

26j
37



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**"EL LICENCIADO EN CONTADURIA Y EL
DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS"**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

**QUE EN OPCION AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA**

P R E S E N T A :

RODOLFO ESPINOZA MARTINEZ

**PROFESOR DEL SEMINARIO:
MANUEL RESA GARCIA**

MEXICO, D. F.

1987



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

EL LICENCIADO EN CONTADURIA Y EL DICTAMEN
DE ESTADOS FINANCIEROS

I N D I C E

Página

OBJETIVOS DEL TRABAJO

1

CAPITULO I

EL PROFESIONISTA DE LA CONTADURIA PUBLICA

1. PROFESION

3

A) Concepto

B) Requisitos

2. LA CONTADURIA PUBLICA

4

A) Definición

B) Características

3. FUNCION SOCIAL DEL LICENCIADO EN CONTADURIA

10

CAPITULO II

CONSIDERACIONES Y CONCEPTOS BASICOS

1. CONSIDERACIONES

12

2. LOS ESTADOS FINANCIEROS

13

3. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

15

A) Concepto de Principio

B)	Concepto de Contabilidad	
C)	Concepto de Principios de Contabilidad	
D)	Los Principios de Contabilidad	
4.	LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS	21
A)	Concepto de Norma	
B)	Concepto de Auditoría	
C)	Concepto de Normas de Auditoría	
D)	Las Normas de Auditoría	
5.	TECNICAS DE AUDITORIA	24

CAPITULO III

EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

1.	EVOLUCION, CONCEPTO E IMPORTANCIA	27
A)	Evolución	
B)	Concepto	
C)	Importancia	
2.	MODELOS	31
A)	Dictamen Tradicional	
B)	Dictamen Nuevo	
3.	ELEMENTOS	34
4.	AFIRMACIONES BASICAS	36
5.	SALVEDADES	37
A)	Consideraciones	
B)	Concepto	

- C) Clasificación
- D) Características

CAPITULO IV

OPINIONES QUE EL LICENCIADO EN CONTADURIA PUEDE EMITIR EN FUNCION DE LAS CIRCUNSTAN CIAS

- | | | |
|----|------------------------------------|----|
| 1. | DICTAMEN SIN SALVEDADES | 41 |
| 2. | DICTAMEN CON SALVEDAD-ALCANCE | 41 |
| | A) Situaciones que lo originan | |
| | B) Ejemplo | |
| 3. | DICTAMEN CON SALVEDAD-PRINCIPIOS | 43 |
| | A) Situaciones que lo originan | |
| | B) Ejemplo | |
| 4. | DICTAMEN CON SALVEDAD-CONSISTENCIA | 45 |
| | A) Situaciones que lo originan | |
| | B) Ejemplo | |
| 5. | ABSTENCION DE OPINION | 46 |
| | A) Concepto | |
| | B) Situaciones que la originan | |

CAPITULO V

REPERCUSION DE LA REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA, EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR

1. CONSIDERACIONES	49
2. SITUACIONES EN LA EMISION DEL DICTAMEN	52
A) Adopción del principio contable	
B) Omisión de los efectos de la inflación	
C) Revelación parcial de la información	
D) Cambios en el método de actualización	
E) Otras situaciones	

CAPITULO VI

RESPONSABILIDADES DEL LICENCIADO EN CONTABILIDAD EN LA EMISION DE SU DICTAMEN

1. RESPONSABILIDAD SOCIAL	62
2. RESPONSABILIDAD LEGAL	66

CONCLUSIONES	72
--------------	----

BIBLIOGRAFIA	76
--------------	----

OBJETIVOS DEL TRABAJO

1. Identificar las características que constituyen el basamento en el que descansa la Contaduría Pública; sus objetivos que persigue, así como -- las necesidades que satisface en el concierto de las Profesiones Liberales, a fin de que el Licenciado en Contaduría, esté en condiciones de - comprender su función social, al dictaminar Estados Financieros.
2. Explicar cada uno de los principios de contabilidad; fundamentar su --- existencia, concepto y finalidad, así como su influencia y trascenden-- cia en el dictamen del Licenciado en Contaduría.
3. Explicar cada una de las normas de auditoría; fundamentar su existencia concepto y clasificación de las mismas, así como el significado y trasendencia de cada una de ellas, en la emisión del dictamen.
4. Explicar cada una de las técnicas de auditoría, que el Licenciado en -- Contaduría utiliza en el examen de Estados Financieros, con el propósi- to, de allegarse elementos de juicio y de convicción, que le son indis- pensables para expresar su opinión.
5. Fundamentar la razón de ser del dictamen, su significado y los cambios- que ha sufrido a través del tiempo, así como el significado y fondo de- las afirmaciones que el Licenciado en Contaduría hace en el dictamen, - para que esté en condiciones de comprender el objetivo que persigue y - su importancia.

6. Proporcionar los modelos de dictámenes que deberá utilizar el Licenciado en Contaduría como resultado de un examen de Estados Financieros, en cumplimiento a las recomendaciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. a fin de unificar criterios entre los profesionistas de la Contaduría Pública en cuanto a la presentación y contenido del dictamen y evitar de esta manera, confusiones a los interesados.
7. Mencionar las principales salvedades al dictamen, cuando existen limitaciones en el cumplimiento de las normas de auditoría, violaciones a los principios de contabilidad generalmente aceptados o inconsistencia en su aplicación; así como objetivizar con ejemplos, las situaciones más representativas y que con mayor frecuencia se le pueden presentar al Licenciado en Contaduría al rendir su opinión profesional.
8. Definir la conducta a observar del Licenciado en Contaduría al emitir su dictamen, ante las diversas situaciones en que las entidades económicas pueden encontrarse, para dar cumplimiento a las disposiciones señaladas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en su boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.
9. Enunciar los preceptos normativos del Código de Ética Profesional y las disposiciones de carácter legal, que conforman la responsabilidad del Licenciado en Contaduría frente a la sociedad, en la emisión de su dictamen.

CAPÍTULO I

EL PROFESIONISTA DE LA CONTADURIA PUBLICA

1. PROFESION

A) Concepto.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española da el siguiente significado a la palabra "profesión":

(Del lat. professio-onis.) acción y efecto de profesar. Empleo, facultad u--
oficio que cada uno tiene y ejerce públicamente.

Elizondo López Arturo define a la palabra profesión en los siguien--
tes términos:

En sentido lato, el concepto profesión significa ejercer un oficio, es decir desempeñar un determinado género de trabajo de un modo habitual.

En sentido estricto y en su acepción de carrera profesional, debe entenderse por profesión la actividad que se desempeña habitualmente al servicio de la comunidad y cuya doctrina y habilidades se obtienen en una universidad.

B) Requisitos.

Para que a una actividad humana se le denomine profesional y a sus ejecutantes profesionistas es de insistencia una serie de requisitos. Los requisitos de cualquier profesión se clasifican en: Académicos, Sociales, Legales e Intelectuales.

Académicos.

- Bachillerato previo o estudios equivalentes.

- Conocimientos especializados adquiridos en una universidad o instituto autorizado.
- Título profesional.

Sociales.

- El ejercicio de la profesión debe ser en interés y beneficio de la colectividad.
- Existencia de normas de conducta a seguir en el ejercicio profesional.
- Alta calidad en sus servicios.

Legales.

- Estar reconocida como una profesión en la ley reglamentaria del artículo 5° constitucional.
- Existencia de asociaciones profesionales encaminadas al progreso y bienestar de la profesión.

Intelectuales.

- Capacidad de observación.
- Capacidad de juicio.
- Capacidad de comunicación.
- Capacidad para tomar decisiones.

2. LA CONTADURIA PUBLICA.

A) Definición.

Elizondo López Arturo define a la Contaduría Pública como "la disciplina profesional de carácter científico que, fundamentada en una teoría específica y a través de un proceso, obtiene y comprueba información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas.

B) Características.

DISCIPLINA PROFESIONAL. La Contaduría Pública constituye una disciplina profesional por cuanto que reúne los requisitos académicos, sociales, legales e intelectuales que se exigen a una actividad para reputarse como tal. En los siguientes incisos se pretende demostrarlo.

- a) Para cursar la Licenciatura en Contaduría Pública se requiere de bachillerato o estudios equivalentes.
- b) El Licenciado en Contaduría debe estar capacitado técnicamente para realizar las actividades de su profesión en forma eficiente, para lo cual ha de recibir una preparación formal a nivel licenciatura.
- c) La Facultad de Contaduría y Administración a través del Reglamento de Exámenes Profesionales, establece como requisitos académicos para obtener el grado de licenciatura los siguientes:
 - Acreditar todas las asignaturas contenidas en el plan de estudios que correspondan a su carrera.
 - Haber cumplido el servicio social conforme lo establece la Legislación Universitaria.
 - Acreditar un examen profesional escrito.
 - Acreditar un examen profesional oral.
- d) Sin importar la índole de su actividad, la mira del Licenciado en Contaduría debe ser de altura, tratando de servir en primer lugar a la sociedad, ante la cual tiene una responsabilidad. Deberá:
 - Luchar y contribuir tanto con su actividad como con sus estudios a una mejor distribución de la riqueza.

- Incrementar los recursos y utilización adecuada de ellos.
- Superación personal y aportación a la profesión.
- Satisfacer las necesidades de información que tienen las entidades.
- Analizar y dar solución a los problemas que le plantea la sociedad actual.

e) El profesional no es sólo una persona que logra sus fines en forma eficiente, a través de la teoría y la práctica; sino que debe lograr estos fines en una forma ética; y es así como los Licenciados en Contaduría cuentan con un Código de Ética Profesional con el objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral, en favor de los usuarios de sus servicios y establecer normas de actuación profesional.

f) Los servicios que presta el Licenciado en Contaduría son de alta calidad-derivados de los conocimientos especializados adquiridos por medio de la experiencia en la escuela y la experiencia en el trabajo.

g) La Contaduría Pública se encuentra reconocida como una profesión en la Ley Reglamentaria del Artículo 5º Constitucional, por lo que se requiere de una cédula profesional para su ejercicio.

h) El derecho a asociarse tiene su origen en la misma Constitución en su artículo 9º, el cual dice textualmente: "No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito".

El artículo 2670 del Código Civil para el Distrito Federal también hace referencia a ello: "Cuando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no este prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente-económico, constituyen una asociación".

Los Licenciados en Contaduría al igual que los de otras disciplinas profe

sionales, se agrupan en organismos colegiados, con la mira de alcanzar un desarrollo institucional, como consecución del objeto social.

Tal es el caso del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., el Colegio de Contadores Públicos de México A.C., y la Asociación Mexicana de Contadores Públicos A.C.

- f) La Contaduría Pública exige a sus miembros altos índices de capacidad y facultades intelectivas, pues para su ejercicio, son necesarias la observación, el estudio, el criterio, la comunicación y la toma de decisiones.

CARACTER CIENTIFICO. Las características que confieren el carácter científico a cualquier disciplina, la constituyen:

- Un cuerpo organizado de conocimientos, regidos por una teoría.
- Un estudio y aplicación de la teoría a través de un proceso.

La Contaduría Pública constituye una disciplina de carácter científico, por cuanto que cuenta con una teoría específica, compuesta por varias -- clases de conceptos ordenados de acuerdo con su jerarquía, (principios, reglas particulares y criterio prudencial), y cumple sus objetivos metodológicamente a través de un proceso, (sistematización, valuación, procesamiento evaluación e información).

El cuadro N° 1 nos muestra las características que identifican a la Contaduría Pública.

CONTADURIA PUBLICA

CARACTER CIENTIFICO

- TEORIA ESPECIFICA
- Principios
 - Reglas Particulares
 - Criterio Prudencial

METODOLOGIA

OBJETIVOS	CONTABILIDAD	AUDITORIA
PROCESO	Obtención de información de transacciones celebradas por entidad económica.	Comprobación de información de transacciones celebradas por entidad económica.
SISTEMATIZACION	Fase que establece sistemas por anticipado que garantizan adecuación y oportunidad en la información de transacciones financieras.	Fase que establece el sistema para el desarrollo de la auditoría.
VALUACION	Fase que cuantifica las transacciones financieras con apego a principios de contabilidad.	Fase que cuantifica el control interno.
PROCESAMIENTO	Fase que registra las transacciones financieras y formula Estados Financieros.	Fase que elabora papeles de trabajo para la consignación de evidencia.
EVALUACION	Fase que analiza e interpreta la información consignada en estados financieros.	Fase que califica las evidencias.
INFORMACION	Fase que comunica datos, juicios, alternativas, opiniones y recomendaciones.	Fase que comunica la opinión profesional.

Lo anterior sólo puede ser realizado por un profesional que cuente con los conocimientos necesarios, que respondan a las necesidades sociales. Cuadro No. 1

CONTADURIA PUBLICA

DISCIPLINA PROFESIONAL

R E Q U I S I T O S			
ACADEMICOS	SOCIALES	LEGALES	INTELECTUALES
Bachillerato	Responsabilidad social	Reconocimiento legal	Observación
Conocimientos técnicos	Práctica profesional	Asociaciones profesionales	Juicio
Título Profesional	Ética Profesional	Responsabilidad legal	Comunicación
	Mínimo de calidad		Capacidad decisoria
	Campo de actuación profesional		
			Cuadro No. 1

3. FUNCION SOCIAL DEL LICENCIADO EN CONTADURIA.

La función del profesionalista en el contexto social, descansa en el principio de que "todo profesional forma parte de la sociedad, gracias a ella se forma y a ella debe servir". Además, la sociedad a través del pago de impuestos, aporta fondos para que las universidades e institutos de enseñanza superior preparen profesionistas y técnicos que resuelvan los múltiples problemas de la misma.

Esto significa que el Licenciado en Contaduría debe ser una persona entrenada y preparada para resolver problemas que surjan dentro de su campo de acción y le sean planteados por la sociedad actual, empleando para ello el método de la ciencia.

De lo anterior se desprende, que al Licenciado en Contaduría le corresponde:

- Análisis y solución de problemas relacionados con la obtención de información financiera de las entidades económicas en cualquiera de las fases de sistematización, valuación, procesamiento, evaluación e información, propias del proceso contable.
- Análisis y solución de problemas relacionados con la comprobación de información financiera y sistemas operacionales en las entidades, con el propósito de emitir una opinión profesional acerca de su corrección.
- Análisis y solución de problemas relacionados con la obtención y aplicación de recursos materiales que requieren las entidades económicas para la consecución de sus objetivos.
- Análisis y solución de problemas relacionados con la valuación de insumos

en la producción de los bienes y servicios que se ofrecen en la sociedad.

- Análisis y solución de problemas relacionados con la legislación, información, captación y control de todo tipo de impuestos, productos, derechos y aprovechamientos que el estado reclama para el cumplimiento de sus objetivos.
- Análisis y solución de problemas relacionados con la selección, diseño y construcción de sistemas de información contable.
- Análisis y solución de problemas culturales, económicos, sociales, psicológicos, jurídicos y políticos que se producen en las entidades donde se desenvuelve el Licenciado en Contaduría.

CAPITULO II

CONSIDERACIONES Y CONCEPTOS BASICOS

1. CONSIDERACIONES

El Licenciado en Contaduría en el ejercicio de su profesión se desenvuelve en dos campos de actuación que son el campo independiente, cuando ejerce libremente su profesión, ofreciendo sus servicios al público en general; y el dependiente cuando ofrece sus servicios profesionales a una entidad económica en particular.

Dentro del ejercicio independiente, se encuentra la auditoría externa como actividad exclusiva del Licenciado en Contaduría, en la cual le corresponde resolver el problema de determinar si las operaciones financieras de una entidad económica han sido registradas correctamente y si los estados financieros representan la situación financiera razonable.

Considerando que este trabajo esta enfocado hacia el dictamen de estados financieros, es necesario aclarar que para que un Licenciado en Contaduría emita su opinión, antes revisará y se cerciorará de que los datos asentados en los registros contables y en los estados financieros sean razonables de acuerdo con principios de contabilidad, para lo cual, ha de dar cumplimiento a las normas y procedimientos de auditoría que la profesión tiene como aceptables.

Por tal motivo, son objeto de estudio en el desarrollo de este trabajo, conceptos básicos que en el lenguaje de la profesión se conocen como estados financieros, principios de contabilidad y las normas y técnicas de auditoría.

2. LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Toda entidad económica necesita de información y control financiero conocer la composición de sus finanzas; o sea, sus recursos y sus obligaciones en una forma panorámica y técnica, y esto se lo proporciona la contabilidad por medio de los estados financieros.

Los estados financieros son la etapa final, la culminación de la contabilidad y ya que las necesidades concretas de información varían de acuerdo con cada entidad económica, habrá tantos estados financieros como necesidades de información tenga una entidad.

Para efectos de este trabajo, únicamente se definen los estados financieros-básicos, por constituir éstos una presentación razonablemente adecuada de la entidad económica.

Balance General. Es el estado financiero que muestra el activo, el pasivo y el capital contable de una entidad económica, a una fecha determinada, valuados y presentados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Estado de Resultados. Es el estado financiero que nos muestra los ingresos y egresos efectuados por una entidad económica durante un período determinado de tiempo, valuados y presentados de acuerdo a los principios de contabilidad, así como la diferencia resultante ya sea utilidad o pérdida.

Estado de Cambios en la Situación Financiera. Es el estado financiero que muestra las variaciones en la estructura financiera de la entidad económica, mediante la descripción concreta y detallada de los conceptos de origen y aplicación de recursos que las provocaron.

Además, existen otros estados financieros como el estado de modifi-

caciones al patrimonio, estado de costo de producción, relación de cuentas - por cobrar y tantos como sean necesarios.

El Boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera" de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala que "la definición de contabilidad, como técnica utilizada para producir información cuantitativa que sirva de base para tomar decisiones económicas a los usuarios de la misma, implica que la información y el proceso de cuantificación deben cumplir con una serie de requisitos para que satisfaga adecuadamente las necesidades que mantienen vigente su utilidad". Por lo tanto, las características principales que debe tener la información financiera son la utilidad, la confiabilidad y la provisiónalidad.

Utilidad. La utilidad en la información financiera, quiere decir - que le sirva a alguien para algo y está en función de su contenido informativo y de su oportunidad. Para que el contenido informativo sea útil se requiere de:

- Veracidad razonable. Los estados financieros deben ser precisos, completos, reflejar la situación y resultados razonables de la entidad.
- Suficiencia. Todo dato contable importante y significativo debe estar contenido en el estado financiero y no hay que incluir datos o información innecesaria.
- Claridad. La información debe ser inteligible, comprensible para poder ser útil a los usuarios. Ahora bien, para que la información sea oportuna debe estar en manos del usuario cuando éste la necesite.

Confiabilidad. Es la característica de la información financiera,

por virtud de la cual esta es aceptada y utilizada por el usuario para tomar decisiones basándose en ella.

Se considera que la información financiera es confiable cuando cumple los siguientes requisitos:

- Objetividad. La información debe ser imparcial y no estar distorsionada-- por juicios o valores personales de las personas que preparan los estados financieros. Esto significa que la información y su proceso de cuantificación, se deben obtener aplicando principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Comparabilidad. Posibilidad de cotejar, juntar los estados financieros - para observar las semejanzas o diferencias, para lo cual las operaciones de la misma naturaleza deben registrarse de la misma manera para que puedan ser comparados (Consistencia).

Provisionalidad. Es la característica de la información financiera-- por virtud de la cual ésta no representa hechos totalmente consumados. la necesidad de tomar decisiones obliga a hacer cortes en la vida de la entidad - para presentar los resultados de operación y la situación financiera y sus-- cambios incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros. Esta característica, mas que una cualidad deseable, es una limitación a la precisión de la información.

3. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

A) Concepto de Principio.

Los principios son hipótesis que han sido comprobadas y que reflejan o explican la realidad y por lo tanto son valiosos para predecir lo que, ba...

jo circunstancias similares, debe ocurrir.

Otro concepto de Principio:

" Son verdades fundamentales, que se tienen por tales en un momento dado y-- que explican las relaciones entre dos o más conjuntos de variables "

B) Concepto de Contabilidad.

Elizondo López Arturo define a la contabilidad -en un sentido amplio- "Como la rama de la Contaduría que obtiene información financiera sobre las transacciones que celebran las entidades económicas". Y en atención al proceso que sigue la contabilidad para el logro de su objetivo la define "como la rama de la Contaduría que sistematiza, valua, procesa evalua e informa so bre transacciones financieras que celebran las entidades económicas".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a la contabili-- dad como "una técnica que se utiliza para producir sistemáticamente y estruc turadamente, información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de - las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos eco nómicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de fa- cilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica".

Para Israel Osorio Sánchez, la contabilidad es la técnica mediante - la cual se registran las operaciones económico-financieras que realiza la en tidad, con la finalidad de controlar e informar a través de los estados fi-- nancieros sobre la marcha de sus finanzas".

Juan Carlos Tovar nos dice que la contabilidad es el medio, que con- métodos y técnicas, permite controlar y visualizar a través de estados finan

cieros, información clara, veraz y oportuna de todos los recursos de la entidad y sólo así poder tomar decisiones, conscientes de sus consecuencias.

C) Concepto de Principios de Contabilidad.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a los principios de contabilidad como "los conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros".

Es importante señalar que los principios de contabilidad se establecen con la finalidad de unificar criterios y eliminar discrepancias al procesar y elaborar información financiera y es obligación de los profesionistas de la Contaduría Pública cumplir con dichos lineamientos.

D) Los Principios de Contabilidad.

Entidad. El principio de entidad establece que:

a) A la contabilidad le interesa identificar a la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades.

b) La entidad tiene una personalidad propia independiente de sus accionistas o propietarios.

c) El balance general es útil porque refleja la situación financiera de una entidad; en consecuencia debe contener todos sus aspectos financieros y únicamente éstos.

Realización. Postula que el registro de las operaciones y eventos -

económicos es hasta que éstos ocurran; por lo tanto, las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se considera por ella ocurridos cuando:

a) La entidad a efectuado transacciones con otros entes económicos (venta de mercancías). Un ejemplo de aplicación de éste principio es el reconocimiento del ingreso, normalmente al momento de la venta y no al de la producción o el cobro.

b) Han tenido lugar transformaciones internas a la entidad que modifican a la estructura de sus recursos o de sus fuentes (préstamo hipotecario).

c) Han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios (devaluación del peso).

Periodo Contable. El principio del periodo contable establece que:

a) Los costos y gastos en que se incurre al comprar o fabricar un artículo deben identificarse con el ingreso que originan como consecuencia de su venta, independientemente de la fecha en que se pague.

b) Los ingresos provenientes por ventas, servicios prestados, otorgamiento de préstamo o cualquier otro concepto análogo deben identificarse con el periodo en que ocurren.

c) El estado de resultados debe incluir todos los ingresos y egresos del ejercicio a que se refiere y consecuentemente no debe incluir los correspondientes a otros ejercicios. Un ejemplo de aplicación a éste principio es el concepto de lo devengado, el cual impli-

ca reconocer gastos de operación e ingresos extraordinarios al cierre del ejercicio.

Valor Histórico Original. El principio del "Valor Histórico Original" señala que los inventarios y demás activos y pasivos se registran de acuerdo con su valor de adquisición por ser la estimación -- mas objetiva, y esto implica que otras estimaciones de valor son excepcionales; por lo tanto, si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de los precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados, que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación a este principio; sin embargo esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Negocio en Marcha. Por el principio del "Negocio en Marcha" se presume la existencia permanente de la entidad, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, con modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos; pero, cuando las cifras representan valores estimados de liquidación esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para la información general, cuando la entidad esté en liquidación.

Dualidad Económica. Establece que en un asiento, la suma de los cargos siempre es igual a la suma de los abonos y esta dualidad económica se constituye de:

- a) Los recursos de que dispone la entidad para la realización de -- sus fines (aplicación).

b) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.(origen).

Revelación Suficiente. Postula que la información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad. Un ejemplo de aplicación de este principio es la presentación de notas explicativas y complementarias en los estados financieros.

Importancia Relativa. Establece que la información que aparece en los estados financieros, debe mostrar los aspectos importantes de la entidad. Un ejemplo a este principio es la aclaración en los estados financieros de juicios pendientes de resolución y en los cuales el efecto en la información financiera será relevante.

Consistencia. Establece que la información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa; pero, cuando se realizan cambios que afectan la comparabilidad de la información debe ser justificado y debe advertirse en la información, indicando el efecto que el cambio provoque en las cifras contables. Un ejemplo de aplicación de este principio es la substitución en la técnica de valuación de inventarios (últimas entradas, primeras salidas, por la de primeras entradas, primeras salidas).

4. LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

A) Concepto de Norma.

El hombre por su naturaleza es un ser sociable, vive en sociedad, y al vivir en sociedad necesita de ciertas normas que regulen su conducta dentro del conglomerado.

Por lo anterior, se puede definir a una norma como "un conjunto de disposiciones que regulan la conducta humana en sociedad".

El Licenciado en Contaduría en el ejercicio de su profesión está sujeto a normas de conducta y dentro de estas normas se encuentran las de auditoría, porque así se lo exige la profesión organizada, con el fin de servir mejor a la sociedad en general y a sus clientes en particular y para garantizar la confianza pública que se ha depositado en dicha actividad.

B) Concepto de Auditoría.

Israel Osorio Sánchez define a la auditoría como "el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas, --- con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera".

Daniel Alvarez Ramirez la conceptúa como "la investigación hecha por un Contador Público independiente en los libros, registros, bienes y transacciones de una entidad económica, realizada conforme a técnicas especiales, - con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad con que los estados financieros inicialmente preparados por la administración, pre-

sentan la situación financiera y los resultados de operación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados".

C) Concepto de Normas de Auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las normas de auditoría como "los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo.

D) Las Normas de Auditoría

Entrenamiento técnico y capacidad profesional. Los conocimientos que en forma teórica se adquieren en una aula, no son suficientes para realizar un trabajo profesional, es indispensable la práctica profesional que se adquiere en el desempeño de actividades, lo que le dará al profesional un cúmulo de experiencias y amplio criterio.

Cuidado y diligencia profesionales. El Licenciado en Contaduría debe actuar con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

Independencia mental. La opinión del Licenciado en Contaduría debe ser objetiva en función al resultado de su trabajo y no estar influenciada por nadie.

Planeación y Supervisión. Antes de que el Licenciado en Contaduría se responsabilice de efectuar cualquier trabajo, debe conocer la entidad económica sujeta a investigación con la finalidad de planear su trabajo, asignando responsabilidades a sus colaboradores y determinar qué actividades

o funciones específicas debe delegar a sus ayudantes, así como supervisar en cualquier proceso el avance de los mismos.

Estudio y Evaluación del Control Interno. El Licenciado en Contaduría debe analizar a la entidad económica sujeta a ser auditada, es decir, estudiar su control interno, con la finalidad de determinar que pruebas debe de efectuar y que alcance debe dar a las mismas, así como en la oportunidad en que deben ser aplicadas.

Obtención de la Evidencia Suficiente y Competente. La opinión del Licenciado en Contaduría debe estar respaldada por elementos objetivos y de certeza razonables, es decir, estos hechos deben ser comprobables mediante sus procedimientos de auditoría.

Aclaración de la Relación con los Estados Financieros y la Responsabilidad asumida respecto a ellos. El Licenciado en Contaduría al realizar cualquier trabajo debe de expresar con claridad, en que estriba su relación y cual es su responsabilidad respecto a los estados financieros.

Aplicación de Principios de Contabilidad. Con el fin de determinar si los estados financieros de la entidad auditada son correctos, el Licenciado en Contaduría debe cerciorarse si en la información y en su proceso de cuantificación se han aplicado principios de contabilidad.

Consistencia en la Aplicación de los Principios de Contabilidad. Para que la información financiera pueda ser comparable con ejercicios anteriores y posteriores, es necesario que se considere el mismo criterio y las mismas bases de aplicación de principios de contabilidad, en caso contrario, el auditor debe expresar con toda claridad la naturaleza de los cambios habidos.

Suficiencia de las Declaraciones Informativas. El Licenciado en Con

Contaduría debe revelar en su dictamen toda información importante y no incluir datos o información innecesaria.

Salvedades. En el desarrollo del trabajo de la auditoría de estados financieros, el Licenciado en Contaduría puede encontrarse con determinadas restricciones que le imposibiliten para emitir una opinión limpia con respecto a la razonabilidad de la información financiera. Restricciones que pueden tener una importante trascendencia en el conjunto universal de los estados financieros, entonces, procederá a la inclusión de excepciones en algunas de las afirmaciones de su dictamen. Cuando esto suceda el profesional procederá a explicar con toda precisión y claridad los motivos que originaron las salvedades.

Abstención de Opinión. Cuando el Licenciado en Contaduría, por diversas causas que modifican en su conjunto la situación financiera o los resultados de la entidad auditada, no se encuentra en condiciones de dar una opinión profesional con respecto a los estados financieros que audita, debe revelar con toda claridad las causas en las cuales fundamenta su abstención de opinión.

5. LAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las técnicas de auditoría como "los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Estudio General. El Licenciado en Contaduría al ser llamado para dictaminar estados financieros debe estudiar en forma general a la entidad auditada, determinando cual es su giro y viendo sus estados financieros desde un

panorama general y específico en aquellos renglones que requieran atención.

Análisis. Consiste en separar las diversas partes integrantes de un todo con el fin de estudiar en forma independiente cada una de ellas, así como las relaciones que existen entre las mismas y se aplica a cuentas o a rubros genéricos de los estados financieros.

Inspección. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a esta técnica como "el examen físico de bienes materiales o documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

Confirmación. Esta técnica consiste en que el auditor debe cerciorarse de la autenticidad de los activos, operaciones etc. de la entidad sujeta a examen por medio de escritos de persona o personas ajenas a la organización que conocen las operaciones efectuadas con la misma, así como las condiciones en que fueron pactadas, de tal manera que esa información sea "válida".

Investigación. Esta técnica la utiliza el auditor al obtener informaciones de funcionarios o de empleados de la entidad auditada, que le sirvan para complementar su trabajo.

Declaraciones. Son documentos o cartas que firman al auditor las personas que han participado en las investigaciones realizadas por el auditor y que incluyen hechos relevantes.

Observación. Es la forma que el auditor se cerciora de modo abierto o discreto, de determinados hechos o circunstancias y de las operaciones que realiza el personal de la entidad auditada.

Cálculo. Técnica que aplica el auditor para cerciorarse de la corrección

ción numérica de partidas específicas, mediante el cálculo independiente de las mismas.

CAPITULO III

EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. EVOLUCION, CONCEPTO E IMPORTANCIA

A) Evolución.

Se presenta a continuación una serie de acontecimientos importantes, consignados en la historia del dictamen.

En México en el año de 1802 la redacción del dictamen era "He formado esta cuenta con presencia de los documentos comprobantes que incluyo, de los apuntes y noticias ciertas que he adquirido, de las que me comunicó mi esposa y algunos datos que me constan; en cuya virtud, cumpliendo los encargos de que me hallo, la presento asegurando sencillamente, bajo mi palabra de honor, que no procede en nada de malicia; y que los defectos que tenga, son precisamente involuntarios.

México ____ de ____ de 1802

Firma.

Es en Inglaterra donde el Dictamen de Estados Financieros fue tomando forma y reconocimiento oficial y posteriormente con el auge industrial y de intercambio con los Estados Unidos se fue desarrollando en contenido y redacción ya que cada Contador Público lo redactaba de acuerdo a su trabajo y con sus palabras; a continuación transcribimos algunos textos:

Inglaterra en 1888:

"Tengo delante de mí el balance ____ limitado al año terminado en -

septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto".

Estados Unidos de Norteamérica 1900:

"Hemos examinado los libros y cuentas de la Cfa "X" por el año terminado el ____ de 19__ 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".

Por el año de 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la "FEDERAL TRADE COMMISSION" preparó un folleto sobre Auditoría el cual intituló "Métodos Aprobados para la Preparación de Balances Generales" que fue publicado por el "FEDERAL RESERVE BOARD"; siendo éste el primer intento formal para unificar la preparación del Dictamen que fue redactado de la forma siguiente:

"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 Cfa "X" al ____ y el resultado de sus operaciones por el período indicado".

En este primer intento donde ya se menciona una opinión basada en -- ciertos planes de una institución, no fue aún lo suficientemente clara, ya -- que el público que lo leía no conocía esos planes y el crecimiento económico era día a día más complejo, viniendo a suscitarse una serie de modificaciones y cambios para que el lector interesado pudiera comprender la opinión -- del Contador Público y saber sobre que bases, procedimientos y juicios expresaba su opinión de los Estados Financieros dicho profesional.

Fue hasta el año de 1951 en que apareció en los Estados Unidos una codificación de boletines sobre Procedimientos y Normas de Auditoría, editados por el Instituto Americano de Contadores Públicos, con lo cual también se implantó el uso de un modelo común de Dictamen.

En México la evolución del Dictamen había sido fiel reflejo de los cambios que había sufrido en los Estados Unidos hasta el año de 1955 en que fué creada la Comisión de Auditoría por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con el fin de adaptar a nuestro sistema lo ya aprendido por las Instituciones de Contadores Públicos de Norteamérica.

Y así en el año de 1964 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Procedimientos de Auditoría recomendó a sus miembros una misma forma de Dictamen de Estados Financieros, cuya leyenda se transcribe a continuación:

"He examinado el balance general de la compañía "X", S.A. al _____ 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, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

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

Y finalmente, en virtud de que el Dictamen anterior contenía Termino

logía Técnica, que solamente los conocedores en esta materia podían entender el Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomendó en su revista Contaduría Pública, del mes de Junio de 1975 un nuevo Dictamen cuya redacción dice:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía "X", S.A. al _____ de 19____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

B) Concepto.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: "Es la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa."

Este concepto es bastante válido si nos remontamos a la redacción de los primeros dictámenes que hacían los Contadores Públicos, donde era solo una opinión o un juicio sobre ciertas operaciones.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define al Dictamen del Auditor como el "Documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del Examen Realizado sobre los Estados Financieros de su cliente"

Para Israel Osorio Sánchez, el Dictamen "es el Documento en el cual el Contador Público o Licenciado en Contaduría expone su opinión sobre la --razonabilidad de los Estados Financieros de la Entidad, después de haber concluido la Auditoría"

C) Importancia.

..."

El Licenciado en Contaduría a través de su Dictamen, informa a los--
lectores si los Estados Financieros de la Entidad Auditada son o no confia--
bles; por lo consiguiente, si la información financiera es correctamente de--
terminada aplicando principios de contabilidad generalmente aceptados, los -
interesados en dicha información, la aceptan y se basan en ella para tomar -
decisiones; y dado que no todos los usuarios de la información financiera --
persiguen los mismos objetivos, ni tienen las mismas necesidades de informa--
ción el Dictamen de Estados Financieros interesa a accionistas, trabajado--
res, e instituciones de crédito, proveedores, acreedores e inversionistas po
tenciales.

2. MODELOS

A) Dictamen Tradicional.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión
de Procedimientos de Auditoría recomienda a sus miembros la utilización de -
una forma de Dictamen que en el lenguaje de la profesión se le denomina "Dic--
tamen Tradicional"

Se le conoce como Dictamen Tradicional ya que su empleo data de Octu--
bre de 1964 hasta Octubre de 1975 y durante el tiempo que estuvo en vigencia
obligatoria cumplió con los fines de dar a conocer a los interesados de la -
información, la naturaleza del alcance del examen y los juicios sobre los --
cuales expresaba su opinión el Contador Público.

A continuación transcribimos su texto:

"He examinado el balance general de la compañía X, S.A., al _____ y
los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son

relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

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

El Dictamen anterior, también puede expresarse en un solo párrafo como sigue:

"En mi opinión, el balance general adjunto y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía X, S.A. al _____ y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen sobre los estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que dentro de las circunstancias, consideré necesarios."

D) Dictamen Nuevo.

Por la razón de que el dictamen tradicional incluye una serie de tecnicismos que solo para los conocedores de esta materia tiene un verdadero --

significado, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos también recomienda a sus miembros la utilización de un nuevo dictamen cuya redacción dice:

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

Los fundamentos en que se basa la recomendación del nuevo dictamen son básicamente los 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 establece la responsabilidad de la Entidad Auditada, en la elaboración de los estados financieros.

Existe la certeza de que las normas de auditoría relativas a la personalidad, a la ejecución del trabajo y al informe, siempre serán cumplidas por el auditor, no obstante que no haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.

Y así el Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda utilizar cualquiera de las tres formas de dictámenes transcritos en el punto 2, incisos A y B.

El Licenciado en Contaduría puede optar por utilizar cualquiera de las tres, excepto cuando el dictamen sea para efectos fiscales, ya que entonces deberá utilizar la nueva forma.

3. ELEMENTOS

a) MEMBRETE. Se forma por el nombre del Licenciado en Contaduría que emite su opinión de los estados financieros examinados, o membrete de la Asociación Profesional a la que pertenezca, si es que está asociado.

b) A QUIEN O A QUIENES SE DIRIGE EL DICTAMEN. El dictamen debe dirigirse al público en general, sin embargo toda generalización implica desde luego correr el riesgo de la inexactitud, y por tal motivo el dictamen debe dirigirse a aquellas personas que tienen o pudieran tener diversas clases de relaciones con la Entidad Auditada, por ejemplo, accionistas, fuentes de crédito, acreedores, clientes, inversionistas potenciales, etc., y es así como en la práctica se acostumbra dirigirlo a quien contrata los servicios del Contador Público que normalmente son la cfa "X", S.A.; los accionistas de la cfa "X", S.A.; o el Consejo de Administración de la cfa "X", S.A.

c) PARRAFO DEL ALCANCE

HE O HECHOS EXAMINADO. El Código de Ética Profesional en su Artículo 2.01 advierte al Licenciado en Contaduría no expresar ninguna opinión profesional sin haber practicado un examen adecuado con apego a normas de auditoría y a principios éticos.

EL BALANCE GENERAL DE LA CIA "X", S.A. Y LOS CORRESPONDIENTES ESTADOS DE RESULTADOS Y DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA QUE LE SON RELATIVOS POR EL AÑO QUE TERMINO EN ESA FECHA. Esta afirmación está precisando qué estados financieros se han examinado, a qué entidad se refiere y a qué fecha le son relativos. Únicamente se hace mención a los estados financieros básicos, -- por la razón de que estos nos muestran una información general adecuada, de-

dos, para la toma de decisiones.

e) FIRMA

Con su firma el Licenciado en Contaduría está aceptando íntegramente la responsabilidad de las declaraciones específicas en el dictamen.

f) LUGAR Y FECHA

El día en que el Licenciado en Contaduría abandona las oficinas del cliente, es el mismo que debe llevar el dictamen, indicando el lugar.

4. AFIRMACIONES BÁSICAS

El Licenciado en Contaduría al emitir su opinión de estados financieros está declarando y aceptando la responsabilidad que tales afirmaciones implican, las cuales se encuentran en el dictamen que transcribimos en el punto 2, inciso "A"

- Aclaración de los estados financieros examinados, a qué entidad se refiere y a qué fecha le son relativos.
- El examen incluye las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría, de acuerdo a las circunstancias.
- La situación financiera y los resultados de operación se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Los principios de contabilidad fueron aplicados sobre bases consistentes con relación al año anterior.

5. SALVEDADES

A) Consideraciones.

El Boletín H-03 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría nos da el siguiente pronunciamiento normativo relativo al dictamen con salvedades.

"En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por existir alguna o algunas partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y reglas particulares o bien, por haber existido limitaciones en el alcance del examen o que existan incertidumbres sobre la solución de algún problema importante. De cualquier excepción de importancia a alguna de las mencionadas situaciones, el auditor deberá emitir, lo que generalmente se denomina, un dictamen con salvedades o excepciones a su opinión".

El Licenciado en Contaduría deberá tener siempre presente la norma de auditoría relativa a "salvedades" cuando las circunstancias lo ameriten, ya que su importancia es materia de su juicio personal y de su criterio profesional.

B) Concepto.

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define a las salvedades como: "razonamiento o advertencia que se emplea como excusa, descargo, limitación o cortapisa de lo que se va a decir o hacer"

Eric L Kohler, nos dice que la salvedad es "la declaración en el dictamen de un auditor llamando la atención hacia alguna limitación referente a su examen, o hacia su duda o inconformidad con alguna partida incluida".

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las salvedades como: "las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal. El auditor puede hacer salvedades en el caso de que las excepciones particulares, ya sean individualmente o en su conjunto, no afecten una área importante o significativa de los propios estados financieros.

C) Clasificación.

Hay muchas causas que originan las salvedades, pero las más representativas son:

- Limitaciones al alcance del examen:
 - a) por exigencias del cliente
 - b) por causas ajenas al control del cliente y del auditor.
- Los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera a los resultados de operación por:
 - a) no estar de acuerdo con principios de contabilidad (incluyendo reglas particulares de valuación y presentación)
 - b) que no existen notas a los estados financieros de asuntos importantes
- Los principios de contabilidad no fueron aplicados consistentemente con relación al año anterior.
- Existe incertidumbre sobre asuntos no resueltos a la fecha de los estados financieros.

D) Características.

Considerando que la inclusión de salvedades en el dictamen está sujeta a diversas situaciones que se pueden presentar, en el desarrollo del trabajo del auditor, y que no se da el caso de similitud en las causas que las originan y las repercusiones en los estados financieros tampoco son similares de una entidad a otra; dichas salvedades no están sujetas a un modelo fijo de leyenda; sino su redacción queda supeditada al estilo profesional de quien la emite. Por lo mismo su expresión al incluirse en el dictamen deben reunir ciertas características que permitan a los lectores tener una idea clara y veraz de los elementos que limitan la opinión del auditor.

Las características que deben reunir son:

- a) Deben ser limitaciones o excepciones parciales a la afirmación o a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen.
- b) Deben contener una descripción clara y precisa del asunto que tratan
- c) Deben estar plenamente identificadas y referirse a la afirmación o a lo que se va a limitar.
- d) Deben indicar el motivo o fundamento que las origina.
- e) Deben referir la cuenta o grupo de cuentas así como los estados financieros que afectan.
- f) Deben indicar claramente la trascendencia e importancia que tienen en relación a los estados financieros.
- g) Deben cuantificarse los importes cuando sea posible determinarlos y expresar en qué afectan a cuentas, rubros o estados financieros en conjunto.

h) El efecto que tengan las salvedades sobre los estados financieros,-- no debe ser de tal magnitud que pueda invalidar la opinión del Contador Público, ya que en tal situación estaríamos en presencia de otro tipo de dictamen.

CAPITULO IV

OPINIONES QUE EL LICENCIADO EN CONTADURIA PUEDA EMITIR EN FUNCION DE LAS CIRCUNSTAN CIAS

1. DICTAMEN SIN SALVEDADES

Quando el Licenciado en Contadurfa expresa una opinión en los términos señalados en el capítulo III, punto 2, incisos A y B, implica necesariamente que no tuvo limitación alguna en su trabajo, que no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad y que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de dichos principios de contabilidad, incluyendo las reglas -- particulares. Sólo en estos casos es cuando el auditor puede expresar su opinión, generalmente denominada, limpia, o sea, sin salvedades y sin limitaciones de ninguna especie.

2. DICTAMEN CON SALVEDAD ALCANCE

A) Situaciones que lo originan.

Para que el auditor pueda emitir una opinión profesional de estados financieros, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias; sin embargo, en ocasiones el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría a su satisfacción, ya sea porque hayan habido limitaciones al examen practicado impuestas por el cliente, situaciones encontradas en el curso del trabajo, o bien, circunstancias ajenas al auditor o de su cliente.

Las limitaciones al alcance del examen practicado por restricciones-

...#

impuestas por el cliente se originan principalmente por las siguientes situaciones:

- El auditor determina un control interno deficiente en la entidad
- El auditor no solicita confirmación de las cuentas por cobrar por instrucciones de la entidad
- La entidad no efectúa un inventario físico

Las limitaciones al alcance del examen por circunstancias ajenas al auditor o de su cliente se originan de determinadas situaciones o ciertas características operativas de la entidad, principalmente por lo siguiente:

- La aplicación del procedimiento de confirmación de las cuentas por cobrar sea impráctico por tratarse de adeudos de algunas dependencias gubernamentales, cuentas en litigio o el deudor no tiene elementos para contestar.
- El Licenciado en Contaduría lleve a cabo la auditoría en entidades cuyos estados financieros nunca han sido examinados y le sea imposible la observación de los inventarios físicos al principio del período.

Es importante señalar que el Licenciado en Contaduría solo expresará una salvedad por limitaciones al alcance del examen cuando al aplicar procedimientos supletorios no logre satisfacerse de la corrección de las cifras.

B) Ejemplo.

A continuación se muestra la redacción de una salvedad por limitaciones al alcance de la revisión impuesta por el cliente.

En mi opinión con base en el examen que practiqué y excepto por los efectos que pudiera tener la limitación a que se hace referencia en el párrafo

fo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de _____ al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La compañía no practicó un inventario físico de las refacciones y no pudo satisfacerme por otros medios de la corrección de dichos inventarios con importe de \$ _____ al 31 de diciembre de _____

3. DICTAMEN CON SALVEDAD-PRINCIPIOS

A) Situaciones que lo originan

Los Boletines de la Comisión de Principios de Contabilidad del --- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establecen las situaciones por las cuales una entidad puede incurrir en violaciones a los principios de -- contabilidad, incluyendo sus reglas particulares de valuación y de present-- tación, pero las mas representativas y las que con mayor frecuencia se le-- presentan al Licenciado en Contaduría en su práctica profesional son básica-- mente las siguientes:

- No se reconocen los efectos de la inflación en la información financiera, en los términos establecidos por el boletín B-10, de la Comisión de Principios de Contabilidad.

El 1º de enero de 1980, entró en vigor una disposición que establece la-- necesidad de revelar los efectos de la inflación en la información finan-- ciera, en aquellos rubros de los estados financieros, en los cuales, el - impacto inflacionario es mas importante.

- No se aclaren debidamente en los estados financieros las siguientes situaciones:
 - a) Ajustes a las cifras por cambios en el nivel general de los precios - en aquellos rubros de los estados financieros susceptibles de ser modificados.
 - b) Juicios pendientes de resolución y en los cuales el efecto en la información financiera será relevante.
- No se revelen en notas a los estados financieros, cuantificando su efecto los cambios contables incurridos en el ejercicio por modificaciones o ajustes a las condiciones o circunstancias que determinan las estimaciones contables.
- El estado de cambios en la situación financiera no se presenta como parte de los estados financieros.

B) Ejemplo.

Redacción de una salvedad por revelar parcialmente los efectos de la inflación en la información financiera.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, excepto 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 la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19__ sólo reconocen el impacto de la inflación en inmuebles, maquinaria y equipo y su correspondiente efecto en la inversión de los accionistas; sin embargo, los principios de contabilidad requieren que también se cuanti-

...#

fiquen e incorporen los efectos de la inflación en la depreciación acumulada y del año, así como su efecto en los costos y gastos, en inventarios, en la inversión en entidad asociada y en la inversión de los accionistas y se determinen el costo integral de financiamiento y el resultado por tenencia de activos no monetarios, información que no ha sido cuantificada y en consecuencia su efecto no está reconocido en los estados financieros.

4. DICTAMEN CON SALVEDAD- CONSISTENCIA

A) Situaciones que lo originan.

El propósito de que el auditor se cerciore de que los estados financieros han sido preparados observando consistentemente principios de contabilidad, es la de informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre períodos, aún cuando estos no se presenten, no ha sido afectada por cambios en los principios de contabilidad.

De acuerdo a lo dispuesto por el boletín A-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad, la falta de comparabilidad por un cambio en las reglas particulares de aplicación de principios de contabilidad, se caracteriza por la posibilidad de elección entre dos o más reglas, en que necesariamente existe la sustitución de una de ellas por otra diferente a la anteriormente utilizada. Como ejemplo de estas sustituciones encontramos el cambio en el procedimiento de valuación de inventarios (PEPS por UEPS), la modificación en el método de depreciación utilizado (línea recta por unidades producidas), cambio en la política de registro de las devoluciones sobre ventas etc.

En caso de que existan cambios en la aplicación de los principios de contabilidad, el Licenciado en Contaduría deberá mencionar en su dictamen la

naturaleza y el efecto monetario de los cambios que hayan ocurrido para que el lector pueda juzgar de ellos.

B) Ejemplo.

Redacción de una salvedad por inconsistencia en las bases de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, excepto por lo que se menciona en los párrafos siguientes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Durante el ejercicio se cambió el método de valuación de las materias primas y materiales, del método denominado primeras entradas, primeras salidas al de últimas entradas, primeras salidas; el efecto de esta inconsistencia provocó que el costo de ventas aumentara en \$___ y la utilidad del año y los inventarios disminuyeran en esa misma proporción.

También hubo otro cambio en la política de registro de las devoluciones sobre ventas, que hasta 1984 se registraban en la fecha en que ocurrían y a partir de 1985 se registran las correspondientes al período contable independientemente de su fecha de realización; este cambio provocó que se registraran \$___ por concepto de devoluciones sobre ventas de 1985 realizadas en los primeros meses de 1986, disminuyendo la utilidad del año en aproximadamente \$___.

5. ABSTENCION DE OPINION

A) Concepto.

Gramaticalmente la frase abstención de opinión implica la no emisión de opinión alguna; sin embargo, es importante aclarar que la profesión ha interpretado que cuando el auditor se abstiene de opinar lo hace después de un examen de estados financieros y cuando no pudo obtener los elementos de juicio suficientes para soportar su opinión, es entonces que emite un juicio -- que consiste, precisamente, en que no pueda y por ello, se abstiene de opinar cumpliendo así con el pronunciamiento relativo de emitir un dictamen en todo trabajo profesional.

De lo anterior, se puede definir a la abstención de opinión como --- "una expresión de opinión en la cual el auditor después de haber practicado un examen de estados financieros, no puede obtener los elementos de juicio suficientes para respaldar su opinión".

B) Situaciones que la originan

En el caso en que hayan habido limitaciones al examen practicado, im- puestas ya sea por el propio cliente o por las circunstancias, de tal manera importantes que el auditor no pueda formarse una opinión sobre los estados - financieros en conjunto, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando todas las causas que originan dicha abstención.

A continuación se muestra un ejemplo de abstención de opinión por -- existir deficiencias de control interno.

" He examinado el balance general de la Cfa X, S.A. al _____ y los - estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son re- lativos, preparados por la administración de la cfa.

En vista de las deficiencias de control interno que existen, no he podido satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del ejercicio y por ello me abstengo de opinar sobre los estados financieros que se acompañan.

Las principales deficiencias que se encontraron fueron:

- a)
- b)
- c)

CAPITULO V

REPERCUSSION DE LA REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA, EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR.

1. CONSIDERACIONES.

El proceso de cuantificación de las operaciones económico-financieras, tradicionalmente se ha fundado en el principio de valor histórico-original. Este principio señala que los inventarios y demás activos y pasivos se registran de acuerdo con su valor de adquisición por ser la estimación más objetiva, y esto implica que otras estimaciones de valor son excepcionales. Esto significa que las cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información financiera; por lo tanto, si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación a este principio; sin embargo esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Las cifras así expresadas en épocas de inflación o de precios cambiantes, distorsionan la información financiera, lo cual puede provocar decisiones equivocadas para las entidades y para la economía nacional, tales como la descapitalización de las propias entidades por el gravamen o reparto de utilidades ficticias.

Por tal razón la profesión se ha pronunciado a través de la apro-
bación del boletín B-10 "Revelación de los Efectos de la Inflación en la--
Información Financiera, preparado por la Comisión de Principios de Contabi-
lidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, para que las empresas
revelen los efectos de la inflación en la información financiera, en aque-
llos rubros de los estados financieros, en los cuales, el impacto inflació-
nario es más importante, debiendo revelar dichos efectos como información-
adicional a los estados financieros básicos, para que estos cumplan con---
principios de contabilidad.

Los problemas ocasionados por la deformación de la información--
financiera tradicional (basada en el valor histórico) y por la falta de---
comparabilidad producida por las desviaciones al esquema utilizado sin gui-
as de acción concretas, han sido preocupación sobresaliente de la profe---
sión contable en los últimos años. Consciente de estos problemas y de la--
necesidad de resolverlos, la Comisión de Principios de Contabilidad del---
Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha desarrollado diversos estu---
dios sobre las posibles soluciones y divulgado las alternativas de correc-
ción de la información financiera que parecen tener un mayor respaldo téc-
nico y ser susceptibles de aceptación y aplicación generalizada en nuestro
medio.

En noviembre de 1978 la Comisión emitió un proyecto de boletín sobre la re-
velación de los efectos de la inflación en la información financiera, con-
base en el cual llevó a cabo una auscultación formal entre los miembros de
la profesión, sus organismos representativos y los demás organismos y per-
sonas interesadas en la información financiera.

Como resultado de la investigación y la auscultación efectuada, la Comisión ha confirmado o percibido que:

- a) Es urgente ofrecer lineamientos para la solución de un problema tan --- complejo, a fin de rescatar la significación de la información financie ra. Estos lineamientos, que no pretenden una solución ideal, deben ser sencillos y prácticos para que su aplicación esté al alcance de todas-- las empresas.
- b) No debe abandonarse el costo histórico, sino complementarse, destacando los efectos principales de las fluctuaciones intensas o frecuentes que-- dicha información oculta.
- c) Sería reprochable desterrar la práctica ya aceptada, de revaluación de activos fijos, incorporada en un número importante de estados financieros. Por el contrario, sería deseable que la misma se generalice y así se disminuyan los casos de falta de comparabilidad en la información - financiera.
- d) Es aventurado pronunciarse por un método único de corrección cuando no existe consenso al respecto pero, a la vez, es necesario mantener la--- comparabilidad de la información y evitar la utilización indiscriminada de la variedad de métodos disponibles.
- e) Existen, además, problemas conceptuales y técnicos, cuya resolución sólo podrá lograrse a través de mayor análisis, difusión y experimenta--- ción.

De lo apuntado en los incisos anteriores, se desprende que, ante

las circunstancias, es inapropiado abandonar la información financiera basada en el tradicional costo histórico pero, al mismo tiempo, es necesario iniciar el proceso de corrección de las deficiencias que dicho esquema origina en un ambiente de fluctuaciones intensas y frecuentes en los precios.

2. SITUACIONES EN LA EMISION DEL DICTAMEN.

A) Adopción del Principio Contable.

Cuando la entidad auditada ha omitido los efectos de la inflación en su información financiera y en el presente ejercicio contable reconoce dichos efectos, acatando las disposiciones señaladas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., en su boletín B-10, el Licenciado en Contaduría deberá hacer mención de esta situación en su dictamen, mediante notas complementarias, señalando las consecuencias y efectos que provocan el cambio.

Esta situación podrá expresarse de manera semejante como se muestra en el ejemplo siguiente.

En nuestra opinión, con base en el examen que practicamos, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, considerando los efectos que provoca el cambio con el que estamos de acuerdo, por la adopción del principio contable que se

menciona enseguida.

En el presente ejercicio la compañía reconoció los efectos de la inflación en la información financiera, acatando las disposiciones señaladas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en su boletín-- B-10, con las consecuencias que se mencionan en la nota N. Sólo para fines comparativos los estados financieros adjuntos incluyen las cifras históricas que se hubieran presentado de no haberse cambiado la base de formulación mencionada.

Nota N. Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.

La incorporación de los efectos de la inflación al cierre del ejercicio, tuvo como consecuencia lo siguiente:

- a) La inversión de los accionistas -Disminuyó en \$____, derivado de su actualización.
- b) La utilidad del año -Disminuyó en \$____, por el efecto que tuvo la deprecación reexpresada del año en los gastos de operación.
- c) Actualización de la inversión de los accionistas -El resultado de la actualización representa la cantidad que se requiere para mantener a valores constantes las aportaciones de los accionistas y los resultados acumulados. Su cuantificación se hizo utilizando factores derivados del índice nacional de precios al consumidor publicado por el Banco de México desde la fecha de su aportación y obtención.

d) Insuficiencia acumulada en la actualización de la inversión de los accionistas formada por:

Resultado acumulado por posición monetaria -Este resultado por \$ ____, - se obtuvo de la actualización inicial, con cifras al 31 de diciembre de 19__ y resulta de la comparación de los valores históricos contra las cifras reexpresadas de los activos no monetarios (inmuebles y equipo) y la inversión de los accionistas.

Resultado monetario patrimonial -Está representado el resultado por posición monetaria del ejercicio 1984- 1985, el cual fue determinado por la aplicación del índice nacional de precios al consumidor, a la posición monetaria que mantuvo la compañía durante el presente ejercicio.

e) Resultado por tenencia de activos no monetarios. Representa el incremento en el valor de los activos no monetarios por encima de la inflación, obtenido de la comparación del incremento habido por el ajuste practicado en mayo de 19 __ reexpresado, contra el valor de los activos actualizados a través de factores derivados del índice nacional de precios - al consumidor.

B) Omisión de los Efectos de la Inflación.

En el caso de que las empresas no revelen los efectos de la inflación en la información financiera y, consecuentemente, sus estados financieros se aparten de los principios de contabilidad, el auditor deberá expresar una salvedad en su dictamen.

La salvedad a que se ha hecho referencia anteriormente podrá expresarse de manera semejante como se muestra en los ejemplos siguientes:

He examinado el balance general de la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

La compañía no cuantificó los efectos de la inflación en la información financiera y en consecuencia, los estados financieros por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19__ no reflejan ese efecto,-- los principios de contabilidad requieren que se reconozcan dichos cambios en maquinaria y equipo, depreciación acumulada y del ejercicio, el patrimonio y se determine el resultado por posición monetaria, lo cual aunque no se cuantificó se estima que es de importancia.

En mi opinión, excepto porque no se revelan los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los resultados 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.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por que no se revelan los efectos de la inflación en la información financiera 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 la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19__, no revelan los efectos de la inflación en la información financiera; los principios de contabilidad requieren que se reconozcan dichos cambios en inventarios y costo de ventas, inmuebles, maquinaria y equipo, así como su depreciación acumulada y la del ejercicio, el capital contable y se determine el resultado por posición monetaria.

C) Revelación Parcial de la Información.

En el caso de que la omisión de revelar los efectos de la inflación sea parcial, como pudiera ser el caso de algunas empresas que ya han venido incorporando a sus estados financieros, revaluaciones o actualizaciones del activo fijo, el auditor deberá expresar una salvedad en su dictamen respecto a la información omitida. Esta salvedad podrá redactarse de manera semejante como se muestra en los ejemplos siguientes:

He examinado el balance general de la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los estados de resultados y de cambios en la situa---

ción financiera 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 con-
tabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios
en las circunstancias.

Los estados financieros básicos por el ejercicio que terminó ---
el 31 de diciembre de 19___, sólo revelan los efectos de la inflación en--
maquinaria y equipo y su correspondiente efecto en la inversión de los ac-
cionistas. Sin embargo, los principios de contabilidad requieren que tam--
bién se revelen como información complementaria, los efectos de la infla--
ción en la depreciación acumulada y del ejercicio, así como su efecto en-
los costos y gastos y en la inversión de los accionistas y se determinen -
el costo integral de financiamiento y el resultado por tenencia de activos
no monetarios, información que no ha sido cuantificada y en consecuencia -
su efecto no está reconocido en los estados financieros.

En mi opinión, excepto porque la revelación de los efectos de la
inflación en la información financiera se ha efectuado en forma parcial, -
según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos-
presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X" S.A. -
al 31 de diciembre de 19 ___ y los resultados de sus operaciones por el año
que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad ge-
neralmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las
del año anterior.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por que la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera sólo se ha efectuado en forma parcial, según se explica en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros básicos revelan los efectos de la inflación en inmuebles, maquinaria y equipo y depreciación acumulada. Sin embargo los principios de contabilidad requieren que también se revelen como información complementaria los efectos de la inflación en los costos y gastos y en el capital contable y se determine el resultado por tenencia de activos no monetarios, información que ha sido omitida.

D) Cambios en el Método de Actualización.

En el caso de que las empresas efectúen un cambio en el método de computar los efectos de la inflación en la información financiera cuando ésta se presente exclusivamente como información complementaria, por ejemplo, que se compute con base en costos actuales específicos, siendo que el período precedente se efectuó con base en el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, el auditor deberá asegurarse que la empresa revele la naturaleza del cambio, y de ser posible, sus efectos cuantificados y deberá hacer mención de este cambio en su dictamen. Esta situación podrá expresarse de manera semejante a como se muestra en los --

ejemplos siguientes:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, a excepción de que en cuanto a la aplicación consistente de principios de contabilidad, hubo un cambio en el método de computar los efectos de la inflación en la información financiera. Durante el ejercicio, se cambió el método de actualización denominado de ajustes por cambios en el nivel general de precios, al de costos actuales específicos; la inconsistencia provocó los efectos que se muestran en la nota N.

He examinado el balance general de la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los resultados 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 ante-

rior, excepto por el cambio en el método para determinar la información financiera complementaria que se muestra en la nota N.

E) Otras Situaciones.

En el caso de que las empresas cumplan con el principio de revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, cuya obligatoriedad entró en vigor a partir de los ejercicios sociales que se iniciaron el 1° de enero de 1985; el Licenciado en Contaduría no deberá -- hacer referencia a dicha información complementaria en su dictamen, puesto que en este caso los estados financieros estarán presentados de conformidad con principios de contabilidad.

En aquellos casos en que el auditor determine que la información relativa a los efectos de la inflación que la empresa este revelando en -- sus estados financieros, se aparta de los métodos o procedimientos establecidos por la Comisión de Principios de Contabilidad, o bien existan limitaciones al examen practicado, deberá expresar una salvedad en su dictamen, mencionando si procede, el efecto cuantificado de las desviaciones.

En aquellos casos, en los que como resultado de su trabajo, el auditor haya concluido que requiere expresar salvedades o abstenerse de opinar sobre los estados financieros examinados, expresados sobre la base de valor histórico original y su efecto trascienda a la información comple

mentaria de referencia, tendrá que hacer extensivas éstas a dicha información complementaria y, hasta donde le sea posible, revelar los efectos --- cuantificados.

CAPITULO VI

RESPONSABILIDADES DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN LA EMISION DE SU DICTAMEN

1. RESPONSABILIDAD SOCIAL

En este sentido don Roberto Casas Aiatriste afirma "el Contador Público debe tener siempre en su mente, que el interés que le importa más que el del cliente propio que le va a pagar, es el interés del público desconocido con el que no tiene ningún trato, con el que no tiene contacto directo"

Ma. Antonieta Martín Granados nos dá lo siguiente:

"El Licenciado en Contaduría siempre debe tener presente que por su actividad y puesto que ocupa en la sociedad sus iniciativas o decisiones, o ausencia de ellas, afectarán siempre a una gran masa anónima ante la cual es responsable, es decir, el Licenciado en Contaduría no es sólo responsable ante quien paga sus servicios, sino ante la comunidad, a la cual pertenece y debe de servir con alto grado de ética profesional y de solidaridad social".

A continuación se presentan los preceptos normativos del código de ética profesional que conforman la responsabilidad del licenciado en Contaduría frente a la sociedad en la emisión de su dictamen.

Postulado II. Independencia de Criterio. "al expresar cualquier -- juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un -- criterio libre e imparcial".

Esto significa que la opinión del Contador Público en la emisión de su dictamen debe ser objetiva en función al resultado de su trabajo y no estar influenciada por nadie; y es así como el código de ética profesional en su artículo 2.21 establece en qué situaciones un Contador Público no posee inde-

pendencia mental".

Artículo 1.05 Al expresar el juicio profesional que sirva de base a terceros para tomar decisiones, el Contador Público deberá aclarar la relación que guarda ante quien patrocina los servicios. Esto significa que cuando el Contador Público sea dependiente en los términos del código de ética profesional y haya hecho una revisión, deberá expresar claramente en el cuerpo de su dictamen las condiciones y grado de dependencia que tiene respecto a la entidad a la que se refieren los estados financieros o la información financiera sobre la cual expresa su opinión.

Artículo 1.06 Las opiniones, informes y documentos que presente el Contador Público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones oficiales del Instituto.

Artículo 1.07 Los informes de cualquier tipo que emita el Contador Público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su dirección.

Artículo 1.09 Al firmar informes de cualquier tipo el Contador Público será responsable de ellos en forma individual.

Artículo 2.01 El Contador Público expresará su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código y una vez que haya dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el propio Instituto, que sean aplicables para la realización de este trabajo.

Artículo 2.02 Ningún contador público que actúe independientemen-

...#

te, permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos.

Artículo 2.21 Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el contador público:

- a) Sea cónyuge, 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 del propio cliente.
- b) sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encomindados a ser director, miembro del consejo de administración, 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. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse -

su libertad de criterio.

- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que --contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre los -- estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento de--penda del éxito de cualquier transacción.
- e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la-revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación -de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de -trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos--para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
- g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más--del 40% de sus ingresos u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida -mantener su independencia.

Artículo 2.22 El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en adminis--tración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador públi--co en la toma de decisiones administrativas y financieras.

Artículo 2.23 En las asociaciones profesionales sólo podrán suscri-

bir estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría, --- quienes posean título de Contador Público debidamente registrado.

2. RESPONSABILIDAD LEGAL

La responsabilidad profesional no es sólo un problema de conciencia, sino que la ley establece responsabilidades concretas, pudiendo llegar a configurar delitos inclusive.

En la auditoría externa, como actividad privativa del Licenciado en Contaduría, sobre todo cuando se realiza para efectos fiscales, en ella el profesional declara bajo protesta que los datos asentados en los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la entidad y declara haberse cerciorado de que las partidas de deducciones cumplen con los requisitos señalados por la ley y de que los impuestos se cubrieron. Pero en caso de declarar con falsedad se le impide ejercer la profesión, dictaminando estados financieros, e inclusive puede configurarse el delito de defraudación fiscal.

Por lo mencionado en el párrafo anterior y con la finalidad de resaltar la responsabilidad que asume el Licenciado en Contaduría en la emisión de su dictamen, se transcribe a continuación el fundamento legal que se relaciona con dicha actividad.

Artículo 52 Dictámenes de Contadores Públicos.

"Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán

ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el Contador Público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para éstos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.

II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de éste código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

III. Que el Contador Público emita, conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento de éste código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Contador Público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en éste artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el Contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En es-

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

tos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el -- Contador Público en cuestión.

Artículo 42 La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de -- comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales estará facultada para:

Fracción IV. "Revisar los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Además, existen otras disposiciones legales que el Licenciado en -- Contaduría debe observar en la emisión de su dictamen.

Acuerdo No. 128-85 para la dictaminación sobre el cumplimiento de -- las obligaciones que la ley del Seguro Social y sus reglamentos imponen a -- los patrones y demás sujetos obligados.

"Se acepta como válido para determinar el cumplimiento o incumplimiento total o parcial de las disposiciones de la ley del Seguro Social y de sus reglamentos, así como para cuantificar en cantidad líquida las responsabilidades a cargo de los patrones, el dictamen que emita el Contador Público en el ejercicio independiente de su profesión, siempre y cuando dicho Contador Público, además de formar parte de un Colegio de Contadores, reconocido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tenga constancia expedida por la propia Secretaría en los términos de la fracción I del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, de estar vigente su registro en la misma,

...#

para efectos de que sus dictámenes sean reconocidos en materia fiscal".

Es importante señalar, que la naturaleza del dictamen del Contador--Público para efectos fiscales es la de una opinión técnica y sus efectos las de una prueba pericial, quedando sujeto su valor probatorio al criterio de las autoridades.

Artículo 2615. Código Civil para el Distrito Federal. "El que preste servicios profesionales, sólo es responsable, hacia las personas a quienes --sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.

Artículo 228. Código Penal para el Distrito Federal. "Los profesio--nistas y sus ayudantes serán penalmente responsables por los daños que cau--sen en la práctica de su profesión."

Artículo 52. Código Fiscal de la Federación. "Los hechos afirmados--en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados fi--nancieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las --disposiciones fiscales, así como en las aclaraciones que dichos contadores--formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

Fracción III. Que el contador público emita, conjuntamente con su --dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribu--yente, en el que se consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que-- señale el reglamento de este código.

INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.

Declaro bajo protesta de decir verdad que emito este informe en apego a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría de los estados financieros de la compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19__.

Manifiesto que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, examiné la situación fiscal del contribuyente por el año terminado al 31 de diciembre de 19__, la cual no comprendió el examen de la clasificación arancelaria y de los valores declarados por el contribuyente en materia de importaciones y exportaciones; no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo o en su carácter de retenedor.

Dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas me cercioré en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron debidamente registrados y recibidos o --- prestados, respectivamente.

Verifiqué el cálculo y entero de las contribuciones incluidas en la relación de contribuciones federales, no habiendo encontrado diferencias o pagos omitidos.

Revisé en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes---- anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y el gravable para efectos del impuesto sobre la renta, anexo M.
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para el impuesto sobre la renta y otras contribuciones federales, anexo N.

De acuerdo a los alcances antes descritos, analicé los saldos de las cuentas relativas que se indican en los anexos siguientes:

- a) Estado comparativo de resultados, anexo 1.
- b) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos y productos de operación, anexo 2 y 3.
- c) Análisis del movimiento de las reservas complementarias de activo, anexo 4.

Asimismo revisé que la compañía llevara los registros especiales que señalan las disposiciones fiscales vigentes, en lo referente a utilidades obtenidas y de acciones.

CONCLUSIONES

1. La Contaduría Pública es una actividad profesional, y como tal, esta debe de satisfacer necesidades sociales; persigue dos objetivos primordiales: obtener y comprobar información financiera, de transacciones celebradas por entidades económicas, y los cumple de una manera científica, por cuanto que está regulada por una teoría específica y la aplica metodológicamente a través de un proceso.
2. La Contaduría Pública consta de dos ramas principales, por medio de las cuales logra sus objetivos: la contabilidad y la auditoría respectivamente. En la auditoría externa, en su fase de información, el Licenciado en Contaduría cumple su función social, de comunicar al lector por medio del dictamen, si los estados financieros de la entidad auditada, presentan la situación financiera y resultados de operación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Los principios de contabilidad son guías de acción, y están encaminados al logro de las características que debe reunir la información financiera. La profesión organizada los ha creado, recomendado y aceptado, con la finalidad de unificar criterios en las bases de cuantificación de las operaciones y en la presentación de la información financiera, evitando de esta manera, juicios o valores personales, que pueden distorsionar los datos, que muestran los estados financieros.
El Licenciado en Contaduría durante su examen de estados financieros, -

debe cuidar que la entidad auditada, haya utilizado principios sanos y de aceptación general y en cumplimiento a las normas de auditoría, mencionando este hecho en su dictamen.

4. La auditoría de estados financieros es una actividad privativa del Licenciado en Contaduría, que se realiza para otorgar confianza al público usuario de la información financiera. Por tal motivo el trabajo de auditoría debe reunir requisitos mínimos que garanticen la calidad del trabajo, para lograr lo anterior, el Licenciado en Contaduría, debe de apegarse a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
5. El dictamen de estados financieros es producto de las investigaciones que el Licenciado en Contaduría lleva a cabo durante su examen y solo a través de él puede llegar a conclusiones respecto a si los mismos presenten con propiedad la situación financiera y resultados de operación, de acuerdo con principios de contabilidad, por consiguiente, si la información financiera es confiable, los usuarios la aceptan y se basan en ella para tomar decisiones.
6. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda a sus miembros la utilización de dos formas de dictámenes, conocidos en el lenguaje de la profesión como dictamen tradicional y dictamen nuevo. El Licenciado en Contaduría puede optar por utilizar cualquiera de las dos formas mencionadas, excepto cuando el dictamen sea para efectos fiscales, ya que entonces deberá utilizar la nueva forma.

.../

Las formas de dictamen mencionadas no deberán modificarse a menos que existan razones importantes que lo justifiquen, por lo tanto, la observancia a los modelos de dictamen asegurará uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitará confusiones al público interesado.

7. Toda vez que sería imposible tratar todas las situaciones que pueden presentarse al Licenciado en Contaduría al rendir su dictamen profesional, se han seleccionado las más representativas y que con mayor frecuencia se le pueden presentar en su ejercicio profesional, siendo básicamente las siguientes:

- No se reconocen los efectos de la inflación en la información financiera, en los términos establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en su boletín B-10.
- No existen notas aclaratorias o información complementaria por los cambios de aplicación a los principios de contabilidad.

8. El Licenciado en Contaduría al emitir su dictamen deberá observar las siguientes conductas, ante las diversas situaciones en que pueden encontrarse las entidades económicas para dar cumplimiento a las disposiciones señaladas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín B-10:

- En el caso de que las entidades adopten el principio contable el Licenciado en Contaduría debe hacer mención en su dictamen, mediante información complementaria de los efectos que produce el cambio.
- En el caso de que las entidades no revelen los efectos de la infla--

...#

ción en la información financiera, el Licenciado en Contaduría deberá expresar una salvedad en su dictamen.

- En el caso de que las entidades revelen parcialmente los efectos de la inflación en la información financiera, el Licenciado en Contaduría deberá expresar una salvedad en su dictamen respecto a la información omitida.
- En el caso de que las entidades efectúen un cambio en el método de actualización, el Licenciado en Contaduría deberá asegurarse que la entidad revele la naturaleza del cambio y sus efectos cuantificados y deberá hacer mención de este cambio en su dictamen.

9. El Licenciado en Contaduría en la emisión de su dictamen adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él - que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones.

10. De acuerdo a las disposiciones legales, el Licenciado en Contaduría al emitir su dictamen es responsable hacia las personas a quienes sirve, - en el caso de negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito, así como por los daños que cause en la vida de otras personas.

BIBLIOGRAFIA

1. Elizondo López Arturo. El Proceso Contable. Primer Nivel.- Ediciones Contables y Administrativas S.A. México 1976.
2. Maria Antonieta Martín Granados. Contabilidad I. Curso de Universidad Abierta. Facultad de Contaduría y Administración. U.N.A.M. México 1976.
3. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. "Principios de Contabilidad". "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera" México 1973.
4. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. "Principios de Contabilidad" A.7 "Consistencia. México 1973.
5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. "Principios de Contabilidad" B10 "Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera. México 1985.
6. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. Código de Ética Profesional. México 1979.
7. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. "Normas y -- Procedimientos de Auditoría" Boletines: C; H-01 al H-06; -- H-11; G-07. México 1984.
8. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. "Revista -- Contaduría Pública. Agosto 1986.

9. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. "Campo de - Actuación Profesional del Contador Público en México. 2a Edición de 1975.
10. Arroyo Hernández José Enrique. "Salvedades al Dictamen sobre Estados Financieros". Facultad de Contaduría y Administración. U.N.A.M. México 1977.
11. Israel Osorio Sánchez. Auditoría I. Ediciones Contables y Administrativas. S.A. México 1978.
12. Méndez Villanueva Antonio. Información Relativa a los Cambios en la Situación Financiera. Edición del Autor. México 1976.
13. Daniel Alvarez Ramírez. Apuntes de Auditoría I. Facultad de Contaduría y Administración. U.N.A.M.
14. Juan Carlos Torres Tovar. Contabilidad I. Editorial Diana-México 1977.
15. María Antonieta Martín Granados. Derecho I. Sistema Universidad Abierta. Facultad de Contaduría y Administración.--- U.N.A.M. México 1977.
16. Sergio Hernández y Rodríguez. Fundamentos de Administra--- ción. Sistema Universidad Abierta. Facultad de Contaduría y Administración. U.N.A.M. México 1977.

17. Arias Galicia Fernando. Introducción a la Técnica de Investigación en Ciencias de la Administración y del Comportamiento. Editorial Trillas. México 1975.
18. Facultad de Contaduría y Administración. Organización Académica. U.N.A.M. 1975.
19. Facultad de Contaduría y Administración. Reglamento de Exámenes Profesionales.
20. Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.
21. Código Fiscal de la Federación.
22. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
23. Ley del Seguro Social.
24. Código Civil para el Distrito Federal.
25. Código Penal.