juicio o criterio personal de una persona, y por lo tanto, los estados financieros no serán exactos, lógicamente el Contador Público al brindar su opinión no la expresará diciendo que son exactos, sino que, y ante tal situación, dará una opinión razonable respecto a los mismos.

Quando se hace énfasis en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, podremos mencionar en primer lugar, que los principios de contabilidad, son un conjunto de reglas o convencionalismos que tienen por objeto que al elaborar los estados financieros, permitan una uniforme formulación e interpretación de los mismos, como por ejemplo: principio del período contable, principio de la partida doble, etc.

Con tal motivo se ha establecido dentro de la profesión, la norma de que, para que los estados financieros se puedan considerar como correctos, deberán haber sido formulados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que de lo contrario no podrá el auditor estar en posibilidad de dar una opinión razonable de los mismos.

Motivo por el cual los principios de contabilidad, en origen, son convencionalismos que se aplican en virtud de la necesidad de información que terceras personas interesadas en el negocio requieren, sin embargo, es conveniente observar que algunos de ellos podrán cambiar con el tiempo, cuando surjan más prácticas ideas, aún así, tienen como finalidad agrupar ciertos postulados, que permitan tanto establecer normas en la contabilidad, como resolver diversos problemas y tener reglas que permitan una adecuada y -

buena presentación de los estados financieros, desde luego con la idea de uniformar criterios, y de esa manera darle un fin útil a la información financiera.

Al comentarse respecto a la aplicación semejante de los principios de contabilidad, respecto al año anterior, nos menciona el boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría:

"Este requisito de consistencia siendo, como es, un requisito de conveniencia, puede ceder su lugar a razones de mayor importancia, la aplicación indiscriminada del requisito de consistencia vendría a constituir una barrera infranqueable para el progreso general de la contabilidad y para el progreso particular de los sistemas y procedimientos de contabilidad dentro de cada empresa.

No debe el requisito de consistencia detener las posibilidades de progreso - auténtico", por lo que, supone el aspecto de que la información financiera sea lo más útil posible, para lo cual se requiere que sea comparable mediante la uniformidad en su aplicación que tiene como finalidad, hacer posible la interpretación de sus elementos mediante la comparación de cifras y hechos que han sido formulados con base en las mismas reglas.

c) REQUISITOS TECNICOS

El dictamen debe reunir ciertos requisitos técnicos, según lo señala el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, donde menciona que deberá contener lo siguiente:

1. - Haber examinado los estados financieros:

a) De acuerdo con las normas de la profesión.

b) Aplicando todos los procedimientos de auditoría que considere ne

cesarios en las circunstancias.

2. - Que los estados financieros de la empresa presenten razonablemente la posición financiera a una fecha determinada. y, los resultados de operación por un período de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3. - Que dichos principios de contabilidad, fueron aplicados durante el período sujeto a su examen, sobre bases consistentes, con las del año o período anterior.

Las normas que señala el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, de ninguna manera son limitativas, sino que esto queda sujeto a los conocimientos académicos y en las experiencias recibidas por contador público en la práctica profesional.

Desde luego, que no sería lógico suponer la realización de un trabajo de auditoría con un mínimo de pruebas, sino que éstas se harán en el número y extensión que sea necesario con objeto de formarse un juicio personal y poder con toda seguridad emitir el dictamen.

Es interesante tocar lo que señala el boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, respecto a la relación que guarda el Contador Público con los estados financieros.

" En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, éste debe expresar de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros ".

Es una actitud tendenciosa la firma de un contador público en un balance general sin indicar la causa por la que firmó dicho estado financiero.

" Si se ha realizado algún examen de ellos, el contador público debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que, como consecuencia de él, asume " .

" El auditor debe declarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo razonable, la posición financiera y los resultados de operación de la empresa en la fecha y período a que se refieren y si dichos estados financieros fueron formulados de conformidad, con principios de contabilidad generalmente aceptados " .

Por lo tanto, según se ha podido observar en el desarrollo del presente capítulo, el dictamen reviste cabal importancia por la finalidad que tiene, que es el aspecto de informar si los estados financieros de una empresa, presentan o no razonablemente su situación financiera y resultados de operación obtenidos.

Por dicha importancia e información, podemos mencionar que interesa a:

- 1) Los dueños y administradores de la empresa, para saber en un momento dado en qué situación se encuentra ésta o quizás para librarse de una auditoría fiscal.
- 2) A Instituciones de Crédito y Acreedores, con el fin de conocer a su deudor y analizar la situación financiera que guarda para ver la posibilidad de otorgarle crédito, cuando se estudien los estados financieros de la empresa, respaldados por la opinión de un Contador Público.
- 3) A los inversionistas, para ver cual es el activo de la empresa, cuales son sus deudas, como está constituido su capital contable, ésto desde luego con el fin de inversión posterior.
- 4) A las diversas autoridades, ya sean fiscales del trabajo u otras, con el

fin de auxiliarse en determinados conflictos o dudas.

De acuerdo con lo anterior, nos percatamos que en virtud del interés e importancia que reviste el dictamen, la profesión ha denotado un sentimiento de constante preocupación del mismo, ya que según hemos visto a través del tiempo, se han ido modificando sus frases, siempre con el fin de superar cada vez más los servicios al cliente, y en ningún momento defraudar la confianza que nos han depositado, en el desarrollo de nuestras actividades profesionales.

CAPITULO II - INFORME LARGO

a) OBJETO

El informe de auditoría o informe largo, es un documento en el cual el contador público señala la naturaleza y alcance de la auditoría que llevó a cabo, expresando la opinión que se ha formado acerca de los resultados de operación y de la situación financiera de la empresa.

El objetivo que sigue el Contador Público al elaborar el informe largo, es el ampliar las cifras contenidas en el dictamen; desde luego que no va a dar una explicación detallada de los procedimientos que empleó al llevar a cabo su auditoría, sino que trata de explicar más extensamente las simples cifras del dictamen, como podría ser que el cliente quisiera saber en que forma están formados los saldos de los clientes o proveedores de la empresa. En este informe solo se darán comentarios sobre los resultados de operación y la situación financiera en un período determinado.

Desde luego que los estados financieros por sí mismos son información de un valor inestimable, sin embargo, esta información necesita del juicio de un intermediario, con el objeto que sea de utilidad general, es por eso que un auditor al examinar los estados financieros de un negocio, no lo hace solo con el propósito de estar en posibilidad de emitir un dictamen, sino de que dicho dictamen, pueda derivarse el informe largo.

El Contador Público dados sus conocimientos técnicos y su preparación adquirida, puede realizar trabajos de diversa índole cuyo resultado quede plasmado en un informe. Estos pueden ser de Auditoría, Financiamiento, Contabilidad, Organización, Control

Interno, etc.

Para efecto de este capítulo, solamente haré mención al informe que el Contador Público Independiente en su carácter de auditor externo, rinde a sus clientes, mediante el cual señala la naturaleza y alcance de la auditoría que realizó, su opinión sobre si -
tuación financiera, resultados y comentarios específicos sobre asuntos de interés, que en el curso de su trabajo haya encontrado.

b) CONTENIDO

La preparación del informe comienza durante el desarrollo del trabajo de auditoría, por lo que es primordial que, tanto el auditor como sus ayudantes, hagan todas las anotaciones que consideren pertinentes en los papeles de trabajo, llamados cédulas, con el fin de que, al elaborar el informe no exista la posibilidad de omitir comentarios importantes. Una vez que se ha seleccionado el material para elaborar el informe, se verán aquellos puntos que sean necesarios darlos a conocer por su importancia y se eliminarán los que dada su naturaleza, no deban ser comentados dentro del informe, o que se comentarán por separado en el informe de observaciones y sugerencias.

En este informe de auditoría, que se denomina informe largo, se hacen comentarios sobre el alcance del trabajo y sobre los rubros de los estados financieros; en algunos casos es práctica de algunos Contadores Públicos, incluir en el mismo informe las observaciones sobre el control interno y procedimientos de contabilidad y las sugerencias concretas para subsanarlas, mi opinión es que se le dé más realce e importancia a este informe, tanto por su información, como por sus comentarios y se presente por separado en el informe de observaciones y sugerencias de tal suerte que el cliente pueda distinguir claramente la finalidad que persigue cada uno de los informes.

Desde luego que no hay norma específica general para la elaboración del informe largo, sino que éste queda al criterio del contador; Yo trataré de enunciar los aspectos que considero deben tratarse en el informe largo.

Por lo cual podemos clasificar el informe largo en tres grandes grupos:

A) Comentarios sobre aspectos generales de la compañía y sobre la utilidad o pérdida obtenida en el ejercicio.

B) Comentarios sobre los resultados de operación del ejercicio.

- 1) Comentarios sobre las ventas
- 2) Comentarios sobre el costo de ventas
- 3) Comentarios sobre los gastos generales

C) Comentarios sobre la situación financiera

- 1- Efectivo en caja y bancos
- 2- Cuentas por cobrar
- 3- Inventarios
- 4- Activo fijo
- 5- Pasivos a corto plazo
- 6- Pasivos a largo plazo
- 7- Capital Contable

A. -Una empresa que se constituye con el objeto de lucro, de tener utilidades, -- justo es que sus propietarios y administradores estén interesados en saber los motivos que en caminaron a la empresa hacia tales resultados, motivo por el cual, en el informe en primer término se incluyen comentarios sobre los resultados obtenidos.

Normalmente, cuando se trata de la primera auditoría de estados financieros de un negocio, o cuando es para una nueva administración, es conveniente presentar un re sumen de la organización e historia de la empresa, donde se indique cuando se fundó la em presa, el objeto para el que fué establecida, cual fué su capital inicial y si hubo cambios subsecuentes, así mismo, cuando el cliente desea exhibir esta información a sus accionis-

tas o terceros, en forma más amplia, se incluirá los miembros del Consejo de Administración, nombre de gerentes o comisarios, características de contratos más importantes, etc.

B. - A continuación, sigue lo que podríamos llamar una segunda parte, en la cual se hacen comentarios a los resultados de operación del ejercicio examinado que para hacer una apreciación, y poder interpretarlos correctamente, es necesario saber de que elementos se forman.

Considero que sería conveniente al iniciar tales comentarios, efectuar un pequeño resumen de la utilidad o pérdida que obtuvo la empresa en el ejercicio y las principales razones a que obedeció, incluyendo el estado de resultados comparativo con el año anterior expresando en pesos y porcentajes para una mejor apreciación de tales variaciones.

1. - Posteriormente, y teniendo en cuenta la secuencia del estado de resultados, se comentarán las ventas, apuntando en cuanto variaron en comparación con el ejercicio anterior, tanto en pesos, como en porcentajes y la variación proporcional de los costos y gastos. Pueden prepararse cuadros analíticos de ventas por artículos, por zonas, por tipos de operaciones, contado o crédito, etc., y por medio de cuadros estadísticos la tendencia de éstos, en los últimos años, mencionando los comentarios que expliquen las diversas situaciones.

2. - Al comentar el costo de ventas, de igual forma que con las ventas, - compararlo con el ejercicio anterior tanto en pesos como en porcentajes; la tendencia del costo de ventas en los últimos años, en relación con las ventas netas, de tal suerte que se pueden adoptar puntos de vista de clasificación que le den interés al informe y a la vez - pongan de manifiesto hechos o situaciones no necesariamente conocidos por la dirección -

lo mismo en los elementos que integran el costo de producción, materiales, mano de obra y gastos de fabricación, analizando éstos y determinando el porcentaje que forman dentro del costo de producción, comparándolos con los del año anterior y observando las causas de cada variación; y asimismo, indicando los motivos que explican las diversas variaciones.

3. - Al estudiar el renglón de gastos, se pueden agrupar, bajo el punto de vista de la clasificación tradicional, pero quizás fuera mejor clasificarlos atendiendo al destino de los fondos erogados; ya sea de una u otra forma es conveniente el compararlos con el ejercicio anterior, con el fin de poder juzgar mejor los resultados del período, que desde luego, en el aspecto de la comparación debe existir una base y en el caso de la horizontal, la base debe ser siempre el período más antiguo de los dos que se comparan. De igual forma será conveniente el indicar a base de cuadros comparativos, las variaciones que se obtuvieron y las causas que originaron tales variaciones. De esta forma será posible determinar las tendencias del negocio en sus varios aspectos de operación, para poder saber como va marchando.

Por lo tanto, el estudio analítico del negocio permite, por último, la obtención de la información necesaria para determinar y mencionar un aspecto que toda empresa desea conocer, que es su punto de equilibrio, formado por aquella cantidad de ventas necesarias para absorber tanto los costos variables, como los costos fijos, de tal manera que no se incurra ni en utilidad ni pérdida y, así saber en qué condiciones opera y como se encuentra la empresa.

C. - Y, por último, llegamos a la tercera sección de este informe, destinada al estudio de la situación financiera, en donde quizás será conveniente empezar los

comentarios con los cambios que registró la empresa en su estructura financiera, comparándola con el año anterior y determinando porcentos, señalando los motivos de tales cambios; para posteriormente, en función del estado de origen y aplicación de recursos, mostrar en resumen, los cambios en el pasivo y capital contable de una empresa, y por consiguiente, la influencia de tales cambios en el activo de la misma. En este estado, podemos observar que los recursos provienen de fuentes propias y ajenas a la empresa, la parte obtenida en cada una de ellas y la forma como se aplicaron.

El incluir este estado dentro del informe largo, antes de comentar en forma individual las partidas que integran el balance, obedece a que al considerar completamente aislados los elementos integrantes de los estados financieros, resulta a veces de poca utilidad, haciéndose a través de este estado una ligadura clara y accesible entre el balance general comparativo y el estado de pérdidas y ganancias.

Al incluir los comentarios sobre el capital de trabajo se puede anexar en un cuadro comparativo los diversos conceptos del mismo, para advertir en qué renglones se originaron el aumento o la reducción de la liquidez de la empresa, para estimar si se mejora o se agrava la situación de la misma.

Una vez que se va a hablar de cada uno de los renglones integrantes del balance, se podría empezar poniendo un balance comparativo, para estar en condiciones de palpar de una forma más objetiva los cambios experimentados en cada renglón, observando las variaciones que en forma determinante, hayan afectado la estructura financiera.

Desde luego que no es posible dar reglas generales para la presentación del informe largo, ya que en gran parte dependerá del tipo de empresa que se trate, y los

problemas de cada una, en vista de que no serán los mismos comentarios en una empresa industrial que en una de servicios públicos, sin embargo, existirán ciertas formas de presentación que pueden utilizarse en ambas.

La apreciación a que haré mención a continuación es más bien, teniendo en mente a una compañía industrial, con aspectos comerciales en su operación.

No será lógico suponer que se adoptará una reglamentación igual para todos los casos, ya que cada empresa es diferente, pero si se puede adoptar un criterio semejante tal como lo desea la profesión en la forma de presentar la información, para que sea lo más esencial y clara posible.

Al iniciar los comentarios sobre los rubros del balance y con el objeto de que sean más significativos, es conveniente agruparlos en grandes grupos, de tal forma que será conveniente seguir el orden lógico del balance.

1) Efectivo en caja y bancos.- Bajo este rubro deberán hacerse comentarios tales como: el efectivo con que se cuenta en la caja, las cuentas de cheques con que opera la compañía, en caso de que se maneje cuenta de moneda extranjera, hacerlo notar mediante una nota, es decir en este punto observar si el saldo que se muestra, es totalmente disponible a la fecha del balance.

2) Cuentas por cobrar.- En este concepto generalmente se presenta un resumen de los saldos a cargo de los clientes, donde es importante señalar la variación en relación al año anterior, tanto en pesos como en porcientos, de tal suerte que resulta interesante incluir cuadros comparativos de los clientes, deudores diversos, documentos por cobrar y la estimación de las cuentas de cobro dudoso, asimismo, presentar cuadros

de cartera vencida por fechas de vencimientos y las que vencerían próximamente, lo que dará al lector una idea general de la política de cobranzas, así como el decir si la cartera vencida aumentó o disminuyó en relación al año anterior.

Un sumario de la suficiencia o insuficiencia de la reserva para cuentas incobrables, para saber si esta es suficiente para cubrir los quebrantos que se sufran en la cobranza.

3) Inventarios. - Es sumamente apreciativo comenzar las explicaciones con un resumen del aumento o disminución de los inventarios en relación al año anterior, tanto en pesos como en porcentajes; inmediatamente después daría realce un cuadro comparativo con todos los inventarios de la empresa: productos terminados, producción en proceso, los diversos tipos de materiales, refacciones, mercancías en tránsito y la estimación para obsolescencia y faltantes.

Posteriormente, los comentarios sobre tal aumento o disminución, en donde se localizó principalmente, y cuales fueron causas que lo originaron.

La base de valuación de los inventarios y que ésta haya estado en concordancia con la aplicada en años anteriores, es de especial interés conocer. También conviene mostrar los créditos que están garantizando los inventarios, si los hay.

Si los inventarios incluyen mercancías defectuosas, anticuadas, discontinuadas, o de lento movimiento, deberá hacerse notar claramente y asimismo, si la reserva para obsolescencia y faltantes se considera suficiente, para absorber las posibles pérdidas en la realización de tales existencias.

4) Activo Fijo, - Un pequeño resumen del aumento o disminución neto que

experimentó el activo fijo e incrementos o disminuciones en la depreciación, tanto en pesos como en porcentajes, dará gran apreciación en este renglón.

Luego, mostrar un cuadro con los saldos iniciales, los cambios observados en el período y los saldos finales, de cada rubro que integre el activo fijo, así como los terrenos, darán una visión más palpable al lector.

Una breve descripción de las adquisiciones y bajas de mayor importancia, las tasas de depreciación y la política seguida en el cálculo de la misma, en relación al año anterior; los gravámenes que recaen sobre tales activos, es necesario mencionarlos en forma detallada y, si están adecuadamente asegurados, ha sido costumbre incluirlos en el informe largo por el primordial interés que revisten.

Si existieran activos fijos intangibles, mencionar la base que ha servido para su registro contable y la forma y política como se ha amortizado, sobre todo para terceros interesados en la empresa.

5) Pasivos a corto plazo.- Comparar con el año anterior para observar en cuanto fue mayores tanto en pesos como en porcentajes.

Luego es conveniente presentar un cuadro que muestre los vencimientos y garantías por préstamos de bancos y otros acreedores.

Un sumario de las cuentas por pagar derivadas de gastos acumulados, ya que bajo este rubro se encuentran pasivos por planes de pensión al personal, sueldos por pagar, provisiones acumuladas para pago de impuesto.

De estas obligaciones es conveniente más ampliamente comentar los aspectos

tos más importantes, y que hayan actuado preponderantemente sobre la situación financiera de la empresa.

6) Pasivo a Largo Plazo.- Por su significación conviene empezar los comentarios con un resumen que muestre en cuanto son mayores o menores las obligaciones a largo plazo, en relación al año anterior, expresado en pesos y porcentajes, agregando a continuación un pequeño cuadro que muestre los vencimientos a un año y mayor de un año, señalando la garantía que revisten tales deudas.

Después comentar los cambios experimentados en el pasivo, los que hayan destacado más por su importancia en cuyo caso es pertinente, mostrar montos, tasas de interés y si hubo modificación en ésta y vencimiento.

En caso de alguna emisión de obligaciones para allegarse fondos, dar a conocer la tasa de interés, vencimiento y forma de amortizar la emisión.

7).- Capital Contable.- Cualquier modificación que se haya efectuado a la escritura constitutiva de la sociedad y que afecte al capital social, es objeto de comentario, por decir cualquier aumento o disminución que se hubiere llevado a cabo.

Apuntar el grado de independencia financiera de la sociedad, para ver si es mayor la participación de los accionistas en la empresa o de los acreedores, o viceversa.

A veces convendrá presentar los planes de reinversión de utilidades de la compañía, así como su política de pago de dividendos.

c) NORMAS EN SU ELABORACION.

Desde que se inicia la elaboración del informe, en el desarrollo del trabajo

de auditoría, es de suma importancia que el auditor así como sus ayudantes, hagan todas las anotaciones que consideren pertinentes en los papeles de trabajo, denominados cédulas, con el fin de que al proceder a elaborar el informe, no exista la posibilidad de omitir comentarios necesarios e importantes que deberán ser incluidos en el mismo.

Al estarse plasmando los comentarios dentro de las cédulas debe evitarse --mencionar información detallada e innecesaria, que podría traer como consecuencia que se perdieran de vista los puntos principales.

Normalmente, el método seguido en este aspecto por los contadores públicos, en la presentación de sus trabajos es:

- 1) Recopilación y concentración del material .
- 2) Preparación del borrador .
- 3) Revisión y Edición .

1) Recopilación y Concentración del Material .- Como se dijo anteriormente, el auditor y sus ayudantes deberán ir haciendo las anotaciones en los papeles de trabajo, que a su juicio crean pertinentes, ya que con la información que se haya recabado por el personal, servirá de base para formular el informe, de suerte que, será de gran importancia para la elaboración del mismo, todos los comentarios que se hayan determinado. Una vez seleccionado el material, se verá aquellos puntos que sea necesario darlos a conocer y, se eliminarán los que dada su naturaleza e incidencia, no deban formar parte del informe, o que deban formar parte del informe de observaciones y sugerencias, que serán comentados por separado, tales puntos se refieren al control interno, procedimientos de contabilidad o puntos específicos, que por su naturaleza son de importancia únicamente a los funcionarios principales.

2) Preparación del Borrador.- Al prepararse el borrador, deberán verse los puntos que se tratarán, ya que si hicieramos una descripción detallada del aspecto puramente técnico de nuestro trabajo, indudablemente no reportaría el interés que requeriría nuestro informe, por eso desde la selección del material que incluiremos, deberá ser hecha pensando en nuestro cliente, en sus necesidades, su educación, su tiempo, procurando transmitirle nuestra opinión en una forma que le sea útil y accesible.

3) Revisión y Edición.- Será el jefe del despacho el que revise en forma detallada el borrador presentado, haciendo las modificaciones que juzgue necesarias o bien dando su aprobación.

Una vez autorizado el borrador del informe, se llevará a cabo su mecanografía, haciendo las copias solicitadas por el cliente quedándose con una el contador público, de preferencia la primera, que servirá para cotejarse con el borrador y verificación de los cálculos aritméticos, a fin de tener la certeza que no fueron omitidas cantidades o palabras y evitar faltas de ortografía.

Por lo tanto, se trata de presentar un informe interesante para la persona que lo lea, y no un informe en el que se lean algunos renglones y el enfoque al mismo, sea dispersado; es por eso que el contador público debe buscar la tecnología adecuada para decir lo más con las menos palabras posibles y mantener la atención del lector prestando todo su interés, por tal motivo, el lenguaje debe ser claro, preciso, oportuno y evitando tecnicismos, poco usuales.

Es conveniente, que en la parte relativa a resultados y a situación financiera, se supriman cuando menos, los centavos, pero también expresando las cifras en -

millares de pesos y en donde sea aplicable, en porcentos u otras cifras relativas, omitiendo igualmente decimales.

Un aspecto sumamente importante se encuentra en que muchos hombres de negocios, no entienden de términos contables que rigen en nuestra profesión, lo que trae como consecuencia, que en todo momento, el contador público debe ser consciente de ello, para saber, en que forma redactará su informe y brinde la mayor utilidad y beneficio a las personas que hicieron uso del mismo.

Por último, es conveniente que al final del informe largo, se presente: el estado de modificaciones al activo fijo, el estado de variaciones al capital contable y el estado de costo de producción, con el fin de dar una mayor visión sobre la situación financiera que guarda la empresa.

El informe largo, es muy valioso, en virtud de ser requerido por la gerencia, dirección u otros interesados de una empresa, ya que contendrá datos estadísticos, estadísticos suplementarios, comentarios explicativos, descripción del alcance del examen del auditor, etc.

Podemos mencionar que el informe largo interesa a:

1) Los dueños y administradores del negocio, aunque las empresas preparen periódicamente estados financieros que contienen detalles de suma utilidad, sus directivos solicitan al contador público que examine tal información con el fin de tener mayor seguridad y amplitud sobre la misma y así poder tomar decisiones adecuadas, donde se justifica más la preparación de dicho informe.

2) A Instituciones de Crédito y Acreedores, a fin de conocer de una forma más completa a su deudor, a quien estudiarán la posibilidad de otorgar crédito después -

de haber estudiado los estados e información financiera de la empresa, respaldada por la opinión del Contador Público.

3) A los inversionistas; en vista de ser frecuente que estén interesados en invertir en un determinado negocio, ya sea adquiriéndolo totalmente o teniendo participación en él.

4) A las diversas autoridades, ya sean autoridades fiscales u otras autoridades como en casos de juicios o litigios.

CAPITULO III.- INFORME DE OBSERVACIONES Y SUGESTIONES.

a) OBJETO

Aún cuando al empresario primordialmente le interesa que los registros contables reflejen razonablemente la situación financiera y los resultados obtenidos, de lo cual tiene conocimiento por medio del dictámen, es lógico y razonable suponer, que -- así mismo, tenga deseos de saber en que forma se puede mejorar esta situación, ya sea con la implantación de mejores controles, con la aplicación de ciertas políticas de control interno, de ventas, etc. , lo que hace que a los hombres de negocios al informe de observaciones y sugerencias, lo encuentren como el elemento de juicio primordial tendiente a auxiliarlos en el logro de los fines de la empresa.

Por la secuencia que sigue el desarrollo del trabajo del Contador Público al efectuar una auditoría, irá palpando y teniendo conocimiento de una serie de observaciones que merecerán la atención de éste.

Categoricamente, el profesional fue contratado para emitir el dictamen de estados financieros, o sea fue el servicio para el que se le contrató, pero aún así no sería profesional que el auditor se guardara para sí, tales observaciones sin darlas a conocer a su cliente, solo porque se le contrató para dicho servicio.

Si el profesionista da a conocer a la empresa tales puntos, estará brindando un servicio sumamente valioso, ya que de estos aspectos, se tendrá conocimiento en la compañía y, asimismo, dará las sugerencias concretas para subsanar las deficiencias y el servicio que prestó, será valioso. Como un ejemplo que valdría la atención del Con-

tador Público, sería que la empresa no tuviera aseguradas sus instalaciones.

Es por eso que el auditor no solo se debe concretar a tener como fin el dar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, sino que, y por tener conocimiento de ciertas debilidades que pudiera haber en la organización, en los costos, etc., no sería profesional guardárselos para sí, solo por el hecho de que se le contrató para emitir el dictamen, por lo que estos aspectos deben ser informados a su cliente mediante comunicación escrita, y esta resulta ser el Informe de Observaciones y Sugestiones.

Podría darse el caso de que el auditor brinde una determinada sugestión en su informe para mejorar un aspecto de control interno; desde luego, el fin de esto es que los funcionarios de la empresa tengan el conocimiento de la importancia que implica poner en práctica ésta, ya que si el Contador Público la hizo, es que merece la atención de los administradores; es decir, que un aspecto importante es que se busque la mejor solución, para resolver el problema y sobre todo que la sugestión hecha por el profesional, sea aplicada oportunamente, ya que si no fuese así, perdería su gran valor el servicio, que se esta proporcionando.

Por eso el Informe de Observaciones y Sugestiones es aquel que tiene como objeto, hacer del conocimiento de la empresa oportunamente, aquellos errores o malas interpretaciones en el control interno y procedimientos de contabilidad que se estimen importantes y que requieren la atención de la gerencia. Este informe permite dar a conocer a los clientes las deficiencias encontradas a través de la auditoría, lo que las provocó, la forma más conveniente para subsanarlas y los beneficios que obtendrían al ponerlas en práctica.

Se podría pensar que cuando un Contador rinde su dictamen sin salvedades, está de acuerdo con las políticas contables o de control interno de su cliente; desde luego que no es así, ya que si el Contador brinda su dictamen sin salvedades, está de acuerdo con la razonabilidad de los estados financieros; es decir, que el dictamen se refiere al aspecto exclusivo de situación financiera y de resultados de operación, más no a las políticas de control interno ni de procedimientos de contabilidad de su cliente, -- por lo cual, de aquí se desprendió la necesidad de informar estos aspectos tan importantes por separado en otro informe, que lo podemos denominar informe de observaciones y sugerencias.

Asimismo, si estos aspectos se combinan con las deficiencias comunes que con mayor frecuencia ocasionan fracasos en los negocios, según lo deduce Dun & Bradstreet, en estudios que llevó a cabo, donde menciona que son: "Registros inadecuados, información imprecisa acerca de los costos, insuficiencia de capital o de financiamiento a largo plazo, carencia de presupuestos de erogaciones, costos excesivos de operación, control interno insuficiente o nulo, muy poco o ningún estudio de impuestos, procedimientos defectuosos de compras, políticas defectuosas de ventas, falta de control de inventarios, falta de una política eficaz de crédito o inversión excesiva en planta y equipo", y a ello se suma que el Contador Público, como base para determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría para dictaminar los estados financieros, tiene el deber de evaluar y comprobar el control interno de sus clientes, con lo que llegará al conocimiento de ciertas debilidades en la organización de las empresas y a percatarse de áreas o aspectos susceptibles de mejorarse en beneficio de una mayor organización y eficiencia, tiene que aceptarse que el papel del auditor, -- no debe únicamente limitarse a la sola emisión de su dictamen, aún cuando para ello --

haya sido contratado"; sino que, y en virtud de estos aspectos, estará en posibilidades de brindarles a sus clientes, un servicio que revista más profesionalismo y calidad, ya que éstos exigen cada vez servicios más completos y de mayor utilidad para la administración.

Por lo tanto el informe de observaciones y sugerencias, debe ser un servicio que preste constantemente el auditor, al dictaminar los estados financieros de un determinado cliente, en virtud del valioso servicio que proporciona y en ningún momento se deberá escatimar esfuerzos en la mejor presentación de éste, que en última instancia, será en beneficio del cliente.

b) CONTENIDO.

Según se ha observado en el desarrollo del trabajo, reviste cabal importancia los aspectos o puntos que deben tratarse al elaborar un informe, que en gran parte, estará supeditado al criterio personal del contador y a los problemas que revista cada caso en particular.

Hay que insistir en el hecho de que la información que debe contener este informe, está limitada por su compatibilidad con el campo profesional, con el trabajo que esté realizando y a la experiencia y capacidad del profesionista.

Aún así, pensamos si existe un modelo a seguir de lo que debe comentarse en el informe de observaciones y sugerencias, que desde luego, la profesión no lo ha determinado así, en virtud de que la preparación y contenido de dicho informe, estará supeditado a los aspectos particulares que se vayan encontrado en cada auditoría, y a la naturaleza y finalidades de cada empresa.

Por lo tanto el contador público al elaborar y presentar un informe de obser

vaciones y sugerencias, puede incluir comentarios tales, que vayan desde la elaboración de una gráfica de organización o de aquella que muestra los procedimientos de contabilidad o trámites internos, hasta hacer sugerencias concretas para mejorar los resultados de operación y situación financiera.

Para que el auditor externo esté en posibilidad de llevar a cabo de una forma adecuada su trabajo de auditoría, es importante que la empresa tenga buenos sistemas de organización financiera y administrativa, para que la contabilidad le proporcione los elementos necesarios, tanto para encauzar al auditor externo a emitir su opinión, como a los empresarios al tomar decisiones en la empresa.

De aquí, se deriva la importancia que implica la información contable, ya que el aspecto de informar es una de las funciones de la contabilidad, y con frecuencia se encuentra que esta función no se lleva a cabo debidamente, ya sea por falta de ciertos requisitos que deben tenerse en cuenta para preparar una buena información o por problemas en su implantación y funcionamiento del sistema con que se opere, o por la incapacidad de los elementos encargados de estas funciones.

En virtud de lo anterior, los estados financieros son un elemento muy importante dentro de la empresa para descuidarlos, por lo que si la empresa sujeta a revisión no produce estados financieros, de acuerdo con las necesidades de la empresa, o que contienen detalles innecesarios, o bien que éstos no son proporcionados a las personas interesadas en ellos, con la debida oportunidad, deberá ser motivo de comentario por parte del auditor.

Lo mencionado anteriormente, es un ejemplo de lo que puede comentar el auditor en el contenido de dicho informe, pudiendo incluir todos los aspectos que él con

sidere pertinente dar a conocer.

Cierto es que para poder advertir plenamente la existencia de fallas en la empresa, el contador público requerirá una preparación adicional, tanto como sea necesario, de tal suerte que al advertir los problemas de eficiencia y productividad que existan en una empresa, tenga los conocimientos necesarios para poder sugerirle lo mejor posible, para lo cual tendrá que auxiliarse de otros profesionales con objeto de conocer su opinión, si ésta coincide con la que él se ha formado y pueda por lo tanto, tener la certeza de tales deficiencias, a reserva de que éste dé a conocer la mejor manera de subsanarse.

Por lo tanto, este documento puede comprender sugerencias concretas para mejorar los sistemas de registro, control de efectivo, inventarios, pasivos etc.. Asimismo, puede incluir comentarios generales sobre la organización de la empresa, función de ventas, la bondad de los sistemas de costos, y por último, sobre resultados de operación y situación financiera.

Así pues, en el informe de observaciones y sugerencias que prepare el contador público, puede contener información relativa a cualquiera de los problemas que existan en la empresa, compatibles con sus conocimientos, dependiendo de aquéllos, la amplitud y variedad de los puntos que se incluyen en el mismo.

c) NORMAS EN SU ELABORACION.

Es frecuente que piensen las personas que la escritura refleja las características o personalidad de quien escribe. La redacción da a conocer a través de los escritos, las características individuales de su autor. Por lo tanto, de un informe de observaciones y sugerencias, la redacción no estará sujeta a una pauta fija y determinada; la for-

ma de su escritura será variable, de acuerdo con el estilo de la persona que redacte. El informe de observaciones y sugerencias, adoptará las múltiples y variadas formas que el autor le otorgue; sin embargo existen ciertas normas de carácter general que todo redactor debe tener presente, al momento de elaborarlo.

A) El Informe de Observaciones y Sugestiones, es normalmente dirigido a — personas que tienen distribuidas sus ocupaciones en múltiples aspectos relativos a los problemas de una empresa, en la que ocupan la mayor parte de su tiempo, por lo que éste debe ser redactado en forma concisa y clara, de modo que el lector pueda enterarse de su contenido con facilidad.

B) El Informe de Observaciones y Sugestiones, debe ser objetivo, y por lo tanto, basado en una situación perfectamente demostrable de manera que otorgue la seguridad de estarse refiriendo a aspectos realmente localizados y estudiados cuidadosamente, que no deje la menor duda si los errores o deficiencias, existen o no, evitándose en esa forma, cualquier situación dudosa.

C) Todo Informe de Observaciones y Sugestiones, deberá dar a conocer todas las observaciones, con sus correspondientes sugerencias.

D) Deben darse a conocer las ventajas que se puedan obtener observando — las sugerencias que se otorgan. Este aspecto observado en el informe, otorgará al lector un punto de comparación entre las consecuencias de las anomalías observadas y las ventajas señaladas, haciendo más visible nuestra intención de adherir su interés a nuestras sugerencias.

Según se comentó es de cabal importancia que el informe de observaciones—

y sugerencias sea elaborado y entregado con toda oportunidad, ya que de lo contrario los beneficios de éste se podrían ver restringidos y perdería gran utilidad.

Asimismo, el orden con que se prepare el informe, dará mayor visión y comprensión sobre los puntos que se tratan; se podría seguir por ejemplo, el orden lógico de los estados financieros, sin embargo, esto queda sujeto al criterio y forma que le quiera dar el profesional.

Estos puntos revisten suma importancia, en virtud de que si el informe no se entrega oportunamente, pierde su utilidad, y de igual manera, el orden con el que se formula, permitiría a la persona una comprensión mejor.

Hay que agregar únicamente, que además de los aspectos señalados anteriormente, el informe de observaciones y sugerencias, debe tener las características de claridad y sencillez en su contenido y que sea hecho con un auténtico espíritu profesional y en forma eminentemente constructiva, de tal manera que no se permita que se interprete como una acusación que pudiera llevar a desagradables discusiones entre ambas partes.

Por lo tanto el desarrollo de las sugerencias, así como para que éstas sean constructivas, requiere la participación activa de las personas encargadas de la auditoría, que son los Gerentes y a veces los socios, ya que éstos deben proporcionar la orientación necesaria para su elaboración. Esto se debe a que los gerentes o socios, al hacer sus sugerencias, están basados en el conocimiento que poseen del negocio del cliente, así como de las necesidades de éste.

Por otra parte, es necesario que las deficiencias encontradas en la audito--

ría y que revistan una observación por parte del personal asignado a este trabajo, como consecuencia del contacto directo que mantienen con las distintas funciones del negocio, es necesario que sean discutidas con el encargado de la auditoría, pues éste con su experiencia determinará si debe efectuarse alguna investigación más amplia, así como la forma de tratar el asunto al cliente.

Sin embargo, puede ser que un error o deficiencia observada, no pueda tener mayor trascendencia dentro de un sistema o funcionamiento general de una empresa, por lo que deben medirse, observando al ser detectadas, los aspectos de "importancia relativa" y de "riesgo probable". Su trascendencia o significación debe darse a conocer claramente en el informe de observaciones y sugerencias, así como si pudiera ser posible, cuantificarlos, consiguiendo en esa forma, una mayor consideración y atención a las observaciones que se anotan en dicho informe.

Resumiendo, la corrección sugerida, la anomalía que se intenta corregir, la deficiencia que se quiere subsanar debe darse a conocer en forma clara, anotando cuales son las ventajas que pueden obtenerse de la adopción de la sugerencia, en tal forma que el lector pueda hacer una observación superficial de ella y, sin embargo, empaparse de las consecuencias que puede tener el error, la falla o la deficiencia existente y las ventajas de la adopción de un nuevo o mejor sistema.

d) UTILIDAD QUE REPORTA.

Conforme transcurre el tiempo la profesión va descubriendo nuevas técnicas abriendo nuevos caminos, tratando cada vez más dignificar la profesión a un nivel cada vez más alto. Al considerarse el informe de observaciones y sugerencias, un servicio -

más que presta el Contador Público, razonable es pensar que reportará determinados beneficios.

Se indicaron hasta ahora los aspectos relativos al objeto que persigue el informe de observaciones y sugerencias; cual es su contenido y ciertas normas en su elaboración. Ahora se indicará cuales son los beneficios que reporta su elaboración, o sea, la utilidad que reviste el esfuerzo al realizarla o formularla, que en realidad el único móvil justificable a cualquier esfuerzo que se realice, que es en sí la misma utilidad que se obtendrá.

Anteriormente, cuando el resultado de un trabajo de auditoría era exclusivamente el dictamen del contador, la compañía sobre la que se realizaba el trabajo, no experimentaba ningún cambio que, a iniciativa del auditor, modificara en mayor o menor grado su estructura en pos de un mejoramiento.

Esta situación implicaba que al cliente, le pareciera algo simple el resultado de la auditoría, ya que no dejaba más huella del trabajo que un expediente más en el archivo del cliente. Sin menospreciar la valiosa información que estos documentos puedan otorgar, se justifica el razonamiento de dicho cliente y más si se piensa que la mayoría de las personas para quien está hecho, no comprenden el significado de sus cifras, ni pueden llegar a una conclusión útil de su lectura; tal vez al cliente le interesa el dictamen para librarse de una auditoría fiscal o para obtener un crédito, o simplemente para llenar un requisito de forma exigido por una escritura constitutiva.

A través de este capítulo, se ha tratado de esbozar la conveniencia de otorgar un informe de observaciones y sugerencias al realizar un trabajo de auditoría, ahora se puede decir con sinceridad las ventajas que reporta el otorgar este servicio adicional.

Las ventajas obtenidas en este esfuerzo adicional, cubren un aspecto mutuo que beneficia tanto al cliente como al auditor que hace las sugerencias.

Entre los beneficios que de este informe pueden obtener la empresa y el auditor, se comentarán los siguientes, aclarando que se hacen en forma ilustrativa y no limitativa:

A.- Desde el punto de vista del cliente:

- 1) Ha obtenido o mejorado sus medios de control.
- 2) Ha obtenido nuevos medios de unificación o mejorado los existentes, haciéndolos más veraces y oportunos.
- 3) Se han instalado nuevos métodos y procedimientos de trabajo o se han mejorado los existentes.
- 4) Se han adoptado sistemas que con mayor seguridad y menor esfuerzo, salvaguardan los bienes de la empresa.
- 5) El cliente se ha convencido de tener a su servicio, un profesional íntegro que le es útil y le sirve.

B.- Desde el punto de vista del auditor:

- 1) Con el informe de Observaciones y Sugestiones, y la correcta aplicación que de ella se hizo, creó procedimientos uniformes de control interno que le permitirán realizar sus próximas auditorías con mayor facilidad y rapidez, y por lo tanto, con un menor costo.
- 2) Creó las bases para que sus servicios puedan ser utilizados en otros aspectos de su especialidad como contador público.
- 3) Dió a conocer a su cliente su integridad y honradez en el cumpli_

miento de su responsabilidad profesional.

4) Dió un paso más en el desarrollo del prestigio personal y profesional en general, etc.

Por lo tanto, el informe de Observaciones y Sugerencias, es un magnífico elemento para la profesión en el desarrollo de su finalidad y tendencia de proporcionar un mayor y mejor servicio profesional en beneficio del cliente.

CONCLUSIONES:

1.- Según se vió, el dictamen reviste cabal importancia por el interés que implica para terceras personas, por lo que el contador público deberá realizar el mejor trabajo profesional que humanamente sea capaz, con el fin de no defraudar la confianza que el depositaron tales personas.

2.- El informe de auditoría, no es más que una demostración objetiva de nuestro esfuerzo y capacidad, por lo tanto, no es posible incluir en el informe, la descripción de todas las circunstancias particulares de cada auditoría que moldearon nuestro programa de trabajo, ni hacer una descripción detallada del aspecto puramente técnico del mismo, ya que se le restaría atractivo a nuestro informe, y si no mantenemos ocupada la atención del cliente en los aspectos interesantes para él, le perdería la atención al informe. Por lo que darle la secuencia lógica como empezar los comentarios con la utilidad o pérdida del ejercicio, las ventas, el costo de ventas, etc., de tal suerte que vaya ligando los diversos aspectos de la Cía. y los comprenda perfectamente. Ningún esfuerzo para elevar la calidad de nuestro producto estará de más.

3.- Por lo tanto, el Contador Público, debe presentar a su cliente un informe interesante, en el que no se omita ningún comentario de trascendencia para el negocio, debiendo intervenir su juicio personal para buscar la forma de utilizar el lenguaje con un castellano correcto, en oraciones breves y sobre todo sencillas, no técnicas, expresando lo más que se pueda con las menos palabras posibles.

4.- Uno de los medios que el contador público puede utilizar para mejorar

sus servicios, es incluir el uso del informe de observaciones y sugerencias, en aquellos trabajos que estime oportuno utilizarlo y sobre todo, en todos los casos en que realice una auditoría. Este servicio es sumamente valioso ya que el auditor, por medio de él, puede proporcionar a sus clientes sugerencias sobre aquellas situaciones observadas que pueden ser corregidas o mejoradas, pues dicho informe incluye información sobre una variada gamma de especialidades que son o pueden ser del conocimiento del Contador Público, o bien su especialidad. Como son deficiencias en el control interno y procedimientos de contabilidad.

5.- La elaboración del informe de observaciones y sugerencias no implica mayor esfuerzo, pues resulta mínimo en comparación con el esfuerzo necesario, para efectuar los trabajos generales de auditoría y los elementos para hacerlo, son los mismos que se emplean para fundamentar una opinión, sin embargo rinde grandes beneficios tanto al cliente como al auditor, lo que lo hace deseable como un servicio adicional a los trabajos de auditoría.

6.- Para obtener los máximos beneficios del informe de observaciones y sugerencias, será necesario que se entregue oportunamente, ya que de lo contrario, carecería por completo de la finalidad buscada, por eso de preferencia debe ser entregado cuando el auditor esté efectuando sus trabajos de auditoría, que tendrá como finalidad principal, que los beneficios se hagan sentir de inmediato.

BIBLIOGRAFIA.

- AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.
APUNTES SOBRE TEORIA Y PROCEDIMIENTOS. ROGERIO CASAS ALATRISTE, C.P.
- COMENTARIOS SOBRE EL INFORME DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS EMITIDO - POR UN CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE. JOSE FRANCISCO HERRERA DUARTE
TESIS PROFESIONAL.
- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
- BOLETINES DE LA COMISION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
- AUDITORIA.- INTRODUCCION A LA PRACTICA DE LA CONTADURIA PUBLICA. ERIC L. KOHLER, C. P.
- AUDITORIA PRACTICA. LUIS RUIZ DE VELASCO Y ALEJANDRO PRIETO, CC. PP.
- COMENTARIOS SOBRE EL DICTAMEN E INFORME DE AUDITORIA. MIGUEL FLORES HERREJON.
TESIS PROFESIONAL.