

2ej  
66



**Universidad Nacional Autónoma de México**

Facultad de Contaduría y Administración



**EL DICTAMEN COMO RESULTADO DE LA AUDITORIA**

**Seminario de Investigación Contable**

Que en opción al grado de:

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

P r e s e n t a :

**JOSE SALVADOR MUNGUIA**

Director de Seminario: C.P. Felipe Hernández Robles



México, D. F.

1986



## **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.

## C O N T E N I D O

	Pág.
Introducción .....	6
CAPITULO I LA AUDITORIA	
I.1 Importancia de la auditoría .....	9
I.2 Normas, procedimientos y técnicas como requisitos básicos	11
I.3 Control de calidad de la auditoría .....	27
I.4 La responsabilidad y la ética profesional del auditor ..	37
CAPITULO II EL DICTAMEN	
2.1 Concepto del dictamen .....	47
2.2 Objetivos del dictamen .....	49
2.3 Sus modificaciones a través de los años .....	50
2.4 Tipos de dictamen .....	56
2.5 Interesados en el dictamen .....	69
CAPITULO III ANALISIS	
3.1 Estructura del dictamen .....	78
3.2 Contenido del dictamen tradicional .....	82
3.3 Contenido del dictamen actual .....	84
3.4 Requisitos y responsabilidad .....	96
3.5 A quien se dirige .....	88
3.6 Lugar de emisión .....	88
3.7 Fecha de expedición .....	88
3.8 Firma del informe de auditoría .....	89
CAPITULO IV IMPACTO DEL 8-10 Y 8-11 EN EL DICTAMEN	
	90
V Conclusiones .....	136
VI Bibliografía .....	138

## INTRODUCCION

Con el ánimo de escribir algunas líneas expongo ante ustedes con interés, un tema de tantos dentro de la auditoría de estados financieros, " El Dictamen ".

Hago un esbozo de la importancia de la auditoría que, para su aplicación es de vital importancia observar las normas, procedimientos y técnicas de auditoría, herramientas para todo auditor. No olvidando la calidad y el control con que debe prepararse, que como consecuencia se verá la extensión y grado de ética profesional del contador.

Hablaré también del concepto de dictamen por diferentes autores, sus objetivos, tipos del mismo y sus modificaciones que ha tenido a través de los años, redactando el actual y a quienes interesa el resultado del mismo. Dentro de este hago un análisis de su estructura enfatizando en las afirmaciones el párrafo de la opinión y al párrafo del alcance, continuando con los requisitos y la responsabilidad del contador para preparar dicho informe, hasta terminar con la firma del dictamen.

Por último menciono el impacto que ha tenido el B-10 y B-11 en el dictamen por causa del fenómeno inflacionario y la importancia de reexpresar las cifras de los estados financieros para la toma de decisiones por los accionistas y terceras personas.

Para reflejar las consecuencias de esta técnica tan comentada y que ha traído problemas para su entendimiento, se presenta un caso práctico con la aplicación del B-10 haciendo énfasis en el método de índices que es por el que más se inclina el Instituto Mexicano

de Contadores Públicos ( IMCP ),esperando con ello para quienes se interesen se les facilite su comprensión,ya que se utilizó una forma más simplificada que el propio boletín.

Amable lector,expongo este trabajo con la seguridad de que tendrás críticas positivas y negativas,esperando tu comprensión por la poca experiencia que encontrarás reflejada en el presente seminario.

## CAPITULO I

### La Auditoria

### Importancia de la auditoría

Al considerar el desarrollo de la ciencia hemos tenido que enfocarnos a nuevos descubrimientos, los cuales han cambiado en forma significativa nuestra educación, cultura, forma de pensar y el desenvolvimiento de nuestra sociedad así como también su forma de vivir.

Esto significa el surgimiento de grandes problemas a los que el hombre se ha tenido que enfrentar y de los cuales en muchos de los casos no se han podido resolver, lo que implica la necesidad de investigar una posible solución o parte de ella.

Uno de esos problemas que nos interesa en forma particular, es el desarrollo de las organizaciones en que sus fines son de lucro y sociales, en las que surge la necesidad de estudiar la eficiencia de su estructura y administración de sus operaciones.

El contador público como auditor lleva a cabo un examen y análisis de la eficiencia y razonabilidad de la información que surge de dichas operaciones, y de sugerencias como resultado de su opinión, dándose de esta forma una vigilancia sobre la entidad de su eficiencia operacional y organizacional.

La importancia de la auditoría radica también en ser un instrumento de auxilio para el Estado, ya que mediante la dictaminación de los estados financieros que presentan las empresas se tiene un grado de confianza sobre los mismos, y no es necesario el que se lleven visitas domiciliarias para verificación de los mismos y juzgar la honestidad con que se prepararon, puesto que, el contador independiente

con sentido de responsabilidad y profesionalismo crítico y de juicio llevó su afirmación a tal información, la cual presenta una aceptación para el Estado.

Por tanto, la auditoría es un instrumento que como resultado de su trabajo podemos enfocarnos mejor sobre las deficiencias encontradas y haciendo un estudio sobre ellas, podemos presentar nuestras sugerencias con las que se trataran de emplear mejores sistemas y lograr con ello una mejor y eficiente organización.

Según el IMCP auditoría es "una actividad profesional exclusiva del Lic. en contaduría, que consiste en el examen de los estados financieros preparados por una empresa a una fecha y por un periodo determinado, con objeto de emitir una opinión por escrito llamado dictamen. Respecto a si dichos estados financieros informan de manera razonablemente satisfactoria"... ①

Cabe resaltar que la actividad privativa del contador público es la auditoría y que esta descansa en las normas, y calidad profesional y responsabilidad como se verá posteriormente. Función que le es privativa, a fin de dotarlo del más alto sentido de responsabilidad y respaldo con investigaciones sistemáticas y bien documentadas, en las cuales pueda apoyar sólidamente su opinión.

① IMCP Normas y procedimientos de auditoría, 1984.



Normas, procedimientos y técnicas como requisitos básicos.

La auditoría es una actividad profesional que conlleva al mismo tiempo una técnica especializada con alto sentido de responsabilidad pública.

El auditor como profesional se desenvuelve aplicando una serie de conocimientos que vienen a formar su técnica.

Ello implica que el auditor no únicamente tenga responsabilidad con quien contrata sus servicios, sino también con un número de personas desconocidas que utilizan la información para tomar decisiones referente a inversiones o negocios. Es por ello que la responsabilidad social de la profesión se ha forzado por prestar servicios verdaderamente profesionales con un alto nivel de calidad.

En otros años se pensaba que para lograr la revisión de una auditoría, se necesitaba de la aplicación obligatoria de procedimientos mínimos, sin embargo, al paso del tiempo y con la experiencia se concluyó la imposibilidad de lograr el objetivo de llevar a cabo una buena auditoría con tan poco sentido de profesionalismo.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica, en la que se apliquen ciertos procedimientos y como producto de la misma se obtenga un resultado indudable, todo lo contrario, la auditoría es una actividad que se desenvuelve por verdaderos profesionistas natos que lo logran mediante la aplicación de procedimientos acordes a las características de cada empresa, a la aplicación de técnicas y normas que se han tomado como requisitos para la aplicación de esta actividad. Así como madurez, experiencia y profesionalismo del auditor.

Enfatizando más en ello, al realizarse la auditoría, el cliente confía en el profesional no sólo por su capacidad técnica, sino tam-

bién en sus cualidades personales que hacen que le tenga confianza para el desempeño de su trabajo. En muchas ocasiones el beneficiario del servicio queda imposibilitado para juzgar el trabajo como producto de las decisiones tomadas por el auditor, causa por la cual se hace indispensable el que existan normas que definan las cualidades del auditor en forma estandarizada, para que de esta manera el público tenga confianza, pueda juzgar y entender el trabajo desarrollado en esta disciplina. Su aplicación tiene una finalidad y unos objetivos que se sorprenden de la misma.

Siendo el auditor un profesional independiente que da confianza con su opinión sobre los estados financieros preparados por la compañía, ésta va a dar credibilidad garantizada para las personas que van a usarlos, tomándolos como base para sus decisiones. Es por ello entonces que el trabajo de una auditoría tiene una finalidad y un objetivo que van a depender ni del cliente ni del auditor, sino, de la misma actividad profesional. Esto hace obligatorio la aplicación de determinadas normas de calidad que como consecuencia de ellas reconocen como fuente en que la auditoría es un trabajo de naturaleza profesional y que tiene características y finalidades propias que le son connaturales.

Estas normas 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... " ①

Se clasifican como sigue:

- normas personales
- normas relativas a la ejecución del trabajo y
- normas relativas a la información.

① IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría, p. 23, 1984.

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

Estas normas se clasifican en:

-Entrenamiento técnico y capacidad profesional

La revisión de los estados financieros por el auditor es con la finalidad de emitir una opinión profesional independiente, pero sólo teniendo éste, título profesional legalmente expedido y reconocido y teniendo como consecuencia acuerdo y adecuado entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor para hacerlo. En otras palabras, para lograrlo deberá cumplir con los requisitos académicos que culminan con la obtención del título de contador público, y una experiencia práctica bajo la dirección de otros auditores experimentados durante un periodo razonable, que como consecuencia logrará una preparación y capacidad que lo coloquen en condiciones de prestar sus servicios satisfactoriamente al grado que tenga reconocimiento profesional ante la sociedad, de lo contrario, el no tener cierta preparación se estará presentando el engaño, ya que, el resultado de su trabajo lo utilizarán quienes solicitaron sus servicios, y terceras personas. Información resultante que será base para la toma de decisiones, donde el auditor será responsable directo de los frutos de su trabajo, y en consecuencia le traerá beneficios de reconocimiento o por el contrario, contradicciones que pudieran perjudicarlo. Enfatizando, un buen auditor profesional es un auditor reconocido que tiene un entre-

namiento técnico y capacidad profesional que le prestar sus servicios satisfactoriamente para con sus clientes y para terceras personas que tomen su opinión.

El entrenamiento técnico y la capacidad profesional son dos conceptos que se han manejado juntos, pero tienen un significado diferente. El entrenamiento técnico se forma de la adquisición de conocimientos y habilidades, y la capacidad profesional viene a ser la madurez y el juicio que no se obtiene únicamente con la capacidad técnica, pero ambos vienen a conjugar el profesionalismo del auditor. Entrenamiento técnico y capacidad profesional que se obtiene mediante el título profesional, habilidades, experiencias, juicio y madurez e instituciones de calidad reconocidas y con la prestación de servicios para la sociedad en la resolución de problemas que solamente el contador público puede resolver por su conocimiento y exclusividad como tal.

#### -Cuidado y diligencia profesionales

El auditor esta obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen por lo que deberá desempeñar su trabajo, con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fe e integridad, es decir, el auditor no solamente debe emplear su capacidad y técnica en la actividad de su profesión al prestar sus servicios a su cliente y a la sociedad, sino además de ello, deberá desempeñar su trabajo con esmero, cuidado y diligencia hasta donde sea posible como ser humano con gran sentido de responsabilidad, entendiendo claro esta, que dentro de cualquier actividad profesional en terminos generales, esta sujeta a posibles fallas humanas que deberán ser reducidas en lo más mínimo posible como es de esperarse de una persona que desempeña su actividad con gran esmero, cuidado, meticulosidad y gran sentido de responsabilidad para con la sociedad y para con su cliente que solicitó sus servicios.

#### -Independencia

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional. Y entre tanto no podrá actuar como tal, cuando existan circunstancias que puedan influir sobre su independencia y juicio profesional, al igual, cuando exista duda para la sociedad de circunstancias que estuvieran afectando su independencia y ob-

jetividad. Por lo que, el auditor cuando es llamado para opinar sobre la información financiera de una empresa, deberá expresar su juicio profesional por el trabajo realizado por las personas de dicha información, para que esta pueda ser utilizada adecuadamente por los interesados. Juicio que deberá estar fundada además de su capacidad profesional con su independencia mental, que de no serlo se estará rompiendo con esta norma y por tanto no existirá confiabilidad de la opinión del auditor, debido a que existieron circunstancias que no permitieran que el juicio profesional del auditor sea un resultado de independencia.

#### Normas de ejecución del trabajo

Hemos hablado de las normas personales, en donde señalamos que el auditor lleva a cabo su trabajo con cuidado y diligencia, lo cual resulta difícil definir y en donde además existen ciertos elementos que por ser importantes deben de aplicarse, mismos que son básicos y fundamentales en la ejecución del trabajo y constituyen un mínimo indispensable de exigencia en el cuidado y diligencia, elementos que vienen a ser las normas de ejecución del trabajo: planeación y supervisión, estudio y evaluación del control interno y obtención de evidencia suficiente y competente.

#### Planeación y supervisión

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

#### Estudio y evaluación del control interno

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente en forma adecuada, que le sirvan de base

para determinar el grado de confianza que va a depositar en él, asimismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

#### Obtención de evidencia suficiente y competente

El contador público como auditor debe obtener elementos de juicio para fundamentar su opinión, lo cual viene a ser el objetivo de los procedimientos de auditoría. Elementos que deben ser ciertos y fundarse en la naturaleza de los hechos examinados a los cuales se debe allegarse en forma razonable. Resultado que servirá de base para decidir si existe evidencia suficiente y competente y dar su opinión profesional por el examen realizado en la información presentada por su razonabilidad.

De lo anterior podemos decir que, mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión, como resultado de elementos que comprueban la autenticidad de los hechos y la corrección de los criterios contables.

Por lo tanto, deberemos comprender que, la evidencia suficiente será cuando los resultados de una o varias pruebas diferentes que se hayan obtenido en forma indispensable para que el auditor pueda llegar a la conclusión de que los hechos que está tratando de probar y los criterios del universo examinado pueda juzgar que han quedado satisfactoriamente comprobados para la conducción de su trabajo como de la información a dictaminar. Por lo que es posible, el que se pueda obtener con certeza y absoluta seguridad el resultado que se obtenga, equivalente a la ciencia matemática, sin embargo, existe un grado de

confianza en el juicio de una persona en la información, aunque no tenga la certeza absoluta. ~~Misma~~ que todo auditor debe tener para fundamentar su opinión de una forma profesional y objetiva a la que llamaremos certeza moral.

La evidencia competente es cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas. Evidencia que debe ser competente, sobre hechos o circunstancias realmente importantes sobre lo examinado. Como cuando, sobre los estados financieros, el auditor da su opinión sobre su razonabilidad, dando una evaluación de la entidad y los resultados de operación con la aplicación de ciertos criterios, dando a mostrar la información que debe ser suficiente y que necesitan los interesados para la toma de decisiones, pero que en ningún momento se llega al detalle o meticulosidad exhaustiva de la información de la situación financiera y de los resultados de operación.

Entonces, entenderemos que la reunión de estos dos elementos (evidencia suficiente) característica cuantitativa y (evidencia competente) característica cualitativa, proporcionan al auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su examen. Pero lo tanto, para ello el auditor para obtener la evidencia deberá guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable. Pero en la mayoría de las ocasiones, los estados financieros presentan hechos, criterios y elementos que no todos son de la misma importancia, siendo parte de ellos de mayor relevancia a los que debemos enfocarnos con mayor visión decisiva para fundamentar nuestra opinión. Entonces, para aquellos de menor importancia no será necesaria nuestra atención,



ya que, aunque existiera error en ellos no afectaría ni la estructura de los estados financieros y nuestra opinión en grado que perjudicara los resultados obtenidos, y prestar toda nuestra atención a lo que de verdad pudiera ocasionarnos desequilibrio o presentar un riesgo de consecuencia.

Por lo que se considera que una partida tiene importancia relativa cuando exista un cambio de importancia en ella que pudiera modificar la interpretación de la información financiera. Y por ello, que el auditor valorará su examen conforme a la importancia relativa de las partidas examinadas que son las que pudieran modificar la decisión del lector sobre la información financiera presentada. Pudiera existir en el examen del auditor error probable, que se refiere a la posibilidad de error que pudiera representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar. Como consecuencia de ello, el auditor deberá determinar el grado de alcance y oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría de acuerdo con el riesgo relativo al error que exista en la información presentada a examinar. Y entenderemos que es casi imposible determinar la certeza absoluta sobre lo que estamos examinando, sin embargo, las deficiencias encontradas tendrán un grado de comparabilidad de acuerdo a su naturaleza que muestran, por consiguiente, será necesario que el auditor considere al evaluar su evidencia, el riesgo de error que puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, misma que el auditor deberá reflejar en papeles de trabajo como profesionista, en la colaboración de su trabajo.

#### Normas de Información

El resultado final del trabajo del auditor es el producto

de la auditoría, y es a lo que se llama informe o dictamen mediante el cual, pone de manifiesto el resultado de su trabajo y opinión a los interesados que depositarán toda su confianza en dicho trabajo o información sobre los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que es principalmente en donde el público o el cliente puede ver el trabajo del auditor y que en muchos casos, es lo único que queda a su alcance.

Dictamen de importancia para terceros, el cliente y el auditor, existiendo por ello ciertas normas que regulen la calidad del informe presentado y los resultados mínimos para su formulación. Normas a las que se les llama de dictamen e información y que se clasifican en:

-Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.

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

-Bases de opinión sobre estados financieros

"El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

1. Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad
2. Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes
3. La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpre-

tación?... ①

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

Podemos observar y darnos cuenta que la aplicación de las normas de auditoría en la información financiera por el contador público son de vital importancia como requisitos mínimos, pues constituyen una herramienta para el auditor en el trabajo y juicio como base para fundamentar su opinión por los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

#### Procedimientos

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión... ②

Al aplicar la auditoría, por lo regular el auditor al llevar a cabo una prueba, no es suficiente para fundamentar su opinión, sino que deberá examinar un conjunto de hechos mediante la aplicación de un conjunto de técnicas al mismo tiempo o en forma sucesiva. Considerando con ello una aplicación flexible debido a la gran diferencia que existe en la organización y operación de las entidades, es decir, que una aplicación rígida es imposible. Lo que da como consecuencia, que el auditor deberá aplicar su experiencia y conocimiento en la aplicación de los procedimientos o técnicas como juzgue conveniente, para que, de esta forma, pueda dar una opinión fidedigna, veraz y objetiva. Con ello conoce la naturaleza de dichos procedimientos.

Por otra parte, nos encontramos de que muchas operaciones de las empresas tienen características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, por lo que es imposible llevar a cabo un examen detallado de cada una, por esta razón, se determina una prueba representativa de las partidas individuales que forman una partida global, quedando de esta manera, un examen suficiente que representa nuestro universo y podemos obtener una opinión general. Este procedimiento no es exclusivo de la auditoría, ya que es aplicable a otras disciplinas, y tiene el nombre de prueba selectiva. Entenderemos con lo anterior, la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.

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

Por último, se llama oportunidad al tiempo en que se aplican los procedimientos de auditoría, y muchas veces, al llevar a cabo nuestra auditoría sobre la información financiera, muchos procedimientos no son aplicables en ese momento, sino antes o después de una fecha determinada.

#### Técnicas

"Las técnicas son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional y son las siguientes:

Estudio general. Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros

y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Su aplicación requiere de toda la experiencia, juicio y profesionalismo del auditor que al hacerlo sobre las operaciones o información financiera pondrá su atención a lo extraordinario o especial. Lo que da origen a que esta técnica se aplique con cuidado y diligencia por este profesional y se pueda obtener como resultado un juicio amplio y con la característica de seguridad.

**Análisis.** Es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas y significativas, análisis que se aplica a las cuentas o rubros del balance para conocer su integración y se clasifican en:

**Análisis de saldos.** Que viene a constituirse en aquellas cuentas en que los distintos movimientos que se registran, se hacen comparaciones entre ellos. Constituyéndose su saldo, por su detalle en partidas residuales y clasificación en grupos homogéneos y significativos.

**Análisis de movimientos.**—Se hace no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, es decir, por agrupación conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final.

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

Por lo que constituye a esta técnica, en el caso del activo fijo, se encuentra representado, materialmente, en títulos de crédito u otra clase de documentos que vienen a representar la materialización de lo contabilizado. Lo mismo ocurrirá de algunas operaciones que están representadas en títulos, documentos y en libros que comprueban la existencia de las operaciones. Por lo que, de todo ello se puede comprobar el saldo, la operación realizada, o lo que se trate, mediante el examen físico que ampare el documento o activo.

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

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

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

**Negativa.** Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar activo

**Indirecta, ciega o en blanco.** No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

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

Mediante la aplicación de esta técnica el auditor puede obtener información de operaciones, que muchas veces por su tecnicismo, fondo y complejidad sólo el contador u otra persona conocen, por esta razón se es necesario el consultarlos.

Declaración. Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de la investigación realizada con los funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica se aplica sólo cuando la importancia de las operaciones así lo amerita, es decir, en la participación de la información financiera de importancia o estén ligados a la formación de esta información personas que tienen por escrito firmar de su relación en dicha complicidad.

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

Observación. Presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos... ①

El auditor aplicando esta técnica puede obtener información mediante la observación física de la realización de ciertas operaciones, siendo esta técnica eficiente en la inspección de como el personal se administra, planea y desempeña sus funciones, por lo que con ello, se puede obtener parte de la aplicación del control interno y si este se aplica correctamente.

Cálculo. Verificación matemática de alguna partida.

Esta técnica es muy aplicable por el auditor en gran parte de información preparada por la entidad, en ella se hacen cál-

culos independientes para cerciorarse si son correctas las operaciones matemáticas, por lo que, para su aplicación es conveniente el que se realicen procedimientos diferentes.



## CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORIA

Por lo general si pensamos en un trabajo ya sea profesional o no, es indudable que requerirá del máximo esfuerzo humano, por lo tanto, debe someterse a un control de calidad del cuál entenderemos que el trabajo de auditoría que realiza el C.P. debe sujetarse a dicho control por su naturaleza y extensión del trabajo, y además, porque en la mayoría de los casos es necesario delegar varias partes a diferentes personas.

Para el contador y su personal llevan a cabo la independencia en la aplicación del control interno para su cliente, los sistemas de contratación y promoción del personal, la asignación de éste a los trabajos y la supervisión del trabajo, entre otros; Por otra parte todo profesionista incluyendo el contador público, requieren que se aplique al sistema de control de calidad para lograr que sus trabajos sean dignos y obtengan por su presentación la dignificación de su profesión que para el caso del auditor deberá implantar la calidad para lograr de esta forma las normas de auditoría. De lo anterior se mencionan los siguientes puntos en forma general con el efecto de comprender lo esencial del control de calidad.

### Capacitación

Como auditores asignados a un trabajo será necesario tengan la preparación y la pericia requeridas. Las exigencias de la auditoría son cada vez más complicadas y se dice a menudo que mantenerse en una posición bien calificada, en la profesión implica un programa de estudio de toda una vida. Las grandes empresas tienen programas formales para capacitación de sus empleados y miembros, comenzando por técnicas básicas para

los principiantes y continuando con seminarios sobre temas especiales para los socios. El IFCP como muchas empresas estatales cooperan en el patrocinio de cursos de educación profesional en una variedad de formatos para todos los profesionales interesados, por lo que las empresas más pequeñas y las grandes pueden obtener los beneficios de programas de capacitación bien organizados. Aproximadamente ocho años atrás hubo un movimiento en favor de exigir un mínimo de esfuerzo educacional cada año a todos los profesionales con licencia como una condición para mantener esta, en donde varios estados adoptaron medidas para exigirlo. Lo que se busca y en lo personal estoy de acuerdo que con la cooperación de este movimiento no solo mejoraría el trabajo de la profesión en su conjunto, sino ayudar a las firmas individuales a evitar penas legales haciéndolas conscientes de las normas aceptables y familiarizándolas con los problemas actuales y los medios para hacerles frente.

#### Planificación de la Auditoría

Las normas de auditoría incluyen la estipulación de que el trabajo ha de ser adecuadamente planeado, lo que supone el preparar un programa antes de empezar la auditoría y de esta forma se ofrezca adecuadamente a las condiciones especiales de la organización del cliente, lo que probablemente haremos visitas al negocio del cliente y tomar conversaciones con los ejecutivos de la organización del cliente. Esto capacitará al socio o gerente a cargo de la auditoría para saber que pasos habrán de darse en la auditoría y posiblemente también que debilidades pueden existir que requieran atención especial de auditoría. Por ejemplo, si el cliente tiene varios fondos fijos de efectivo y

también posee valores de inversión negociables, de ellos el gerente sabrá qué pasos deben darse para que el efectivo y los valores sean contados aproximadamente al mismo tiempo, de modo que valores y otros fondos no puedan ser desviados de uno al otro para cubrir un faltante en cualquiera de ellos. Algunas firmas mantienen programas de auditoría estándares, pero estos casi siempre requieren cierta adaptación al trabajo individual. Esto puede hacerse en un grado considerable a medida que avanza la auditoría, pero siempre será mejor planear lo más posible antes de comenzar el trabajo.

Un segundo elemento de control antes de empezar el trabajo es el uso de una carta de contratación, la cual consiste en una carta al cliente en la que se esboza el trabajo que ha de realizarse, la forma en que se calcularán los cargos por él y expresando que no ha de incluirse algo del trabajo si se considera conveniente. El ejecutivo jefe del cliente debe firmar un reconocimiento en una copia de la carta que se devuelve al auditor, lo que indica aceptación de las condiciones. Esto dará una prueba escrita del contrato y debe prevenir muchas incompreensiones. puede ser útil para proteger al auditor en el caso de una acción ilegal.

Tales cartas señalan que a menudo, que el trabajo se hará por medio de pruebas o muestras de los registros y no abarcará un examen de todas las transacciones o documentos: a menudo, especifican también que el trabajo no será proyectado para descubrir fraudes no suficientemente grandes para afectar en grado considerable al estado financiero o a los resultados de las operaciones. Por consiguiente, la carta es inútil para clasificar cualquiera malos entendidos que puede tener el cliente acerca

de la naturaleza del trabajo o de la reponsabilidad que asume el auditor.

#### Control del Trabajo en la Oficina del Cliente

El programa que da los pasos que deben darse en relación con la auditoría a menudo también sirve como recordatorio del trabajo hecho. Esta función desompeñada haciendo que los auditores individuales que efectuan el trabajo escriban sus iniciales en el programa en cada instrucción, al terminar dicha porción de trabajo, con las iniciales puede anotarse también una fecha, y si se desea, pueden agregarse también las horas empleadas. El programa puede proporcionar, un resumen del trabajo efectuado, los nombres señalados con iniciales de su puño y letra de quienes lo hicieron, y el tiempo requerido. También es costumbre que los informes de tiempo sean hechos por cada miembro del personal de auditoría semanalmente o a cierto intervalo similar que describe lo que hizo con su tiempo. Esto sirve como base para la factura que se entrega al cliente y para revisar la disposición del tiempo. Los papeles de trabajo, en general, de los que el programa y el cuestionario de control interno son partes, también proporcionan un medio de control de la calidad de la auditoría.

No solo proporciona una ayuda en la compilación y los medios de defender la información necesitada por el auditor para llegar a su opinión sobre los estados y justificarla, sino que también son revisados por el auditor a cargo de la auditoría (cuando son preparados por ayudantes) y por el gerente y el socio a cargo del trabajo (no importa quién los prepare). Como regla, el auditor jefe permanece en el trabajo continuamente has-

ta terminarlo, y el supervisor o gerente generalmente tiene más de un trabajo en curso y se moverá entre ellos y la oficina de la firma de auditoría, revisando los papeles de trabajo y discutiendo problemas periódicamente en la oficina del cliente. El socio encargado puede visitar el trabajo ocasionalmente, sobre todo cuando debe discutirse alguna cuestión con el cliente, pero la mayor parte de su revisión debe hacerse cuando termine el trabajo de campo y los papeles de trabajo y el borrador del informe son llevados a la oficina de la firma de auditoría para su tramitación fiscal.

#### Procedimientos de Revisión del Informe

El auditor que ha estado encargado de la auditoría ordinariamente escribe el informe. La revisión por el socio encargado en la que lee los papeles de trabajo y el informe, le permitirá determinar que lo que debía hacerse se ha hecho, que todas las cuestiones acerca del estado de las cuentas, la utilidad o cobrabilidad de los activos, la revelación de pasivos, etc., han sido resueltas satisfactoriamente y, por consiguiente, que la firma puede emitir el informe con una opinión. Una revisión similar debe ser efectuada en las oficinas del cliente por el auditor jefe o el supervisor o por ambos, antes de que los auditores abandonen los locales del cliente.

En los casos en que la opinión ha de ser con salvedades o en los que debe darse una opinión contraria, dicha decisión será tomada por el socio encargado, probablemente después de avisar a los ejecutivos del cliente y consultar con ellos. Generalmente, un socio firmará el informe de su puño y letra en nombre de la firma. El nombre del socio individual no se usa en es-

ta firma.

Parece evidente en este proceso de revisión por el socio y el supervisor que el socio encargado de una auditoría, que ha estado en contacto con ella durante su comienzo y durante todo su curso y que posiblemente ha negociado muchas cuestiones con el cliente, puede llegar a estar suficientemente interesado para que su punto de vista hacia ella ya no sea tan imparcial como quizá debe ser. Por ello, se ha sugerido que cuando el socio encargado haya terminado su revisión, pero antes de emitir el informe, todo el trabajo, junto con el informe propuesto, debe ser examinado por otro socio de la misma que no ha tenido contacto anterior con el trabajo ni responsabilidad por él.

#### Revisión General de las Actividades de la Firma

El punto de vista más objetivo mencionado anteriormente en relación con una auditoría es sugerido por la aplicación a los métodos y la actuación de la firma en su conjunto. Algo de ello se ha logrado en las grandes firmas de contadores públicos que disponen de un equipo de socios que visitan una vez al año otra oficina de la misma firma y revisan los papeles de trabajo y los informes de auditoría relacionados para verificar el cumplimiento de las normas de la firma y de la profesión en general.

Para empresas pequeñas se ha establecido un servicio de consulta en el que a profesionales experimentados se les asigna, por una cuota moderada, la tarea de revisar el trabajo de una firma que desea el servicio y de hacer sugerencias para su mejora. Este servicio proporciona también a las firmas con un número limitado de socios, que puede que tengan poca o ninguna ex-

perencia fuera de su práctica, la oportunidad de beneficiarse de una experiencia más amplia o diferente y una estimación desinteresada externa de sus actividades.

#### Control Poco Antes de la Auditoría

Antes de escribir el informe, o en todo caso antes de ser emitido, es prudente adoptar medidas especiales para verificar que la auditoría es completa. Esto supone cerciorarse de que se han dado todos los pasos considerados necesarios y planeados para la auditoría y que no quedan cuestiones sin resolver o prueba sin ver. Al adoptar estas medidas, serán útiles los siguientes procedimientos que se exponen brevemente en los siguientes párrafos:

1. Use una hoja de trabajo de cuestiones pendientes
2. Termine la clasificación alfabética de los papeles de trabajo
3. Revise el programa en busca de indicaciones de que el trabajo planeado ha sido efectuado
4. Devuelva la propiedad al cliente
5. Obtenga una carta de la gerencia

#### Hoja de Trabajo De Cuestiones Pendientes

Sucede frecuentemente en el examen de una parte de los registros que no pueden obtenerse de inmediato algunas piezas de la información necesaria, y que se ha terminado el resto del trabajo en dicha área y se ha iniciado una nueva antes de que pueda obtenerse la información necesaria.

- Termine la Clasificación Alfabética de los Papeles de Trabajo

Es buena práctica planear la clasificación alfabética de los papeles de trabajo por anticipado y asignar símbolos alfa-

béticos o numéricos a las distintas secciones del programa. Un papel de trabajo sumario para cada sección lleva el símbolo mostrado en el programa, y a los papeles de trabajo auxiliares que mantienen el sumario se les asignan símbolos coordinados que también son anotados en las líneas apropiadas del sumario. Por ejemplo, si "A" designa efectivo en bancos, A-1 puede ser el Banco Nacional de México. Al efectuar el trabajo en una sección de las cuentas, pueden asignarse partes del trabajo a dos o más personas, varios auditores pueden verificar las conciliaciones bancarias de diferentes bancos, por ejemplo. Cuando los papeles de trabajo terminados son reunidos por el auditor jefe, generalmente se cerciorará de que los papeles de trabajo auxiliares requeridos por un sumario particular estén todos presentes y apropiadamente clasificados. Sin embargo, es útil revisar los papeles inmediatamente antes de considerarse terminado el trabajo en la oficina del cliente, para asegurarse lo más posible de que todos los papeles de trabajo están presentes y en sus lugares designados.

Este procedimiento puede revelar que alguien ha pedido un papel de trabajo que no ha sido devuelto o que no fue terminado. En este momento, a cualquier papel que no se le haya clasificado puede dársele un número, dándosele así un lugar en el archivo.

- Revise el Programa en Busca de Indicaciones de que Todo el Trabajo Planeado ha Sido Realizado

El trabajo se efectúa en el orden que se considera más libre, por ejemplo, los fondos de efectivo suelen ser contados inmediatamente después de la llegada del auditor y la toma del inventario físico es observada cuando el personal del cliente



está realizándola. Es fácil olvidar una instrucción cuando los distintos elementos del trabajo se hacen en un orden diferente del estipulado en el programa. Esta cuestión, como sucede con las otras cosas mencionadas aquí sobre la terminación de la auditoría, debe tenerse presente durante todo el trabajo, pero una revisión especial del programa en relación con los papeles de trabajo poco antes de concluir la labor es una protección importante.

- Devuelva al Cliente sus Propiedades

En el curso de su trabajo el auditor usa registros del cliente, como archivos de correspondencia, libros de minutas, salidas impresas de computadora y muchos otros. Es fácil combinar algunos de estos registros con los papeles de trabajo del auditor, especialmente en los casos en que se espera que los papeles de trabajo contendrán copias de los papeles de trabajo del cliente. Omitir la devolución de cualquiera de los materiales del cliente es un método casi seguro de crear mala voluntad entre los empleados del cliente y la gerencia, por lo que es conveniente ejercer un cuidado especial en esta cuestión.

- Obtenga una Carta de la Gerencia

Se ha hecho necesario el de pedir una carta a la gerencia relativa a inventarios y pasivos. A medida que los problemas comerciales y los de auditoría han llegado a ser más complejos, ha habido una tendencia entre los auditores en solicitar a la gerencia seguridad de que toda la información pertinente ha sido revelada y a mencionar áreas de intereses a este respecto. Esto ha ampliado el contenido de las cartas de la gerencia. Por consiguiente, el auditor puede desear obtener una forma más am-

plia, en cuyo caso los inventarios y los pasivos pueden ser incluidos en la carta más amplia.

## LA RESPONSABILIDAD Y LA ETICA PROFESIONAL DEL AUDITOR

El contador público en su calidad de profesional independiente asume responsabilidades y obligaciones sociales, éticas y legales que se desprenden específicamente del carácter peculiar de su trabajo y de la relación de este con el público. Por otra parte, los elementos de calidad profesional que constituye las responsabilidades de cualquier miembro de una profesión son:

1. Conocimientos especiales y aptitud adecuada
2. Independencia mental
3. Reconocimiento social de sus actividades es de profundo interés público

En cierto sentido de responsabilidad social del contador público esta formada por el conjunto de obligaciones profesionales, éticas y legales, en ellas se expresan las obligaciones para con su profesión, sus clientes y terceros en general, que como consecuencia de ello se citan algunos de los postulados más importantes referentes a la responsabilidad del contador público señalados en el Código de Etica Profesional que a continuación se mencionan:

### Responsabilidad Hacia la Sociedad

1. Independencia de criterio
2. Calidad profesional de los trabajos
3. Preparación y calidad del profesional
4. Responsabilidad personal

### Independencia de Criterio

La independencia de criterio o mental es una característica inherente a la calidad profesional del auditor, por ello, se considera que

todos los profesionales son independientes en el momento de análisis y opinión de la información financiera, sin embargo, deberá señalar con claridad, la relación que tiene con la empresa ya sea como asesor o como auditor interno o externo o como miembro de la organización, teniendo siempre en cuenta que el auditor esta obligado a mantener una actitud de independencia mental en relación a todos los trabajos con la empresa en forma profesional, con el fin de que con ello se logre la preparación y calidad que toda disciplina exige.

#### Calidad Profesional de los Trabajos

Como en toda actividad o profesión debe existir la calidad en la preparación y desarrollo de los trabajos asignados. Para el contador público será inminentemente obligatorio el presentar con calidad y claridad los trabajos al cliente que haya solicitado sus servicios en forma verdaderamente profesional, por lo que deberá actuar con toda intención, cuidado y diligencia de una persona responsable y acatar y tener presentes las disposiciones normativas de la profesión aplicables al trabajo específico que esté realizando. Por lo tanto, la calidad de su trabajo depende de la integridad y competencia de las personas que planean, ejecutan y supervisan el trabajo, por lo que, deberá de contratarse el personal idóneo que es un factor importante en la preparación de la calidad en los trabajos de auditoría. Por otra parte, para lograrlo se deberá evaluar el trabajo del personal en forma periódica, discutiéndola con él mismo y concientizarlo de la importancia de su trabajo, así mismo de asignarles mayores responsabilidades de acuerdo a su capacidad y entrena-

miento y supervisarlos de acuerdo a su experiencia y especialización.

### Preparación y Calidad del Profesional

El contador público deberá tener el entrenamiento técnico y capacidad profesional para satisfacer el cumplimiento de sus obligaciones satisfactoriamente, lo cual es como un requisito indispensable para que pueda prestar sus servicios a quien se los solicite. Adicionalmente a su preparación escolar y profesional, debe existir una educación especializada en su profesión, inclusive cursos de maestría y doctorado, como también el de obtener experiencia que le permita entrar dentro de la práctica para que le habilite en la aplicación de sus conocimientos, lo que le permitirá el obtener una preparación y calidad profesional en el desempeño de sus actividades y como persona en su intelecto profesional.

### Responsabilidad Personal

La responsabilidad personal recae en el auditor cuando de su opinión sobre la información financiera exista junto a ella su firma autógrafa al pie del texto, lo que incluye la reparación de los daños y perjuicios que resulten de incompetencia, error o descuido, siempre y cuando se compruebe judicialmente y el profesional tenga su defensa. Lo que le obligará a cumplir eficientemente en su labor como tal y tener presente que su calidad profesional le hace miembro de la sociedad que lo rodea, por lo que deberá tener presente que de su actuación depende el progreso moral y material del país.

Además será responsable, no solo por la realización de su trabajo, sino también por el trabajo realizado bajo su dirección.

#### RESPONSABILIDAD HACIA QUIEN PATROCINA LOS SERVICIOS

1. Secreto profesional
2. Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral
3. Lealtad hacia el patrocinador de los servicios
4. Retribución económica

#### Secreto Profesional

El secreto profesional es un deber hacia quien lo contrata, aún después de haber dejado de prestar sus servicios profesionales y no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias, a menos que se lo autoricen los interesados o por disposición legal.

Por la vía legal, cuando sea llamado a declarar como testigo, si es preciso negarse con dignidad al secreto profesional. Se entenderá como violación al secreto profesional la comunicación de la información financiera, no pública, perteneciente a empresas particulares o estatales, como también la obligación de guardar el secreto profesional abarca la información financiera conocida por el profesional por testimonios de terceros o en forma confidencial.

#### Obligación de Rechazar Tareas que no Cumplan con la Moral

Todo contador público faltará al honor y dignidad profesional cuando directa o indirectamente intervenga en asuntos o arreglos que no cumplan con la moral. Por tal motivo se perjura

dicará la dignificación de la profesión y se correrá el riesgo de que nuestra sociedad pierda el respeto y la confianza hacia el contador por la prestación de sus servicios profesional.

Por ende todo auditor como tal, deberá cumplir con las disposiciones que señala el Código de Etica Profesional y negarse a asuntos que traten de desviar el correcto seguimiento de las normas de lealtad hacia nuestra profesión, hacia la moral, la sociedad y hacia nuestra ética como personas y como profesionistas.

#### Lealtad Hacia Quien Patrocina los Servicios

Quando un cliente solicita los servicios de un profesional, éste se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien lo contrato y hacerlo saber de las circunstancias o hechos, por lo que será indebido servir profesionalmente a clientes que tengan intereses en conflictos, excepto cuando las partes lo autoricen en forma expresa después de conocer en forma plena y ampliamente, las circunstancias del caso. Y de esta forma prestar el servicio solicitado, si aún el cliente lo cree conveniente.

#### Retribución Económica

La retribución económica para el contador público no será el único objetivo por la prestación de sus servicios, por lo que, debe evitar toda controversia con su cliente por los honorarios que reciba, hasta donde sea compatible con su dignidad profesional y con el derecho a una adecuada retribución por la calidad del servicio prestado.

## RESPONSABILIDAD HACIA LA PROFESION

1. Respeto a los colegas y a la profesión
2. Dignificación de la imagen profesional a base de calidad
3. Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos

### Respeto a los Colegas y a la Profesión

Todo contador público velará que se menoscabe la dignidad de la profesión sino que la engrandezca a base de calidad y preparación de funciones en las que se participe con espíritu de grupo, cuidando las relaciones con los demás colaboradores, colegas e instituciones que los agrupan.

Con ello se reforzará la cimentación y el respeto de nuestra profesión, con lo que se logrará el reconocimiento y una dignificación que se enaltezca y crearnos la concientización de ser cada vez mejores profesionistas para servir a una sociedad que nos exige moralidad, democracia y el mejor esfuerzo de nuestra participación.

### Dignificación de la Imagen Profesional a Base de Calidad

Todo profesionista deberá en el desempeño de sus actividades en la participación de su trabajo, poner todos sus esfuerzos con el objeto de lograr la calidad y eficiencia en el mismo, lo que le ayudará a cuidar tanto su imagen como de la misma profesión. De esta forma, hacerle llegar a quien le presta sus servicios y a la sociedad una imagen positiva y el prestigio del contador como de la disciplina que representa.

### Difusión y Enseñanza de Conocimientos Técnicos

Es obligación del contador público el difundir sus experien-



cias y conocimientos técnicos a quienes se inician en el arte de la contaduría, y mantener las normas profesionales y de conducta, como también el difundir los conocimientos y el desarrollo de nuestra profesión, con el objeto de que nuevos profesionistas conozcan y tengan la esencia de su estudio, y se logre con ello, la preparación y conciencia de ser mejores en su campo para que después se vean compensados con la satisfacción de haber logrado el pertenecer a tan privilegiado gremio.

En virtud de que auditoría externa como área profesional por excelencia del contador público es una actividad que en su desarrollo requiere de mucho cuidado no solo desde el punto de vista técnico sino también en lo relativo al aspecto legal.

Cuando se contrata la prestación de servicios del contador público para llevar a cabo una auditoría de estados financieros con fines fiscales, el profesional independientemente de las obligaciones y de hechos que consten en el convenio respectivo asume las siguientes responsabilidades de tipo legal: el contador público que desee estar autorizado para emitir dictámenes fiscales deberá obtener su inscripción en el registro de contadores públicos, satisfaciendo diversos requisitos como son:

1. Ser de nacionalidad mexicana
2. Poseer título de contador público registrado en la SEP
3. Ser miembro de un colegio de contadores públicos

Además, al llenar solicitud deberá presentarse ante la Dirección General de Fiscalización anexando copia certificada de los siguientes documentos:

- a. Acta de nacimiento o carta de naturalización
- b. Título profesional

- c. Cédula profesional
- d. Constancia emitida en el colegio a que pertenezca. Dicho documento debe ser emitido dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud de registro.
- e. Suscribirá bajo protesta de decir verdad la declaratoria impresa en la misma solicitud de no estar acusado o condenado por delito fiscal, o intencional contra el patrimonio de las personas o por falicidad en las declaraciones judiciales o en informes dados a una autoridad, o por cualquier otro de caracter intencional que amerite pena corporal.

Los contribuyentes interesados en presentar dictamen de estados financieros emitidos por un contador público registrado deberá llenar un aviso ante las autoridades correspondientes dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal. Además del aviso señalado anteriormente es necesario que el dictamen sea emitido observando las siguientes reglas:

1. Deberá referirse invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.
2. Ser suscrito por el contribuyente y el contador público que baya a dictaminar.

Por otra parte, las entidades que presenten dictamen fiscal emitido por un contador público en relación a sus estados financieros deberán proporcionar la siguiente información:

1. Dictamen
2. Estados financieros básicos
  - a. Balance general
  - b. Estado de resultados

- c. Estado de modificaciones al capital contable
  - d. Estado de cambios en la situación financiera
  - e. Notas a estos estados
3. Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente (anexos)
- a. Estado comparativo de resultados
  - b. Estado comparativo de los costos de producción y ventas
  - c. Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de administración, ventas, financieros y otros.
  - d. Análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivos.
  - e. Relación de obligaciones fiscales manifestadas bajo protesta de decir verdad.
  - f. Conciliación entre el resultado contable y el gravable para el ISR.
  - g. Conciliación entre ingresos determinados y los declarados para ISR y otros impuestos federales.
  - h. Determinación de la PTU
  - i. Demás documentos que señalan las reglas de carácter general.

Para lo anterior deberá cumplir con los siguientes requisitos para su formulación;

- 1. Cumplimiento de las disposiciones fiscales
- 2. Cumplimiento a las normas y procedimientos de auditoría.

## C A P I T U L O   I I

### El Dictamen

### Concepto del dictamen

De acuerdo al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, " el dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente..." ①

Para el Sr. J. Herman Brasseaux, el dictamen es la culminación de la auditoría, representa el aspecto crítico del proceso de auditoría, porque es la representación visible en que los extraños pueden confiar. Así pues, el informe debe mostrar claramente el alcance del trabajo realizado y la responsabilidad que asume el auditor en cuanto a la razonabilidad de los estados financieros.

Para el Sr. Laurence L. Vance en su obra, " el informe del auditor es el documento en el que se expone lo que fue examinado y si su examen se ha hecho de conformidad con normas de auditoría, y si, en su opinión, los estados financieros fueron preparados de conformidad con principios de contabilidad aplicados en forma consistente. Si el auditor como resultado de su examen, concluye que los estados inducen a error, debe expresar una opinión adversa, y si tiene una base insuficiente para dar una opinión, debe negar una opinión y exponer sus razones..." ②

Para la Comisión Nacional de Valores define al dictamen como la certificación de un balance, en otras palabras, es la expresión de la opinión profesional del contador público respecto a que dicho documento presenta la situación financiera de la empresa.

① IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría, p.265, 1984.

② Laurence L. Vance y Wayne S. Boutell, Auditoría, p.3, 1977.

Por último, el diccionario de la real academia de la lengua española, nos señala que dictamen significa: opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa.

Del concepto de dictamen podemos observar que, la CNV cae en el error de manejar como sinónimos las palabras: dictamen y certificado, cuyo significado son diferentes ya que de acuerdo con la real academia de la lengua española, certificar significa, asegurar, afirmar, dar por cierto alguna cosa y dictaminar significa, opinión o juicio que se forma o emite sobre una cosa.

Observando la diferencia existente en el significado de estas dos palabras, el auditor debe opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros y no certificar.

Con ello, considero que el dictamen es el documento formal que emite el contador público para informar sobre la situación financiera de la entidad a un periodo determinado conforme a las normas de su profesión y al trabajo desempeñado, suscrito una vez que el auditor a finalizado la auditoría en la revisión y análisis de la documentación y registros presentados como evidencia, la cual fue expuesta a rigurosas pruebas de selección.

### Objetivos del dictamen.

El objetivo principal y primordial del dictamen es, el de informar y como secundario dar confianza tanto al cliente como al público en general de la opinión y presentación de los estados financieros pero, además existen otros objetivos del dictamen de los que se hará mención y su finalidad.

-Concluir con el trabajo de auditoría dando una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros. Tomándolos como base para la toma de decisiones.

-Servir como fuente de información sobre la posición financiera de una empresa para el consejo de administración, para los directores o gerentes, para los accionistas, otros accionistas y al público en general.

-Para la toma de decisiones se facilita el determinarlas.

-Otorga confianza a las diferentes personas que toman las decisiones.

-Como fuente de información a las autoridades fiscales sobre la situación de los contribuyentes.

-Como base en la opinión si se ha manejado correctamente la administración de la empresa, podrán formarse un juicio los acreedores sobre su efectividad.

-Como estudio del número de acciones pertenecientes y el de una nueva emisión y colocación en el mercado.

-Para determinar por parte de terceros el otorgar un crédito.

-Como estudio para aumentar o disminuir el capital, cambio de la sociedad, fusión, venta o liquidación.

Facilita la labor de las autoridades fiscales en su revisión, manifestando su inconformidad con aquellos que no cumplieron con su responsabilidad ante estas.

## Sus modificaciones a través de los años.

La contaduría pública durante muchos años estuvo limitada a la simple teneduría de libros, consecuencia de que, en aquellos tiempos los únicos interesados en la marcha de los negocios eran los propios dueños, por lo que es lógico, sintieron la necesidad de respaldar la información presentada en los estados financieros de sus empresas, para darles validez ante terceros, lo cual lo podría realizar el contador público independiente que tuviera los conocimientos técnicos en contabilidad, siendo este reconocido públicamente, respaldo que sería mediante la opinión de la información llamado dictamen.

A ello se tiene que a mediados del siglo pasado, se reconoce la profesión de auditoría por la Ley Británica de Sociedades Mercantiles de 1862, lo que provocó la constitución del Instituto de Contadores autorizados en Inglaterra y Gales en 1880, sufriendo esta Ley una modificación en 1879 que consistía en que tenía que haber un auditor que opinara sobre las cuentas y/o resultados de la empresa. Siendo hasta 1908 se incluyeran disposiciones para seguir la independencia del auditor.

Por otra parte, debido a la importancia de los hechos, no es de extraños la ya existencia del dictamen en el siglo pasado, ya que para 1773 ya existían contadores al servicio del público en la ciudad de Edimburgo.

Para entonces la labor del contador consistía primordialmente la búsqueda de fraudes, pero después se le consideró como detective y es para entonces cuando se le reconoce como profesionalista capaz de opinar acerca de los estados financieros.



A fines del siglo XIX, como consecuencia del desenvolvimiento económico de los países, el gran crecimiento industrial, que requería de diversos capitales y el establecimiento de las sociedades mercantiles, donde se encuentran antecedentes de contadores organizándose para ofrecer sus servicios en forma independientes. En un principio el dictamen que emitían los contadores públicos que prestaban sus servicios eran todos diferentes, ya sea por el trabajo que se les encomendaba, el tipo de empresa a la que prestaban sus servicios, o de acuerdo a su criterio, haciendo esta la variación de los textos; algunos eran demasiado cortos, faltándoles puntos de importancia que deberían incluirse; otros, que eran la mayoría demasiado extensos, conteniendo datos que en la actualidad se consideran innecesarios, explicaciones detalladas de procedimientos empleados, haciéndolos aburridos y sin interés.

Para tener una idea de los dictámenes que existían en esa época a continuación se expondrán las formas que había y que fueron adoptando los dictámenes de auditoría, conforme a la época en que se fueron usando.

En Inglaterra en abril de 1888 la revista The Accountant (el contador) publicó el siguiente dictamen.

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

Con la frase de haber examinado y encontrado correcto se tiene el principio de la evolución del dictamen.

En el año de 1900 en E.U.N. la forma más utilizada del dictamen fue:

"Hemos examinado los libros y cuentas de la Compañía X, S.A., por el año terminado el \_\_\_\_\_ de 1900 y certificamos que, en nuestra opinión, el balance que antecede muestra constante su posición al terminar ese año y que las cuentas de pérdidas y ganancias están correctas.

En 1917 a solicitud de la Comisión Federal de Comercio, el Instituto Americano de Contadores Públicos preparó un foyeto sobre la auditoría del balance que se llamo métodos aprobados para la preparación de balances generales que fue publicado por el consejo de la reserva federal, esto constituyó el primer intento para unificar la forma del dictamen redactándolo en los términos siguientes:

"He practicado una auditoría de las cuentas de la Compañía X por el periodo al \_\_\_\_\_ y certifico que el balance general y los estados de pérdidas y ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por el comité de la reserva federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Compañía X al \_\_\_\_\_ y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado".

En 1934 debido al colapso bancario norteamericano de 1929, en el que en pocos días las acciones de las grandes empresas se vieron afectadas por las enormes bajas, que llegaron a no valer sino una pequeña fracción de su valor original lo cual tuvo grandes efectos para la economía mundial. La bolsa de valores y el Instituto Americano de Contadores Públicos hicieron un estudio y dieron a conocer en un foyeto denominado auditoría de las

cuentas de sociedades el siguiente texto de dictaren:

"Hemos examinado el balance general de la Compañía X al \_\_\_\_\_ y los estados de pérdidas y ganancias y de superavit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de la contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados, también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basada en dicho examen el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de superavit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme durante el período que revisamos, su posición al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha".

Para 1941 fue el siguiente: "Hemos examinado el balance general de la Compañía X al \_\_\_\_\_ y los estados de pérdidas y ganancias y de superavit por el año que terminó en esa fecha".

De 1951 a 1974, Se revisó el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad y sin llevar a cabo una auditoría detallada de las operaciones, examiné e hice pruebas de sus registros y documentos de contabilidad mediante métodos y con la amplitud que se consideró necesaria. Dicho examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias, incluyendo todos los

procedimientos que consideré necesarios.

En mi opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de superavit adjuntos que le son relativos presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía X al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el expresado año de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases análogas a las del año inmediato anterior.

En el año de 1951 aparece un foyeto titulado "Procedimientos de auditoría" en codificación de declaraciones en el que se reúnen 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborado desde 1939 y en el que la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos recomienda a sus miembros el uso de una forma estandar de dictamen, el cual se extendió rápidamente y cuya redacción dice:

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

En nuestra opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones de capital que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía X al \_\_\_\_\_ el resultado de sus operaciones y las varia-

ciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

De los primeros dictámenes que se mencionaron, adolecían de varios defectos, no indicaban la extensión llevada a cabo en el examen de los libros, no hacían referencia a los principios de contabilidad y en consecuencia a su uniformidad de su aplicación. también no aclaraban la relación con los estados financieros y la reponsabilidad asumida por parte del contador, como también la mención de las normas de auditoría llevadas a cabo en el examen practicado, al igual que la reponsabilidad de la preparación de los estados financieros por parte de la compañía. No es sino, hasta 1934 en que el dictamen incluyó cierto alcance al examen realizado, la razonabilidad de los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad y en consecuencia su uniformidad.

Como hemos podido observar, el dictamen sobre estados financieros desde los inicios de la profesión hasta la actualidad ha sufrido una serie de cambios conforme a los avances logrados por la propia profesión y por la confianza depositada en ella.

## **Tipos de dictamen.**

Podemos considerar que el documento conocido como dictamen que elabora el contador público para expresar su opinión sobre los estados financieros de una entidad y los resultados de sus operaciones examinados a una fecha y por un período determinado, refleja con claridad el trabajo realizado y representa además su exclusividad e independencia del contador público.

Por lo tanto, debemos tener presente la importancia del dictamen, a tal grado que nuestra profesión ha impuesto ciertas normas de actuación profesional como son:

- a. La obligación de expresar una opinión como contador público sobre los estados o información financiera.
- b. La necesidad de expresar la relación existente entre la información que aparezca junto a su nombre y él mismo.
- c. Y la obligación de expresar en su dictamen si se trata de examen limpio, negativo, con salvedades, o en su caso con abstención de opinión.

A continuación se presentan algunos ejemplos bajo ciertas consideraciones supuestas de la información financiera y del control interno, subrayando además, la importancia relativa en la decisión del tipo de dictamen a utilizar que será de esencial importancia.

Por lo que es recomendable para su aplicación, se consulten los boletines emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, pronunciamientos normativos, procedimientos de auditoría y otros emitidos por la Comisión mencionada.

Dictamen LimpioCorto

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

Tradicional

"He examinado el balance general de la Compañía X, S.A. al \_\_\_\_\_ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

En un solo párrafo

"En mi opinión, el balance general adjunto y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera

de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. "El examen sobre los estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias, consideré necesarios".

Su selección quedará a juicio del auditor, y de acuerdo con el pronunciamiento H-02,<sup>①</sup> no deberán variarse a menos que existan razones importantes que lo justifiquen.

Ver análisis en el capítulo III, estructura del dictamen.

① IMCP. Normas y Procedimientos de Auditoría, p. 270, párrafo 41, 1984.



## DICTAMEN CON SALVEDADES

Por desviaciones en la aplicación  
de los principios de contabilidad

La causa que dá origen a una salvedad por desviación en los principios de contabilidad y su efecto sobre los estados financieros debe citarse en párrafo por separado, y la salvedad en el párrafo de la opinión.

Ejemplo,

## DOCUMENTOS Y CUENTAS POR COBRAR

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 siguiente párrafo, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La empresa no ha reconocido la pérdida sufrida por la incobrabilidad de los documentos por \$ 8000,000.00 a cargo de la Compañía F, S.A., que fue declarada en quiebra; por lo tanto la utilidad del ejercicio se encuentra excedida en \$ 4000,000.00 aproximadamente, después de tomar en consideración el Impuesto Sobre la Renta y la Participación de Utilidades al Personal.

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

Lugar y fecha

Por desviación en la aplicación  
consistente de los principios

Quando la salvedad se refiere a la inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad, se describirá el cambio y su efecto al terminar el párrafo de la opinión o en párrafo separado. Ejemplo,

INVENTARIOS

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

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el ejercicio terminado en esa fecha, a excepción del siguiente cambio de política, con lo cual estoy de acuerdo.

Hasta el 31 de diciembre de \_\_\_\_\_, la política de la compañía consistía en no registrar las mercancías en tránsito y su correspondiente pasivo. En el ejercicio que se dictamina, la empresa incluyó en sus inventarios las mercancías que se encontraban en tránsito y que ascienden a \$ 4.5 millones; consecuentemente se registró el pasivo correspondiente.

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

Lugar y fecha

Por limitaciones en el alcance  
del examen practicado

Cuando existen limitaciones en el alcance de la revisión y se pueden circunscribir sus efectos, debe describirse la naturaleza de la limitación en párrafo por separado expresandose una salvedad.

Cabe mencionar, que el pronunciamiento H-03 del compendio, señala en su punto 07 <sup>(1)</sup> que:

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

EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS

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

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, excepto por los fondos en efectivo de las oficinas foráneas de la constructora por \$ 7.2 millones, que no fueron sujetos a revisión, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el ejercicio que terminó en esa fecha.

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

Lugar y fecha

(1) INCP. Normas y Procedimientos de Auditoría, 280p., Párrafo 110, 1984.

Por incertidumbres

Por acuerdo con el punto 08 del Pronunciamiento H-03, cuando existen incertidumbres legítimas o contingencias sobre el efecto que pueden tener en la situación financiera y los resultados de operación de la compañía, situaciones pendientes de resolución, se usará la expresión "sujeta a", describiendo las incertidumbres que existan en la misma forma en que se describen las causas de las salvedades. ejemplo,

## PROPIEDADES Y EQUIPO

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

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, y sujeta a lo expuesto en el siguiente párrafo los estados financieros que se acompañan, preparados por la Administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

El saldo de maquinaria e instalaciones, incluye \$ 4.5 millones por concepto de reparaciones con motivo de los daños que sufrió parte de la maquinaria al ser transportada a la planta, y cuyo importe no se había aplicado a la fecha del estado de situación financiera, por estar sujeto al ajuste que en su oportunidad haga la compañía aseguradora.

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

Lugar y fecha

DICTAMEN NEGATIVO

El Pronunciamiento H-04 señala que el dictamen negativo existe cuando las salvedades por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad son de tal magnitud que hacen que los estados financieros en conjunto no muestren la situación financiera y los resultados de operación.

En el dictamen negativo, se deberán listar todas las razones que la justifiquen y su efecto en párrafos separados.

En los casos de dictamen negativo no deben expresarse opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en virtud de que harían contradictoria y confusa la afirmación básica del contador público de que los estados financieros no presentan la situación financiera y los resultados de operación de la compañía. Ejemplo,

## DICTAMEN NEGATIVO

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

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la Administración de la compañía, no presentan la situación financiera de Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, en vista de lo que se menciona en el párrafo siguiente.

La Compañía no ha registrado el efecto de operaciones de venta con importe de \$ 11.5 millones y los inventarios incluyen aún el costo de dichas ventas.

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

Lugar y fecha

ABSTENCION DE OPINION

La abstención de opinión procede en el caso de que existan limitaciones al examen practicado, imuestas ya sea por el propio cliente, o por las circunstancias, de tal manera importantes que el contador público no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto.

En estos casos, el contador público deberá expresar que se abstiene de opinar, indicando todas las causas que originan su abstención, incluyendo, si es el caso, todas aquellas excepciones o salvedades que pudiera tener en relación a la aplicación de los principios de contabilidad y/o a la consistencia en la aplicación de los mismos.

Cabe mencionar que la abstención de opinión no debe usarse en ningún caso en sustitución de una opinión negativa, así como tampoco se deberá expresar opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en virtud de que haría contradictoria y confusa la abstención. Ejemplo,

## ABSTENCION DE OPINION

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

He examinado el estado de situación financiera de 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 revisé los documentos y cuentas por cobrar a clientes ni la documentación que ampara la propiedad

del terreno y la maquinaria y equipo.

En vista de las limitaciones señaladas en el párrafo anterior, no he podido satisfacerme de los documentos y cuentas por cobrar ni de las propiedades y equipos, y por ello no estoy en posibilidad de opinar sobre los estados financieros que se acompañan, considerados en su conjunto.

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

Lugar y fecha

#### OPINION PARCIAL

La opinión parcial se estableció en octubre de 1964 dentro del boletín 21 (referido al dictamen de estados financieros) el cual dice lo siguiente: Cuando el contador público se ha abstenido de expresar una opinión o ha expresado un dictamen negativo sobre los estados financieros tomados en conjunto puede ser adecuado expresar una opinión favorable sobre aquellas partidas de los estados financieros que no se encuentran afectados por las excepciones que originaron la abstención de opinión o la opinión negativa.

La opinión parcial puede emitirse solamente en aquellos casos en que la parte o partes de los estados financieros a la que se refiere son relativamente importantes. La opinión parcial normalmente debe expresarse siempre y cuando la parte o partes

de los estados financieros quedan afectadas por el dictamen negativo, sean fácilmente identificables y en consecuencia lo sean también las partes que se intenta cubrir con la opinión parcial.

Tal como se expone en los pronunciamientos en vigor de 1964 a 1981 era opcional para el contador público emitir la opinión parcial cuando a su juicio fuese conveniente o necesario presentarla para lograr claridad y un mejor entendimiento del dictamen. Por tanto era factible utilizar una opinión parcial derivada de una abstención de opinión o un dictamen negativo.

Por consiguiente las figuras que dan origen a la opinión parcial son la abstención de opinión y el dictamen negativo.

Las salvedades pueden provenir de limitaciones interpuestas por la administración de la entidad o por circunstancias del caso. Dependiendo de las situaciones específicas y de lo grave de las salvedades puede darse el lugar a una abstención, la cual básica y clásicamente se refiere a serias deficiencias en el sistema de control interno.

Por su parte la gravedad de las excepciones a principios de contabilidad puede dar lugar a un dictamen negativo el cual debe expresarse mencionando las razones para ello y el efecto cuantificado de las mismas.

Con base en lo prescrito por el boletín 21 era totalmente válido complementar al dictamen negativo mencionando por ejemplo que se otorgará este tipo de opinión dado que dos puntos al método de depreciación no cumple con principios de contabilidad que no se contabilizo un pasivo y que el corte de las ventas no fue adecuado porque difirió una parte importante de los



de los estados financieros quedan afectadas por el dictamen negativo, sean fácilmente identificables y en consecuencia lo sean también las partes que se intenta cubrir con la opinión parcial.

Tal como se expone en los pronunciamientos en vigor de 1964 a 1981 era opcional para el contador público emitir la opinión parcial cuando a su juicio fuese conveniente o necesario presentarla para lograr claridad y un mejor entendimiento del dictamen. Por tanto era factible utilizar una opinión parcial derivada de una abstención de opinión o un dictamen negativo.

Por consiguiente las figuras que dan origen a la opinión parcial son la abstención de opinión y el dictamen negativo.

Las salvedades pueden provenir de limitaciones interpuestas por la administración de la entidad o por circunstancias del caso. Dependiendo de las situaciones específicas y de lo grave de las salvedades puede darse el lugar a una abstención, la cual básica y clásicamente se refiere a serias deficiencias en el sistema de control interno.

Por su parte la gravedad de las excepciones a principios de contabilidad puede dar lugar a un dictamen negativo el cual debe expresarse mencionando las razones para ello y el efecto cuantificado de las mismas.

Con base en lo prescrito por el boletín 21 era totalmente válido complementar al dictamen negativo mencionando por ejemplo que se otorgará este tipo de opinión dado que dos puntos al método de depreciación no cumple con principios de contabilidad que no se contabilizo un pasivo y que el corte de las ventas no fue adecuado porque difirió una parte importante de los

diversos del último mes del período contable; por lógica habría que cuantificar perfectamente las excepciones a principios de contabilidad. En este caso el contador público estaba obligado a revelar que su dictamen negativo se fundamenta en los tres problemas expuestos pero los demás rubros de los estados financieros se presentan de conformidad con principios de contabilidad lo cual estará constituyendo la opinión parcial. Ejemplo,

#### INVERSION EN ACTIVO FIJO

A los accionistas y al Consejo de Administración de Compañía X, S.A.

Hemos examinado el balance general de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Nuestra revisión se hizo de acuerdo con las normas de auditoría y por tanto incluimos las pruebas de los registros contables y demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

El valor principal de activo de la compañía consiste en su inversión en un centro de compras que comenzó a operar en \_\_\_\_\_, el cual ha operado con pérdida durante el ejercicio que termina el \_\_\_\_\_. La recuperación de la inversión depende del buen resultado de futuras operaciones.

Debido a la materialidad de la susodicha inversión, cuya recuperación es incierta, no expresamos opinión alguna sobre los

adjuntos estados financieros de la Compañía X, S.A., al \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_, o por el ejercicio en esa fecha terminado, tomados en  
conjunto. En nuestra opinión, sin embargo, las cantidades que mues-  
tran los adjuntos estados financieros por activo circulante, pa-  
sivo circulante, deudas a largo plazo e ingresos y egresos (exclui-  
da la depreciación) están presentadas de acuerdo con principios de  
contabilidad, que se aplicaron sobre una base consistente con  
la del ejercicio anterior.

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

Lugar y fecha

Interesados en el dictamen.

Su fin primordial de los estados financieros es el de informar sobre la situación de una entidad a una fecha y en un periodo determinado. Por lo cual, el contador público cuando es contratado es con la finalidad de dictaminar dichos estados y por medio de ellos señalar si la compañía en su opinión presenta la situación financiera y los resultados de operación por el ejercicio terminado, por tal motivo nos damos cuenta de la utilidad del dictamen de estados financieros auditados por el contador como auditor.

Como consecuencia, entendemos que una empresa al solicitar la dictaminación de sus estados financieros, es con la finalidad de hacerlos dignos de confianza y se tenga en ellos la plena seguridad de que son confiables, teniendo siempre presente que el respaldo con que cuenta el contador es la confianza pública y por ende, antes de opinar sobre los estados financieros debemos tener la seguridad de que hemos dispuesto hasta el último recurso a nuestro alcance por el trabajo realizado, con la finalidad de no defraudar al público que nos ha favorecido con tal distinción.

Con ello estamos entendiendo, que la utilidad del dictamen no solo es de interés para la empresa o persona que contrate los servicios, sino para el público en general, esto es, haciendo referencia al comentario del profesor Ricardo Mora Montes en su conferencia " El dictamen: tema de hoy y de siempre ", el que señala la siguiente: el público que tiene

interés en determinada empresa y por ello necesita una orientación sobre la confiabilidad de los estados financieros que esa empresa elabora requiere la interacción de un crítico experto e imparcial que es el contador público para que le diga si los estados financieros cumplen con principios de contabilidad o cumplen con ellos en lo general pero contienen ciertas áreas sobre las que debe salvar su opinión, en donde el auditor debe ser un conocedor profundo de todas las prácticas que encajan dentro del concepto de principios de contabilidad, por tal motivo debe poseer ese criterio contable, que le permita distinguir lo justo, lo que es razonable y lo que es inaceptable.

En pocas palabras se entiende que, la finalidad de estados financieros es la de informar, y la del dictamen es el dar confianza a dicha información. Por lo tanto, puede ser utilizada para diversos fines y a un sinnúmero de personas como:

- Accionistas
- Directores de la empresa
- Proveedores, acreedores y trabajadores
- Gobierno
- Consejeros
- Administradores
- Otros contadores
- Banqueros
- Bolsa de Valores
- Inversionistas
- Público en general

#### Accionistas

Los accionistas como inversionistas de una empresa necesitan de los estados financieros que les muestren la situación de la misma y con la finalidad de cual ha sido la aplicación de su inversión, que mediante ello se darán cuenta si han obtenido ganancias o si han perdido para determinar si sus frutos han sido costeados o acordes a su inversión.

Por lo tanto, los estados financieros deberán ser dictami-

nados por contador público para de esta forma darles el resól-do y hacerlos confiables para el público inversionista, es decir, con la dictaminación de los estados financieros, el inversionista tomará decisiones si le es conveniente el seguir invirtiendo o vender sus acciones. Por otra parte, los estados financieros también se toman de base para su estudio en el ingreso de posibles inversionistas, dándose cuenta estos de la situación que guarda la compañía y considerar si es conveniente el invertir. Estados financieros que servirán de base también para estudiar desde un punto de vista administrativo y tomarlo como elemento para calificar si la administración de la entidad se ha llevado correctamente.

Podemos decir que para el accionista o futuro inversionista de una empresa le será necesario el conocer cual es la situación real de la entidad, por lo que tendrá que auxiliarse de diversos elementos que le permitan un estudio profundo y comprensible de la situación de la entidad y de la posible compra o venta de acciones.

En otras palabras, los estados financieros dictaminados por contador público serán los elementos de que dispondrá el inversionista para la toma de sus decisiones.

#### Directores de la empresa

Para los directores de la empresa, también les será de gran utilidad la dictaminación de los estados financieros, ya que mediante el dictamen conocerán mejor cuales fueron sus fallas, sus aplicaciones correctas, lo que, les servirá para tener y ampliar

más su criterio corrigiendo sus errores y disminuir los males económicos que aquejaron a su compañía.

Se darán cuenta de las deficiencias del control interno, como opera la cobranza, si se están cumpliendo con las políticas de la compañía, si se tiene el personal idóneo calificado para el desenvolvimiento de las funciones o actividades mediante las cuales la empresa haya por buen camino, o en su caso ampliar la misma o aumentar su capital para de esta forma aumentar la vida del negocio.

Los directores como funcionarios responsables de la buena marcha de la compañía les serán de gran utilidad los estados financieros dictaminados ya que los auditores serán los ojos de las deficiencias y malas interpretaciones que mediante el examen implica para ellos una buena o mala referencia y confianza que guarda ante el público la razón social de la empresa y por ende para organismos o instituciones de crédito que queden convencidos de cual es la situación de la compañía, si dispone de recursos o de buena rentabilidad en caso de préstamo.

#### Proveedores, Acreedores y Trabajadores

Es de pensarse que los estados financieros dictaminados por contador público son de interés para el inversionista, accionista y directores de la empresa, al igual que ha proveedores, acreedores y trabajadores. Tomando como ejemplo claro el de los proveedores, que ante este acude la empresa solicitando un crédito por x cantidad y lapso de tiempo. Para esto, será necesario por parte del proveedor efectuar un estudio y análisis se-

bre los estados financieros dictaminados a fin de determinar cuál es la situación de la entidad y si cuenta con recursos para otorgamiento de crédito, es decir, que el proveedor teniendo los estados financieros dictaminados por contador público, implica la confianza de este, y aún mediante el análisis financiero determinará la solvencia de la empresa y si les es conveniente otorgarle o no el crédito.

Para los acreedores se tendrá la misma situación, es decir, se les solicitará los créditos, y estos a su vez solicitarán los estados financieros para su estudio o análisis con el fin de otorgar o negar el crédito.

Con lo que respecta a ello, la dictaminación de los estados financieros es de vital importancia ya que es indiscutible que con ello se defina la solvencia de la empresa y se tomen las medidas pertinentes en cuanto al otorgamiento de los créditos, si nos damos cuenta, los estados financieros dictaminados no solamente son de interés para la empresa, como los accionistas o directivos de la misma, sino, son de interés también para terceras personas como se analiza en los demás puntos de este mismo capítulo.

Por otra parte, dentro de la organización en el nivel más bajo que es el sector obrero, tienen también el derecho de conocer los resultados de operación de la misma, derecho que lo encontramos en los enunciados de la Ley Federal del Trabajo en donde nos especifica de las obligaciones y derechos a que estos están sujetos, por lo que observamos que dicho sector necesitará conocer los resultados del funcionamiento de las operaciones, y es en donde el contador público independiente entra y da su



opinión sobre la información financiera, culminando en uno de los renglones que es el de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

### Gobierno

Es de pensarse que también los estados financieros dictaminados por contador público son de interés para el sector u organismos oficiales, los cuales mediante este trabajo profesional el gobierno se da cuenta de las empresas que se encuentran fuera o dentro de los lineamientos, como es el pago de los impuestos o de sus obligaciones para otras terceras personas o para con los mismos trabajadores de la empresa, por lo que con ello, las empresas se evitarán visitas o inspecciones molestas por parte de las autoridades fiscales.

Pese a lo anterior, nos encontramos en la actualidad un gran número de empresas o causantes que no cumplen con sus obligaciones fiscales tratando de ocultar o falsear la información como resultado de la contabilidad, y de esta forma evaden sus obligaciones para con el Estado. Causa por la que el Estado se vio obligado de crear un decreto que se promulgó el 21 de abril de 1959, en el que se establece la auditoría fiscal como órgano de la SHCP para investigar y vigilar el cumplimiento de los causantes con sus obligaciones fiscales, y con ello tratar que la situación en desorden desapareciera. Para los organismos oficiales, en especial para la Auditoría Fiscal Federal la dictaminación de los estados financieros son de gran utilidad porque mediante ellos se puede ver el cumplimiento de las disposiciones fiscales que se enuncian en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

Entenderemos de antemano la utilidad que brinda el dictamen

de estados financieros para el gobierno, tomándolos como base de referencia para detectar si se están eludiendo las obligaciones fiscales de las empresas obligadas al pago de las mismas. Como consecuencia surge de la promulgación de la Ley del ISR que entró en vigor el primero de enero de 1962, en la que había disposiciones en el que el dictamen del contador público no proporcionaba ya al contribuyente ninguna utilidad.

Mediante ello, aparece publicado en el Diario Oficial un documento dirigido al Colegio de Contadores Públicos, en el que se afirmó que el nuevo sistema legal no excluía a los contribuyentes revisados por contador público independiente, ya que aprobados los dictámenes, los causantes no serían revisados por las autoridades fiscales, salvo que el contribuyente hubiese incurrido en evasión de impuestos.

Como resultado se comprueba la gran utilidad para con la empresa, observándose que el dictamen de estados financieros le beneficia evitándole las molestias de visitas e investigaciones por parte del fisco.

Para concluir puede decirse también que todo organismo del gobierno que tenga relaciones económicas con empresas, utilizarán el dictamen, dependiendo de las relaciones que las una.

#### Para el Público en General

El señalar que el dictamen del contador público es de interés general, debe entenderse a los accionistas, directores, acreedores, proveedores, banqueros, gobierno, etc., como público en general, mismo que ha depositado en la profesión toda la confianza por la opinión sobre los resultados de operación o la información financiera preparada para la toma de decisiones en

cuanto a la iniciativa y solvencia de una empresa, profesión en la que su principal función es servir veraz y confiablemente, y de esta forma crear una comunicación en términos productivos y financieros entre el público y las empresas, buscando con ello el de unificar fuerzas y crear un desarrollo en beneficio de toda la sociedad.

## CAPITULO III

### Análisis

### Estructura del dictamen.

Mediante el enunciado que se redacta en el dictamen u opinión como resultado de la auditoría, trabajo único que ve el cliente y terceras personas y es mediante el cual, el auditor opina sobre la situación que guardan los estados financieros. Por lo anterior entenderemos que la opinión expresa en el dictamen debe para las personas interesadas en la misma, de ser clara y concisa sin tecnicismos, entendiéndose si en la opinión existen restricciones al dictamen, por lo tanto, la estructura de dicho dictamen debe ser entendible aún para personas no conocedoras de principios de contabilidad o de auditoría.

Por ello, el dictamen que es de importancia tanto para el auditor como para el cliente y terceras personas, ha sido necesario el crear normas para preparar la información al dictamen considerando sus restricciones o una opinión negativa o abstención. Por lo que fue posible el quitar negligencias obias que solo traían confusiones.

Para la preparación del dictamen se anuncian los siguientes requisitos:

- Nombre del despacho o contador que auditó como membrete
- Nombre de la compañía
- Período que se auditó
- Nombre del despacho o contador y firma al calce del dictamen y
- Fecha del dictamen.

El dictamen se divide en dos cuando hablamos de dictamen de dos párrafos:

Párrafo del alcance y párrafo de la opinión.

Por el primero entenderemos, la naturaleza que precedió al dictamen como a continuación lo analizaremos.

La palabra " he examinado nos indica el haber cumplido con lo que dice el reglamento de ética profesional en su regla 2.12 ① en la que el contador público no expresará una opinión sobre los estados financieros sin antes haber practicado un examen.

La palabra " el balance general de la Cía. X, S.A., el....y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que termino en esa fecha, también aquí se cumple con lo que dice el reglamento de ética profesional en su regla 2.12 que dice, los estados financieros, documentos o informes sean presentados en papel con membreta del mismo contador, no será posible cuando no se hayan hecho en base a la regla antes mencionada o no se hayan hecho anotaciones sobre el examen de los estados financieros.

En la frase " Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas "..., en donde se refleja que el trabajo que realiza cumpliendo con requisitos mínimos de auditoría.

En el ítem de los enunciados en el párrafo del alcance, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias..." lo que muestra el que se haya aplicado un juicio profesional y experiencia en la aplicación de procedimientos a-

① Código de Ética Profesional, IMCF, p.15.

cordes a la naturaleza de la entidad y a la eficiencia de la evaluación del control interno tomándolo también como base.

Por opinión entenderemos el párrafo en donde el contador menciona que los estados financieros reflejan la razonabilidad de la posición financiera de la entidad y si estos se prepararon siguiendo los requisitos anteriormente señalados.

" En mi opinión..." expresa el referirse a lo expuesto en el dictamen, y al señalar " los estados financieros adjuntos " implica a que estados financieros se esta refiriendo y que " presentan razonablemente la situación financiera de la entidad..." que viene a ser la parte más importante del contexto, ya que es donde se menciona la razonabilidad o restricciones que muestran los estados financieros de la entidad por su situación: " de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados..." lo que entenderemos que dichos estados financieros se realizaron de acuerdo a principios para ser realmente confiables.

Por último analizaremos el que " fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior ". Lo que implica que podemos hacer comparaciones con el ejercicio inmediato anterior, que es también un requisito de su consecutividad para ser comparables.

Como hemos observado en el capítulo anterior, en la parte donde se analizan los cambios que ha tenido el dictamen del auditor sobre la opinión de la información financiera presentada por el cliente, se han tenido importantes modificaciones para su entendimiento del lector y la creación de ciertas normas y pronunciamientos para lograr una uniformidad del mismo.

Tales cambios han creado dos formas de dictaminación, el dictamen nuevo y el tradicional. Para la selección, de estas dos formas quedará a juicio del auditor, y de acuerdo con el pronunciamiento H-02 que nos dice, no deben variarse al menos que existan razones que lo justifiquen.

El dictamen tradicional tiene ciertas afirmaciones de carácter eminentemente técnico, que solamente conoce el CP y las personas conocedoras de la materia, así mismo, tiene las bases para revelar al lector la opinión del auditor sobre los estados financieros; se hace referencia al calificativo de razonablemente que es innecesario ante la afirmación del CP y del conocimiento del lector; no se menciona la responsabilidad primaria de la administración de la Cía. en la preparación de los estados financieros; el alcance del trabajo en la aplicación de las normas de auditoría y de la aplicación consistente a principios de contabilidad. Razones por las que se hace referencia al dictamen nuevo.



Contenido del dictamen tradicional.

Ya entrando en el dictamen tradicional, en el párrafo del alcance, se hace mención del trabajo realizado y de la responsabilidad asumida, es decir, técnicas y procedimientos que se utilizan para obtener pruebas suficientes y competentes en las cuales puede el auditor fundamentar su opinión, así como el apego a las normas de auditoría que la profesión ha establecido.

Haber examinado los estados financieros:

- a. De acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b. Aplicando procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

El auditor afirma que ha examinado determinados estados financieros de cierta entidad económica y a determinada fecha.

Se indica el apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas que representan los requisitos fundamentales relativos a la persona del auditor y el trabajo que desempeña. Se afirma que en el desarrollo de su trabajo, el auditor aplicó todos los procedimientos que consideró necesarios, reflejando de esta manera, la libertad en el desempeño de su trabajo y el uso de su criterio profesional en la solución de los procedimientos de auditoría.

Las afirmaciones contenidas en el párrafo del alcance, indican que el auditor asume la responsabilidad profesional por el examen que realiza sobre los estados financieros basado en normas de la profesión a señalado y que aplicó los procedimientos que consideró necesarios, para la mejor realización de su trabajo.

En el párrafo de la opinión el auditor expresa la opinión que se formó después de llevar a cabo la revisión de los estados financieros.

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

Se afirma que los estados financieros presentan de un modo razonable la situación financiera y el resultado de sus operaciones por un período determinado, con base en el trabajo desarrollado y en el juicio profesional del auditor. Dichos estados financieros fueron preparados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, es decir, siguiendo postulados básicos para la aplicación de conceptos y prácticas empleados para tratar asuntos contables, la observancia de esos principios, hace posible que se tenga un grado de certeza razonable, sobre lo que representan las cifras que forman los estados financieros.

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

Las afirmaciones contenidas en el párrafo de la opinión, indican que el auditor después de haber practicado su examen apegado a normas de auditoría generalmente aceptadas se ha formado una opinión que los estados financieros muestran razonablemente la situación financiera y el resultado de sus operaciones, conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios se han aplicado de manera consistente con las del ejercicio anterior y por lo tanto son comparables.

Contenido del dictamen actual o nuevo.

La aplicación de este dictamen se hace cuando el auditor no tuvo limitaciones en su trabajo, y no encontró partidas en las que no se presentan principios de contabilidad o no se llevó consistencia en su aplicación, incluyendo sus reglas particulares. Es cuando se da una opinión limpia o sin salvedades y que es cuando el auditor no tuvo ninguna limitación.

Se afirma que los estados financieros presentan en forma razonable la situación financiera de la entidad a una fecha determinada, se aplicaron de acuerdo con principios de contabilidad y su consistencia concuerda con el periodo anterior. El auditor aplicó su examen de acuerdo con normas de auditoría, incluyendo como consecuencia, pruebas selectivas de contabilidad y otros procedimientos que consideró necesarios .

Afirmaciones que son de carácter técnico y que conocen solo personas conocedoras de las mismas, y que por su importancia han servido para fundamentar una opinión como beneficio para el lector para tomarlo como base en el estudio para la toma de decisiones.

Ver modelo en capítulo 11, sub-cap. 2.4, tipos de dictamen.

REQUISITOS

El contador público que dese estar autorizado para emitir dictámenes fiscales, deberá obtener su inscripción en el registro de contadores públicos, satisfaciendo diversos requisitos y efectuando los siguientes tramites:

1. Ser de nacionalidad mexicana
2. Poseer título de C.P. registrado en la SEP
3. Ser miembro de un colegio de contadores públicos.

En tanto deberá presentar solicitud ante la Dirección General de Fiscalización anexando copia certificada de los siguientes documentos:

- a. Acta de nacimiento o carta de naturalización
- b. Título profesional
- c. Cédula profesional
- d. Constancia emitida en el colegio a que pertenesca.

Dicho documento debe ser emitido dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud de registro.

e. Suscribirá bajo protesta de decir verdad la declaratoria impresa en la misma solicitud de no estar acusado o condenado por delito fiscal, o intencional contra el patrimonio de las personas o por falsedad en las declaraciones judiciales o en informes dados a una autoridad, o por cualquier otro de caracter intencional que amerite pena corporal.

### Requisitos y responsabilidad.

Responsabilidad. El contador público al dictaminar los estados financieros que le fueron dados para su examen será responsable de los mismos con todas aquellas personas que los utilicen, responsabilidad social de la profesión que fue de donde nació su nombre. Más aún, el contador por ser un servidor público tiene el deber de llevar a cabo un examen en forma tal sobre la confiabilidad de los estados financieros que no dejen lugar a duda de su capacidad como auditor y dejar con la claridad entendible en el dictamen a todos aquellos que lo manejen, por esta razón se deberá hacer el trabajo poniendo toda su atención y esmero como una persona profesional y juicio de razonamiento crítico. Haciendo notar con ello y firmar el documento con la responsabilidad a que es acreedor.

Por otra parte al existir salvedades o restricciones, deberá explicarlo en forma clara y concisa, indicando además, la importancia y repercusión sobre la información financiera presentada y el motivo del origen de tal afirmación restringida.

Considerando que en ocasiones el auditor se abstiene de dar una opinión sobre dicha información, y es cuando sólo puede o no dar una opinión parcial, que también deberá expresar en forma clara e inequívoca del motivo de tal afirmación. En tanto termine la auditoría y presente su dictamen, será muy importante el que le ponga la fecha a dicho trabajo por la responsabilidad de los eventos posteriores a la fecha del dictamen.

Mientras que en el punto de los ingresos se tiene el deber de hacer constar si fueron declarados de acuerdo a la Ley de

Ingresos Mercantiles y que en caso de falsedad se ara acreedor de las sanciones correspondientes. Siendo responsable también el de cumplir con lo que le marca el Código de Etica Profesional en los artículos 2.12 y 2.13. ①

En el primero se menciona, " el contador público no podrá expresar su opinión sobre los estados financieros de una empresa sin antes haber practicado un examen conforme a normas de auditoría y menos firmar los estados financieros sin antes haber incluido un informe en donde expresa su opinión sobre los mismos."

En el segundo artículo dice "cuando el contador público se haga responsable con su firma de un dictamen u otro trabajo, éste se entenderá que fue mediante un examen e investigación de la información y supervisado por él o por algún miembro de la firma, con capacidad para tal asignación que como resultado sea un trabajo profesional.

① Código de Etica Profesional, IMCP, p.15.

A quien se dirige

El informe de auditoría debe estar dirigido a la empresa, que es el cliente, que es quien contrata los servicios o a su cuerpo directivo. Regularmente la contratación proviene del Consejo de Administración de la empresa, pero en algunos casos proviene de personas distintas, dirigiéndose el dictamen a las mismas.

Esto es, siempre y cuando, la designación del auditor haya sido aprobada por los accionistas.

Lugar de emisión

El lugar de expedición del dictamen debe ser en el domicilio del auditor que es quien emite el dictamen, y no necesariamente en la ciudad población donde radica la empresa. Esto es, porque, por lo regular se contratan los servicios de un auditor para la revisión de las operaciones de una empresa que radica en ciudad distinta al domicilio del auditor.

Fecha de expedición

La fecha de expedición del dictamen debe ser de acuerdo al pronunciamiento H-06, <sup>①</sup> el cual señala como regla general, sea la misma en que el auditor haya concluido el trabajo o los procedimientos de auditoría más importantes, es decir, cuando se retira de las oficinas del cliente una vez obtenida la evidencia de la información que se esté dictaminando. Si la fecha del informe de auditoría se pospusiera más allá de este hecho, debe indicarse claramente en el informe, a menos que el auditor decida continuar investigando, pero no revisando hasta la fecha más

① Normas y Procedimientos de Auditoría, IMCP, p. 285, párrafo 140, 1984.

posterior, y en este caso no es necesario ningún comentario especial.

#### Firma del informe de auditoría

La firma del informe de auditoría, se acostumbra sea firmado en nombre de la firma de contadores públicos. Individualmente, el auditor de la firma que dirige la auditoría no usa su firma personal, a menos que haya sido solicitada específicamente. La responsabilidad recae en la firma de contadores públicos. Si una firma de contadores tiene oficinas en varias ciudades, el informe debe contener la ubicación de la oficina que formula el dictamen.



**C A P I T U L O IV**

**Impacto del B-10 y B-11 en el Dictamen**

Hoy en día al hablar de la información como resultado de la contabilidad tradicional, nos damos cuenta que no representa la realidad de las operaciones y el fruto o pérdida que de ellas se obtiene. Es necesario que, para que se presente una confiabilidad debe tenerse en cuenta el impacto que ha tenido la inflación sobre el sistema contable, que nos obliga a aplicar ciertos criterios de reexpresión en la información financiera recomendados por la CPC para que el contenido de los estados financieros muestren una credibilidad en pesos con un poder adquisitivo a la fecha que se esta informando.

Entendamos que el fenómeno inflacionario es un hecho nuevo en nuestro país, o al menos poco reconocido o entendido pero, que a todos nos ha afectado. Con ello se desprende con claridad que la carestía de las subsistencias se ven aquejados por un grave mal monetario, mal que a corroido el cuerpo de la nación. La corrupción política, la carestía de los alimentos, la sed por el lucro que a tantos nos devora, que conduce a una exageración de las desigualdades sociales, el acaparamiento clandestino sin frenos que se acelera por momentos arrastrando consigo todo el sistema de precios. Tales son los síntomas inequívocos de la inflación.

Fenómeno que daña a todo y a todos y que ha venido a ser uno de los problemas más serios y peligrosos a que se ha enfrentado la sociedad y por que no decirlo del mundo en general; entendamos que no ha sido provocado por un solo hecho y que muchos países de distinta ubicación no han podido retenerla, no porque no quieran sino porque un problema como el que nos aqueja, no es tarea ni de un sector, ni de una persona, ni de corto plazo y que además de ser sumamen-

te complejo sus inicios son muchos y muy difíciles y se remontan a varios años.

Entenderemos con ello que la inflación representa un " aumento en el índice general de precios de la economía, producido fundamentalmente por un incremento en el circulante, es decir, en el monto del dinero disponible en la economía de un país, sin un aumento en la producción de dicha economía como contrapartida que absorbe este nuevo circulante, los precios tenderán a subir..."<sup>(1)</sup> Lo que viene a afectar la vida de los trabajadores cuando su salario pierde el poder adquisitivo de compra, provocando que se empeore la distribución de ingresos y bienes y empeore aún más el peregrinar de los desempleados.

Diremos que el gobierno tiene gran parte de culpa porque " se niega a limitar sus gastos, olvidado que del monto excesivo de éstos, más que de ninguna cosa, ha nacido la inflación que padecemos. Se rehusa a ver que sus ingresos normales es uno de tantos resultados del proceso inflacionario. Que compare los índices de precios con el volumen de esos ingresos. Fácil le será comprobar el paralelismo que entre ambos existe. A medida que los precios suben, aumentan los ingresos del erario; pero no porque sean más productivos las fuentes de tributación, sino porque los impuestos se inflan, al inflarse las rentas y los precios..."<sup>(2)</sup>

Desafortunadamente, en base a comentarios y situaciones que se mencionaron con anterioridad varios profesionistas de la carrera comentan que dicha información ha perdido su fundamento, puesto que algunos de sus principios ya no son aplicables en las circunstan-

<sup>(1)</sup> Ejecutivo de Finanzas, sep. 1980, p. 5y6.

<sup>(2)</sup> Profesor Miguel Palacios Macedo, apuntes de clase.

cias actuales y que la información tiene que reexpresarse y complementarse con otros documentos adicionales, como es el caso del Estado de Flujo de Efectivo como lo señala el boletín B-11 del IMCP.

Se dice que..." la contabilidad tradicionalmente ha preferido por razones de objetividad tomar normalmente precios de intercambio pasados ( costos históricos ) como criterio de medición y excepcionalmente precios de intercambio presentes ( valores actuales ), por razones de conservatismo. Dentro de la estructura teórica presentada en el boletín A-1 hay dos principios de contabilidad que explícitamente establecen la norma de emplear los costos históricos: estos son el de valor histórico original y el de negocio en marcha..."<sup>(1)</sup>

Más adelante veremos con más profundidad éstos principios, por ahora nos interesa si la información contable tradicional sigue funcionando, esto es porque hemos observado cuatro de sus principales características: ser de utilidad, tener confiabilidad, provisionalidad y estabilidad monetaria. Con esto concluyo que se deben seguir los consejos de la CPC, de aplicar ciertos criterios que nos den una información que reúna las características mencionadas, que solamente se logrará mediante la reexpresión de la información.

La contabilidad presenta información de las operaciones realizadas por una entidad, empleando como instrumento de medición el dinero. En una época inflacionaria pierde disminución en su poder adquisitivo, siendo inestable, ya que su poder de compra se va menguando a medida que se avanza en ese ambiente inflacionario.

La inestabilidad a medida que se presenta, proveca que la información:

-Pierda significado, por ejemplo " ¿qué interpretación se le pue-

<sup>(1)</sup> La reexpresión de estados financieros: contabilidad viable en épocas de inflación", por el IMCP, p5.

de dar a la suma de los activos cuando c/u de éstos fue adquirido en diferentes épocas de acuerdo a la contabilidad tradicional, están medidos en pesos de poder adquisitivo de la fecha en que compraron? Es como si se tratara de interpretar el resultado de sumar varias cantidades, donde el monto de cada uno de ellos estuviera expresado en distinto tipo de moneda extranjera ( dólares, más pesos, más libras, etc.)..."<sup>①</sup>

-Se vea disminuido seriamente el grado de veracidad, ya que se está presentando una verdad a medias.

-Sea irrelevante. En una época inflacionaria existen riesgos y oportunidades; consecuentemente, la información financiera deberá de alguna manera incluir estos hechos para que los usuarios tomen acciones que los lleven a protegerse de los riesgos y aprovechar las oportunidades. De no hacerlo, es ignorar este hecho relevante. y lo más grave es que la empresa se está viendo afectada por el fenómeno de la inflación.

-No sea comparable. Los resultados de un periodo a otro no muestran semejanzas o diferencias, incrementos o disminuciones en una forma apagada a la realidad, debido a que se obtuvieron con medidas diferentes ( pesos de distinto poder adquisitivo ).

Cuando el grado de significado, verdad, relevancia y comparabilidad de una información es muy bajo o inexistente, la función de esta debe ser seriamente analizada.

La realidad de los hechos, es que la contabilidad tradicional actualmente está perdiendo su significado, por el grave problema presente de la inflación. El trabajo del B-10 es precisamente subsanar la información presentada en los estados financieros, tratando de dar

<sup>①</sup> Revista Contaduría Pública, agosto 1985, p.30.

solución a que existan resultados significativos y se presenten los efectos de la inflación en dichos estados.

Afortunadamente, a nivel internacional existen soluciones, ya que se presentan varios modelos contables que reflejan el efecto inflacionario en los estados financieros. Se habla comunmente de los modelos: el " el Valor Histórico Ajustado por Cambios en el Nivel General de Precios " y el de " Valores Actuales ".

Valores Históricos Ajustados. Trata de que la contabilidad sea inestable, y una vez logrando que se a constante, se resuelve el problema. Esta medida se logra convirtiendo los pesos de distintas épocas en pesos de un solo poder adquisitivo, empleandose para ellos un factor derivado de un índice general de precios.

Con su aplicación no se modifica ninguno de los conceptos de la contabilidad tradicional histórica, lo que implica:

-Que en el balance se presenten los activos a lo que costaron y no a lo que valen a esa fecha; sólo que el costo se reconstruye pa- expresararlo en pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance.

-Que las cifras del estado de resultados se expresen a pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance, para que pueda haber congruencia entre las cifras del estado de pérdidas y ganancias y el balance.

-Que se siga empleando un método financiero para mantenimiento de capital.

-Que para el reconocimiento de una utilidad deba haber intercambio entre dos entidades, excepto en lo que se refiere al efecto que tiene la inflación sobre las partidas monetarias. Existe cuando hay infalcción, razón por lo que la contabilidad tradicional histórica no

lo maneje.

**Valores Actuales.** Este modelo fue desarrollado con la idea de eliminar las deficiencias que en épocas de estabilidad tiene la contabilidad tradicional histórica.

"...Su característica fundamental es que mide un atributo diferente al de la contabilidad tradicional: en lugar de cuantificar lo que costaron los bienes y servicios adquiridos por la empresa ( costos históricos ), se toma en cuenta lo que valen actualmente, o sea, lo que le costaría a la empresa en el momento presente comparar esos bienes o servicios ( valor actual, costo de reposición, valor de remplazo )". ①

Con el mismo se modifican los siguientes conceptos en el balance :

-En el balance se presentan los activos a lo que valen a esa fecha y no a lo que valían cuando se adquirieron ( costo histórico ).

-Se maneja un concepto de mantenimiento físico de capital ( conservación de una determinada capacidad operativa ).

-La utilidad se reconoce en dos momentos. Cuando los bienes cambian de valor ( resultado por tenencia ) y cuando hay intercambios con otras entidades.

Ventajas y limitaciones de cada uno de los métodos.

El método de valores históricos tiene las siguientes ventajas:

-Esta de acuerdo con principios básicos de contabilidad, relacionados con la actualización de estados financieros como se menciona.

Realización y Período Contable.

De acuerdo al principio de contabilidad de realización y período contable, las operaciones y eventos económicos se consideran realizados:

① Revista Contaduría Pública, agosto 1985, p.30 y 31.

- a. Cuando se efectuado transacciones con otros entes económicos.
- b. Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
- c. Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de esta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios.

" De la aplicación de estos principios conjuntamente, se llegó a la conclusión de que no es posible ni conveniente establecer reglas en detalle acerca de cuando un evento económico externo se ha realizado, debido básicamente a su gran variedad; sin embargo, debido a la necesidad de reconocer contablemente este tipo de eventos, podría decirse que el punto de partida o de realización sería la exteriorización formal del mismo considerando al efecto, su naturaleza y posibilidad de medición..." ①

- d. Que se establezcan estimaciones y provisiones que aún cuando se desconosca su monto exacto y se calcule aproximadamente, se refieren a ciertos costos y gastos devengados.

#### Valor Histórico Original.

En la última parte de este principio dice que si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio, sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

#### Revelación Suficiente.

La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares, para que en la

① Aplicación Simplificada del B-10, CP Miguel A. Montejo Gonzalez 1985, p.8.



comparación de los estados financieros de la entidad conocer su evolución.

#### Dualidad Económica.

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

Los principios de contabilidad citados anteriormente, "...ya contienen bases que sirven de apoyo a la actualización de los estados financieros, especialmente el de realización, y el de valor histórico que previene el ajuste por cambios en el nivel de precios, así como la condición de que dicho ajuste sea debidamente aclarado en la información que se produzca, y es aquí donde se tiene que hacer uso de notas y de cierta información adicional.

Por otra parte, el principio de consistencia se basa específicamente en el seguimiento de las mismas reglas de cuantificación promoviendo la comparabilidad de los estados financieros, situación que no se lograba aunque se respetaran dichas reglas, en virtud de que se comparaban pesos de distinto poder adquisitivo.

- El único cambio que provoca es en el instrumento de medición ( pesos constantes, en lugar de pesos corrientes ) y no en las reglas, criterios y enfoques del costo histórico, los cuales son ampliamente conocidos por preparadores, verificadores y usuarios de los estados financieros.
- Toda la estructura contable actual sigue teniendo vigencia.
- La información que se obtiene posee un alto grado de objetividad,

la cual a su vez provoca la confianza del usuario.

- Genera información que es comparable a lo largo del tiempo.
- Es un método creado específicamente para resolver el efecto que tiene la inflación sobre la información financiera. Elimina la distorsión que provoca la aplicación de una medida inestable.
- Es un método relativamente fácil de aplicar y comprender.
- No implica un costo alto en la obtención y proceso de la información.
- Se puede aplicar en forma integral.

" Este método tiene básicamente la limitación de que refleja el efecto de los cambios en el nivel general de precios y no los cambios específicos de los precios de los insumos y recursos de una entidad en particular. La información así obtenida, en opinión de algunos críticos, no es de mucha utilidad para el usuario de los estados financieros." <sup>1</sup>

El método de valores actuales presenta las siguientes ventajas:

- Presenta información con un mayor grado de relevancia para la toma de decisiones.
- Elimina el énfasis del reconocimiento de la utilidad sólo al momento de la venta, y permite se haga cuando los recursos cambian de valor.
- A activos idénticos les corresponden valores idénticos cosa que no sucede en la contabilidad tradicional.
- Es el método que actualmente acepta la Comisión Nacional de Valores, y en parte es al que se refiere la Ley General de Sociedades Mercantiles.

(1) Revista Contaduría Pública, agosto 1985, p. 31.

Limitaciones a este método.

- Viola el principio de valor histórico original, así como también los beletines que contienen reglas de valuación emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad ( CPC ).
- No fue desarrollada para resolver específicamente el problema inflacionario.
- Fue creado para solucionar ciertas limitaciones de la contabilidad tradicional, básicamente el reconocimiento y medición de la utilidad, así como también la valuación de activos.
- Es un método que implica conceptos, criterios y reglas sobre los que no hay mucha experiencia.
- No existen valores de reposición para todas las partidas de los estados financieros.
- La calidad de ciertos valores de reposición es pobre, con su consecuente debilitamiento en la confianza del usuario de la información financiera, por falta de objetividad.
- El uso de valores de reposición incrementa la dificultad para comparar la información entre varias compañías, debido a que se pueden seguir distintos enfoques para determinar dicho valor de reposición.
- Es un método relativamente caro de operar.

Como ustedes saben, el B-10 fue promulgado por el Instituto el primero de junio de 1983, para entrar en vigor en forma opcional a partir de esa fecha, y obligatoriamente a partir de los ejercicios sociales que concluyan el 31 de diciembre de 1984. Mismo que se ha considerado como una solución al problema pero no como un documento terminado.

Es evidente que la información que se presenta en los estados financieros sin tomar en cuenta el fenómeno inflacionario no tienen validez y por tal motivo no se adaptan decisiones o se forma una opinión hacia la entidad, esto es, porque están basados en el valor histórico original y se presentan en unidades monetarias con distinto poder adquisitivo por ubicarse su origen en distintas fechas.

Es por ello que se ha trabajado arduamente en rescatar la información que se presenta en estos reportes. Y es cuando reflexionamos al estudiar lo que fue el boletín B-7 "Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera" que fue un primer esfuerzo por lograr la credibilidad de los estados financieros pero que a raíz de su experiencia hubo la necesidad de buscar otro camino con más impacto al resolver el problema que se presentaba, y es cuando se sustituye el B-7 por el B-10 para llegar a una mayor claridad sobre la información afectada por la inflación y es por lo que se tiene a:

- La urgencia de lineamientos para la solución de un problema tan complejo, para rescatar el significado de la información financiera.
- En que los lineamientos a usarse deberían de ser sencillos y prácticos para que todas las empresas puedan aplicarlos.
- En que no se pretendía una solución ideal.
- No abandonar el costo histórico sino complementarse, destacando los efectos principales de las fluctuaciones intensas o frecuentes que la información oculta.
- No desterrar la práctica de revaluación de activos fijos, ya incorporada en un número importante de estados financieros.

- No mencionar de la utilización de un sólo método de corrección.
- Que exista controversia respecto a la determinación y tratamiento de los efectos que produce en resultados la posición monetaria de las empresas y la retención de partidas no monetarias. Ya en la actualidad se acordó que el resultado por posición monetaria, ubicarlo como parte del costo integral de financiamiento que a su vez se presentará en el estado de resultados.

Ante todo, no deja de comentarse lo difícil de entender y desarrollar los cálculos para poder reexpresar los estados financieros, actualización que no es total sino los renglones que se ven más afectados como:

- Inventarios y costo de ventas
- Inversiones en activos fijos ( inmuebles, maquinaria y equipo ), su depreciación acumulada y la del ejercicio.
- El capital contable
- El costo integral de financiamiento, "...que se compone de los intereses por financiamiento normal más las fluctuaciones cambiarias, más el resultado por posición monetaria que es el diferencial que se obtiene al comparar la posición monetaria neta, ajustada por los cambios en el nivel general de precios con la posición monetaria sin ajustar." ①

En otras palabras, es la diferencia promedio de activos y pasivos monetarios como caja, cuentas por cobrar y por pagar, etc., multiplicada por el factor del índice de precios.

-Y por último, el Resultado por tenencia de Activos no Monetarios que se determina utilizando el método de costos específicos en la

① Aplicación Simplificada del Boletín B-10, Montejo Gonzalez, p.7, 1985.

actualización de inventarios, costo de ventas e inversiones en activos fijos y su depreciación. Al combinar ambos métodos en este renglon con la diferencia es el resultado ante dicho que es el motivo de la combinación de ambas técnicas.

El método de ajuste por cambios en el nivel general de precios consiste en corregir la contabilidad de pesos corrientes ( nominales ) a pesos de igual poder adquisitivo mediante la aplicación del indice general de precios, que no es complicado y su costo de implantación es bajo pero, que el indice una vez aplicado no representa la inflación sufrida por una entidad en particular, sino con características generales para las entidades que lo apliquen.

Si optamos por el método de costos específicos ( valores de reposición ), lo que significa que es el costo que la empresa incurriría a la fecha del balance en producir o adquirir un artículo igual al que integran en sus inventarios, y que es de beneficio porque la utilidad o pérdida la puede conocer en la fecha o en el momento en que los activos no monetarios tengan un alza o baja en su valor de costo; o cuando los activos no monetarios son vendidos. Sus desventajas es que es un método muy caro y tiene un cierto grado de dificultad al aplicarlo, ya que se aparta de la contabilidad tradicional y la calidad de los procedimientos para obtener algunos valores de reemplazo es muy baja.

De estos dos métodos, cada una de las empresas podrá elegir el que más convenga a sus necesidades para poder presentar una información más apegada a la realidad, o una combinación de ambos en distintos renglones. Pero de ellos el que más se inclina la Comisión es el método de índices ya que es necesario, porque al utilizar el de

costos específicos sólo se pueden actualizar los activos fijos, su depreciación y el inventario y costo de ventas. Y por el primer método los demás rubros faltantes, por lo que al emplear el método de índices la empresa no tendrá que utilizar el de costos específicos para comparar, que en cambio por este último tendrá necesariamente que reexpresar las cifras por el primero. Siendo por este paso se terminará combinando ambos, para darnos una diferencia a la que llamaremos, resultado por utilidad o pérdida por tenencia en activos no monetarios.

Todo esto conlleva en varios casos a una renuncia a la reexpresión por las empresas, debido a que se crea una desconfianza originada por la complejidad que resulta y a veces incomparable del conocimiento de éstas nuevas técnicas contables, otras veces por temor a echar a perder su sistema de contabilidad por lo antes mencionado. Pero es necesario ante estas condiciones que la información financiera debe ajustarse a nuevos modelos que permitan una adecuada toma de decisiones por los directivos de la empresa, teniendo en cuenta que dicha información habrá que enfatizar su estudio y análisis para poder evaluarla, considerando que no bastará que la información provenga de datos fidedignos agrupados de acuerdo a prácticas contables.

Desde que el boletín B-7 se vio desplazado por el B-10, su aplicación en los estados financieros es obligatorio, vigilando que metodología fue aplicada y mostrando el porque se seleccionó el método de avalúo o de números índices, como la posibilidad de utilizar los métodos de UEPS, PEPS o costos de reposición en inventarios y la estructura, bases y características de los estudios hechos por los valuadores independientes.

Se ha iniciado ya, en forma generalizada la aplicación de las normas del boletín B-10 y en tales circunstancias, la CPC se ha mantenido alerta a la función de recoger, clasificar, analizar y evaluar la problemática que se está presentando para aclarar dudas que se ballan presentando, y así su aplicación se facilite. Su inervancia o de cualquier otro boletín sólo nos llevaría al caos, al desorden en materia de información financiera.

Dicho boletín es aplicable a empresas medianas y pequeñas que, para poder administrarlas y evaluarlas es necesario que el usuario cuente con información útil de acuerdo a sus necesidades reales que, de acuerdo al tamaño de la empresa y a la complejidad de sus operaciones, depende el tipo y cantidad de información que se requiere, que no siendo adecuada existen muy pocas posibilidades de que un negocio prospere.

En la actualidad, el reto principal al que se están enfrentando las empresas es la inflación, y en este hecho entra el B-10 con gran impacto en tales circunstancias, pretendiendo que la información sea de calidad y represente la realidad de la misma sin importar el tamaño de la entidad de la cual se esta informando. Así el administrador de la empresa al igual que personas que tienen interes por conocer la situación de la información financiera y los resultados de oneración de ésta, tendrán la información que refleje la realidad bajo la cual se esta llevando el negocio, de tal forma que les permita aprovecharse de las oportunidades y protegerse de los peligros.

El boletín B-10, con el fin de no permitirlo y de que los estados financieros sean nuevamente útiles en la toma de decisiones en la actualidad, pretende dar a conocer ciertos procedimientos para lograrlo, mismos que ya eran conocidos internacionalmente pero que en nues-



tro país resulta nuevo. Precedimientos que tomarían en cuenta la inflación, dando como resultado que el usuario de la información toma decisiones fidedignas.

El aplicar estas nuevas técnicas ha sido complejo por su novedad pero, que al irse conociendo y familiarizándose con ellos, será más fácil entenderlos y relacionarlos con la realidad.

La inflación a resultado un problema muy complejo desde cualquier punto de vista, ha provocado serias inconveniencias en las principales actividades productivas de la sociedad, por lo que fue necesario el que existieran nuevos conceptos para disminuir dicho problema que en años pasados no era significativo. Esto hizo darnos cuenta de que la contabilidad tradicional no reflejaba una realidad, lo que provocaba un costo que no era de provecho para la entidad y no se contaba con una información que fuera útil para la administración y terceras personas, por lo que no era posible valorar el negocio con una información parcial.

El aplicar el B-10 implicaría ciertas inversiones que serían de acuerdo a las características de la empresa pero, que le resultaría de gran beneficio, ya que en poco tiempo lo recuperaría al obtener información real que le permitiera evaluarse y verificar si realmente el nuevo método le traería soluciones a tan complejo problema como es el impacto de la inflación sobre la información financiera resultante de un sistema contable tradicional valuado a pesos corrientes ( nominales ) y no a pesos actuales.

Por otra parte, la aplicación del B-10 implica la necesidad por parte de la empresa de llevar a cabo ciertas inversiones, mismas que serán en base a las características de la empresa. Entre ellas las

que más se reflejan son:

- Aplicación por parte de la empresa en la captación del personal que elabora la información en el manejo y conocimiento de los conceptos del boletín.
- Familiarizar a los usuarios de la información en el resultado que se obtiene de la aplicación del boletín en su significado.
- Establecimiento de infraestructura para la obtención de resultados del B-10.
- La necesidad de avalúos de los activos fijos.

De estas inversiones, el avalúo de los activos fijos son las que representan un mayor costo pero, sólo para aquellas empresas que no habían hecho evaluaciones antes del B-10, costo que no se vería reflejado si a los costos históricos por devaluación se ajustan con el índice general de precios al consumidor. Que en realidad el boletín presenta flexibilidad y su costo es inferior al beneficio que se obtiene de su utilización en la información.

Se pretende dar a entender que el boletín refleja una realidad y que su aplicación sea relevante en épocas de inflación.

Se menciona que será de gran utilidad para empresas fuertemente endeudadas, ya que en el estado de resultados valuado por el B-10, se presenta el costo real de financiamiento y no el nominal: el costo real viene a representar el costo neto financiero de los pasivos, que siendo importante tiende a disminuir su poder adquisitivo, haciendo que el costo real de financiamiento sea inferior al nominal. Esto es porque en realidad debido a la inflación, el poder adquisitivo de la moneda se pierde.

Como ya quedo señalado, la aplicación del B-10 significa un cambio relevante en la información financiera con el aspecto inflacionario, lo que indica que, deberemos de aplicar las nuevas técnicas contables ajustando las tradicionales, que viene a implicar un cierto grado de confusión que al familiarizarlo se tendrá a un cambio importante y significativo en la presentación de los estados financieros. Esto es de gran utilidad ya que se podrán tomar decisiones en un entorno económico inflacionario, porque de lo contrario se tornaría a dificultar la administración de la entidad no permitiendo esfuerzos y planeación de estrategias, provocando riesgos, costos y oportunidades para la empresa, que al ser en forma correcta se obtendrían beneficios de ellos y se disminuirían sus efectos negativos.

Esto es la verdadera misión del B-10, que los estados financieros presenten el impacto de la inflación sobre la empresa, de tal manera que el usuario reciba información de acuerdo a las características que estamos viviendo en forma semejante al período anterior al problema de la inflación. Cambios que reportan el valor actualizado de los bienes, derechos de la empresa como el patrimonio de sus dueños, así como la determinación más adecuada de los resultados de su operación al considerar sus costos, gastos actualizados en relación con los ingresos respectivos, que al ser reconocidos por el boletín la información financiera tiene gran validez.

Lo que significa que al aplicar el B-10 se logre una medición más adecuada del margen de contribución por producto, negocio y empresa al reconocer un costo de ventas a valores existentes en el mercado.

Con la actualización de los activos fijos se determinará en forma más correcta la utilidad de la empresa al enfrentarle a los ingresos obtenidos los costos reales, mientras que, con la actualización del costo de ventas y la depreciación, permitirá que la empresa se de cuenta si es capaz de recuperar vía precios de venta el incremento en dichos costos. El reconocimiento de estos más la actualización de los activos implica que con el tiempo se conozca la recuperación y rentabilidad de la inversión en los activos.

La utilidad obtenida de los ingresos menos el costo actualizado viene a ser el incremento real del patrimonio de la empresa, y de igual forma la evaluación de la rentabilidad de los accionistas se hace sobre bases más realistas al actualizarse el capital contable, distinguiéndose que la parte de incremento en el capital es utilidad, que no es nada más que una reexpresión sobre el patrimonio.

Pero hablemos de uno de los conceptos más importantes del B-10, el costo real de financiamiento que nos ayuda a evaluar y seleccionar las fuentes de financiamiento más acordes.

La paridad técnica en la evaluación del pasivo en moneda extranjera cuando es mayor a la del mercado indica que no es conveniente tener financiamiento en moneda extranjera, como también se retengan recursos para hacer frente a las devaluaciones, y ayudando a obtener el costo real de financiamiento.

En tanto que el capital contable actualizado permita tomar mejores decisiones por apalancamiento, ya que las cifras entre el pasivo y el capital se determinan comparablemente.

Para los inventarios, su actualización permite la aplicación de políticas en los inventarios, el monto que se puede invertir y a medida que se este consumiendo se mantiene su capacidad operativa.

Esto demuestra que por la aplicación del 8-10 en todos los rubros donde se presenta la reexpresión, señalan en forma general y específica lo que está pasando dentro de la empresa por el entorno en que se encuentra. Lo que facilita y mejora el entendimiento del fenómeno inflacionario por parte de los que manejan la información que los ubica en la realidad para la toma de decisiones.

Entenderemos que al aplicar dicho boletín se produce información indispensable para la toma de decisiones en la actualidad, pero que ha resultado difícil de comprender, y su eficiencia será conforme a la capacidad y entendimiento para aplicarlo, que se facilitará si se conoce a profundidad, es decir, entendiendo mejor el fenómeno inflacionario; aceptar que la administración de los negocios aplique nuevos conceptos y criterios. Lo que nos ayudará a profundizar en los conceptos del 8-10 y relacionarlo con la realidad en el entorno donde operan los negocios para la mejor toma de decisiones. Además si entendemos el proceso de diferentes tecnologías y experiencias aplicables a la información financiera, estaremos avanzando en el entendimiento a tan complejo problema, que nos obliga a adecuar nuestra contabilidad tradicional a una forma que funcione correctamente.

Para ello se nos dice que la empresa debe ser flexible ante los cambios inflacionarios y que la información que de ella resulte deberá reflejar los efectos del entorno económico que se está viviendo.

El boletín 8-10 pretende captar y describir el fenómeno inflacionario, y al igual que este trata de que su proceso sea evolutivo y dinámico. Y de acuerdo se este experimentando con su aplicación se logrará su perfeccionamiento.

Técnica, que por medio de sus conceptos y reglas, ha venido a solucionar gran parte de este problema, brindando una información que se genera aplicando sus normas, que ha logrado además a disminuir las distancias de la información, ayudar a la administración a tomar conciencia del fenómeno inflacionario en el uso e intercambio de los recursos de la empresa.

Con la aplicación de las reglas del 8-10, se logra:

- a. Que las inversiones ( básicamente inventarios y activos fijos ) se valuen a cifras más apegadas a la realidad.
- b. Que el capital contable se mantenga en términos de poder adquisitivo, y no en cantidades nominales.
- c. Que si la empresa se ha financiado con moneda extranjera, se previsione para posibles fluctuaciones cambiarias en exceso de las reconocidas por el mercado cuando exista evidencia de que el peso está sobrevaluado.
- d. Conocer el costo real de financiamiento, esto es, que se considere el efecto que en términos de poder adquisitivo tiene la inflación sobre la deuda.
- e. Que la cifra de utilidad sea más apegada a la realidad, al enfrentarle a los ingresos un costo de ventas actualizado, una depreciación determinada en base al valor actualizado de los activos fijos, y el costo real de financiamiento.

Reglas que serán de gran beneficio para la toma de decisiones operativas y financieras.

"...En una época de estabilidad económica la cifra de la utilidad neta es una buena medida del efectivo generado por las operaciones de la empresa. Bajo un entorno inflacionario, al actualizarse la información financiera al número de partida que no implica flujo de dinero se incrementa. Esto provoca que la diferencia entre la utili-

dad no es suficiente para conocer el flujo de efectivo. Debido a esta razón y aunado al hecho de que actualmente existe una fuerte necesidad de evaluar la liquidez de las empresas, la CPC emitió el boletín B-11, el cual es una aportación muy importante para evaluar cómo se está administrando el efectivo "①

"...En él se establecen pautas para que las empresas determinen e informen acerca de las principales fuentes de donde obtuvo el dinero, así como también el destino que le dió al mismo. Un dato importante que revela, es el flujo de efectivo generado por la propia empresa a través de sus operaciones. Este es relevante, ya que, como comúnmente se sabe, el crecimiento sólido de una empresa depende en forma importante de su capacidad para generar efectivo "②

Este estado, por la importancia de la información que contiene, constituye un instrumento indispensable en la administración eficiente del efectivo, que elaborado de acuerdo a los criterios del B-11, se obtiene información que permite:

1. Calcular la capacidad de la empresa para generar flujo de efectivo a través de su operación.
2. Evaluar la solvencia y liquidez de la empresa.
3. Juzgar la eficiencia de la administración para:
  - a. Obtener y aplicar el efectivo.
  - b. Cumplir con sus compromisos financieros.
  - c. Responder a sus necesidades y oportunidades de inversión.

La salud financiera o monetaria de una entidad dependerá de su habilidad para generar recursos y la forma en que los administre, ya que viene a ser una clave para evaluar las decisiones de inversión y de crédito, y aprovechar las fuentes de financiamiento y las oportunidades de inversión. Esto será visible a través de la aplicación

① y ② Revista Contaduría Pública, noviembre 1985, p.20.

del estado de flujo de efectivo, que planeando y controlando estos aspectos se obtendrá un uso adecuado del efectivo.

Pero, que sólo será posible si se analizan cada uno de los componentes del flujo y estableciendo medidas para comparar y mantener los niveles óptimos de efectivo, lo cual nos ayudará a determinar y detectar los excedentes, permitiéndonos canalizar nuestros recursos a inversiones más productivas.

En la realidad actual, considero que también este estado si nos refleja el momento que estamos viviendo, ya que sus cifras si son actualizadas y que estamos tomando decisiones inequívocas, que al ser analizadas por un financiero sabremos si la empresa es rentable o presenta liquidez. Esto nos demuestra la importancia de la aplicación del B-10, aunque varios empresarios indican que dicho boletín los confunde y no les aporta información útil, como también algunos analistas financieros de casa de bolsa, bancos, etc., indican también que la información del B-10 es confusa y poco confiable. Todavía creen que la información tradicional les es útil y brinda resultados que ellos consideran aceptable para la toma de decisiones.

Lo que quiere decir que son pocos los que no han entendido el fenómeno inflacionario y que la gran mayoría conoce la práctica general antes del B-10, en la que se revaluaban los activos fijos y los inventarios y en estos cuando se utilizaba el UEPS.

Para entender mejor los estados financieros en época de inflación se formó con ese objetivo el estado de flujo de efectivo, con el se puede saber si se está generando o no flujo de efectivo por operaciones, medir del mismo efectivo si se está invirtiendo en el desarrollo de la empresa y como se han manejado los excedentes e fal-



tante. En otras palabras, debe quedar bien claro cómo ganó o perdió efectivo la empresa en la operación, en qué invirtió y que hizo con los excedentes o cómo cubrió los faltantes en efectivo.

Con la presentación de estados financieros sencillos, que expliquen mejor los efectos de la inflación, serán mucho más claros los conceptos del B-10, que será un buen instrumento para el manejo de los negocios. Si no lo aplicamos, y simplificamos su aplicación, no se tomarán en cuenta los estados que reflejen una inflación y se administrará con información incompleta.

## Caso Practico

Con el fin de resumir el desarrollo del presente seminario de investigación, se procedió a realizar un caso practico mediante el cual se verá la repercusión que tiene en la actualidad el fenómeno inflacionario y la necesidad de incorporar dentro del dictamen del contador los efectos de la misma.

Para tal efecto se recurrió a los papeles de trabajo formulados por el Despacho de Contadores Públicos Hernandez Camargo, antes de llevar a cabo la aplicación del B-10 y forma en la que cambia la presentación de los Estados Financieros.

Para efecto de comprender este caso, a continuación se presenta un ejemplo de la aplicación del boletín B-10, utilizando el método de índices generales de precios, que es el que señala más el Instituto y un ejemplo del Estado de Flujo de Efectivo o Estado de Cambios en la Situación Financiera en Base a Efectivo, como lo señala el boletín B-11.

1. Los siguientes son los números índices tomados del Índice Nacional de Precios al Consumidor, del Banco de México:

Primero de enero de	1982	213.1
Promedio de	1982	303.6
31 de diciembre de	1982	423.6
Promedio de	1983	612.9
31 de diciembre de	1983	766.1

①

2. El inventario esta formado por productos adquiridos durante todo el año uniformemente.
3. Todos los ingresos y gastos, excepto la depreciación y la porción

① Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, IMCP, 1985, p. 446 y 469.

del costo de ventas representada por el inventario inicial, son ganados o incurridos a través de cada año.

4. Los dividendos son declarados y pagados al final de cada año.
5. Las adquisiciones de planta y equipo fueron hechas al inicio de las operaciones y al final de 1982, y están sujetos a depreciación a razón del 10% anual, sobre el procedimiento de línea recta.

NOTA. En algunos de los anexos se cerraron los importes a enteros para efecto de cuadrar las sumas de los reportes. Por consecuencia de la aplicación en la división de los factores determinados de los números índices multiplicados por los importes de dichos anexos para determinar las cifras reexpresadas.

EL FENIX, S.A.  
 Estado Comparativo de Situación Financiera  
 ( Sobre bases históricas )

	1º.I.82	31.X11.82	31.X11.83
<b>Activo</b>			
Efectivo, cuentas por cobrar y otros activos monetarios	\$ 800	\$ 780	\$ 940
Inventarios	1000	1200	800
Planta y equipo	1200	1600	1600
Menos: Depreciación acumulada	-----	(120)	(280)
<b>Total de activos</b>	<b>\$ 3000</b>	<b>\$ 3460</b>	<b>\$ 3060</b>
	=====	=====	=====
<b>Pasivo</b>			
Pasivo a corto plazo	\$ 400	\$ 800	\$ 400
Pasivo a largo plazo	1400	1400	-----
<b>Total de pasivo</b>	<b>\$ 1800</b>	<b>\$ 2200</b>	<b>\$ 400</b>
	=====	=====	=====
<b>Capital</b>			
Capital social	\$ 1200	\$ 1200	\$ 2400
Utilidades retenidas	-----	60	260
<b>Total de capital</b>	<b>\$ 1200</b>	<b>\$ 1260</b>	<b>\$ 2660</b>
	=====	=====	=====
<b>Total pasivo y capital</b>	<b>\$ 3000</b>	<b>\$ 3460</b>	<b>\$ 3060</b>
	=====	=====	=====

## EL FENIX, S.A.

## Estado Comparativo de Resultados

( Sobre bases históricas )

	1982	1983
Ventas	\$ 3200	\$ 4000
Gastos de operación:		
Costo de ventas	1880	2400
Depreciación	120	160
Otros gastos ( incluye impuestos )	<u>1120</u>	<u>1200</u>
Total	\$ <u>3120</u>	\$ <u>3760</u>
Utilidad neta	\$ <u>80</u> =====	\$ <u>240</u> =====

## EL FENIX, S.A.

Estado Comparativo de Utilidades Retenidas  
( Sobre bases históricas )

	Al 31.XII.82	Al 31.XII.83
Utilidades retenidas ( al inicio del ejercicio )	\$ -	\$ 60
Utilidad neta del ejercicio	<u>80</u>	<u>240</u>
Total	<u>80</u>	<u>300</u>
Dividendos decretados	<u>20</u>	<u>40</u>
	\$ <u>60</u>	\$ <u>260</u>

## EL FENIX, S.A.

Cálculos de Partidas del Estado de Resultados  
y Utilidades Retenidas

	Valor Histórico	Factor	Valor reexpresado
<b>Ventas:</b>			
Año 1982	3200	766.1/303.6	8075
Año 1983	4000	766.1/612.9	5000
<b>Costo de ventas:</b>			
Año de 1982			
Inventario inicial	1000	766.1/213.1	3595
Más: compras	<u>2080</u>	766.1/303.6	<u>5249</u>
<b>Mercancia disponible para</b>			
la venta	3080		8844
Menos: inventario final	<u>1200</u>	766.1/303.6	<u>3028</u>
	<u>1880</u>		<u>5816</u>
Año de 1983			
Inventario inicial	1200	766.1/303.6	3028
Más: compras	<u>2000</u>	766.1/612.9	<u>2500</u>
<b>Mercancia disponible para</b>			
la venta	3200		5528
Menos: inventario final	<u>800</u>	766.1/612.9	<u>1000</u>
	<u>2400</u>		<u>4528</u>

## EL FENIX, S.A.

Cálculos de Partidas de Estado de Resultados  
y Utilidades Retenidas

	Valor histórico	Factor	Valor reexpresado
<b>Depreciación:</b>	\$		
Planta y equipo adquirido ai 1 <sup>o</sup> .I.82	\$ 1200	766.1/213.1	\$ 4314
Planta y equipo adquirido al 31.XII.82	400	766.1/423.6	<u>723</u>
Total de costo ajustado de planta y equipo al fi- nal de 1983			<u>5037</u>
Depreciación 1982 10% de 4314			431
Depreciación 1983 10% de 5037			<u>504</u>
Depreciación acumulada 1983			<u>935</u>
<b>Otros gastos:</b>			
1982	1120	766.1/303.6	2826
1983	1200	766.1/612.9	1500
<b>Dividendos</b>			
1982	20	766.1/423.6	36
1983	40	766.1/766.1	40



## ANEXO 6

## EL FENIX, S.A.

## Posición Monetaria

	12.I.82	31.XII.82	31.XII.83
Efectivo, cuentas por cobrar y otras partidas monetarias (ver anexo 1)	\$ 800	\$ 780	\$ 940
Pasivo (ver anexo 1)	<u>1800</u>	<u>2200</u>	<u>400</u>
Activos (pasivos) monetarios netos	<u>1000</u>	<u>1420</u>	<u>540</u>

## EL FENIX, S.A.

## Resultado por Posición Monetaria en 1982

	Valor histórico	Factor	Valor reexpresado
Pasivos monetarios netos (al inicio)	\$ (1000)	423.6/213.1	\$ (1988)
Más ventas (ver anexo 4)	<u>3200</u>	423.6/303.6	<u>4465</u>
	<u>2200</u>		<u>2477</u>
Menos:			
Compras (ver anexo 4)	2080	423.6/303.6	2902
Otros gastos	1120	423.6/303.6	1563
Dividendos pagados al final del año (ver- anexo 5)	20	423.6/423.6	20
Planta y equipo comprado al final del año (ver- anexo 5)	<u>400</u>	423.6/423.6	<u>400</u>
	<u>3620</u>		<u>4885</u>
Pasivos monetarios netos (ver anexo 6)	\$ (1420)	① ↘	(2408)
Resultado (utilidad) por posición monetaria			① (1420)
Al final de 1983	<u>988</u>	766.1/423.6	<u>988</u>
			<u>1787</u>

## EL FENIX, S.A.

## Resultado por Posición Monetaria en 1983

	Valor histórico	Factor	Valor reexpresado
Pasivos monetarios netos			
al inicio (ver anexo 7)	\$ (1420)	766.1/423.6	\$ (2568)
Más: aumento de capital (ver anexo 1)	1200	766.1/423.6	2170
Más: ventas (ver anexo 4)	<u>4000</u>	766.1/612.9	<u>5000</u>
	<u>3780</u>		<u>4602</u>
Menos:			
Compras (ver anexo 4)	2000	766.1/612.9	2500
Otros gastos (ver anexo 5)	1200	766.1/612.9	1500
Dividendos pagados al final del año	<u>40</u>	766.1/766.1	<u>40</u>
	<u>3240</u>		<u>4040</u>
Activos monetarios netos	<u>540</u> (1) →		562
			(1) ← <u>540</u>
Resultado (pérdida) por posición monetaria			<u>22</u>

## EL FENIX, S.A.

Estado Comparativo de Resultados Reexpresados de los años  
1982 y 1983 con Niveles Generales de Precios al 31.XII.83

	1982	1983
Ventas (ver anexo 4)	\$ 8075	\$ 5000
Gastos de operación:		
Costo de ventas		
(ver anexo 4)	5816	4528
Depreciación (anexo 5)	431	504
Otros gastos	<u>2826</u>	<u>1500</u>
Total	<u>9073</u>	<u>6532</u>
Utilidad de operación	( 998)	(1532)
Resultado por posición moneteria (anexo 7)	<u>1787</u>	<u>( 22)</u>
Utilidad neta reexpresada	<u>789</u>	<u>(1554)</u>

## EL FENIX, S.A.

Estado Comparativo de Utilidades Retenidas Reexpresadas de los años 1982 y 1983 con Niveles Generales de Precios al 31.XII.83

	1982	1983
Utilidades retenidas al inicio del año	\$ -	\$ 749
Utilidad neta reexpresada (anexo 9)	<u>789</u>	<u>(1554)</u>
Total	789	( 805)
Dividendos decretados (anexo 8)	<u>40</u>	<u>40</u>
Utilidades retenidas al final del año	<u>749</u>	<u>( 845)</u>

## EL FENIX, S.A.

## Cálculos para Reexpresar el Estado de Situación Financiera

	Valor histórico	Factor	Valor reexpresado
<b>Partidas monetarias:</b>			
Efectivo, cuentas por cobrar y otras partidas moneta- rias:			
Al 1-.I.82 (anexo 1)	\$ 800	766.1/213.1	\$ 2876
Al 31.X11.82	780	766.1/423.6	1410
Al 31.X11.83	940	766.1/766.1	940
<b>Pasivo:</b>			
Al 1-.I.82 (anexo 1)	1800	766.1/213.1	6471
Al 31.X11.82	2200	766.1/423.6	3979
Al 31.X11.83	400	766.1/766.1	400
<b>Partidas no monetarias</b>			
*Inventarios			
*Planta y equipo			
<b>Capital social</b>			
Rport. al 1-.I.82 (anexo 1)	1200	766.1/213.1	4314
Aport. al 1-.I.83	<u>1200</u>	766.1/423.6	<u>2170</u>
Total al 31.X11.83	<u>2400</u>		<u>6484</u>

\*El valor reexpresado de estos rubros ya fueron determinados al calcular el costo de ventas y la depreciación (anexo 4 y 5).

## EL FENIX, S.A.

## Cálculos para Reexpresar el Estado de Situación Financiera

	31.X11.82	31.X11.83
Utilidades retenidas de operación:		
De años anteriores	\$ -	\$ (1038)
Utilidad de operación (anexo 9)	<u>( 998)</u>	<u>(1532)</u>
	( 998)	(2570)
Dividendos reexpresados (anexo 5)	<u>  40</u>	<u>  40</u>
Utilidad de operación retenida	<u>(1038)</u>	<u>(2610)</u>
 Resultado por posición monetaria		
De 1982(anexo 7)		1787
De 1983(anexo 8)		<u>( 22)</u>
Utilidad		<u>1765</u>

## EL FENIX, S.A.

Estado Comparativo de Estados de Situación Financiera  
 Reexpresados de los años 1982 y 1983 con  
 Niveles Generales de Precios al 31.XI.83

	12.I.82	31.XI.82	31.XI.83
<b>Activo</b>			
Efectivo, cuentas por cobrar y otras partidas monetarias (anexo 11)	\$ 2876	\$ 1410	\$ 940
Inventarios (anexo 4)	3595	3028	1000
Planta y equipo (anexo 5)	4314	5037	5037
Menos: depreciación acumu- lada	-----	( 431 )	( 935 )
<b>Total activo</b>	<u>10785</u>	<u>9044</u>	<u>6042</u>
<b>Pasivo:</b>			
Corto plazo (anexo 11)	1438	1448	400
Largo plazo	<u>5033</u>	<u>2533</u>	-----
<b>Total pasivo</b>	<u>6471</u>	<u>3981</u>	<u>400</u>
<b>Capital</b>			
Capital social (anexo 11)	4314	4314	6484
Utilidades retenidas:			
De operación (anexo 12)	-	(1038)	(2610)
Por posición monetaria (anexo 12)	-----	<u>1787</u>	<u>1765</u>
<b>Total capital</b>	4314	5063	5642
<b>Total pasivo y capital</b>	<u>\$ 10785</u>	<u>\$ 9044</u>	<u>\$ 6042</u>



## EL FENIX, S.A.

## Cálculos de Partidas del Estado de Resultados 1982

	Valor histórico	Factor	Reexpresión
Ventas (anexo 4)	\$ 3200	423.6/303.6	<u>4454</u>
Costo de ventas:			
Inventario inicial (anexo 4)	1000	423.6/213.1	1988
Compras	<u>2080</u>	423.6/303.6	<u>2903</u>
Mercancia	3080		4891
Inventario final (anexo 4)	<u>1200</u> 1880	423.6/303.6	<u>1675</u> <u>3216</u>
Depreciación:			
Planta y equipo (anexo 5)	1200	423.6/213.1	2385
Depreciación 10%			<u>239</u> <u>-----</u>
Otros gastos (anexo 5)	1120	423.6/303.6	<u>1563</u> <u>-----</u>
Resultado por posición monetaria (anexo 7)			<u>988</u> <u>-----</u>
Dividendos	20	423.6/423.6	<u>20</u> <u>-----</u>

## EL FENIX, S.A.

Estado de Resultados Reexpresado del año de 1982  
con Niveles Generales de Precios al 31.XII.82

Ventas (anexo 14)	\$ 4464
Menos:	
Costo de ventas (anexo 14)	<u>3216</u>
Utilidad bruta	1248
Menos:	
Depreciación (anexo 14)	239
Otros gastos	<u>1563</u>
Utilidad de operación	( 554)
Resultado por posición moneta- ria (anexo 14)	<u>988</u>
Utilidad neta reexpresada	434
Menos:	
Dividendos	<u>20</u>
Utilidad retenida al final del año	<u>414</u>
Utilidad retenida al final del año 1982 reexpresada a 1983	414 X 766.1/423.6 <u>749 *</u>
°(anexo 10)	

## EL FENIX, S.A.

## Cálculos para Reexpresar el Estado de Situación Financiera de 1982

		Valor histórico	Factor	Valor reexpresado
<b>Partidas monetarias:</b>				
Efectivo	1 <sup>a</sup> .I.82	\$ 800	423.6/213.1	\$ 1590
(anexo 1)	31.X11.82	780	423.6/423.6	780
Pasivo	1 <sup>a</sup> .I.82	1800	423.6/213.1	3578
(anexo 1)	31.X11.82	2200	423.6/423.6	2200

## No monetarias:

## \* Inventario

## Planta y equipo

(anexo 1)	1 <sup>a</sup> .I.82	1200	423.6/213.1	2385
	31.X11.82	<u>400</u>	423.6/423.6	<u>400</u>
		<u>1600</u>		<u>2785</u>
		=====		=====

Capital (anexo 1)		1200	423.6/213.1	2385
-------------------	--	------	-------------	------

- \* El valor reexpresado de este rubro ya fue determinado al calcular el costo de ventas (anexo 14).

## ANEXO 17

## EL FENIX, S.A.

Estado de Situación Financiera Reexpresado del año de  
1982 con Niveles Generales de Precios al 31.X11.82

	12.I.82	31.X11.82
<b>ACTIVO</b>		
Efectivo (anexo 16 y 1)	\$ 1590	\$ 780
Inventario (anexo 7 y 14)	1988	1675
Planta y equipo (anexo 14 y 16)	2385	2785
Menos: depreciación acumulada (anexo 14)	-----	( 239)
<b>Total activo</b>	<b>\$ <u>5963</u></b>	<b>\$ <u>5001</u></b>
<b>PASIVO</b>		
Corto plazo (anexo 1)	795 *	800
Largo plazo (anexo 1)	<u>2783</u>	<u>1400</u>
<b>Total pasivo</b>	<b><u>3578</u></b>	<b><u>2200</u></b>
<b>CAPITAL</b>		
Capital social (anexo 16)	2385	2385
Utilidades retenidas:		
De operación	-	( 574)
Por posición monetaria (anexo 7)	-----	<u>988</u>
<b>Total capital</b>	<b><u>2385</u></b>	<b><u>2799</u></b>
<b>Total Pasivo y Capital</b>	<b>\$ <u>5963</u></b>	<b>\$ <u>5001</u></b>

\*  $423.6/213.1 \times 400 = 795$   
 $423.6/213.1 \times 1400 = 2783$

A continuación se hace un ejemplo práctico del Estado de Cambios en la Situación Financiera en Base a Flujo de Efectivo como lo indica el boletín 8-11.

A efecto de lo siguiente, se toman las cifras de los anexos 1 y 2 anteriores que se utilizaron en el ejemplo práctico al boletín 8-10.

Para entender la recomendación de su uso, ver capítulo IV páginas 110 a 113.

## ANEXO A

## EL FENIX, S.A.

Estado de Cambios en la Situación Financiera en Base  
a Flujo de Efectivo por el año terminado el 31 de di-  
ciembre de 1983

	1983	1982
<b>Fuentes de Efectivo:</b>		
Utilidad del año	240	80
Cargos a resultados que no requirieron de la utilización de efectivo:		
Depreciación sobre inversión original	<u>40</u>	<u>120</u>
Recursos de operación	<u>280</u>	<u>200</u>
<b>Incremento de pasivos a corto plazo:</b>		
Pasivos a corto plazo	<u>( 400)</u>	<u>400</u>
	<u>( 400)</u>	<u>400</u>
<b>Total de fuentes de efectivo</b>	<u>( 120)</u>	<u>600</u>
<b>Aplicaciones de Efectivo:</b>		
Reembolso de capital variable (note de capitalizaciones)	1200	-
Incremento en las cuentas por cobrar	160	( 20)
Incremento en maquinaria y equipo	-	400
Aumento de existencias en almacén	( 400)	200
Pago de dividendos	<u>40</u>	<u>20</u>
<b>Total de aplicaciones de efectivo</b>	<u>1000</u>	<u>600</u>
<b>Aumento (disminución) de efectivo</b>	<u>880</u>	<u>000</u>

Despacho Alvaro Obregón  
Contadores públicos

A la Asamblea de Accionistas de  
El Fenix, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de El Fenix, S.A. al 31 de diciembre de 1983 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

DESPACHO ALVARO OBREGON  
firma

José Obregón M.

Contador Público

Reg. Num. 3112 en la DGF.

México, D.F.,

25 de mayo de 1984.

## CONCLUSIONES

Mediante la realización e investigación del presente trabajo, se llegaron a las siguientes conclusiones:

1. La auditoría es la actividad privativa del Lic. en contaduría con cuyo examen y análisis de la información financiera, se determina la razonabilidad de los estados financieros y se emite una opinión de acuerdo a las circunstancias que se presenten.

Para ello es de vital importancia la aplicación de las normas, procedimientos y técnicas de auditoría, como lo señala el IMCP y conforme a su criterio y capacidad profesional.

2. De todo el trabajo realizado sobre la información financiera presentada por la entidad, es con el fin de emitir una opinión por escrito llamado dictamen, el cual será lo único que el cliente verá de todo el trabajo desarrollado por el auditor. Siendo este responsable ante quienes utilicen su información para los fines y circunstancias según sus intereses.

3. Al llevar a cabo el análisis de las afirmaciones al dictamen y su contenido llegue a la conclusión de que las eliminaciones al dictamen para concluir el nuevo, son de carácter eminentemente técnico de conocimiento exclusivo del contador y de personas conocedoras de la técnica. Siendo de esta forma, un dictamen más entendible de lo fundamental de la opinión para el lector.

4. Por último, como lo ha experimentado nuestra profesión del impacto del fenómeno inflacionario, es necesario que las cifras que se presentan en los estados financieros sean reexpresadas para reflejar una realidad por las operaciones y resultados de la entidad y se to-



men decisiones sobre bases, de las cuales se tenga absoluta confianza.

## B I B L I O G R A F I A

## Publicaciones Periódicas

Contaduría Pública: Los números relativos a los meses de enero, febrero, junio, julio, octubre, diciembre de 1984 y enero, marzo, agosto, octubre y noviembre de 1985.

I.M.E.F. (Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas): El número correspondiente al mes de septiembre de 1980.

## Boletines

Boletín B-10, " Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, " Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P.

Boletín H-02, " Dictamen del Auditor ", Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P.

Código de Etica Profesional del I.M.C.P.

## Libros

I.M.C.P. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos), Normas y Procedimientos de Auditoría, 1984.

I.M.C.P. , Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, 1985.

Noriega del Valle, Jaime, Compilación de principios de contabilidad, normas, objetivos y procedimientos de auditoría, Defiscal Editores, México, 1984.

González Montejo, Aplicación Simplificada del Boletín B-10, ECASA, México, 1985.

Bolaños Francisco Alfonso, y Ochoa Mariani, Impacto de la inflación en el sistema contable, Editorial PAC, México, 1984.

Lawrence L. Vance, Auditoría, Edit. Interamericana, México, 1977.

H. Villegas, Eduardo, La información financiera en la administración, Edit. LARO, México, 1984.

Abraham Perdomo Moreno, Análisis e Interpretación de Estados Financieros, Edit. ECASA, México, 1982.

#### Tesis

Rincón Perez, Alejandro, El Dictamen Sobre Estados Financieros, su importancia y sus cambios a través de los años.

Salazar Rodríguez, Alejandro, Tipos de dictamen emitidos por el contador público.