

*Dejémez*  
*(125)*

# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



## DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

### SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A

**JAIME RAMIREZ RAMIREZ**

DIRECTOR DE SEMINARIO: C. P. Y L. A. OSCAR CHAVEZ F.  
MEXICO, D. F. 1979



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

# DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

## INDICE

Pág.

### CAPITULO I.

GENERALIDADES.- - - - -	2
1.1 La Auditoría Independiente de Estados Financieros como principal actividad del Contador Público. - - - -	4
1.2 Normas, Técnicas y procedimientos de Auditoría. - -	8

### CAPITULO II.

LOS ESTADOS FINANCIEROS	21
2.1 Definición de los Estados Financieros- - - - -	21
2.2 Notas a los Estados Financieros - - - - -	29
2.3 Importancia de los Estados Financieros - - - - -	30

### CAPITULO III.

INFORME DEL AUDITOR.- - - - -	33
3.1 Informe Corto o Dictamen- - - - -	33
3.2 Informe largo o Detallado- - - - -	41
3.3 Importancia del Dictamen - - - - -	43
3.4 A quienes interesa el Dictamen y para que es útil.-	43

### CAPITULO IV.

Evolución del Dictamen.- - - - -	47
----------------------------------	----

CAPITULO V.

TIPOS DE DICTAMENES.- - - - -	59
5.1 Dictamen Limpio- - - - -	60
5.2 Dictamen con Salvedad o Excepción.- - - - -	61
5.3 Dictamen Negativo o Adverso. - - - - -	76
5.4 Abstención de Opinión.- - - - -	77
5.5 Dictamen Parcial. - - - - -	79
5.6 Dictamen para Efectos Fiscales.- - - - -	81
CONCLUSIONES.- - - - -	101

# C A P I T U L O

## I

### GENERALIDADES

- 1.1 La Auditoría Independiente de Estados Financieros  
como principal Actividad del Contador Público;
- 1.2 Normas, Técnicas y Procedimientos de Auditoría.

## GENERALIDADES

---

Entre el público en general existen ideas u opiniones que en muchos casos son erróneas respecto al real significado de los Estados Financieros, lo que a su vez trae como consecuencia el desconocimiento del concepto de Auditoría de Estados Financieros. Las personas que equivocadamente piensan que dichos estados presentan la situación financiera exacta, lo que asimismo consideran que la Auditoría de Estados Financieros corresponde a un exacto y completo examen de las cifras que muestran; por lo que el presente trabajo tiene como una de las finalidades para todas aquellas personas que se molesten en consultarlo, obtener una información clara y objetiva a este respecto.

Para lograr los objetivos de una auditoría no se requiere de una revisión total y detallada; lo que realmente se necesita es un examen de dichos estados, de los registros, documentos, bienes de la Compañía, etc., con la extensión y oportunidad adecuada, que permita al Contador Público situarse en una posición para que pueda emitir su opinión con la debida fundamentación respecto a la razonabilidad de los Estados Financieros objetos de revisión.

Es importante señalar que en la práctica moderna de la Auditoría, el objetivo principal es el de emitir una opinión acerca de la razonabilidad con que los Estados Financieros muestran la posición financiera de determinada empresa, independientemente de esto, existen finalidades que se tienen en cuenta al llevar a cabo la auditoría, como por ejemplo: juzgar las políticas de la empresa, detectar fraudes o desfalcos, sin contar el uso que le vayan a asignar al dictamen.

El contador dispone de ciertas técnicas de Auditoría y aplica diversos procedimientos de revisión que le permiten obtener las bases suficientes para fundamentar su opinión sobre los Estados Financieros sujetos a examen.

La extensión y oportunidades en la aplicación de dichos procedimientos de Auditoría, lo decide el Contador Público, con base al entrenamiento técnico y capacidad profesional que posee, apoyado en la confianza que le brinda el estudio preliminar del control interno existente en la empresa.

Una vez realizada la Auditoría de Estados Financieros, el profesional procede a informar el resultado obtenido; la opinión que el auditor emite se conoce con el nombre de DICTAMEN que viene siendo el producto más importante del auditor, o sea la expresión de una opinión independiente y experta acerca de lo razonable con que los Estados Financieros revisados presentan la posición financiera de la empresa. La opinión la expresará de una manera plena, sin limitaciones, o bien con ciertas excepciones; en algunos casos podrá abstenerse de opinar, negar su opinión y en otros podrá llegar aún a emitir un juicio de una manera negativa.

## 1.1 LA AUDITORIA INDEPENDIENTE DE ESTADOS FINANCIEROS COMO PRINCIPAL ACTIVIDAD DEL CONTADOR PUBLICO.

En la actualidad existen en nuestro país un gran número de profesiones, todas importantes y de diferentes campos de acción, pero creemos que vale la pena hacer mención especial de que la carrera de -- Contador Público o Licenciado en Contaduría Pública, tiene una aceptación preponderante, debido ésto al creciente incremento en el mundo -- de los negocios y a la gran evolución que ha adquirido nuestra especialidad aunado a la estrecha relación que existe entre ambos, y a -- que nosotros estamos obligados a ser dignos representantes de la Con-- taduría Pública y que únicamente de esta manera justificaremos el pres-- tigio que con todos los honores se ha acreditado nuestra profesión.

Es evidente que nuestra especialidad es digna y respetada, derivado -- de esto, el trabajo del Contador Público se ha establecido sólidamen-- te y ha llegado a representar un servicio indispensable en nuestro am-- biente económico.

En varias ocasiones han pretendido dar una definición de lo que es el Contador Público y ninguna de ellas ha sido aceptada por la profesión como definitiva; quizá esto se deba al deseo de esperar a que la pro-- fesión adquiriera perfiles más definidos, por lo que se puede decir que su actividad tiene características de una profesión liberal, a saber: -- Utiliza sus facultades mentales adquiridas mediante un prolongado es-- tudio o adiestramiento, cuenta con la práctica profesional, es decir ex-- periencia, además de que su principal móvil, es el espíritu profesio-- nal de servicio más que el deseo de obtener una ganancia y por otra-- parte cabe también hacer hincapié de que los miembros de una profe-- sión liberal se caracterizan por agruparse en asociaciones o socieda-- des civiles con la finalidad de mantener e incrementar la calidad pro-- fessional de los servicios inherentes a su actividad a través del inter-- cambio de ideas, tendiendo éstas asociaciones a la unión y la supera-- ción de la profesión como tal y la de sus integrantes, por lo que en-- resúmen a esto, el ideal de todo profesionista es el rendimiento de un servicio, de la mejor calidad a quienes lo solicitan o son legítimos -- beneficiarios de la práctica de su profesión. "La ética del Contador-- Público implica el sólido propósito y convencimiento de que debe ante-- ponerse el celo del cumplimiento del deber profesional a cualquier inte-- rés personal".

¿Por qué a nuestra profesión se le ha designado como Pública?

-----



Muy importante es esta actividad, este servicio de Auditoría de Estados Financieros que con el desarrollo económico que se ha dejado sentir en nuestro medio y que en muchas ocasiones ya implica una necesidad que es realmente lo que le dá estatura y aún nombre a la Profesión: El Contador Público no se considera público por que ofrece sus servicios en un despacho abierto al público ni por que atiende a varios clientes; es Contador Público por que el principal beneficiario de su trabajo al dictaminar Estados Financieros, es el público.

Esta característica es suigenéris: En la mayoría de las profesiones - encontramos que predomina la relación de servicio del profesional al cliente, que el profesional está sirviendo preponderantemente a su cliente y que el interés de personas ajenas a ellos (Las autoridades, el público, etc.) no pasa de ser un interés general como por ejemplo: cuando un arquitecto hace el proyecto de una casa o edificio, tiene en cuenta el interés de la ciudad y el del público en cuanto a requisitos mínimos de seguridad, tal vez de estética en determinadas zonas, pero básicamente hará el proyecto al gusto del cliente.

El contador público por el contrario al llevar a cabo una Auditoría Externa con la finalidad de rendir su opinión sobre los Estados Financieros atiende primordialmente el interés del público, está opinando para el público, siendo factible en ocasiones inclusive, que se vea precisado a tomar decisiones o rendir opiniones que en un momento dado, sean contrarias a las que su cliente deseaba, para esto necesita el Contador Público ser independiente y por esa independencia, es que su opinión tiene valor para el público.

Es esta relación de servicio a un "público" desconocido lo que hace especialmente interesante y delicada la labor del Auditor al dictaminar Estados Financieros.

## DEFINICION DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Mucho hemos hablado de la Auditoría de Estados Financieros, pero aún no ha quedado definido este concepto, por lo que se escogieron tres - definiciones que consideré como las que más se apegan al término - antes citado y las que a continuación se describen, a fin de que se - tenga una mayor y clara visión del presente tema.

- a) El Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice: Auditoría de Es tados financieros "es la investigación hecha por un Contador Pú-- blico independiente en los libros, registros, bienes y transaccio-- nes de una entidad económica realizada conforme a técnicas espe-- ciales, con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razo nabilidad con que los Estados Financieros, inicialmente preparados por la administración de la empresa presentan la situación financie ra y los resultados de operación de acuerdo con principios de con tabilidad generalmente aceptados".
- b) El maestro Rogerio Casas Alatraste, la define como: "El análisis, comprobación e interpretación de las cuentas para opinar sobre la corrección contable".
- c) Mancera Hnos. y Colaboradores, en su libros titulado "Termino-- logía del Contador" dice: "Auditoría de Estados Financieros es la revisión por un Contador Público, de los registros de Contabilidad de una empresa, de sus métodos internos de control, que sirve a dicho profesional para expresar su opinión acerca de los Estados- Financieros de aquella".

Analizando las definiciones anteriores, concluimos en que todas indi can que Auditoría de Estados Financieros "es una revisión de los re gistros, del control interno, bienes, transacciones, etc., de una en tidad económica con el objeto de emitir una opinión acerca de los Es tados Financieros inicialmente preparados por la empresa".

## CAMPO DE ACCION DEL CONTADOR PUBLICO

Bastante amplio es nuestro campo de acción, en virtud de que el mun do de los negocios es muy variable y extenso, pues, como ya se ha - afirmado, hay una relación entre los negocios y nuestra carrera, entre todos citaremos las siguientes: .

Cuando actúa en forma independiente: ya sea como auditor, Conta  
dor, Asesor en Administración, Finanzas, Impuestos, Implantación  
de Sistemas de Contabilidad, etc.

Desempeñando funciones como dependiente:

En las empresas privadas: como auditor, contador, asesor, contra  
lor, director financiero etc.

En la administración pública: ya sea como funcionario de la Fede  
ración, de los Estados, Municipios, comprendiéndose dentro de és  
tas áreas, las corporaciones públicas, organismos descentraliza-  
dos o empresas de economía mixta.

En el campo de la investigación y docencia: para mantener e in-  
crementar los recursos científicos y técnicos de la profesión, al-  
ritmo de la evolución económica y social y al mismo tiempo, co-  
laborando en los medios para transmitir a las nuevas generaciones  
los conocimientos y experiencias profesionales. Se trata de un -  
campo de acción eminentemente científico, técnico y de desarrollo  
cultural.

## 1.2. NORMAS, TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADOS.

El objeto fundamental de la Auditoría es el de emitir una opinión acerca de los Estados Financieros, originada por la necesidad de conocer la razonabilidad con que estos Estados muestran la posición Financiera de la empresa sujeta a revisión, esta necesidad puede relacionarse para con los accionistas, proveedores, acreedores, compradores, posibles inversionistas, trabajadores o el Estado.

Para tener mayor confianza en los Estados Financieros que son elaborados por el Contador de la empresa y suponiendo que se pudiera falsear o malinterpretar algún dato, se solicita normalmente que los Estados Financieros sean dictaminados por un Contador Público independiente, quien contando con técnicas de Contabilidad y Auditoría puede llevar a cabo la revisión con toda libertad e imparcialidad.

El Contador Público para estar en posición de opinar, deberá revisar los Estados Financieros de conformidad con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, técnicas y procedimientos de Auditoría y de esta manera obtener evidencia suficiente y competente para fundar su opinión o juicio.

El Código Profesional de nuestra carrera en su regla 2.12 nos dice: - "El Contador Público no expresará una opinión acerca de los Estados Financieros ni presentará cualquiera otra información profesional, sin haber practicado un examen adecuado, de acuerdo con reglas de Auditoría aplicadas mediante procedimientos generalmente aceptados y los recomendados por el Consejo Nacional directivo del Instituto".

Cabe citar que el contador público en el ejercicio de su actividad debe acatar lo establecido en el Código de Ética profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, concretamente lo expresado en la regla 2.01, en la que se describe que el Contador Público independiente acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial tanto en la realización de su trabajo como al emitir su opinión, para lo cual el Contador no deberá ser:

- a) Pariente consanguíneo o civil en línea recta, sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente que tenga intervención importante en la administración o en las cuentas del propio cliente; o

- b) Director, Administrador o empleado del cliente o de una empresa - afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios; o
- c) Propietario de la empresa, o tenga alguna ingerencia o vinculación económica a un grado tal que pueda afectar su libertad de criterio.

Es pertinente hacer hincapié en lo expresado en la regla 3.31 del mismo Código.

"El Contador Público no aceptará asuntos que por su propia naturaleza puedan considerarse contrarios a la Etica profesional o en el caso de que pudiera resultar menoscabada su independencia. En su ma, no se hará cargo de un asunto, si no cuando tenga libertad moral y económica para dirigirlo".

#### NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

"Las normas de Auditoría como una especie de derecho natural de la -- profesión", hace mención el boletín No. 3 de la Comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Es esencial que en toda profesión los clientes o usuarios de los servicios, confien en el profesional, por lo que no es excepción que la -- clientela de los Contadores Públicos confien en la calidad profesional con que realizan su trabajo, en virtud de que el Contador Público al - emitir su opinión cuenta ya con el entrenamiento técnico y capacidad profesional como garantía de calidad del servicio que presta y que forman parte integrante de las normas de auditoría generalmente aceptadas, las que tienen como misión principal, el asegurar la calidad del trabajo del contador público y de su misma persona, contribuyendo con ello en forma definitiva a que esa confianza pública siga incrementándose - hasta convertirse en el pedestal en que descansa la opinión o Dictámen que emite el profesional.

Las normas tienen el gran mérito de que no fueron impuestas por personas extrañas a la profesión sino que fue la misma profesión quien las impuso. Las normas protegen al público y al mismo tiempo a la profesión.

En resumen, por la gran importancia y responsabilidad que representa el desarrollo de una actividad como lo es el examen de Estados Financieros, está plenamente justificado que nuestro instituto se haya preocupado por codificar y publicar las normas de Auditoría.

### SU ORIGEN

Las normas de Auditoría encuentran su primer origen en la misma conciencia del Contador Público honesto y técnicamente responsable y que toda vez que este profesional no actúa aisladamente, sino que forma parte de una sociedad organizada y él mismo se ha hecho cargo de encauzar esa conciencia altamente profesional hacia preceptos escritos que orienten a la contaduría pública en todo su amplio campo de acción, es decir, que siendo guías de acción o normas de conducta, se entienden de que nacieron junto con la profesión, aun cuando durante mucho tiempo no se dió forma escrita ni se le consideró denominación alguna, se presume que ya los contadores de esa época observaban, sino todas, algunas de estas normas.

En el año de 1917 en Estados Unidos de Norteamérica se hicieron los primeros intentos de codificarlas, en un principio se confundieron con los procedimientos de Auditoría y el producto de esos intentos fué un proyecto titulado "Contabilidad Uniforme" cuyo objeto primordial era el de uniformar la contabilidad en forma absoluta.

En años siguientes ese folleto fué objeto de cambios y modificaciones y fué hasta 1948 en que aparecieron publicadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos las normas de la manera que actualmente se les conoce, como resultado del convencimiento a que se llegó de que lo único que podía y debía codificarse y hacerse la aplicación -- obligatoria, eran reglas de conducta de comportamiento.

Ocho años después, o sea hasta el año de 1956 en nuestro país aprovechando los estudios y experiencias publicadas por colegas de los Estados Unidos a través del Instituto Americano de Contadores Públicos, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos dió a conocer las normas en el boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría a las que define como:

"Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de Auditoría y de sus características específicas".

## IMPORTANCIA

Las normas de Auditoría tienen una gran utilidad que puede apreciarse en dos formas distintas:

En relación con la utilidad que le proporciona al público interesado en el dictámen, que como se explicó, al existir éstas y al hacer la afirmación en el texto del dictámen, como se verá en el tercer capítulo, -de que se está cumpliendo con ella, le garantizan un número de calidad tanto en lo que se refiere a la personalidad del auditor que efectuó el trabajo como en lo referente a la forma en que lo ejecuta e informa del mismo.

Respecto de la utilidad que le representa al contador público que al -efectuar el examen de los Estados Financieros de acuerdo con las normas de Auditoría, está delimitada claramente su responsabilidad, lo -cual es una protección para él: la aplicación de las normas lo obliga a ser diligente y cuidadoso a efectuar con buena fé e integridad, pero de ninguna manera garantizar su infalibilidad, la que no sería posible.

Por otra parte, si bien las normas no son un manual de procedimien--tos, si constituyen en la práctica una valiosa ayuda para el Auditor, -principalmente por lo que hace a la redacción de su dictámen al quedar incluidas en ellas las bases fundamentales que lo sustentan. Esto evita la omisión de las afirmaciones básicas, da uniformidad al --dictámen, con todas las ventajas que ello representa e impide la formulación caprichosa de opiniones que pudieran en un momento dado, -resultar pobres o engañosas.

## CLASIFICACION

Las normas de Auditoría generalmente aceptadas, de acuerdo al boletín No. 3 de la Comisión de procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que éste publicó, se clasifican en:

- Normas personales;
- Normas relativas a la ejecución del trabajo;
- Normas relativas a la información y dictamen.

## NORMAS PERSONALES O RELATIVAS A LA PERSONALIDAD DEL AUDITOR.

Estas normas son:

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.- El trabajo de auditoría de Estados Financieros con la finalidad de rendir una opinión profesional sobre los propios Estados Financieros debe de ser desempeñado o supervisado por persona que haya cursado la carrera de Contador Público y tener además título de la profesión legalmente expedido.
- b) Cuidado y Diligencia Profesional.- El auditor está obligado a ejercer un cuidado y diligencia razonable en la realización de su examen y en la preparación de su dictámen o informe.
- c) Independencia mental.- Es obligación también del auditor ejercitar y mantener una actividad de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo.

## NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO.

Estas normas se dividen en:

- a) Planeación y Supervisión.- El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se utilizan ayudantes, estos deben ser supervisados de manera apropiada, ya que incluso es responsabilidad del auditor el trabajo llevado a cabo por los ayudantes o auxiliares.
- b) Estudio y evaluación del Control Interno.- Como base para determinar la confianza que vá a depositar en él, y para determinar la extensión que va a dar a los procedimientos de auditoría que use; el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente en la empresa.
- c) Obtención de Evidencia suficiente y competente.- Mediante sus procedimientos de auditoría el auditor debe allegarse la evidencia comprobatoria suficiente y competente o sea, el obtener una certeza moral en el grado que le permita suministrar una base objetiva para emitir su opinión relativa a los Estados Financieros que examina.



## NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y DICTAMEN.

Estas son:

- a) Aclaración de la relación con los Estados Financieros y la responsabilidad con respecto a ellos.- En todos los casos en que el -- nombre de un contador público quede asociado con algunos Estados Financieros, el profesional debe expresar de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos Estados Financieros; si se ha realizado algún examen de ellos, el contador público debe manifestar, de modo claro y expreso, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que como consecuencia a el asume.
- b) Aplicación de Principios de Contabilidad generalmente aceptados.- - Esto se refiere más que nada a que si en opinión del Auditor, los Estados Financieros presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de operación de la empresa en la fecha y -- por el período a que se refieren y si dichos estados financieros -- fueron formulados de conformidad con principios de contabilidad ge--neralmente aceptados.
- c) Consistencia de la aplicación de los principios de Contabilidad.-- El contador público debe aclarar expresamente en su dictamen o informe si los principios de contabilidad fueron aplicados en forma -- consistente en el período actual en relación con el período ante--rior.
- d) Suficiencia en las declaraciones informativas.- A menos que el -- auditor haga una declaración expresa en contrario, se considerará -- que él estima que las declaraciones informativas **incluidas** en los -- Estados Financieros son razonablemente aceptadas.
- e) Salvedades.- Cuando el auditor se considere obligado a hacer -- salvedades a algunas afirmaciones básicas de su dictamen, debe--rá de expresarla de modo claro e inequívoco, manifestar explícita--mente a **cual de las** afirmaciones básicas se refiere, e indicar los -- motivos de la salvedad y la trascendencia e importancia de ella -- dentro del cuadro general que suministran los estados financieros.
- f) Negación de opinión.- El auditor si considera que no está en condiciones de expresar una opinión profesional con respecto a los -- estados financieros tomados en conjunto, debe declararlo así, de--

manera explícita, aún cuando después de esta declaración, podrá hacer los comentarios parciales que estime que el resultado de su examen lo autoriza para hacer.

### TECNICAS DE AUDITORIA

No son otra cosa que "Los Métodos de investigación y prueba que el auditor utiliza para allegarse evidencia suficiente y competente, a fin de obtener los elementos de juicio necesarios para fundar su opinión respecto a la razonabilidad de los Estados Financieros".

El boletín No. 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del -- Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las técnicas de auditoría como:

"Los recursos particulares de investigación que el auditor usa para obtener la información que necesita y para comprobar la información que otros le han suministrado o él mismo ha obtenido."

### CLASIFICACION.

En cuanto a los elementos a que se aplican se clasifican en internas y externas.

Internas.- Son todos aquellos medios de comprobación con que cuenta el auditor en la misma empresa en que realiza la auditoría, entre las que mencionaremos las siguientes:

- a) Estudio General.- Consiste en la apreciación que el auditor hace de las características generales de la empresa y de sus elementos o partes importantes o extraordinarias que pueden requerir atención. Este estudio es lo primero que debe realizarse puesto que sirve de base para la aplicación de otras técnicas y se puede lograr mediante información escrita y lo que se obtenga a través de entrevistas con funcionarios o empleados.

Es recomendable el hacer un estudio comparativo de las - cifras de la empresa utilizando Estados Financieros de --- ejercicios anteriores. Este estudio debe ser realizado por el propio auditor de preferencia o un ayudante con expe- riencia, ya que de su resultado se obtendrán conclusiones respecto a los renglones de la empresa que requieran una- atención especial al revisar.

- b) Análisis.- Consiste en desglosar una partida general para agruparla o clasificarla en partidas particulares u homoge- neas.

Generalmente se aplica a cuentas o rubros genéricos de -- los Estados Financieros y según la naturaleza de la cuenta puede ser básicamente de dos clases: Análisis de Saldos- y Análisis de movimientos.

- c) Inspección.- Es el examen físico de documentación o de - bienes materiales, con el objeto de cerciorarse de la auten- tidad de un Activo o de una operación registrada en la -- contabilidad o presentada en los Estados Financieros.
- d) Investigación.- Se refiere esta técnica a la información que el auditor obtiene de los funcionarios y empleados de la em- presa, por medio de entrevistas, las cuales deben ser planea- das perfectamente para obtener la máxima información con un mínimo de molestias y tiempo, tanto para el entrevistado co- mo para el auditor, por lo que es recomendable de antemano tener una agenda elaborada.

El resultado de estas investigaciones debe ponerse por escri- to en forma de memorándum o resumen y si su importancia lo amerita, deberá pedirse su confirmación formal en carta diri- gida por el director o gerente al auditor. Esta modalidad re- cibe el nombre de "Certificación y Declaración del cliente -- al auditor".

- e) Cálculo.- Es la verificación matemática de las operaciones - de la empresa: Cálculo de intereses, depreciaciones, de va- luación de inventarios, etc., es recomendable siempre que al verificar los cálculos utilice un procedimiento diferente al em- pleado por la empresa.

**Externas.-** Consiste en utilizar medios ajenos a los que la entidad económica posee, o sea elementos de fuera.

- a) **Certificados o Certificaciones.-** Esta técnica también puede ser interna, generalmente se solicita a los bancos con que opera la Compañía, para que el auditor obtenga directamente de dichas instituciones ciertos datos de importancia como son los saldos en cuentas de cheques, por préstamos y cualquier otro tipo de operación que haya realizado la empresa con el banco. También se puede llegar al caso de que el auditor, sobre una determinada circunstancia se vea obligado a solicitar un certificado de algún especialista o perito.
- b) **Confirmaciones.-** Consiste en requerir información a una persona física o moral, ya sea deudora o acreedora de la empresa, acerca de la autenticidad de activos, operaciones, etc., para cerciorarse si es correcto el saldo a cargo o a favor de acuerdo a los registros de contabilidad.

La confirmación se obtiene dirigiéndose a través de la empresa a la persona a quien se pide la confirmación para solicitarle que conteste por escrito al propio auditor, dándole la información que solicita.

En virtud de que el auditor no tiene relación con los terceros a quienes se solicita la información, es evidente que si directamente el la pidiera no se la darían, por lo que se pide que la empresa sea quien haga dicha solicitud para ser directamente proporcionada al auditor.

Estas confirmaciones pueden ser:

**Internas.-** Cuando el deudor o acreedor labora o llegó a formar parte del personal de la empresa. Su saldo no es problema para investigarlo y confirmarlo de una manera directa. Del resultado de esta confirmación se procede a aceptar el saldo como correcto o a realizar el ajuste necesario en caso de inconformidad.

**Externas.-** Consiste en investigar cuentas por cobrar o cuentas por pagar, que requieran de confirmación de saldos a través de una solicitud; Esta solicitud de confirmación de saldos por lo regular las firma el gerente de -

la Compañía que informa sobre su saldo a determinada fe cha, deberá hacerlo directamente al auditor, o en su caso al despacho al que éste pertenece, utilizando para ello el sobre membretado que el auditor remite, acompañando la solicitud de confirmación.

Los tipos de solicitud que el auditor puede enviar para -- confirmación de saldos son:

#### Confirmación Positiva.

El gerente de la Compañía auditada hace petición de que se informe a su auditor si el saldo que envía el cual es el mismo de sus registros es el correcto a determinada fe cha, si es incorrecto se le invita a que aclare en que es triba o consiste esa diferencia. Este tipo de confirmación es recomendable cuando el importe de los saldos son considerables.

#### Confirmación negativa:.

Esta confirmación se envía con la advertencia de que solamente sea contestada en caso de existir alguna observa ción o sea; que haya discrepancia de los saldos deudores o acreedores respecto al saldo o saldos que se les muestra.

#### Confirmación en blanco.

En esta confirmación también llamada ciega, se solicita a los deudores o acreedores hagan del conocimiento del auditor su saldo a determinada fecha. Esta confirmación es usada en caso de duda por parte del auditor en cuanto a la veracidad del saldo registrado en la contabilidad de su cliente. También es recomendable su uso en la re visión previa, puesto que será un magnífico auxiliar ---- cuando se proceda al análisis de los saldos de clientes, deudores diversos, acreedores, etc.

En caso de no tener confirmación de saldos, se pueden utilizar procedimientos supletorios o alternativos para lle gar a la razonabilidad de dichos saldos. Si no es posible utilizar o aplicar esta técnica, se incluirá una salve dad referente al párrafo del alcance en el dictamen, indi cando no haberse aplicado la confirmación.

### Procedimientos de Auditoría.

Según la comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a los procedimientos de auditoría como:

"El conjunto de técnicas de Auditoría aplicadas o utilizadas para examinar una partida o conjunto de partidas!"

## C A P I T U L O I

BIBLIOGRAFIA

Libro: Normas y Procedimientos de Auditoría

Autor: Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Libro: Auditoría de Estados Financieros

Autor: C.P. Rogerio Casas Alatríste H.

Apuntes: Auditoría de Estados Financieros

Autor: C.P. Daniel Álvarez.

## C A P I T U L O

### I I

## LOS ESTADOS FINANCIEROS

- 2.1 Definición de los Estados Financieros;
- 2.2 Notas de los Estados Financieros;
- 2.3 Importancia de los Estados Financieros.



## LOS ESTADOS FINANCIEROS

Se va a tratar en el presente capítulo únicamente lo concerniente al -- significado de la información financiera y a su importancia. Describi-- remos en que forma se presenta y como se le ha llamado a esa modalidad de presentar la información financiera, considerando muy necesario definir toda la gama de información, la que tiene una ineludible rela-- ción con el trabajo de auditoría de Estados Financieros, presentando -- una breve explicación de que es lo que revisa el Contador Público al -- llevar a cabo una auditoría y de los elementos con que éste profesio-- nista cuenta.

### 2.1 DEFINICION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

La contabilidad tiene por objeto registrar en forma adecuada todas las operaciones de determinada empresa o sociedad para que así se pueda proporcionar a los administradores informes de carácter financiero facilitando de esta manera el control y dirección. La contabilidad es fuente de información financiera, siendo uno de los elementos más importantes y definitivamente necesaria para la debida administración de las empresas.

La situación financiera de una sociedad y los resultados obtenidos como consecuencia de las transacciones mercantiles efectuadas en cada ejercicio social, son presentados por medio de los llamados Estados Financieros, los que se formulan con datos que figuran en la contabilidad, suministrando de esta modalidad la valiosa información financiera a los responsables de la sociedad para usos diversos.

Los Estados Financieros son la extensión del registro contable en su etapa final de exposición condensada de los hechos económicos por medio de cuadros numéricos. Son resúmenes de la contabilidad y por consiguiente son los Estados informativos de una empresa.

En consecuencia, los Estados Financieros son:

"Los documentos que muestran cuantitativamente ya sea total o parcialmente el origen y la aplicación de los recursos empleados para realizar un negocio o cumplir determinado objetivo, el resultado obtenido en la empresa, su desarrollo y la situación que guarda el negocio".

En mi opinión considero los Estados Financieros como:

El documento o documentos que muestran a una fecha determinada la - situación financiera o por un período de tiempo definido los resultados de operación, siempre en términos monetarios de una determinada entidad económica.

Los Estados Financieros deben llevar o cubrir los requisitos de universalidad, continuidad, periodicidad y oportunidad, además de contener un encabezado que indique la clase de documento, el nombre de la empresa y la fecha de su elaboración o período al que se refiere. En la parte principal del documento estará su contenido y datos medulares, - este contenido deberá ser descriptivo y numérico con adecuada terminología contable debiendo estar firmados dichos Estados "Financieros por la persona que lo formuló materialmente, por el que lo revisó para cer ciorarse de su corrección y por el funcionario que autorizó las tran-- sacciones a que se refiere el documento.

Propósitos fundamentales para lo cual los Estados Financieros son formulados.

- 1.- Sirven de información a Administradores y Directivos respecto al - resultado de sus gestiones. En estos casos deben acompañarse a los Estados, datos estadísticos e informes detallados de las operaciones.
- 2.- Para informar a propietarios o accionistas el grado de seguridad de sus inversiones y su productividad. Se les debe hacer resaltar la capacidad de ganancia del negocio.
- 3.- Para propaganda, finalidades de crédito o fiscales en virtud de que a los acreedores les interesa primordialmente la solvencia de la - Empresa y la naturaleza y suficiencia de su capital de trabajo, para información al personal de la sociedad, gobierno y público en - general.

Equivocadamente muchas personas tienen la creencia de que los Estados Financieros por el solo hecho de que en ellos existe información numérica o de moneda, indican con exactitud la situación financiera y los re sultados en un momento dado. Esto no es posible por que varias partidas que se presentan en estos documentos son resultado de estimaciones como es el caso de la vida útil de sus edificios y maquinaria, el valor de desecho que se pueda obtener de los bienes, la probabilidad de que

el dinero que a la compañía le adeudan, pueda ser cobrado, etc. Los Estados Financieros son de vital ayuda e importancia para cualquier interesado en ellos, pues, representa la fuente de información que más se apeg a la realidad, tanto de la posición financiera como de sus resultados.

## CLASIFICACION

Se pueden clasificar en dos grandes grupos:

Principales o básicos  
Auxiliares o analíticos

Entre los Estados Financieros Principales o Básicos también llamados sintéticos se encuentran: Balance General, Estado de Resultados o de Pérdidas y Ganancias, origen y aplicación de recursos, de superávit o de utilidades acumuladas.

El libro mayor es la principal fuente de datos para la formulación de estos cuatro estados sintéticos.

Los Estados auxiliares o analíticos son los que se forman para dar a conocer el detalle de la composición de cada saldo, cada cuenta o cada partida de las que figuran en los estados principales o básicos como son las relaciones de clientes, inventarios, obligaciones, Estado de costo de producción y costo de ventas, relación de gastos. Es necesario aclarar que existen ocasiones en que un estado conocido como auxiliar para algunas personas en un momento dado puede ser considerado como principal o básico.

Además existen otros estados financieros especiales que muestran operaciones por realizar como son los presupuestos.

También existen los llamados Estados Preparatorios que se formulan, como antecedente o bases para elaborar los estados básicos o principales o para contabilizar asientos de ajuste o de pérdidas y ganancias y son generalmente las llamadas Balanzas que no son más que relaciones de cuentas con sus respectivos movimientos deudores y acreedores y sus saldos. La que se formula antes de correr asientos de ajuste en libros se denomina Balanza de Comprobación. La que se realiza después de contabilizar los asientos de ajuste para que las cuentas arrojen saldos correctos se conoce por Balanza de Saldos Ajustados. Por último la Balanza que es hecha después de asentar en libros los asientos de pérdidas y ganancias para saldar las cuentas de resultados y determinar la -

pérdida o utilidad se le nombra Balanza Previa.

#### Balance General.-

Es un estado conciso o sintético formulado con datos de los libros de contabilidad llevados por partida doble, en el cual se consignan de un lado los recursos y del otro todas las obligaciones de la empresa en una fecha determinada. Es un estado estático.

A. López en su libro: "Como analizar un Balance" dice:

"El Balance General es una expresión de equilibrio entre débito y crédito", El débito es la aplicación hecha de los valores e indica donde se hayan las sumas invertidas en la empresa.

El Crédito representa el origen o la fuente de donde salieron esos valores.

Cualquier documento que analice o proporcione información financiera -- referente a la empresa debe considerarse Estado Financiero.

Información que nos muestran los Estados Financieros.

Posición Financiera  
Resultados obtenidos  
Movimientos de Recursos  
Variaciones en el Capital Contable

Los Estados nos presentan información de dos tipos: condensada o sintética (Estados Financieros Básicos o principales)  
Análitica (Estados financieros auxiliares)

#### DEFINICION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PRINCIPALES

Balance General o estado de posición financiera.-

"Es el documento que refleja la situación financiera a una fecha determinada de una entidad económica en especial".

#### PRESENTACION

Forma de cuenta.- Esta modalidad se basa en la fórmula contable de activo es igual a pasivo más capital.

Forma de Reporte.- Esta presentación se funda en la fórmula contable de activo menos pasivo igual a capital.

Este documento nos muestra la totalidad de bienes y obligaciones que la empresa posee tanto de los accionistas como de los acreedores; es un estado estático en virtud de que su formulación corresponde a una fecha determinada.

#### ESTADO DE RESULTADOS O DE PERDIDAS Y GANANCIAS

"Es un estado que muestra la pérdida o utilidad por un período determinado de tiempo, generalmente un año, de una entidad económica en particular".

Este estado se elabora partiendo del total de ingresos obtenidos por la operación normal y propia del negocio, deduciéndole en forma analítica los costos y gastos incurridos en el negocio en el período hasta determinar la utilidad o pérdida; estado este dinámico ya que la información es por un período definido. Su presentación puede ser también en forma de cuenta o de reporte que es la más usual.

#### ESTADO DE SUPERABIT O DE UTILIDADES ACUMULADAS.

"El documento que refleja a una fecha determinada el superávit, su situación, así como de las utilidades acumuladas".

Este estado se elabora partiendo del saldo del superávit del período anterior y a continuación los movimientos o rectificaciones de períodos posteriores.

#### ESTADO DE ORIGEN Y APLICACION DE FONDOS O DE CAMBIOS EN LA POSICION FINANCIERA.

Este documento es un estado de reciente creación y se basa para su formulación en los otros estados principales.

Sobre este estado daremos varios conceptos en virtud de que a la fecha aún no existe una generalidad en cuanto a definición.

ROY B. KESTER.-

"El estado de fondos y su aplicación, es el resultado de un método de análisis, que se basa en los balances de situación comparativos y también en una copia del contenido de la cuenta de superávit. El principal objetivo de este estado es indicar el progreso del negocio en la administración de sus finanzas, debiendo señalar por lo tanto, las fuen--

tes de los nuevos fondos empleados en el negocio y el destino que a dichos fondos se haya dado. El estado de aplicación de fondos no es más que el resultado de un análisis de los conceptos anotados en las columnas de aumentos y disminuciones en los balances de situación -- comparativos".

W.A. PATON.- Autor de "Manual del contador".

"El estado de aplicación de fondos es un medio de resumir los cambios en las condiciones financieras que se experimentan como consecuencia de las operaciones practicadas en determinado período de tiempo."

H.A. Finney.-

"El balance comparativo indica los aumentos y disminuciones en el activo, el pasivo y el capital entre dos fechas. En el estado de aplicación de fondos esos aumentos y disminuciones se reúnen y clasifican -- de tal manera que muestren como ha variado durante el período la situación financiera. Si la situación financiera ha mejorado durante el -- período, esta mejora se debe al hecho de que han llegado a ella re-- recursos adicionales de alguna fuente y estos recursos adicionales se -- han usado para determinados fines. Este estado de aplicación de fon-- dos pone de manifiesto como se proveyeron esos recursos y el uso que de ellos se hizo".

ALFREDO F. GUTIERREZ.- en su libro " Los Estados Financieros y su -- análisis".

"El estado de origen y aplicación de fondos tiene por objeto mostrar -- las variaciones operadas durante un ejercicio en el activo, pasivo y capital contable. Es un estado dinámico de carácter informativo que --- complementa el Balance General. Las variaciones establecidas en el -- balance comparativo de la utilidad obtenida, están representadas en el -- estado de origen y aplicación de fondos por aumentos de activos y dis-- minuciones de pasivo. Señala con más claridad que el balance compa-- rativo las variaciones habidas en el patrimonio del negocio".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín No. 31 de la Comisión de procedimientos de auditoría dice:

"El propósito fundamental del estado de cambios en la posición finan-- ciera es presentar en forma condensada y comprensible información so-- bre el manejo de recursos financieros durante un período determinado y de esta manera analizar los cambios habidos en la posición financiera".

Los conceptos antes citados presentan los siguientes puntos de concordancia principalmente:

- 1.- Se basa en el estado de posición financiera o Balance General comparativo.
- 2.- Analiza las variaciones presentadas en los estados comparativos.
- 3.- Proporciona información referente al movimiento de recursos financieros y los cambios motivados en la posición financiera de la empresa en un período

En cuanto a su presentación, esta puede ser en forma de cuenta o de reporte, siendo esta última la más usual.

Los Estados Financieros también se pueden clasificar en:

- a) Estáticos o de situación
- b) Dinámicos o de movimiento.

Los estados estáticos son los que nos muestran la situación financiera de la empresa en un momento determinado.

Los Estados Dinámicos o de movimiento son los que nos muestran el desarrollo y resultado de las operaciones realizadas por una empresa por un período de tiempo determinado.

Para una mayor aclaración y comprensión de la clasificación de los Estados Financieros se muestra el siguiente cuadro sintético a este respecto.

PRINCIPALES  
BASICOS O  
SINTETICOS.

BALANCE GENERAL O ESTADO DE POSICION FINANCIERA  
ESTADO DE RESULTADOS O DE PERDIDAS Y GANANCIAS  
ESTADO DE ORIGEN Y APLICACION DE FONDOS O DE CAMBIOS DE LA  
SITUACION FINANCIERA  
ESTADO DE SUPERABIT O DE UTILIDADES ACUMULADAS.

ANEXOS DEL  
BALANCE  
GENERAL

RELACIONES DE ACTIVOS  
RELACIONES DE INVENTARIOS  
RELACIONES DE PASIVOS  
RELACIONES DE SUB CUENTAS DE OTROS RENGLONES

ESTADOS -  
FINANCIE-  
ROS.

AUXILIARES  
O ANALITI-  
COS.

ANEXOS DEL  
ESTADO DE  
RESULTADOS

ESTADO DE COSTO DE LO VENDIDO  
ESTADO DE VENTAS POR CONCEPTO  
ESTADO DE GASTOS DE ADMINISTRACION POR CONCEPTO  
ESTADO DE OTROS GASTOS Y PRODUCCION POR CONCEPTO  
ESTADO DE COSTO DE PRODUCCION.

ESTADOS SO-  
LO PARA CON-  
TROL INTERNO

ESTADO DE ENTRADAS Y SALIDAS DE FONDOS CLASIFICADOS POR  
GRUPOS GENERICOS  
ESTADO DE ENTRADAS Y SALIDAS DE ALMACEN CLASIFICADOS  
POR ARTICULO O GRUPOS.

ESPECIALES  
O ESTIMATI-  
VOS

PRESUPUESTO DE PRODUCCION  
ESTADO DE COSTOS PREDETERMINADO O ESTIMATIVO  
BALANZA PRO-FORMA  
ESTADO DE ESTIMACION DE INGRESOS Y EGRESOS

PREPARATO-  
RIOS.

BALANZA DE COMPROBACION  
BALANZA DE SALDOS AJUSTADOS  
BALANZA PREVIA.



## 2.2

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las notas a los estados financieros son "explicaciones o aclaraciones a algunos rubros o conceptos de los mismos las que forman parte integrante de estos estados financieros".

Estas notas a los estados financieros pueden presentarse abajo de determinada cuenta que la requiera, al término de algún estado o en una hoja por separado.

Ejemplo:

BANCOS - \$ 10'000,000.00

NOTA 1.- La cuenta de Bancos incluye cuenta de cheques en dólares-- por \$ 200,000.00 M. N. valuados al tipo de cambio de --- \$ 20.00 por Dólar a la fecha de la formulación de este estado.

### 2.3 IMPORTANCIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

La utilidad que nos proporcionan los estados financieros en base para medir su importancia en virtud de que sin esta información los directivos de empresas, inversionistas, acreedores, autoridades fiscales y organismos de control y vigilancia, no tendrían referencia alguna para evaluar el desarrollo de una entidad económica.

Todo inversionista desea saber si los valores adquiridos están lo suficientemente protegidos por los resultados de la empresa, ya que estos marcarán en un momento dado la compra o venta de dichos valores. Los Acreedores a través de información proporcionada por los estados financieros podrán otorgar, ampliar o disminuir los créditos otorgados; información que también sirve a empleados para verificar el cómputo de reparto de utilidades, pago al infonavit como créditos a favor de trabajadores.

Existen en nuestro país un vasto número de Servicios Públicos que se prestan, otros que son necesarios pero que no se otorgan: los servicios prestados a la comunidad son posibles gracias a los pagos que los contribuyentes efectúan al fisco en forma de impuestos, cuotas o derechos lo que sería injusto que los importes o cantidades a cargo de estos sujetos se determinarían en forma arbitraria, motivo por el cual las autoridades hacendarias y del Gobierno Federal han considerado como instrumento de información y de estudio los ESTADOS FINANCIEROS para gravar, es decir en forma proporcional a cada contribuyente ya que no paga lo mismo un contribuyente que obtiene una utilidad gravable de \$ 50"000,000.00 al que percibe únicamente \$1"000,000.00.

En síntesis, los Estados Financieros son importantes por que informan a los interesados sobre una determinada situación, quienes tomarán de decisiones trascendentales las que en un momento dado no hubiesen tomado tal o tales decisiones si no hubieren tenido como fuente de información los Estados Financieros.

BIBLIOGRAFIA

## TEMA 11

LIBRO: Los Estados Financieros y su Análisis

AUTOR: Alfredo F. Gutierrez.

TESIS: Breves comentarios sobre los Estados Financieros

AUTOR: María Esther Cardoso Cruz

TESIS: El estado de Cambios en la posición Financiera

AUTOR: Fernando Miguel Hernández Rosas

LIBRO: Terminología del Contador

AUTOR: Mancera Hnos. y Colaboradores.

## CAPITULO

### I I I

#### INFORME DEL AUDITOR

- 3.1 Informe Corto o Dictámen;
- 3.2 Informe Largo o Detallado;
- 3.3 Importancia del Dictámen;
- 3.4 A quienes interesa el Dictámen  
y para que es útil.

## INFORME DEL AUDITOR

Siempre que se lleve a cabo un trabajo de auditoría de Estados Financieros, como consecuencia de la misma, forzosamente se tendrá que hacer un informe o dictámen, el que puede ser de acuerdo a la práctica profesional de la Contaduría Pública la que lo ha clasificado en:

- a) Informe Corto o Dictámen
- b) Informe Largo o Detallado

La actividad profesional del Contador Público al actuar como auditor - lleva consigo una situación en la relación causa-efecto en virtud de - que a toda causa corresponde una respuesta o efecto. Considero que cabe hacer la comparación con la situación anterior, en vista de que a todo trabajo de auditoría, siempre se tendrá que hacer un dictámen o informe.

### 3.1 INFORME CORTO O DICTAMEN

Este documento en muchas ocasiones es lo más importante del Contador Público en su calidad de Auditor, situación por lo cual es necesario dejar bien claro este concepto a fin de evitar cualquier interpretación errónea. Enseguida se describen varias definiciones con el objeto de que de esta manera se tenga una visión más amplia al respecto.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice:

"El dictamen es el documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los Estados Financieros de su cliente."

El Instituto Americano de Contadores Públicos lo define como:

"La opinión del Contador Público en función de auditor, es un documento por medio del cual el Contador Público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto a los Estados Financieros".

W.A. Paton define el Dictámen como sigue:

"El instrumento mediante el cual el contador Público reconoce formalmen

te su responsabilidad por el trabajo".

La comisión Nacional de Valores dice:

"El dictamen es la certificación de un balance; es la expresión de la opinión profesional respecto a que el citado documento presenta la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado, así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases del ejercicio anterior y en su caso, los efectos del cambio".

El Diccionario de la Real Academia Española expresa:

"El Dictamen es la opinión que se forma o emite sobre una cosa".

Es necesario hacer una aclaración del real significado del Certificar. El diccionario de la Real Academia Española define a este concepto -- como: "Asegurar, afirmar, dar por cierta una cosa".

Durante muchos años se acostumbro iniciar el texto de la opinión del Contador Público con la frase Certificamos que; es natural que la --- opinión llegara a considerarse como certificado y que por la misma razón se llegara a decir que el Contador Público certificaba los Estados Financieros, sin embargo, las conclusiones del Contador Público son -- fundamentalmente cuestión de juicios más que de hechos. Su opinión es la expresión de que su juicio personal, siendo esto reconocido, -- costumbre que actualmente se ha generalizado en usar la frase "En mi opinión" para iniciar la exposición de las conclusiones del contador -- Público respecto a la razonable convicción de los Estados Financieros".

La opinión del auditor no es comparable, por ejemplo con el certificado de un pesador oficial el que certifica el peso de un lote de artículos, -- por lo que es imposible medir con exactitud los datos financieros. El contador público no es un asegurador, no puede garantizar que las cifras presentadas en los Estados Financieros sean absolutamente exactas. No es posible certificar la exactitud de los juicios o estimaciones de la Gerencia.

Es imposible asegurar que todos los datos mostrados en los Estados Financieros son exactos y veraces, dados los múltiples factores que inter vienen en su formulación, pero basándose en una previsión que se reali za de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, podrá opinarse sobre la situación encontrada, opinión que en ningún caso es -- una afirmación o aseveración.

de la exactitud de los hechos examinados tal como ello está implícito en el término certificado. El auditor por lo tanto, no asegura, dictamina no certifica.

Cabe hacer la aclaración de que las palabras certificar o certificado si pueden ser utilizadas por el Contador Público siempre y cuando se trate de la Comprobación objetiva de un hecho, por ejemplo: Que los Estados Financieros están de acuerdo a los registros de contabilidad, la existencia de un fondo de caja, de una partida de inventarios o de inmuebles, siendo esta certificación únicamente sobre contados aspectos de los Estados Financieros ya que el auditor no puede cerciorarse de la exactitud de todos los conceptos que integran los Estados antes citados.

Actualmente entre la profesión existe el uso ya generalizado y podríamos decir tradicional de la forma y contenido del dictamen que la comisión de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos describe en su boletín Número 21 del 24 de -- Octubre de 1964 mismo que después explicaremos.

¿A quién debe dirigirse el Dictamen?.- Generalmente el va dirigido al H. Consejo de Administración o a la asamblea de accionistas de la -- empresa que contrató los servicios del contador público.

Fecha del Dictamen.- En forma General se imprime aquella en que el auditor estuvo por última vez en las oficinas del cliente o sea, la fecha en que terminó la auditoría o también puede ponerse la fecha en que fué confeccionado el Dictámen. No existe algo que restrinja o prohíba cualquier alternativa.

A continuación se presenta el formato usual que emitió el Insituto Mexicano de Contadores Públicos en octubre de 1964:

AL H. CONSEJO DE ADMINISTRACION O ASAMBLEA DE ACCIONISTAS  
COMPAÑIA "X", S.A.

Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X". S.A. al --- (fecha) y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fué 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 procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, El Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S.A. al --- (fecha) y el resultado de las operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado de esa fecha, de acuerdo con los -- principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

(Fecha)

(Nombre y firma del Contador Público)

El formato y contenido del dictamen que a esto precede corresponde a una opinión limpia, el cual está formado por dos párrafos; el primero - que es el del Alcance y el segundo el de la opinión.

- a) Párrafo del Alcance.- Es cuando se identifican o especifican los - Estados Financieros sobre los que se va a referir la opinión y de- clara expresamente el contador público haberlos examinado conforme a normas de auditoría aceptadas por el Instituto Mexicano de Conta- dores Públicos, los que implican haber aplicado los procedimientos de auditoría que el propio auditor consideró necesarios en las circuns- tancias.
- b) Párrafo de la Opinión.- No es más que nada que cuando el auditor expresa su opinión si de acuerdo con principios de Contabilidad ge- neralmente aceptados, los Estados Financieros presentan razonable- mente la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa y si esos principios se aplicaron sobre bases semejantes o consistentes a las del ejercicio anterior.

#### SIGNIFICADO E IMPORTANCIA DE CADA EXPRESION DEL DICTAMEN.

- a) "He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A. al -- (fecha) y los Estados de Resultados y de Utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha".

Tiene por objeto identificar los Estados examinados a los cuales se - refiera la opinión del contador y consecuentemente, limitar su respon- sabilidad sólo a esos estados.



- b) "Normas de Auditoría generalmente aceptadas" Esto se refiere a -- aquellos requisitos mínimos de calidad aceptados por la profesión. Es responsabilidad del contador público acatarlas y apegarse con toda honradez profesional a ellas.
- c) "Que hizo pruebas de los documentos y de los libros y registros - de contabilidad y aplicó otros procedimientos de auditoría que con sideró necesarios en las circunstancias".

Debe entenderse que dichos procedimientos y pruebas fueron sufi-- cientes en extensión y calidad para satisfacer al auditor, quien se basará para determinarlos, principalmente en el estudio y evalua--- ción del control interno establecido en la empresa.

- d) "En mi opinión"

En este término se define y aprecia la diferencia entre "Certificar" y "Dictaminar". El Contador Público opina con fundamento en la - evidencia suficiente y competente que se hace llegar respecto a -- la corrección contable de los Estados financieros, no pudiendo de-- ninguna manera comprometerse a certificar la exactitud de los estado dos antes dichos.

- c) "Razonablemente"

No se puede afirmar que sea la situación exacta la que refleja los estados financieros, pues la contabilidad misma incluye ciertas es timaciones de carácter subjetivo, además el auditor lleva a cabo - su examen a través de pruebas selectivas y no hace una revisión exhaustiva de todas y cada una de las operaciones, valores, fenóme nos, etc., registrados en la contabilidad.

- f) "De acuerdo con principios de Contabilidad Generalmente acepta--- dos".

El contador público expresará su opinión favorable después de que se ha cerciorado de la correcta aplicación de los principios de -- contabilidad generalmente aceptados al llevar a cabo en las cuen-- tas el registro de las operaciones y al formular los estados finan-- cieras.

En efecto la situación financiera de una empresa podría ser capta-- da y presentada en forma distinta aplicando otras técnicas, como - lo haría un economista, un perito valuador de propiedades, etc., pero el auditor determina esa situación financiera o compromete su

Opinión profesional en relación con los estados que la muestran, - solo de acuerdo y a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Es pues de gran importancia que el auditor re conozca y empresa esta limitación legítima de su actividad en general y de su opinión en particular.

Los principios de Contabilidad generalmente aceptados son un conjunto de reglas y convencionalismos cuya aplicación hace posible - la uniforme formulación e interpretación de los estados financieros.

g) "Aplicados sobre bases consistentes".

Interesa que los principios de contabilidad se apliquen sobre bases consistentes o semejantes año con año y que el auditor así lo exprese al rendir su opinión sobre los estados financieros por que de la uniformidad con que se hayan aplicado dichos principios depende rá que puedan o no compararse los datos en ellos presentados. De ahí que si no existe esa uniformidad o semejanza en la aplicación - de los principios de contabilidad, debe el auditor hacer mención de los cambios y hasta donde sea posible, cuantificar su efecto para - que el lector o analista lo tome en consideración al compararlos.

Debe entenderse claramente que la consistencia se refiere a las bases sobre las que se aplican los principios de contabilidad y no a - estos mismos. Un ejemplo común ilustra esta aclaración: Si los inventarios se valúan por el método "UEPS" y al año siguiente a ---- "PEPS", el principio de contabilidad de "VALUAR AL COSTO" no varió, lo que cambió, lo que no es consistente es la base sobre la que se aplicó o determinó el costo.

Es conveniente aclarar que este requisito de consistencia siendo como es, un requisito de conveniencia, puede ceder su lugar a razones de mayor importancia. La aplicación indiscriminada del requisito de consistencia vendría a constituir una barrera infranqueable para el progreso general de la contabilidad y para el de los sistemas y procedimientos de contabilidad dentro de cada empresa. No debe el requisito -- de consistencia detener las posibilidades de progreso auténtico.

### NUEVO DICTAMEN

Existe un nuevo dictámen que la comisión de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos publicó en su boletín No. 36 de fecha Octubre de 1975

Esta comisión argumentó que en el dictamen que publicó en el boletín No. 32 de octubre de 1964 contiene tecnicismos que algunos lectores no entienden en virtud de que son propios de la contaduría pública y en base a esto llevaron a cabo los siguientes cambios:

- a) "Se eliminan las referencias expresadas a las normas y procedimientos de auditoría".
- b) Se eliminan las referencias expresadas a los principios de Contabilidad generalmente aceptados".
- c) "Se elimina el calificativo de "Razonablemente"
- d) "Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros".

La comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda que el texto del nuevo dictamen de Estados Financieros sea como sigue:

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 . . .

(Nombre de la empresa) al 31 de diciembre de (año)

y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Este formato corresponde a un dictamen limpio.

### FUNDAMENTO DEL NUEVO DICTAMEN.

Las razones en que se basa la recomendación del nuevo dictámen son básicamente las siguientes:

Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que -- no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el contador público como resultado de su trabajo.

Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía de preparar los estados financieros para el examen del auditor.

No hay objeción para utilizar este nuevo dictamen, si así lo considera adecuado el profesionalista, porque existe la convicción de que las normas de auditoría generalmente aceptadas siempre e invariablemente serán cumplidas no obstante que no haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observación obligatoria.

En misma forma el contador Público tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente principios de contabilidad generalmente aceptados en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlos específicamente en el nuevo dictamen para cumplir con las normas de auditoría.

La consistencia en la aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros que acompañan al dictamen del auditor. Como su cede con cualquier otro asunto relativo a la adecuada revelación dentro -- de los estados financieros, si no se hace mención alguna expresa, se infiere que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

Como es lógico suponer, en ocasiones el auditor no se encuentra en posición de emitir una opinión limpia, ya sea por haber estado sujeto a alguna limitación al alcance de su examen, por existir alguna o algunas -- partidas que no esten de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios en relación con el ejercicio anterior. De aquí que cualquier excepción de importancia a alguna de las declaraciones contenidas en el dictamen, deberá necesariamente reflejarse como una salvedad o excepción al propio dictamen.

Considero al nuevo formato del dictamen corto como adecuado a -- los fines que persigue, ya que es claro en su contenido, además -- de que indudablemente va dirigido en especial a un determinado -- público que debe tener capacidad para interpretarlo.

## 3.2

INFORME LARGO O DETALLADO.

Además del dictamen o informe corto y como complemento a él, con -- mucha frecuencia se emite un informe más extenso sobre algunos aspectos de los estados financieros comentando su contenido, el movimiento de algunas cuentas, las relaciones .y proporciones entre ellas, etc. y, presentando a menudo comparaciones de estos datos con los que correspondan al ejercicio o ejercicios anteriores, comentando las variaciones, tendencias, etc.

En algunos casos también procede incluir en este tipo de informes comentarios sobre el alcance del trabajo desarrollado, así como observaciones y sugerencias sobre los procedimientos de contabilidad y de control interno, aunque la tendencia moderna es separar claramente este tipo de información de los comentarios que se refieren a las cuentas, su contenido y comparación con otros ejercicios, al grado de que muchos auditores prefieren incluir en su informe solamente estos comentarios sobre las -- cuentas y elaborar otro, o memorándum por separado con sus observaciones y sugerencias sobre los procedimientos de contabilidad y control interno.

Esta modalidad de presentar por separado las observaciones y sugerencias del informe largo obedece al propósito de hacer el informe sobre las cuentas lo más ágil y resumido posible, dándole la apropiada importancia a -- los comentarios que en él se incluyen sin distraer la atención del lector en los otros comentarios que pueden considerarse más bien de rutina administrativa. En esta forma se da al lector interesado en la situación -- financiera y en las cuentas mismas la información que le interesa y, por otro lado al Director o Gerente del negocio más interesado en las rutinas de procedimientos, se les proporcionan los comentarios que le son de -- utilidad en el manejo del negocio en memorándum por separado.

El informe largo así concebido, debe ser conciso, ágil y sencillo en su expresión y debe contener únicamente, comentarios de importancia prescindiendo de incluir aquellos incidentes o secundarios que pudieran distraer la atención del lector de los puntos principales. Este documento debe incluir la conclusión la cual no es otra cosa que la expresión de su opinión o sea, el dictamen o informe corto.

Las partes o secciones que normalmente incluye un informe largo son las siguientes:

- a) Alcance de la auditoría e identificación de los estados financieros a que se refiere (en esencia será el primer párrafo del dictamen).
- b) Consideraciones específicas con relación a la auditoría o al negocio, que podrían estar representadas por los antecedentes del negocio mismo y/o de la auditoría que se practicó.
- c) Comentarios sobre las operaciones de la empresa reflejadas en las cuentas de resultados.
- d) Comentarios sobre cuentas de balance.
- e) Resumen sobre salvedades o excepciones si las hay.
- f) Conclusión u opinión.

Las consideraciones o antecedentes sobre la empresa y la auditoría — son más necesarias cuando se trata del informe de una primera auditoría.

## 3.3

IMPORTANCIA DEL DICTAMEN.

Se ha dicho que el informe de Auditoría es el producto terminado que el Contador Público ofrece a sus clientes, por tal motivo se contrae -- una considerable responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo. Tal responsabilidad nace de la importancia que las personas para quienes emite la opinión conceden a esta.

No existe de seguro mejor antecedente para patentizar la importancia -- del dictamen del auditor, que la declaración que la Comisión de Valores y Cambios de los Estados Unidos de Norteamérica expresó en una ocasión en que unos asesores jurídicos de una empresa, pretendiendo res-- tar importancia a la opinión del Contador Público afirmaban que el Dicta-- men no era en sí cosa importante, que simplemente era una etiqueta o-- marbete endosado a los estados financieros y que solamente cumplía la misión de despertar cierta confianza y garantizar su propiedad. La Co-- misión de Valores y Cambios refutó tales afirmaciones declarando:

"Dentro del área de auditoría el dictamen es un documento-- de la mayor importancia. Significa que el contenido de los Estados Financieros, a los cuales va anexo, ha sido revisa-- do y verificado dentro de los límites manifestados dentro -- del propio dictamen. A fin de que tal documento garantice-- verdaderamente los intereses del público inversionista, la - Ley ha dispuesto que sólo sea emitido por Contadores Pú-- blicos independientes y, tal requisito realiza en sumo grado su importancia".

La práctica de una auditoría significa que las políticas de operación y los procedimientos de registros de una empresa han sido sometidos a -- la consideración de una mente capaz.

3.4 A QUIENES INTERESA EL DICTAMEN Y PARA QUE ES UTIL

El mundo de los negocios reclama cada vez con mayor urgencia al Con-- tador Público los servicios que presta y de los cuales uno de los más importantes es la auditoría de Estados Financieros.

El Dictamen del auditor es de gran interés en el mundo de los negocios públicos, privados y entre el público en general por la gran utilidad -- que representa y que entre otras son las siguientes:

- a) Como base de obtener o conceder créditos.
- b) Como parte integrante de una moderna y científica administración.
- c) Como base de estudio previo que debe efectuar un inversionista.
- d) Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.
- e) Para el registro de acciones, bonos, obligaciones en la bolsa de valores.
- f) En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes; en este caso se considera conveniente aclarar que el contador público no dictamina acerca de las declaraciones si no — que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente.

Estos múltiples fines para los que se utiliza el dictamen del Contador Público ha conducido a un reconocimiento más amplio y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional, a la tarea que desempeña el auditor.



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

LIBRO: EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA.

AUTOR: C.P. Y L. A. E. BENJAMIN R. TELLEZ T.

LIBRO: NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

AUTOR: INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS

LIBRO: PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA.

AUTOR: ARTHUR W. HOLMES.

LIBRO: AUDITORIA.

AUTOR: ERIC KOHLER.

# CAPITULO

## IV

### EVOLUCION DEL DICTAMEN

## EVOLUCION DEL DICTAMEN

La Historia de la auditoría no es muy antigua y según antecedentes -- Históricos en Europa y América, se dice que:

La profesión del auditor tal como se le conoce actualmente, es de creación relativamente reciente y fué la Ley Británica de Sociedades Mercantiles (Companies Act.) de 1862, la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del Contador Pú**u**blico.

En verdad la formación del Instituto de Contadores Autorizados -- en Inglaterra y Gales, algunos años después fué en gran parte -- una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el auditor -- conforme lo expresaba la ley, sin embargo no fué sino hasta el año de 1908 cuando se revisó el ordenamiento en cuestión y se sintió la necesidad de incluir disposiciones para asegurar la independencia del auditor.

En Inglaterra, el 7 de Abril de 1888 se publicó en la revista -- "The Accountant" el siguiente dictamen:

"Tengo adelante de mí el balance. . . limitado al año terminado en septiembre 30 de 1887, el que fué auditado y hayado correcto!"

Con las frases auditado y hayado correcto tenemos el principio de la evolución del Dictamen. En Inglaterra, en el año 1900, -- al modificarse la Ley Británica de Sociedades Mercantiles (Companies Act.) de 1879 se agregó que tenía que haber un auditor -- que opinaría sobre las cuentas de la compañía.

Importante es hacer mención de un Dictamen emitido antes de la fecha de modificación de Ley Británica de Sociedades Mercantiles (Companies Act.) en Londres, en 1895 y, que a la letra dice:

"Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros -- y comprobantes de la Compañía y encontramos que son correctos -- Aprobamos y certificamos que el Balance General preinserto pre--senta correctamente la posición de la Compañía".

Es pertinente hacer hincapié que las primeras agrupaciones de Contadores fueron conocidas como "Chartered Accountants", fundadas en Edimburgo en el año de 1854 y en Londres en 1870, sin embargo no precisamente por el hecho de que en estos años se hayan agrupado estos contadores en esa fecha quiere decir que se hayan formado otros profesionales o sea los contadores públicos. En Londres en 1776 una persona se ostentaba como contador en el directorio de la ciudad y en 1840 -- existían ya 107 contadores y en 1870 llegaron a 464; en el año de -- 1844 el parlamento inglés aprobó una ley por la cual no se concedía la autorización o incorporación a una Compañía, sino era nombrado uno o más auditores. En el directorio de Edimburgo en 1771 se listaban 6 personas que se denominaban contadores, éste número aumentó a 80 en el año de 1834.

Las fuertes inversiones inglesas en los Estados Unidos de Norteamérica dieron origen a la práctica profesional de contadores, ingleses de aquel país, cuyo propio desarrollo económico dió origen a su vez al desarrollo de contadores profesionales americanos.

La primera agrupación de Contadores Públicos en los Estados Unidos de Norteamérica se llamó "American Association of Public Accountants" -- fundada en el estado de Nueva York en 1887. En el año de 1902 fué fundada la federación de sociedades de contadores públicos de Estados Unidos y en 1905 ésta federación se unió a la primera asociación y -- en 1916 se convirtió en el "Instituto Americano de Contadores Públicos".

Es importante también hacer mención que la "American Association of -- Public Accountants" fundó en la Universidad de Nueva York una escuela para preparar contadores abriendo sus puertas en el año de 1900 ha ciéndose llamar "Escuela de Comercio, Contabilidad y Finanzas".

En nuestro país paulatinamente se fueron adiestrando en esas técnicas -- los mexicanos, siendo hasta el 25 de mayo de 1907 que sustenta y -- aprueba el primer examen de contador el Sr. Don Fernando Díez Barroso quien se considera el padre de nuestra carrera en México.

Lo anterior referido a la evolución de nuestra profesión es con la finalidad de poder observar de una manera clara como la profesión progresaba, siendo en esa misma medida en que la Auditoría de Estados Financieros evolucionaba, prueba de ello los constantes cambios de forma y contenido del objeto de este tema.

En Estados Unidos el formato más usual de un dictamen por el año de 1900 fué el siguiente:

"Hemos examinado los libros y cuentas de la Compañía "X" por año terminado (fecha) y certificamos que, en nuestra opinión, el balance que antecede muestra correctamente su posición al terminar ese año y que las cuentas de pérdidas y ganancias están correctas.

En 1906 una conocida firma Norteamericana de Contadores Públicos se limitaba a informar, con respecto a una auditoría que habían practicado, lo siguiente:

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

Como podrá apreciarse, el informe anterior no contiene juicio alguno sobre la situación financiera y los resultados de la empresa, sin embargo, era de esperarse que los estados tuvieran la aprobación implícita de la firma de contadores públicos.

#### DICTAMEN DE 1917

El Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la "Federal Trade Commission", preparó un folleto sobre la auditoría del Balance que se llamó "Método aprobado para la preparación de Balances Generales" (Approved Methods for the preparation of balance sheet Statements), el que fué publicado por el "Federal Reserve Board", constituyendo éste, el primer intento por unificar la forma de dictamen, el cual en seguida se expresa:

"He practicado una auditoría de las cuentas de la Compañía "X" por el período al ..... y certifico que el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la compañía "X" al ..... y el resultado de sus operaciones por el período indicado.

En la redacción anterior se nota que ya se incluía la opinión del profesionista sobre la situación financiera y resultados del negocio, fué el paso inicial, pero aún quedaba mucho por recorrer. Apenas se -- trataba de persuadir a los profesionales para evitar que la variedad -- de dictámenes redactados de acuerdo con el modo de expresarse de-

cada contador independiente continuara causando confusiones.

Los resultados de este primer intento no fueron satisfactorios, pues muchos contadores formulaban el dictámen de manera más sencilla de la que se había recomendado y otros presentaban un informe en el cual listaban todos los procedimientos que habían seguido dejando al criterio de quien lo leyera si esos procedimientos eran adecuados o se habían omitido algunos de importancia. Además la gran mayoría del público no tenía la menor idea del plan que había seguido la "Federal Reserve Board". Con esta experiencia se encausó la corriente para unificar el criterio del contador público en otra dirección.

#### EL DICTAMEN DE 1934

-----

La comisión del Instituto Americano de Contadores Públicos, sostuvo entre otros puntos de vista que, debía hacerse resaltar en lo futuro la importancia del Estado de Pérdidas y Ganancias, teniendo en cuenta que el valor de un negocio no depende de su volúmen ni de su fama, sino de su capacidad para generar utilidades. Se insistió reiteradamente en que las empresas tendrían que reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados, aún cuando se les dejara cierta libertad en la selección de métodos detallados de contabilidad asegurándose de que dichos métodos se aplicasen con cierta consistencia. También recomendó la Comisión del Instituto modificar la forma del Dictámen de auditoría con el fin de que en el mismo se hiciera constar que los Estados Financieros habían sido preparados de conformidad con los métodos de contabilidad empleados normalmente por la empresa.

Tomando en cuenta lo anterior y teniendo en mente el concepto de un solo tipo de auditoría, la bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos hicieron un estudio cuyos resultados se dieron a conocer en el año de 1934 en un folleto titulado "Auditoría de las cuentas de Sociedades" en el que se recomendó la redacción de Dictámen en la siguiente forma:

"Hemos examinado el Balance General de la compañía "X", S.A. al (fecha) y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superábit por el año que terminó en esa fecha. Respecto al exámen hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicación.

de sus funcionarios y empleados; tambien se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y cuentas de resultados en el año cita do; pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. - En mi opinión, basado en dicho examen, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superábit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con principios de con- tabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme durante el período que revisamos, su posición al (fecha) y los resulta dos de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

No hay la menor duda que esta forma de dictamen señaló nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión en cuanto al tipo de au ditoría que debería practicarse y las principales modalidades en rela- - ción al dictamen de 1917, fueron las siguientes:

- 1.- Se refiere al exámen de los estados financieros de la compañía, - incluyendo por primera vez el del superábit.
- 2.- Se confirmó el concepto de que el examen está basado en una-- sola clase de auditoría llevada a cabo mediante pruebas e inves tigaciones; por otra parte se señaló la revisión de los métodos - de contabilidad como factor determinante en la extensión de las - pruebas de auditoría y se dió importancia a la revisión de las - cuentas de resultados, considerando conveniente aclarar que no - se había practicado una auditoría detallada de las operaciones.
- 3.- Se estableció que la declaración que suscribe el auditor no es - una certificación sino un dictamen, es decir, un juicio que se - forma y emite.

La parte final de esta modalidad de dictamen expresa que la presenta ción razonable es de acuerdo con principios de contabilidad y observa - dos de manera uniforme en el período revisado.

Como podrá notarse en este dictamen no se indicó que los principios de contabilidad fueron aplicados en forma consistente con los utiliza - dos en ejercicios anteriores, sino que sólo se aplicaron uniformemen - te en el año sujeto a revisión.

DICTAMEN DE 1941 Y EL FRAUDE DE MACKESSON AND ROBBINS  
DE 1938

El fraude descubierto en las cuentas de la empresa "Mackesson and - Robbins" en los Estados Unidos de Norteamérica en diciembre de 1938 está ligado de manera importante con la historia de nuestra profesión - pues, como resultado de su descubrimiento y de las investigaciones - posteriores, tanto en el terreno penal como las emprendidas por la "Co - misión de Valores y Cambios", prácticamente se enjuició a la profe - sión en conjunto, derivándose finalmente de ello, una serie de medi - das que modificaron substancialmente los procedimientos de auditoría - usados en esa época.

El contador público que dictaminó, así como otras personas, sostuvie - ron que la verificación respectiva, según era práctica normal de esa - época, debía limitarse a los registros de contabilidad y a lo manifes - tado por la gerencia en los Estados Financieros.

Otra parte importante de testigos sostuvo el criterio de que el auditor debe tener contacto físico visual con los inventarios, bien sea por -- pruebas selectivas o por su presencia en los recuentos físicos o por - una combinación de ambos métodos; finalmente, en sus conclusiones - la "Securities and exchange Commission" expresó lo siguiente:

"En nuestra opinión ha llegado el momento en que los auditores, como parte de su examen y siempre que sea razonable y practicable, ten - gan contacto con los inventarios físicos y asuman una adecuada res - ponsabilidad como ya de hecho lo han venido haciendo algunos de - ellos antes de estas audiencias: No se quiere decir con esto que - los auditores tengan que garantizar el renglón de inventarios más de - lo que garantizan otros renglones del balance, sino que deben hacer todas las pruebas e investigaciones razonables en vez de concretar - se a examinar únicamente los registros de contabilidad con el objeto de que puedan manifestar su opinión profesional acerca de la veraci - dad y corrección de dicho renglón en la misma forma que lo hacían - con respecto a otros renglones de los Estados Financieros".

Por lo que se refiere a las cuentas por cobrar, la mayor parte de los opinantes declararon que de acuerdo con las prácticas en uso, no era importante la confirmación de saldos en los casos en que al practicar - le la auditoría, se había cobrado ya buena parte de los saldos que - formaban la cifra presentada en el balance. Las conclusiones de es - ta comisión a este respecto, son las siguientes:



Los hechos de este caso demuestran la utilidad de la circularización como procedimiento indispensable en la confirmación directa de las -- cuentas por cobrar siempre que sea razonable y practicable, y cuando la cifra respectiva representa una parte importante del activo circulante o del activo total. Dicha confirmación directa de las cuentas de clientes debe considerarse en nuestra opinión como buena práctica y como un procedimiento normal de auditoría aún cuando hasta la fecha no se le considere obligatorio en todos los casos.

El informe de la "Securities and Exchange Commission" en 1940 con respecto al caso Mackesson, ya para entonces el Instituto Americano de Contadores Públicos conciente de la trascendencia que lo anterior podría tener en la confianza depositada por el público en los dictá-- menes de contadores públicos, había procedido a modificar el boletín "examen de Estados Financieros" publicado en 1936, preparando, por medio de un Comité especial un informe que tituló "Extensiones de -- Procedimientos de Auditoría" y en el cual se establecieron como obligatorios los procedimientos adicionales para la revisión de inventa-- rios y cuentas por cobrar.

Finalmente y como consecuencia del caso Mackesson la "Securities - and Exchange Commission" declaró que el dictamen de 1934 era defectuoso en virtud de que en él no se declaraba si el examen se había practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias y si algunos procedimientos habían sido omitidos aún cuando fueran considerados como necesarios por el auditor. Reconociendo tales necesidades el Instituto Americano de -- Contadores Públicos procedió a revisar su anterior forma de dictamen introduciendo ahora la declaración de que se había revisado el con-- trol interno y substituyendo la expresión, "Métodos de contabilidad" por la de "Procedimientos de auditoría". Dicha forma incluyó además modificaciones importantes en los párrafos relativos a la extensión de la auditoría y a la opinión, para quedar como sigue:

"He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A. al (fe-- cha) y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de superávit por el -- año terminado en esa fecha.

Se revisó el Sistema de Control Interno y los procedimientos de contabilidad 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. Di-- cho examen se practicó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas aplicadas 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 superávit que le son relativos, presentan razonablemente la posición financiera de la compañía "X", S.A. al (fecha) y los resultados de sus operaciones por el expresado año, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes, a las del año inmediato anterior.

Aspectos muy importantes son los que destacan en este formato de dictamen y son los siguientes:

- a) Aparece por vez primera el concepto de "normas de auditoría generalmente aceptadas". la frase anterior se complementa con la de "aplicables en las circunstancias" la cual denota la falta de precisión del concepto y su confusión con el de "procedimientos o prácticas de auditoría.
- b) También se observa la primera mención de la revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad como indicación de la extensión de la auditoría.
- c) Se amplía la mención de la aplicación de los "Principios de contabilidad generalmente aceptados; diciendo que fueron consistentes con los del ejercicio anterior.
- d) Se declara que se utilizaron todos los procedimientos de auditoría considerando necesarios además de indicar también que previamente se hicieron las pruebas de los registros y documentos de contabilidad mediante los métodos y con la amplitud que se consideraron necesarios.

#### DICTAMEN DE 1951

Fue en el año de 1951 cuando apareció el folleto titulado "Codification of Statements on Auditing Procedure", en el que se reúnen los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en 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, a la que se le llama "Short Form of Report" cuyo uso se extendió rápidamente y cuya redacción es como sigue:

"Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A., al (fecha) y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, nuestro examen fue realizado de acuerdo con las -

normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anejan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al (fecha) y el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior".

EL DICTAMEN DE OCTUBRE DE 1964 DEL INSTITUTO MEXICANO  
DE CONTADORES PUBLICOS .

La Comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos expresa en su boletín número 21 de Octubre de -- 1964 y recomienda el uso del dictamen cuyo formato es el siguiente:

"He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A., al (fecha) y los estados de Pérdidas y Ganancias y de Utilidades - acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia incluyo 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 que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía "X", S.A. al (fecha) y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

El dictamen de 1941 tiene el defecto fundamental de no considerar que las normas de auditoría son invariables y siempre aplicables en todo trabajo que se realice, contrario de los procedimientos de auditoría -- que si se pueden modificar y aplicarse de acuerdo con las circunstancias. Tal defecto a quedado subsanado en los dictámenes de 1951 y 1964, en los que han sido eliminadas las palabras "aplicables en las circunstancias" al referirse a las normas de auditoría. También ha sido eliminada la mención a la revisión del control interno por redundan

te, pues dicha revisión está ya prevista en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Se redujo lo concerniente al alcance de la auditoría para declarar únicamente que la revisión incluyó pruebas sobre la documentación y los registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en vista de las circunstancias. También se eliminó por innecesario y redundante la declaración de que no se hizo una auditoría detallada de las operaciones.

### EL NUEVO DICTAMEN DE OCTUBRE DE 1975

Según el boletín número 36 emitido por la comisión de Normas y procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos - en octubre de 1975, nuevo formato de dictamen que persigue la simplificación de la redacción de este documento manteniendo la esencia -- del que aparece en el boletín número 21 de octubre de 1964 de esta misma comisión.

Nueva modalidad al elaborar en forma escrita la opinión del Contador Público, la cual se muestra en seguida:

"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 (nombre de la empresa) al 31 de diciembre de (año) y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

La creación de este nuevo dictamen obedece a que en el formato de octubre de 1964 existen bastantes tecnicismos que las personas ajenas o que desconocen la técnica contable, no alcanzan a comprender la información en él contenido y ante esta situación la comisión antes citada juzgó conveniente modificar y elaborar este nuevo dictamen, observándose en éste, cambios muy notables que en seguida se describen:

- a) "Se eliminan las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría";
- b) Se eliminan las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente;
- c) Se suprime el calificativo de "razonablemente";

- d) Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la adminis  
tración de la Compañía en la preparación de los estados financie--  
ros".

Ya para concluir este capítulo, hago la aclaración de que en nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido hasta cierto punto, un reflejo de la transformación que ha tenido en los Estados -- Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados por nosotros no se -- han debido a determinados acontecimientos, sino más bien han sido la adquisición de las formas recomendadas por el Instituto Americano de -- Contadores Públicos en sus diferentes épocas, pensando que la audito  
ría y la contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no parti--  
culares en cada país.

En el presente capítulo, únicamente se hizo mención cuando se ameri--  
taba, a dictámenes limpios o positivos, siendo en el capítulo final --  
donde se presentarán los diversos tipos de dictámenes.

## C A P I T U L O   I V

### BIBLIOGRAFIA

Libro: El dictamen en la Contaduría Pública.

Autor: C.P. y L.A.E. Benjamín R. Téllez T.

Libro: Normas y procedimientos de auditoría

Autor: Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Libro: Auditoría de Estados Financieros

Autor: C.P. Rogerio Casas Alatríste H.

Libro: Auditoría

Autor: Erik Kohler.

## CAPITULO V

### TIPOS DE DICTAMENES

- 5.1 Dictamen Limpio;
- 5.2 Dictamen con Salvedad o excepción;
- 5.3 Dictamen negativo o adverso ;
- 5.4 Abstención de opinión;
- 5.5 Dictamen Parcial;
- 5.6 Dictamen para efectos fiscales

## 5.1 DICTAMEN LIMPIO.

Ya para concluir el presente trabajo, se hablará de los diversos tipos de dictámenes, aclarando que estos se refieren a los estados financieros principales (Balance General, Estado de Pérdidas y Ganancias y de Utilidades Acumuladas)

### Definición:

"Es aquel documento en el cual el contador público emite su opinión--referente a que los estados financieros presentan la situación financiera de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados".

En seguida presentamos en forma comparativa los formatos de dictámenes de octubre de 1964 y 1975 para que de esta manera, observar el cambio de este documento, aclarando también que únicamente haremos referencia al dictamen de estados financieros de empresas.

### DICTAMEN LIMPIO DE 1964.

"He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A. al (fecha) y los Estados Resultados y de Utilidades Acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía "X", S.A. al (fecha) y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior"

### DICTAMEN LIMPIO DE 1975

"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 (Nombre de la Compañía) al 31 de Diciembre de (año) y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".



## 5.2 DICTAMEN CON SALVEDAD O EXCEPCION

En determinadas ocasiones el Contador Público después de haber efectuado el examen de los estados financieros y agotado todos los procedimientos de Auditoría, no logra quedar satisfecho sobre la razonabilidad de ciertas partidas y, si éstas son de poca importancia relativa que no invaliden los estados financieros, podrá emitir una opinión -- limpia o positiva, pero limitándola con respecto a esas partidas, con ceptos o áreas de excepción. Estas limitaciones o excepciones se llaman salvedades.

En el boletín número 2 de la comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las salvedades como:

"La excepción particular que el auditor hace a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen".

Las excepciones o salvedades se originan por la necesidad del auditor de limitar su opinión sobre cierto aspecto del que no obtuvo la evidencia suficiente y competente para fundamentar su opinión. El código de ética profesional en su regla Número 2.11 a este respecto dice:

"El contador público será considerado culpable de un acto que desacredite la profesión si al expresar su opinión referente a los estados financieros que haya examinado o al presentar cualquiera otra información profesional.

- a) Si omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestar para que los estados y sus informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas:
- b) Disimule, o no informe sobre cualquier dato falso importante que -- aparezca en los estados financieros y del cual tenga conocimiento.
- c) Incurra en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente.
- d) No obtiene suficiente información para justificar la opinión que -- sustente;
- e) No informa respecto a cualquier desviación grave de los principios contables generalmente reconocidos, o, acerca de cualquier omi---

sión importante de los procedimientos de auditoría generalmente - aceptados y aplicables en las circunstancias del caso concreto".

Es conveniente mencionar esta regla, por la importancia que tiene el revelar o dar a conocer cualquier situación anormal, la cual puede reflejarse haciendo uso de la salvedad o bien, si la situación lo amerita, el auditor se abstendrá de opinar o dará una opinión negativa o parcial.

Las salvedades limitan al auditor a expresar su opinión positiva, pero no la invalidan.

Hay ocasiones muy especiales en que el auditor se ve forzado a utilizar la palabra "sujeto a" la que se considera adecuada solamente --- cuando se aplica a aquellos casos en que existe incertidumbre en --- cuanto al resultado final de un asunto pendiente de definir y cuando ninguna persona, incluyendo el propio auditor independiente, pueden determinar con una certeza razonable el efecto que dicho asunto pueda tener sobre los estados financieros tomados en conjunto, pero se considera que dicho efecto no será a tal grado importante como para eliminar la posibilidad de expresar una opinión con salvedad.

En términos generales, debe procurarse evitar el uso de expresiones - que no sean lo suficientemente claras y en consecuencia dejen dudas en el lector respecto de si el contador público está expresando una - salvedad.

Las salvedades según a la afirmación del dictamen que afecten, se - pueden clasificar en:

- a) Salvedades al alcance.
- b) Salvedades a los principios de contabilidad generalmente aceptados
- c) Salvedades a la inconsistencia en las bases de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Existe además de las salvedades anteriores, otro grupo llamado por -- contingencia.

La diferencia existe entre una salvedad al alcance y una salvedad a - la opinión, es que:

En la salvedad al alcance se carece de elementos de juicio que permiten al auditor afirmar que la realización de su examen fue completo o sea, hay una limitación y

En la salvedad a la opinión, el auditor obtuvo los elementos de juicio necesarios para poder exceptuarse, para poder opinar determinados problemas que se le presentaron y en los cuales él no está de acuerdo.

Por otra parte, se puede dar el caso de que haya salvedad que afecte tanto al párrafo del alcance como al de la opinión.

Es necesario hacer la aclaración de que las características de problemas o situaciones anormales que afecten en forma considerable los estados financieros y sus consecuencias reflejadas en el dictamen y mismas que se van a determinar utilizando los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

Es el auditor quien puede, en un momento dado, determinar qué tan importante es el problema que se presenta en los estados financieros.

Cuando el problema es:                      el dictamen es:

- |                    |              |
|--------------------|--------------|
| a) Poco importante | limpio       |
| b) Importante      | con salvedad |
| c) Muy importante  | negativo     |

#### DICTAMEN CON SALVEDAD AL ALCANCE

Este tipo de salvedad se produce cuando no se puede:

- a) Cumplir con procedimientos obligatorios de auditoría.
- b) Cumplir con procedimientos considerados necesarios en las circunstancias.

El auditor al realizar su revisión, deberá aplicar todos los procedimientos de auditoría considerados como obligatorios o de lo contrario hacer constar la falta de aplicación de dichos procedimientos a través de una salvedad.

Los procedimientos de auditoría considerados como obligatorios según la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos que publica en los siguientes boletines:

## Boletín Número 6

- 1.- "Es obligatoria la confirmación directa de los deudores tanto de sus adeudos representados por títulos de crédito como de adeudos provenientes de ventas, como de cualquier otro concepto, con excepción de los derechos comunmente conocidos como pagos anticipados"

En este mismo boletín menciona en su conclusión número 8 lo siguiente:

"El auditor no podrá declarar haber practicado un examen de los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas si no recurrió al procedimiento de confirmación directa de los deudores, tanto de adeudos representados -- por títulos de crédito como de adeudos no representados de esta manera; tanto por concepto de adeudos provenientes de ventas, -- como de cualquier otro concepto, con excepción de los derechos comunmente conocidos como pagos anticipados".

## Boletín Número 8.

- 2.- "El auditor no podrá declarar que ha practicado el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, sino ha observado la toma de los inventarios físicos y efectuado pruebas físicas selectivas de algunas partidas"

## Boletín número 21.

- 3.- En todos aquellos casos en que los procedimientos antes mencionados no se apliquen y que los inventarios y cuentas por cobrar sean conceptos significativos dentro de los estados financieros, la falta de aplicación de dichos procedimientos deberá indicarse en el párrafo del alcence del dictamen aún en el caso de que el contador público haya logrado satisfacerse de los saldos respectivos mediante la aplicación de otros procedimientos de auditoría. Normalmente, deberá también explicar la razón por la que dichos procedimientos fueron omitidos"

Algunos contadores consideran que, cuando se presenta una situación como la que se comenta, no es estrictamente necesario incluir salvedad alguna, ya que se obtiene evidencia suficiente y competente a través de procedimientos supletorios.

Argumentan para fortalecer esta opinión que el auditor depende de la buena voluntad de terceros (circularización o confirmaciones directas), ya que no depende de él ni del mismo cliente en que se contesten las confirmaciones o no.

Por lo tanto la salvedad deberá consignarse en el párrafo del alcance únicamente cuando ésta trascienda al párrafo de la opinión, aún cuando no se haya satisfecho los procedimientos obligatorios, pero se haya obtenido la certeza necesaria mediante procedimientos supletorios.

Los procedimientos considerados como necesarios en las circunstancias, pueden coincidir en que sean obligatorios.

La salvedad se debe consignar en el párrafo del alcance, la que servirá como una explicación para fundamentar la salvedad como se consigna en el párrafo de la opinión, o sea, que la salvedad a los procedimientos necesarios en las circunstancias existirá cuando trascienda el párrafo de la opinión.

Por tratarse de este punto únicamente del dictamen con salvedad al párrafo del alcance, daremos un ejemplo de este tipo de formatos de octubre de 1964 y octubre de 1975.

#### DICTAMEN DE OCTUBRE DE 1964.

"He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A. al (fecha) y los Estados de Resultados y de Utilidades acumuladas que le son relativas por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que, por instrucciones de la Gerencia, no solicité confirmación de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la Compañía, por lo que recurrí a otros procedimientos supletorios de la confirmación directa, dando resultados satisfactorios.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan, presentan --razonablemente la posición de la Compañía "X", S.A. al (fecha) y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

Vuelvo a recalcar que no siempre la salvedad al alcance trasciende a la opinión, sin embargo, cuando existen restricciones al alcance de la auditoría puede llegarse al caso como consecuencia de esta restricción, a una salvedad en el párrafo de la opinión. Estas restricciones bien pueden ser imputadas al cliente, al auditor o a ninguno de ellos.

#### DICTAMEN DE OCTUBRE DE 1975.

"En mi opinión, basado en el examen que practiqué y excepto por lo que se hace referencia en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación de (nombre de la compañía) al 31 de diciembre de (año) y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La compañía me prohibió llevar a cabo la confirmación directa de sus deudores, sin embargo, utilizando otros procedimientos supletorios a la confirmación directa, obtuve resultados satisfactorios."

Hago la aclaración que en este nuevo dictamen, efectué algunas modificaciones por considerar al formato del dictamen con salvedad de octubre de 1975 según el boletín número 36, el cual refleja también la salvedad al párrafo de la opinión o a la opinión del auditor, además de la salvedad al alcance.

#### DICTAMEN CON SALVEDAD A LA OPINION.

##### Definición:

"Es una excepción a la opinión del auditor por falta de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por inconsistencia en la aplicación de estos principios".

¿Qué son los principios de contabilidad generalmente aceptados?

"Los principios de contabilidad no son otra cosa que prácticas contables adoptadas por la profesión, ya que dan soluciones a situaciones que con frecuencia se presentan en el desarrollo del trabajo del contador, son producto de la costumbre y pueden cambiar: sin embargo, son la esencia de la contabilidad que esta persiste y se desarrolla-

alrededor de ellos".

Inicialmente los postulados de contabilidad se originaron en la experiencia y sentido común, posteriormente y una vez que éstos principios han demostrado ser útiles, aceptándose como principios de contabilidad.

Cuando esta aceptación es lo suficientemente amplia, entonces adquieren la característica de principios de contabilidad generalmente aceptados, constituyendo para los contadores públicos la parte medular de su actividad.

El boletín número 1 de la Comisión de principios de contabilidad los define como:

"Conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico y las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros".

En este mismo boletín se presentan los que se consideran los conceptos mas generales, a saber:

Entidad	Dualidad económica
Negocio en Marcha	Revelación suficiente
Período Contable	Importancia relativa
Realización	Consistencia
Valor histórico	

#### APLICACION DE LA SALVEDAD POR FALTAS A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

El boletín número 3 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría expresa; "La experiencia, el desarrollo de la técnica contable, la aceptación general, hace que un estado financiero se considere correcto, es decir, para que sea una presentación razonable de la situación y los resultados de una empresa, dicho estado financiero debió haber sido formulado conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados".

El auditor para emitir su dictamen debe decidir si lo que revisó está de acuerdo o no con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La salvedad a la opinión no es si no falta a la aplicación de los -- principios de contabilidad y sobre esto debe tenerse presente:

- a) Puede evitarse esta salvedad mediante un ajuste a la contabilidad.
- b) Invariablemente afecta a la opinión;
- c) La salvedad debe ubicarse como sigue: El problema debe expli--carse en párrafo intermedio o sea, entre el párrafo del alcance y el de la opinión (La presentación de esta salvedad en el dictamen de octubre de 1975 cambia)
- d) La explicación del problema debe decir: qué está mal, es decir la violación en que incurrió.  
por qué está mal, es decir, definir la violación

En cuánto está mal, en el Balance General en el estado de Resultados; efecto neto de este último.

En concreto se emite un dictamen con salvedad a la opinión -- cuando los estados financieros no fueron confeccionados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados-- o sea, que la situación financiera no se presenta en forma razonable.

El siguiente ejemplo y cuya salvedad es atribuible a que una -- empresa matriz no reconoce las pérdidas sufridas por una empresa filial suya.

#### DICTAMEN CON SALVEDAD A LA OPINION DE OCTUBRE DE 1964.

"He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A. al (fecha) y los correspondientes estados de resultados y utilidades acumuladas por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue ...

practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de contabilidad y otros procedimien--tos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstan--cias.

La Compañía es poseedora mayoritaria de las acciones de su filial la (nombre de la empresa), la que, al (fecha), ha sufrido -- pérdidas de operación por cantidades que exceden a su capital -



social en aproximadamente (importe), sin embargo, no ha hecho ninguna provisión en sus libros de dicha pérdida.

En mi opinión, excepto por el efecto de omitir la provisión para reconocer las pérdidas en la inversión de la filial a la que hacemos mención en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera de -- (nombre de la compañía ) al (fecha) y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

#### DICTAMEN CON SALVEDAD A LA OPINION DE OCTUBRE DE 1975

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por lo que se menciona en los tres párrafos siguientes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de -- (nombre de la Compañía) al 31 de Diciembre de (año) y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

- 1.- La estimación de las cuentas incobrables es insuficiente en la cantidad de \$ \_\_\_\_\_
- 2.- Los inventarios incluyen materiales obsoletos y de lento movimiento con importe de \$ \_\_\_\_\_ para los cuales no se ha creado provisión alguna para cubrir la pérdida que se pudiera sufrir al momento de realizarlos.
- 3.- Por lo anterior, la utilidad neta del año está excedida en la cantidad de \$ \_\_\_\_\_ después de considerar el efecto -- del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades.

## SALVEDAD POR INCONSISTENCIA EN LA BASE DE APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

La falta de consistencia se origina en el momento en que las bases adoptadas para la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, son diferentes a las utilizadas en el ejercicio anterior.

Esta salvedad se refiere a la última afirmación que se hace en el dictamen y que dice "aplicados sobre bases consistentes a las del año anterior". Esta información se incluyó en el dictamen para acatar la norma relativa al grupo de dictamen e información que se refiere a - que los principios de contabilidad deben de ser aplicados en forma consistente.

Este tipo de salvedad produce u origina la falta de comparabilidad en los estados financieros ocasionando también en la toma de decisiones por la gerencia y por los interesados en los mismos, además influye en la no interpretación y análisis de estados financieros, ya que no se elaboran las interpretaciones en forma uniforme y no se pueden - sentar bases para analizar las variaciones y tendencias que se ha - sufrido.

Sin embargo, es importante que si una empresa necesita cambiar sus sistemas o métodos debe hacerlo, y no por el hecho de faltar a la - consistencia, debe abstenerse de efectuar las modificaciones prudentes. También es conveniente aclarar que no por el hecho de mejorar en los métodos o sistemas de contabilidad se cambien al arbitrio dichos métodos o sistemas o sea, es necesario al pretender realizar - estas modificaciones, se estudien y ver su repercusión y beneficio y de ninguna manera hacer cambios sin tener una fundamentación valdadera.

La comparabilidad de los estados financieros puede en un momento dado verse afectada por:

- a) Cambio de una práctica aceptada por otra igualmente aceptada.
- b) Cambio de una práctica no aceptada por una aceptada.
- c) Cambio por una práctica aceptada por una no aceptada.
- d) Nuevas situaciones en la empresa por causas ya sean internas o externas que producen cambios en las prácticas adoptadas;
- e) Cambios en la situación de la empresa por causas ya sea internas o externas que producen cambios en las prácticas adoptadas.

En los dos primeros casos a y b, no se afecta la opinión, ya que se está ante una situación que es aceptada, pero se debe incluir una salvedad a la consistencia, puesto que se afecta la comparabilidad con el ejercicio anterior. Esto se hace con el objeto de informar al público interesado del cambio que se hizo.

En el caso C. si se afecta la opinión ya que se cambia a una práctica no aceptada y esto puede ocasionar que algún renglón de los estados financieros no presente en forma razonable su situación financiera de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando esta situación se presente, la frase del dictamen "aplicados sobre bases consistentes a las del año anterior", si se modifica.

En los dos últimos casos d y e, no se produce salvedad alguna ni a la opinión ni a la consistencia; hay falta de comparabilidad, pero no es originada por el cambio de prácticas adoptadas en el caso d, y en el caso e, el cambio se debe a que la práctica anterior deja de ser aplicable. Será suficiente con que se dé a conocer, en estos casos la falta de comparabilidad mediante una nota a los estados financieros.

En el caso de que el cliente se negara a que se incluyera la nota, si sería necesario que se revelara el cambio en el dictamen, pero como información más no como salvedad.

#### DICTAMEN CON SALVEDAD A LA CONSISTENCIA DE OCTUBRE DE 1964.

"He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A., al --- (fecha) y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan, presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía "X", S.A. al (fecha) y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes a las utilizadas en el ejercicio anterior, excepto por lo siguiente.

La empresa modificó a partir de (fecha) el método de valorización de Inventarios, del método precios promedios al de primeras entradas primeras salidas. Este cambio dió como resultado una reducción en inventarios al (fecha), en la cantidad de \$ \_\_\_\_\_ y una disminución en la utilidad neta en el año terminado en esa fecha, de aproximadamente \$ \_\_\_\_\_ después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de utilidades a los trabajadores.

DICTAMEN CON SALVEDAD A LA CONSISTENCIA DE OCTUBRE DE 1975.

"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 (Nombre de la Compañía) al 31 de Diciembre de (año) y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, excepto que en cuanto a la aplicación consistente de principios de contabilidad generalmente aceptados, hubo un cambio en el método de valuar los inventarios. El año anterior se valuaron a base de precios promedios y al fin del presente año se valuaron a base de primeras entradas primeras salidas, método que en este caso considero más aceptable. El cambio afectó la utilidad neta del año, aumentándola en la cantidad de \$ \_\_\_\_\_ después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades".

## DICTAMEN CON SALVEDAD POR CONTINGENCIA

Esto sucede cuando el auditor no puede cerciorarse de la corrección - de alguna partida por estar sujeta a situaciones futuras, sin embargo - le es posible informarse a cerca del problema, incluyendo comentarios en el dictamen.

El boletín número 17 de la Comisión de Normas y Procedimientos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos a este respecto dice: "Las contingencias, o sea todas aquellas situaciones o conjuntos de circunstancias que implican un grado considerable de incertidumbre, el cual, a través de un evento futuro relacionado con ellas, puede resultar en una pérdida, puede resultar en una adquisición, en un pasivo o en la eliminación de éste, en muchos casos con la consecuencia de una utilidad o una pérdida".

Ejemplos: Juicios pendientes, demandas o posibles demandas de pago de impuestos por parte del fisco, o cualquier reclamación que presente riesgo de llevarse a cabo.

En conclusión las contingencias no son más que "posibles resoluciones de eventos que en el futuro pueden traer como consecuencia para la empresa el conocimiento de pasivos, ganancias o pérdidas que por el momento sólo se conocen como potenciales"

Con esto, se puede decir que las contingencias son producto de la - incertidumbre y que ni el auditor ni el mismo cliente pueden determinar su realización mismas que podríamos clasificar de acuerdo al grado de información que se tiene en:

- a) Las que no tienen base alguna, como son los casos de fuerza mayor.
- b) Las que tienen cierta base o sea aquellas que tienen ciertos indicios de que puedan suceder.

En este tipo de situaciones se deben tener pendientes ciertas consideraciones al auditar los estados financieros:

- a) Si el mismo cliente no revela la contingencia, esta debe ser objeto de informe y debe ser incluida entre el párrafo del alcance y el párrafo de la opinión. (Se incluirá un formato del nuevo dictamen de octubre de 1975.)

- b) Si el cliente revela la contingencia solo se debe hacer la excepción en casos realmente importantes y/o de evidente riesgo de --- cristalización, inminente;
- c) Esta salvedad se debe ubicar inmediatamente después de la frase "En mi opinión...."
- d) En estos casos siempre se debe hacer una breve descripción del problema;
- e) Hay que ser claro en la explicación del problema.
- f) Invariablemente se debe usar la frase "Sujeto a" en lugar de ---- "excepto por" o "Salvo por";
- g) Debe utilizarse "sujetos" y no "Sujetas": el problema lo tienen - los estados financieros.

#### EJEMPLO:

#### DICTAMEN CON SALVEDAD POR CONTINGENCIA DE OCTUBRE DE 1964.

"He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A., al (Fecha) y los estados de Resultados y de Utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, en consecuencia incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

La compañía, desde su constitución, ha venido sufriendo pérdidas de operación las cuales al 31 de diciembre de (año) ascienden a la cantidad de \$ \_\_\_\_\_ la que es superior en \$ \_\_\_\_\_ a su capital social. La recuperación del costo de la maquinaria y equipo y de los cargos diferidos que se muestran en el Balance General adjunto - con importe de \$ \_\_\_\_\_ dependen del éxito que tengan las operaciones futuras.

En mi opinión, sujetos a la recuperación del costo de la maquinaria y equipo y de los cargos diferidos a que hacemos mención en el párrafo anterior, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la compañía "X", S.A. al, (fecha) y - el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

DICTAMEN CON SALVEDAD POR CONTINGENCIA DE OCTUBRE DE 1975.

En el boletín número 36 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, no se hace mención ni se presenta ejemplo alguno de este dictamen con salvedad por contingencia, sin embargo, y tomando como base los tipos de dictámenes - que en este boletín número 36 se muestran, confeccionaremos uno que a nuestro juicio reúne todos los requisitos para expresar de manera - clara e inequívoca esta situación.

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué y sujeto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de (nombre de la compañía) al 31 de -- Diciembre de (año) y los resultados de sus operaciones por el año - que terminó en esa fecha.

- 1.- La compañía desde su constitución, ha venido sufriendo pérdidas de operación las cuales al (fecha) ascienden a la cantidad de -- \$ \_\_\_\_\_ la que es superior en \$ \_\_\_\_\_ a su capital --- social, la recuperación del costo de la maquinaria y equipo y de los cargos diferidos que se muestran en el Balance General ad-- junto con importe de \$ \_\_\_\_\_ depende del éxito que tengan las operaciones futuras".

### 5.3 DICTAMEN NEGATIVO O ADVERSO.

Cuando los elementos de juicio que el auditor se ha allegado como consecuencia de su trabajo de auditoría, elementos de juicio que vienen a formar la evidencia suficiente y competente para que pueda emitir su opinión y determinar que los estados financieros no presentan la situación financiera a una fecha determinada ni los resultados de operación del período que se revisa, el contador público por honradez profesional, debe dar su opinión negativa o adversa, informando en párrafo intermedio al del alcance y al de la opinión los motivos o problemas que lo orillaron a tomar tal decisión considerando siempre los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

Un dictamen adverso o negativo es una opinión referente a que "Los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados".

Ejemplo:

#### DICTAMEN NEGATIVO O ADVERSO DE OCTUBRE DE 1964.

"He examinado el Balance General de compañía "X", S.A. al (fecha) y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

La compañía es poseedora mayoritaria de las acciones de su filial La Guerrerense, S.A. la que al (fecha), ha sufrido pérdidas de operación por cantidades que exceden a su capital contable en aproximadamente \$ \_\_\_\_\_; sin embargo, no ha contabilizado ninguna provisión en sus libros de dicha pérdida.

En mi opinión, debido a la importancia del asunto que se menciona en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente la situación financiera de (nombre de la Compañía) al (fecha) y el resultado de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior."



DICTAMEN NEGATIVO O ADVERSO DE OCTUBRE DE 1975.

"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 (nombre de la Compañía) al 31 de diciembre de (año) ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha en vista de lo que se menciona en el (indicar número) párrafo siguiente:

La Compañía es poseedora mayoritaria de las acciones de su filial la Guerrerense, S.A., la que al (fecha), ha sufrido pérdidas de operación por cantidades que exceden a su capital contable en aproximadamente \$ \_\_\_\_\_; sin embargo, no ha contabilizado ninguna provisión en sus libros de dicha pérdida".

5.4 ABSTENCION DE OPINION.

Este tipo de dictamen se presenta cuando el auditor después de haber practicado todas las pruebas de auditoría, no logra obtener los elementos de juicio que le permitan emitir su opinión acerca de los estados financieros. En estos casos el contador público debe expresar en su dictamen todas las razones que provocaron la abstención.

Generalmente una abstención de opinión se deriva de limitaciones alcance del examen, incertidumbre sobre asuntos no resueltos a la fecha de los estados financieros, que tengan la debida importancia o atribuible a fallas graves en el control interno.

El Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos estipula en su regla número 2.12:

"El contador público no expresará una opinión acerca de los Estados financieros ni presentará cualquier otra información profesional, sin haber practicado un axamen adecuado. No firmará dichos estados ni informes, sin incluir un dictamen redactado de tal manera que exprese claramente su opinión.

Cuando las salvedades o la falta de datos de comprobación nugatorio o confuso, hará constar en su informe o al pie del estado que presente, que no puede emitir su opinión y tambien los motivos que se lo impidan. Tampoco permitirá que los estados, documentos e informes sean presentados en papel con su membrete cuando no hayan sido examinados en los términos de esta regla o no se hagan anotaciones para aclarar que no ha examinado los propios estados o que

deban leerse en relación con su dictamen en otro estado o en el informe".

El auditor debe invariablemente dar a conocer los motivos que provocaron la abstención de opinión, ya sea al final del párrafo del alcance o en un párrafo por separado entre el párrafo del alcance y el de la opinión.

#### ABSTENCION DE OPINION DE OCTUBRE DE 1964.

"He examinado el Balance General de (Nombre de la empresa) al (fecha) y los correspondientes estados de resultados y de utilidades acumuladas por el año terminado en esa fecha. Mi examen fué practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que, por instrucciones de la Gerencia, no solicité confirmación de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la Compañía.

Debido a que no solicité confirmación de saldos de las cuentas por cobrar según se explica en el párrafo precedente, no estoy en condiciones de expresar una opinión sobre los estados financieros que se adjuntan en conjunto.

#### ABSTENCION DE OPINION DE OCTUBRE DE 1975.

"He examinado el balance general de (nombre de la compañía) al 31 de diciembre de (año) y los estados y de cambios en la situación financiera que le son relativos, preparados por la administración de la compañía.

En vista de que por instrucciones de la gerencia de la compañía, no solicité confirmación de saldos de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la empresa, no pudiendo satisfacerme en forma práctica de la corrección de los saldos de cuentas por cobrar del ejercicio y por ello me abstengo de opinar sobre los estados financieros que se acompañan".

## 5.5 DICTAMEN PARCIAL

Esto sucede cuando después de que el auditor exprese una opinión negativa, o se abstiene de hacerlo, puede emitir juicio referente a las áreas de los estados financieros que son razonablemente correctas, tomando muy en cuenta y aplicando los criterios de importancia relativa y riesgo probable sobre aquellas áreas que sean razonablemente correctas, ya que solamente si realmente son importantes, se opinará parcialmente.

Es imprescindible que cuando el auditor emita su opinión parcial, defina plenamente las partes correctas e incorrectas en los estados financieros tomados en conjunto, así como la redacción la que debe ser clara, a fin de que el lector del dictamen no tenga dudas sobre lo que está opinando el contador público. Se mencionará al concluir el dictamen, indicando las áreas sobre las que se emitirá opinión favorable, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El boletín número 3 de la Comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual se refiere a las normas de auditoría generalmente aceptadas, autoriza en una de las normas de dictamen e información, la expresión de la opinión parcial, señalando lo siguiente:

"El auditor puede hacer los comentarios que considere que está en condiciones de hacer, sobre algunas de las partidas o elementos parciales que forman los estados financieros. Estos comentarios pueden ser útiles para el cliente y para las personas interesadas. Si el auditor está en condiciones de hacerlos, por lo menos para entregar al cliente el máximo resultado posible del trabajo que contrató".

### DICTAMEN PARCIAL DE OCTUBRE DE 1964.

"He examinado el balance general de la Compañía, "X", S.A., al (fecha) y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó las pruebas de registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que, por instrucciones de la gerencia, no solicité confirmación de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la Compañía.

Debido a que no solicité confirmación de las cuentas por cobrar no -- puedo expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos, to mados en conjunto; sin embargo, en mi opinión el activo circulante, - las propiedades, planta y equipo, cargos diferidos y capital contable, con excepción de las cuentas por cobrar, según se muestran en los - estados financieros que se acompañan, se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

#### DICTAMEN PARCIAL DE OCTUBRE DE 1975

"He examinado el balance general de (nombre de la empresa) al 31 de Diciembre de (año) y los estados de cambios de la situación financie ra que le son relativos, preparados por la administración de la compa<sup>ñ</sup>ña.

En vista de que por instrucciones de la Gerencia de la compañía no - solicité confirmación de saldos de las cuentas por cobrar mediante -- correspondencia directa con los deudores de la empresa, no pudiendo satisfacerme en forma práctica de la corrección de los saldos de cuen tas por cobrar del ejercicio y por ello me abstengo de opinar sobre - los estados financieros que se acompañan tomados en conjunto, sin- embargo en mi opinión, el activo circulante, las propiedades, planta- y equipo, cargos diferidos y capital contable, con excepción de las - cuentas por cobrar, según se muestran en los estados financieros que se acompañan, se presentan razonablemente de conformidad con prin- cipios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

## 5.6 DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.

Es evidente que el Estado para poder realizar obras de carácter netamente social, tiene forzosamente que allegarse de recursos económicos para ese fin, aunque también en ocasiones es muy obvio que estos recursos son aplicables a fines personales, destinando especial cuidado para vigilar que todos los contribuyentes cumplan en la forma debida sus obligaciones mediante los procedimientos que a continuación se describen.

- 1.- A través de la intervención directa en el domicilio del causante procedimiento que se le conoce con el nombre de "auditoría Directa" y que se emplea y desarrolla esencialmente sobre la documentación, libros y registros del propio causante.
- 2.- Por medio del estudio de las declaraciones de impuestos que el contribuyente presenta en las oficinas recaudadoras. Las conclusiones de este estudio se obtienen frecuentemente -- sin aclaraciones, pero cuando es necesario se cita al contribuyente a fin de que aclare los puntos y conceptos que procedan.
- 3.- A base del dictamen de los estados financieros para efectos fiscales emitido por un contador público independiente y autorizado para ello en los términos de las disposiciones relativas.

En el año de 1959 y en atención a las consideraciones anteriores, el Estado decidió crear, para los efectos de la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes, la dependencia que en la actualidad existe y que se conoce como Dirección General de -- Auditoría Fiscal Federal, cuyas características esenciales entre otras son:

Esta Dirección dependería directamente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que sería dirigida por un profesionalista quien necesariamente debería tener título de Contador Público, registrado en la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, contando con el personal que le asigne la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Esta Dirección ejercerá las facultades señaladas en el artículo 83 y demás relativos del Código fiscal de la federación vigente, en la forma y términos en que lo determine el C. Secretario de Hacienda y Crédito Público. Además informará por escrito los resultados obtenidos en el ejercicio de sus funciones a las dependencias administradoras de los impuestos, indicando los elementos y datos que considere convenientes o necesarios para que dichas dependencias estén en posibilidad de dictar las resoluciones respectivas en

relación con los créditos que en las mismas se consignen. En ningún caso esta Dirección fijará créditos en cantidad líquida.

Existen ordenamientos que orientan y dirigen al Contador Público referente a como desarrollar la auditoría de Estados Financieros para efectos fiscales los que se denominan "Instructivos de la serie diez de la dirección general de auditoría fiscal federal" de lo cual únicamente se considerará lo más relevante para efectos de integrar este trabajo.

Dos párrafos que son interesantes por su contenido y cuyas palabras - textuales son:

"Los instructivos de la serie diez de esta Dirección son de orden interno. Sin embargo se facilitará su conocimiento entre los Contadores Públicos para que se sirvan de ellos, bien sea para saber cómo cumplir con determinados requisitos exigidos en ese documento, bien como una guía respecto a la forma de presentar algunos documentos que formulan, o únicamente para que orienten a sus propios clientes sobre la forma de mostrar datos que requiera esta secretaría".

"Los Contadores Públicos que emitan dictámenes de estados financieros para efectos fiscales deberán estar en condiciones de demostrar, cuando ello sea necesario a juicio de esta Dirección mediante papeles de trabajo, que atendieron las indicaciones de estos instructivos y - que se ajustaron a las disposiciones fiscales y a los estándares y - procedimientos de Auditoría adoptados por los colegios de Contadores Públicos reconocidos por la Dirección General de Profesiones, dependiente de la secretaría de Educación Pública."

Instructivo 10.1 dictamen fiscal de los Estados Financieros.

Para los efectos del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y con el fin de uniformar criterios sobre la estructura técnica que debe reunir al dictamen fiscal; se muestran los formatos de dictámenes de - Octubre de 1964 y octubre de 1975.

Dictamen fiscal de octubre de 1964. Cuando el dictamen es limpio.

"He examinado el balance general de la compañía "X", S.A. al (fecha) y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha.

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

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la compañía "X", S.A., al (fecha) y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, - de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados - que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Declaro bajo protesta de decir verdad que emito este dictamen apegándome a lo dispuesto en el artículo 85 del código fiscal de la federación, que no me encuentro en impedimento profesional alguno y que en mi - revisión se incluyó la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales federales vigentes en el período auditado, sin observar omisión alguna de importancia. Dicha revisión no comprendió el examen de la clasificación arancelaria relativa a los Impuestos de Importación y exportación.

DICTAMEN FISCAL DE OCTUBRE DE 1975. CUANDO EL DICTAMEN ES LIMPIO.

"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 (nombre de la compañía) al (fecha) y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Declaro bajo protesta de decir verdad, que emito este dictamen apegándome a lo dispuesto en el artículo 85 del código fiscal de la federación, que no me encuentro dentro de impedimento fiscal alguno y que en mi revisión se incluyó la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales federales vigentes en el período auditado, sin observar omisión alguna de importancia. Dicha revisión no comprendió el examen de la clasificación arancelaria relativa a los Impuestos de Importación y Exportación.

## INSTRUCTIVO 10.2

SOLICITUD DE EXHIBICION Y EXPLICACION DE PAPELES DE TRABAJO.

Con el objeto de aclarar los puntos relacionados con la revisión que efectúa a los dictámenes de estados financieros emitidos por el contador público, de acuerdo con lo que menciona el artículo 85 del código fiscal de la federación, deberá observarse lo siguiente:

Será obligatorio por parte del auditor a solicitudes de estas dependencias (Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o Administración Fiscal Regional) exhibir y explicar sus papeles de trabajo en su totalidad.

No es recomendable que los papeles de trabajo se dejen en poder de las personas de estas dependencias, ya que para mayor seguridad se sugiere a los contadores públicos exhibir y explicarlos personalmente.

## INSTRUCTIVO 10.3

Se establecen los requisitos de presentación de Dictámenes para efectos fiscales en los términos del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

Este instructivo hace referencia al orden de presentación del dictamen, informe y anexos, el cual es el siguiente:

- 1.- Dictamen
- 2.- Balance General
- 3.- Estado de Resultados
- 4.- Estado de Variaciones en las cuentas del Capital Contable.
- 5.- Notas de los Estados Financieros
- 6.- Informe sobre revisión general de impuestos
- 7.- Anexos complementarios a los Estados Financieros.

Se hace la aclaración de que el Dictamen deberá constar en hoja por-separado, o en su defecto, al pie o al reverso del Balance General, y expresado en los términos establecidos en estos instructivos, según el caso.

Es importante hacer mención especial de que el auditor debe poner especial cuidado en el informe sobre revisión general de impuestos; informe que contendrá lo siguiente:



- Régimen fiscal del causante.- Descripción de los impuestos federales a que está sujeto y de los que es retenedor.
- Descripción de las autorizaciones, subsidios o exenciones otorgadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público durante el ejercicio que hayan surtido sus efectos en éste.
- Mención de haber revisado las bases de los impuestos causados, en los términos de su examen de los estados financieros, dando cumplimiento a las disposiciones fiscales y aplicables indicadas en el anexo 7.5 (relación de Presentaciones Fiscales)
- Mención de que las partidas determinadas en sus pruebas de auditoría como acumulables, no deducibles, gravables o exentas fueron debidamente consideradas en la determinación de las bases gravables a que se refiere el punto anterior.
- Mención de que los impuestos aplicables a las bases antes señaladas, fueron debidamente calculados y pagados.
- Mención de que las importaciones revisadas en sus pruebas de auditoría cuentan con pedimentos o boletas aduanales y que las facturas comerciales contabilizadas coinciden en términos generales con los pedimentos o boletas aduanales en cuanto a descripción, peso, cantidad e importe y que revisó que el impuesto hubiese sido pagado.

También es importante ampliar en lo que respecta a los anexos complementarios a los Estados Financieros los que serán:

- Estado de Resultados comparativo por los cuatro últimos ejercicios - (se podrán presentar en miles de pesos)
- Estado comparativo del costo de producción y de ventas de los cuatro últimos ejercicios (podrá hacerse en miles de pesos)
- Análisis por subcuentas de gastos en forma comparativa por los dos últimos ejercicios.
- Análisis del movimiento del año de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.
- Relación de prestaciones fiscales federales. En este punto se anotarán además las diferencias de impuestos federales que determinó el auditor, ya sean a cargo del causante o como retenedor. Se deberá adjuntar copias fotostáticas de las declaraciones complementarias si éstas fueron pagadas o indicar el motivo por el que no se han presentado.

## PRESTACIONES FISCALES.

Relación de éstas a cargo del causante, con la anotación de la base gravable, tasa o tarifa e impuesto causado y pagado por los siguientes impuestos.

- Impuesto al ingreso global de las empresas
- Impuesto sobre ingresos mercantiles
- Impuestos especiales sobre la producción o venta de primera mano a que esté sujeta la empresa.
- Impuestos aduanales a la exportación.
- Impuesto del 1% sobre remuneraciones pagadas
- Impuesto del timbre.

Prestaciones fiscales federales en las que el causante es retenedor -- con la indicación de la base, tasa e impuesto correspondiente y pagado como sigue:

- Impuesto sobre productos del trabajo, con la indicación del total de sueldos pagados y el impuesto retenido y pagado.
- Impuesto sobre dividendos.
- Impuesto sobre pagos hechos al extranjero.
- Otros impuestos retenidos.

Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos de impuesto al ingreso Global de las Empresas.

Conciliación entre los ingresos declarados para efectos del Impuesto sobre ingresos mercantiles y del impuesto sobre la Renta.

Determinación del reparto de utilidades a los trabajadores con base en las cifras dictaminadas.

## INSTRUCTIVO 10.4

Reglas de carácter general relacionadas con las solicitudes y la presentación de los estados financieros dictaminados con fines fiscales - por contador público.

## DATOS DE LA SOLICITUD

Los causantes deberán remitir o presentar escrito, en los términos del formato que después se muestra, en el que proporcionarán a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o a la Administración Fiscal

Regional de acuerdo a su competencia los datos que a continuación se mencionan y que deberán de corresponder al (los) ejercicio (s) que vaya (n) a ser dictaminado (s)

- 1.- Nombre, razón o Denominación Social, domicilio y clave en el Registro Federal de Causantes.
- 2.- Actividad (es), fuente principal de sus ingresos.
- 3.- El (los) ejercicio (s) que corresponda (n) a los estados financie--ros que serán dictaminados.
- 4.- El nombre y el número del registro del Contador Público que dicta--minará y cuya firma constará al calce expresada en los términos --del formato anexo.
- 5.- La base técnica que adoptará para dictaminar los estados financie--ros
- 6.- El ingreso acumulable y el ingreso gravable declarados o por de--clarar en el o los ejercicios de que se trate, para efectos del --Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.
- 7.- Indicación de la dependencia en la cual serán entregados o remi--tidos, el original y dos copias de los estados financieros dictami--nados con los anexos que correspondan a la base técnica que se autorice.
  - a) Si es de competencia Regional:
    - Oficina Federal de Hacienda de la jurisdicción del contribu--yente.
    - Administración fiscal regional correspondiente.
  - b) Si es de competencia central:
    - Oficina Federal de Hacienda de la jurisdicción del contribu--yente.
    - Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Esta solicitud deberá presentarse cuando el ejercicio que se pre--tenda revisar haya terminado efectivamente teniendo un plazo el --contador público para presentar el dictamen y demás información --dentro de los 150 días siguientes a la fecha en que se haya for--mulado el oficio respectivo de autorización. Este término podrá, en un momento dado, ser ampliado por un plazo más improrroga--ble de 30 días.

Toda información deberá ser entregada por triplicado; la oficina receptora retendrá el original y una copia, entregando sellada otra copia al causante.

Cuando el causante no presentase toda la información completa, - será requerido para que subsane las omisiones, otorgándole un -- plazo de 10 días, a partir de la fecha en que reciba la comunicación de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o en su caso de la Administración Fiscal Regional. Vencido este plazo otorgado, si el causante no ha subsanado las omisiones en que incurrió, estas dependencias no darán trámite al dictamen respectivo.

Modelo de escrito para solicitar la autorización de presentación de es tados financieros de personas morales, dictaminados para efectos fis-- cales por Contador Público.

\_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 19\_\_

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO  
DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL  
(O ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL)  
DOMICILIO CORRESPONDIENTE.

Para los efectos a que se refiere el artículo 85 del Código Fiscal de - la Federación en vigor y dando cumplimiento a lo previsto en la fracción I del Instructivo 10.4 en vigor, a continuación se proporcionan los da- tos correspondientes al (los) ejercicio(s) que se indica(n):

- 1.- Nombre, Razón o Denominación Social, domicilio y clave en el Re- gistro Federal de Causantes.
- 2.- Actividad (es), fuente principal de sus ingresos.
- 3.- Ejercicio (s) que corresponda(n) a los estados financieros que serán dictaminados.
- 4.- Nombre y número del Registro del Contador Público que dictaminará.
- 5.- Base técnica que adoptará para dictaminar con referencia a los ins- tructivos 10.1, 10.3 y 10.5.
- 6.- Ingresos acumulables e ingreso global gravable declarados (por de- clarar) para efectos del impuesto al ingreso global de las empresas.

7.- Indicación de la dependencia en la cual serán entregados o remitidos, los originales y copias de los estados financieros dictaminados con los anexos que correspondan a la base técnica que se autorice.

a) Si es de competencia regional  
- Oficina Federal de Hacienda de la jurisdicción del contribuyente.

-Administración fiscal regional correspondiente.

b) Si es de competencia central:  
- Oficina Federal de Hacienda de la jurisdicción del contribuyente.  
- Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

A t e n t a m e n t e .

---

Antefirma y firma del Causante  
o su representante legal  
y su actual domicilio.

Doy mi conformidad y emitiré mi dictamen en calidad de persona física y apegándome a lo dispuesto por el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

---

Antefirma y firma del contador - público registrado y su número de Registro en la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Modelo de escrito para solicitar la autorización de presentación de los estados financieros de personas físicas, dictaminados para efectos fiscales por contador público (registrado)

\_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.  
DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL  
(O ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL)  
DOMICILIO CORRESPONDIENTE.

Para efectos a que se refiere el artículo 85 del código Fiscal de la Federación en vigor y dando cumplimiento a lo previsto en la fracción I del Instructivo 10.4 en vigor, a continuación se proporcionan los datos correspondientes al(los) ejercicio(s) que se indica(n).

- 1.- Nombre, domicilio y clave en el Registro Federal de Causantes.
- 2.- Actividad(es), fuente principal de sus ingresos.
- 3.- Ejercicio(s) que corresponda (n) a los estados financieros que serán dictaminados.
- 4.- Nombre y número del registro del Contador Público que dictaminará
- 5.- Base técnica que adoptará con referencia a los instructivos 10.7, - 10.3 o 10.5.
- 6.- Ingreso acumulable o ingreso global declarado para efectos del impuesto al Ingreso Global de las empresas.
- 7.- Indicación de la dependencia en la cual serán entregados o remitidos, el original y copia de los estados financieros-dictaminados con los anexos que correspondan a la base técnica que se autorice.
  - a) Si es de Competencia Regional
    - Oficina Federal de Hacienda de la jurisdicción del contribuyente;
    - Administración fiscal regional correspondiente.
  - b) Si es de competencia Central
    - Oficina Federal de Hacienda de la jurisdicción del contribuyente.
    - Dirección General de auditoría fiscal federal.

8.- Declaro bajo protesta de decir verdad lo siguiente:

- a) Que a continuación proporciono un detalle completo de todas - las empresas que integran mi actividad mercantil y que son -- las siguientes:
- b) Que los estados financieros que me propongo presentar reflejaran el patrimonio e ingresos totales de todas las empresas que se han mencionado conforme al inciso anterior y que todas las operaciones realizadas por mí, han quedado registradas en mis libros de contabilidad.

A t e n t a m e n t e

---

Antefirma y firma del causante  
o su representante legal y su  
actual domicilio.

Doy mi conformidad y emitiré  
mi dictamen en calidad de --  
persona física y apegándome  
a lo dispuesto por el artículo  
85 del Código Fiscal de la -  
Federación.

---

Antefirma y firma del Contador  
Público registrado y su número  
de registro en la Dirección --  
General de Auditoría Fiscal --  
Federal.

## INSTRUCTIVO 10.5

Dictamen Fiscal en el caso de varios ejercicios sucesivos:

Los causantes a los que la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o la Administración Fiscal Regional les haya otorgado autorización para utilizar los servicios de Contador Público registrado para que dictamine sobre los estados financieros del último ejercicio y deseen que revise los ejercicios pendientes de revisar, podrán presentar solicitudes por dichos ejercicios si cumplen con los requisitos siguientes:

- Que el dictamen del último ejercicio aún no se haya presentado.
- Que se obliguen a entregar simultáneamente todos los dictámenes dentro de la fecha originalmente autorizada por la Dirección General de Auditoría Fiscal o la Administración Fiscal Regional para la entrega del dictamen del último ejercicio.
- Que los dictámenes por los ejercicios anteriores al último autorizado, correspondan a los señalados en las nuevas solicitudes.
- En el caso de presentar solicitudes simultáneamente, tanto del último ejercicio como de todos los anteriores pendientes de revisión, solamente se emitirá autorización por los ejercicios comprendidos en los últimos 5 años.

Los estados financieros del último ejercicio deberán presentarse de acuerdo con el texto oficialmente aprobado por el instructivo 10.1 ó en su caso, por el instructivo 10.7 y por cada uno de los ejercicios anteriores se presentará un informe que contendrá inicialmente la siguiente declaración:

" Con base en los términos que posteriormente se expresan, el examen que practiqué a (nombre del causante) en sus libros, registros de contabilidad y en la documentación comprobatoria existente, a mi juicio se realizó en vista de las limitaciones expuestas por diversas circunstancias, primordialmente por el tiempo transcurrido de la fecha de los estados financieros mencionados hasta la época de esta revisión; asimismo se hacen constar las aclaraciones, excepciones. y limitaciones que se derivan de la revisión efectuada.



En tales circunstancias, no me es posible expresar una opinión sobre los estados financieros que se acompañan, sin embargo, con base en el trabajo realizado, declaro bajo protesta de decir verdad que:

- 1.- Durante la revisión antes descrita, que incluyo el cumplimiento en las disposiciones fiscales federales vigentes en el periodo auditado no observé omisión alguna de importancia. Dicha revisión no comprendió el examen de la clasificación arancelaria relativa a -- los impuestos de importación y exportación.
- 2.- Mi examen fué realizado en relación al dictamen sobre los estados financieros por el ejercicio terminado el \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ y.
- 3.- Emito estas declaraciones apegándome a lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación para los dictámenes de - estados financieros y que no me encuentro dentro de impedimento - profesional alguno".

Lugar y fecha

\_\_\_\_\_  
Nombre y firma del Contador Público  
y No. de Registro en la Dirección  
General de Auditoría Fiscal Federal.

**INSTRUCTIVO 10.6**

**Presentación de declaraciones complementarias de los causantes dictaminados por Contador Público.**

Principalmente se hace referencia en este instructivo de que cuando el causante presente los estados financieros dictaminados por el Contador Público registrado de conformidad con el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y como resultado de la auditoría que se practique se requiera de modificaciones a las cifras declaradas originalmente en todos los impuestos a que esté sujeto el causante en forma directa o que esté obligado a retener y enterar, deberá presentar declaraciones complementarias, cubriendo las diferencias de impuestos resultantes a su cargo y los recargos que establezcan las leyes, sin sanciones, - con la finalidad de que todas las cifras dictaminadas queden debidamente declaradas.

## INSTRUCTIVO 10.7

El dictamen fiscal de los estados financieros en relación a causantes que son personas físicas (empresas).

Para que la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o las Administraciones Fiscales Regionales autoricen la presentación de los estados financieros dictaminados para fines fiscales cuando se trata de -- persona física, el causante al formular su solicitud de autorización en los términos del instructivo 10.4, deberá declarar bajo protesta de decir verdad, lo siguiente:

- 1.- Un detalle completo de todas las empresas que integran su actividad mercantil.
- 2.- Que los estados financieros que se proponen presentar, reflejen el patrimonio e ingresos totales de todas las empresas que se hayan mencionado conforme al inciso anterior y que todas las operaciones mercantiles realizadas por él han quedado registradas en sus libros de contabilidad.

Forma de dictamen fiscal de los estados financieros para personas físicas.

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por el personal a su servicio, presentan la situación financiera de (nombre(s) de la(s) empresa(s) propiedad del Sr. (nombre completo) al (fecha), y los resultados de sus operaciones por el ejercicio fiscal que terminó en esa fecha.

Declaro bajo protesta de decir verdad, que emito este dictamen -- apegándome a lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno, y que como resultado de mi revisión se incluyó la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales federales vigentes en el periodo auditado, sin observar omisión alguna de importancia. Dicha revisión no comprendió el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de Importación y exportación."

LUGAR Y FECHA.

Nombre y firma del Contador Público  
y No. de Registro en la Dirección  
General de Auditoría Fiscal Federal.

Cuando el Contador Público emita un dictamen con salvedades, deberá procurar presentar dichas excepciones en forma tal, que su alcance, - significado e implicaciones queden claramente expresados.

## INSTRUCTIVO 10.8

El dictamen fiscal nugatorio y la abstención de opinión sobre los estados financieros dictaminados por Contador Público.

Para efectos fiscales se considera que el Contador Público emite un dictamen nugatorio o se abstiene de opinar cuando:

- 1.- En su opinión los estados financieros tomados en conjunto no reflejan razonablemente la situación financiera de su cliente, ya que en tales circunstancias, si las salvedades por las que la funda afectan la situación fiscal, no le es posible declarar que no observó omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del mismo.
- 2.- Expresa salvedades que afecten la situación fiscal y que por su magnitud nulifiquen en forma general el contenido de los Estados Financieros tomados en conjunto, puesto que de hecho limitan substancialmente su opinión profesional expresada en el cuerpo del dictamen.
- 3.- Haya notas aclaratorias a los estados financieros que constituyan verdaderas limitaciones a su opinión profesional en el sentido que se menciona para las salvedades del inciso anterior.
- 4.- Existen circunstancias que le impidan al Contador Público declarar total o parcialmente, que no observó omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales de su cliente.
- 5.- En cualquiera de los casos anteriores no se dará al dictamen los efectos fiscales a los que se refiere el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, salvo que por circunstancias técnicas especiales y a juicio de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o Administración Fiscal Regional se concluya que la opinión negativa o las salvedades no afectan la declaración del Contador Público de que no observó omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las disposiciones fiscales federales de su cliente.

En lo que se refiere a la abstención de opinión, no se considera que existe dictamen fiscal.

Por lo que precede se desprende que la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o la Administración Fiscal Regional, en un

momento dado, basándose en los informes del Contador Público, puede realizar una auditoría directa al causante de que se trate.

#### INSTRUCTIVO 10.9

Pruebas físicas selectivas en inventarios, así como circularización obligatoria.

El examen de los estados financieros que realizan los Contadores Públicos para efectos fiscales estará basado en las disposiciones fiscales y en los estándares y procedimientos de auditoría que han sido adoptados por los Colegios de Contadores Públicos.

#### INVENTARIOS.

El auditor o sus representantes autorizados deberán estar presentes en la fecha y lugar en que el causante efectúe su inventario físico para efectos de fin de ejercicio fiscal, salvo lo dispuesto referente a que cuando se haya levantado inventario físico y no se esté presente, para lo cual podrá realizar las pruebas físicas en fecha posterior, conciliando las cantidades contadas con las que aparezcan en el inventario físico levantado por el causante o aplicando algún otro procedimiento supletorio y que, cuyos resultados sean satisfactorios, lo que ocasionará invariablemente una excepción en el dictamen. El alcance de las pruebas de auditoría será a juicio del Auditor, quien en cualquier momento que la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o la Administración Fiscal Regional requiera al Contador Público alguna aclaración al respecto, éste está obligado a aclararlas fundamentándose en sus papeles de trabajo correspondientes.

#### CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR Y POR PAGAR.

Para efectos fiscales, será indispensable que el Contador Público solicite confirmación directa y por escrito de saldos, inclusive de los representados por títulos de crédito a cargo de clientes y de otros deudores, así como a favor de proveedores y de otros acreedores. Así mismo surtirá efectos fiscales únicamente la aplicación de algún otro procedimiento de Auditoría alternativo o supletorio, cuando el Auditor haya expresado como complemento a su declaratoria contenida en su dictamen, la salvedad que no solicitó confirmación directa y por escrito de Cuentas y Documentos por Cobrar y por pagar.

La aplicación de los procedimientos que aquí se describen en cuanto a los rubros de Inventarios y Cuentas y Documentos por Cobrar y por pagar, deberá hacerse sin menoscabo de aquellos otros que el Contador Público considere convenientes aplicar en vista de las circunstancias.

#### INSTRUCTIVO 10.10

Uniformidad en la presentación e integración de informes y anexos relativos a los estados financieros dictaminados por Contador Público -- para efectos fiscales.

Esto se refiere más que nada a la forma de como presentar el legajo o cuaderno de dictamen con la finalidad de que exista uniformidad o unificación en la presentación de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, para que sean consultados por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, o por la Administración Fiscal Regional.

- a) Dictamen
- b) Balance General
- c) Estado de Resultados
- d) Estado de Variaciones en las cuentas de Capital Contable
- e) Notas a los estados financieros
- f) Informe sobre Revisión General de Impuestos
- g) Estado comparativo de Resultados
- h) Estado comparativo de costo de Producción y Ventas
- i) Análisis de Gastos (Administración y ventas, etc)
- j) Estado de Movimientos de las Reservas Complementarias de Activo y Reservas de Pasivo.
- k) Relación de prestaciones Fiscales Federales
- l) Conciliación entre el Resultado Contable y el Fiscal para efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.
- m) Conciliación entre los Ingresos declarados para efectos del impuesto sobre la Renta y los declarados para Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.
- n) Documentación Complementaria
- o) Determinación de la Participación de Utilidades a los Trabajadores.
- p) Impuestos Retenidos y Enterados por pagos al Extranjero.

Los elementos anteriores contables y Fiscales son indispensables para solicitar en forma mínima aclaraciones posteriores de parte de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal o de la Administración Fiscal Regional.

## INSTRUCTIVO 10.11

Falta de Observancia de la Fracción Segunda del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el Contador Público que dictamina para efectos fiscales, no se apegue a las disposiciones fiscales ni a las normas de Auditoría generalmente aceptadas relativas, podrá hacerse acreedor a las siguientes sanciones.

- Amonestación
- Suspensión temporal hasta por 3 años de los efectos de la inscripción en el Registro de Contadores Públicos de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.
- Cancelación de su registro en la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Las sanciones aplicables a los Contadores Públicos se harán considerando la magnitud de la falta incurrida, así como de su reincidencia, si es que la hay.



## CONCLUSIONES:

En la actualidad estamos viviendo en un sistema económico de tipo capitalista en el cual las grandes inversiones sólo pueden ser eficientemente administradas contando siempre con una información financiera - correcta la cual se presenta en diferentes documentos llamados éstos - Estados Financieros.

Al pasar el tiempo la opinión sobre los Estados Financieros ha venido adquiriendo gran importancia, debido a que es necesario para inversionistas, Estado y Público en general, contar con bases razonables para la toma de decisiones la que puede ser de índole diverso.

La evolución de la Contaduría Pública, específicamente lo concerniente a la Auditoría de Estados Financieros, ha sido difícil, ha incurrido en pequeñas fallas, pero en estos tiempos es una actividad tan importante que en un momento dado puede ser factor primordial para las - grandes tomas de decisiones, mismas que pueden ser tan variadas como la persona física o moral que se esté auditando, tomando muy en consideración independientemente de los fines normales de la Auditoría de Estados Financieros, aquellos aspectos que de manera especial o particular se tengan presentes al efectuarlas.

La opinión de un profesionista independiente sobre la presentación en los Estados Financieros de la posición financiera y de los resultados obtenidos, incluyendo también la situación fiscal que muestra determinada persona física o moral, únicamente pueden llevarla a cabo los - Contadores Públicos, ya que solamente estos tienen el entrenamiento técnico y capacidad profesional para ello, opinión que invariablemente estamos permanentemente obligados a defender, y seguir demostrando que nosotros los Contadores Públicos la manifestaremos con ética profesional en un pequeño documento, pero tan valioso y necesario en estos días, este es el Dictamen de Estados Financieros.

## C A P I T U L O V

### BIBLIOGRAFIA.

Libro: Normas y Procedimientos de Auditoría

Autor: Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Libro: El dictamen en la Contaduría Pública

Autor: C.P. y L.A. Benjamín R. Tellez T.

Libro: Auditoría

Autor: Eric Kohler.