

26
2 Gen



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**"DICTAMEN DE ESTADOS
FINANCIEROS"**

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

**DOMINGUEZ LOPEZ, FRANCISCO ANTONIO
GONZALEZ PINTOR SUSANA
OJEDA RODRIGUEZ GERARDO**

ASESOR DE TESIS: C.P. FRANCISCO TORRES GUILLEN



MEXICO, D.F.

1994

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.

LA VIRTUD Y GRANDEZA DE LA VIDA ES SABERLA VALORAR,
ES BUSCAR COSAS UTILES Y PROSPERAS ATRAVES DE LA
CONSTANTE INQUIETUD Y DESEO DE RENOVARNOS Y
SUPERARNOS CON EL PROPOSITO DE FLORECER ENSUEÑOS QUE
HARAN EMBELECECER Y MEJORAR NUESTRA EXISTENCIA.

A DIOS:

Por darme la gracia más divina que es la vida, y por guiarme hasta este propósito tan anhelado

A MIS PADRES:

Dr. GUSTAVO H. DOMÍNGUEZ R.

Con todo mi amor, respeto y admiración para tí por haberme orientado en el transcurso de mi existencia, por tus sabios consejos y tu brillante ejemplo de trabajo y superación constante que me han ayudado a ser posible la culminación de una profesión, ya que antes de ser Padre fuiste amigo.

Sra. FRANCISCA LÓPEZ DE DOMÍNGUEZ

Con profundo amor y respeto por tus sabios consejos y constantes sacrificios que han sido el apoyo y guía de mi existencia.

Con todo mi cariño y amor,

A MI ABUELITA:

Prof. ANGELA PALACIOS

Por sus sabios consejos, constantes bendiciones que aunque no estés presente siempre fuiste un ejemplo a seguir.

Con cariño y amor.

A MIS CUÑADAS Y CUÑADOS.

Sra. Verónica Brizuela, Sra. Patricia Domínguez, Sra. Elizabeth Garcia, Sr. Domingo Pérez y Sr. Rodolfo.

Con cariño y amor.

A MIS SOBRINOS:

Como símbolo de ejemplo, de cariño y superación a seguir.

A MIS TÍOS:

Dr. GUILLERMO H. DOMÍNGUEZ R.

Sra. FIDALMA SALAÑA DE DOMÍNGUEZ.

Sinceramente agradecido.

A MIS HERMANOS:

MIGUEL H. DOMÍNGUEZ LÓPEZ

Por su constante apoyo y consejo durante los momentos más difíciles de mi existencia, ya que antes de ser hermanos fuiste un amigo y padre para mí.

GUSTAVO A. DOMÍNGUEZ LÓPEZ

Por tu apoyo y ayuda constante.

Ma. de los ANGELES DOMÍNGUEZ LÓPEZ

Por tu valiosa colaboración en mi formación profesional.

JÓSE MARTIN DOMÍNGUEZ LÓPEZ

Con agradecimiento por tus consejos y como ejemplo que quiero que tú superes por el bien de tu felicidad.

Con todo mi amor y respeto para ustedes.

GLORIA DOMÍNGUEZ

Con respeto y cariño.

A MI AMIGO.

C.P. GERARDO OJEDA RODRIGUEZ.

Por su constante apoyo en el transcurso de mi profesión.

Gracias.

A MIS COMPAÑEROS.

Sinceramente.

Sra. BERTHA VIVERO.

Por la ayuda y consejo en la formación de mi vida profesional.

A MI AMIGO FIEL

NELSON

CON RESPETO A:

C.P. FRANCISCO TORRES GUILLÉN.

Por sus útiles consejos en la elaboración de esta tesis, gracias.

A MIS PROFESORES

CON CARÍÑO Y RESPETO.

A MI INOLVIDABLE FACULTAD:

QUE ME ABRIÓ LAS PUERTAS DE LA SABIDURÍA

AGRADECIDO

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

INTRODUCCION

La necesidad de información financiera ha sido prioridad indispensable en la formación y desarrollo de las entidades económicas, pudiéndose apreciar este hecho desde las civilizaciones antiguas hasta la época contemporánea, claro está, que el momento actual guarda un mayor grado de complejidad financiera transaccional con la época antigua. Por esta causa surge una necesidad adicional sobre la información financiera, que es obtener de ella confiabilidad, y esto lo viene a satisfacer la auditoría de estados financieros, la cual resume todo su trabajo realizado a través de una opinión, que es plasmada por un contador público, cuyas cualidades le acreditan la capacidad necesaria para ejecutarlo, desarrollarlo y efectuarlo en un documento formal llamado *Dictamen de Estados Financieros*, el cual estará respaldado por una serie de elementos por parte de quien lo emite, tales como: la independencia, la imparcialidad, adecuado juicio y criterio, razonabilidad, profesionalismo, ética, congruencia, claridad, precisión, calidad, entre otros, así dando como resultado, la confianza que se le tiene sobre él, proporcionando, así una base sólida sobre la cual respaldará las cifras presentadas en los estados financieros de la compañía que se trate, dándole la seguridad y confiabilidad para tomar decisiones más precisas en diversas áreas de su estructura, buscando así la eficiencia y calidad en sus múltiples funciones, logrando con esto tener una organización más sólida y competitiva.

Los estados financieros, representan la situación financiera expresada en cifras que guarda una determinada entidad ante la complejidad financiera que da el entorno económico de nuestro país y la influencia del exterior, la seguridad que busca en la razonabilidad de sus cifras presentadas es el origen de la importancia del dictamen, que siendo un documento suscrito por un contador público formaliza en forma impresa el grado de error o irregularidad, dando con esto una mayor certeza de confiabilidad de las

cifras presentadas en los estados financieros. Dentro de la complejidad financiera que se ha venido registrando en recientes décadas, se han dado casos de auditorías sobre eventos, hechos más específicos, que buscan mejorar el funcionamiento de las empresas que confían y basan sus decisiones en el trabajo desempeñado por los auditores, los cuales lo amparan a través del dictamen. La auditoría, ante esta situación, busca la forma adecuada de enfrentarla a través del estudio y preparación que cubra la magnitud de la misma, lográndolo hasta el momento. Por lo que el público en general manifiesta su total apoyo a esta profesión. El dictamen, es lo único que conoce el usuario, cliente de la auditoría, por lo que contempla y tiene una gran importancia, ya que no sólo guarda la etiqueta de documento, sino que encierra aspectos profesionales que encubren el respeto y admiración profesional hacia el contador público que lo emite por parte de quien revisa su informe. Este hecho implica que el dictamen a parte del espíritu personal represente el producto elaborado en base a ciertos lineamientos reconocidos por la autoridad, público y profesionales, resultando de una evolución, y consecuencia de pertenecer a una disciplina dinámica, y adaptable, de varios años atrás, y que constituye como siempre lo ha hecho, el de cumplir con la función de servir y ser la base confiable y segura para estudio y ejecución de decisiones. Esto ha propiciado el auge y promoción de la calidad que representa y respalda el dictamen, con el público, con la profesión y con el profesional mismo, teniendo la capacidad de adecuarse y presentarse en forma impresa de acuerdo a la diversidad de situaciones que pueden guardar los entes económicos, de esta forma no crea confusiones para quien analiza su contenido, por la homogeneidad que ha comprometido su estructura y contenido, de ahí que para los fines especializados con los cuales se enfrenta podemos citar que por las mismas necesidades políticas, sociales, tecnológicas, etc., ha tenido que moldear su contenido de acuerdo a las circunstancias, como lo es el dictamen para fines fiscales, para cuotas al seguro social, al INFONAVIT, de control interno, para fines ambientales, ecológicos, de transporte urbano.

El dictamen a superado barreras que antaño no nos imaginábamos que iban a tocar, y que ha podido a hacerlo porque ha demostrado y esta demostrando que su calidad profesional es un compromiso por parte de los Contadores Públicos, y que permitirá seguir cubriendo y ampliando fronteras, incluso con otros países, como por ejemplo, el dictamen ante el Tratado de Libre Comercio (T.L.C.), que como ha venido desarrollándose no cabe duda que el compromiso de calidad total vendrá a superar este interesante reto, y para lo cual se trabaja, con la confianza que da el público en general, el compromiso que se tiene como profesional, hacia la misma profesión. El dictamen también ha venido evolucionando como la humanidad; el momento actual es otra etapa en la cual esta viviendo, y esta buscando la forma de enfrentarlo con profesionalismo, como otra fase de ubicación y perfeccionamiento que en otras etapas del pasado también busco y encontré.

De esta forma el dictamen se torna interesante en su estudio, como instrumento de compromiso para el auditor y de confianza hacia el usuario y un reto profesional hacia las futuras generaciones.

INDICE

CAPITULO PRIMERO: Generalidades.

1.1. ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1.1 EN EL EXTERIOR	1
1.1.2 EN MEXICO	7

CAPITULO SEGUNDO : DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

2.1. CONCEPTO	19
2.2. IMPORTANCIA Y FINALIDAD	20
2.3.- CONTENIDO Y ELEMENTOS DEL DICTAMEN	21

CAPITULO TERCERO :CLASIFICACION DE DICTAMEN DE ESTADO FINANCIEROS.

INTRODUCCION	33
3.1 SIN SALVEDAD	36
3.1.1. SIN SALVEDAD	36
3.2 CON SALVEDAD	41
3.2.1 CON SALVEDAD	43
3.2.2 DICTAMEN NEGATIVO	53
3.2.3 DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION	58
3.3 OTROS PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS.AL DICTAMEN.....	68
1. DICTAMEN CON PARRAFO DE ENFASIS	69
1.1 MENCION DE ASUNTOS IMPORTANTES EN EL DICTAMEN	73
1.1.1. Contingencias no cuantificables	75
1.1.2. Contingencias cuantificables	85
1.1.3. Cambios en la aplicacion de P.C.G.A.	92
1.1.4. Ejustes a resultados de ejercicios anteriores por ajustes de corrección de errores.	104
1.1.5 Otros asuntos de mencion importante en el dictamen	110

1.2. <i>DICTAMEN SOBRE EL BALANCE GENERAL</i>	116
1.3. <i>EVENTOS POSTERIORES A LA FECHA DEL DICTAMEN</i>	120
CAPITULO CUARTO: DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS FISICAS	135
CAPITULO QUINTO: DICTAMEN DE ESTADOS COMPARATIVOS	139
CAPITULO SEXTO: DICTAMEN DEL AUDITOR CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE OTROS AUDITORES	150
CAPITULO SEPTIMO: DICTAMEN SOBRE LA REVISION LIMITADA DE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS	180
CAPITULO OCTAVO: DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON BASES ESPECIFICAS DIFERENTES A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.	192
CAPITULO NOVENO: DICTAMEN SOBRE INFORMACION COMPLEMENTARIA QUE ACOMPAÑA A LOS ESTADOS FINANCIEROS BASICOS DICTAMINADOS.	205
CAPITULO DECIMO: DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA FINES FISCALES	221
APENDICE	259
CONCLUSIONES GENERALES	262
BIBLIOGRAFIA	263

CAPITULO PRIMERO:

GENERALIDADES

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1. ANTECEDENTES HISTORICOS EN EL EXTERIOR

La profesión del auditor, conocida como es en la actualidad, es de creación relativamente reciente. Sus orígenes están fundados en la contabilidad por su estrecha relación que guarda con ella.

Ya para el año 1773, se da a conocer la existencia de contadores al servicio del público, en la ciudad de Edimburgo.

Para el año de 1862, por primera vez se reconoce de manera oficial los servicios del contador público, a través de la Ley Británica de Sociedades Mercantiles (Companies Act.).

Para el año de 1880 el gobierno inglés reconocía al Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, donde auditores independientes partían al nuevo mundo para cuidar de las inversiones inglesas en estas tierras.

En Inglaterra, el 7 de abril de 1888 se publicó en la revista *The Accountant*, de Londres, el siguiente dictamen:

"Tengo delante de mi el balance limitado al año terminado en septiembre 30 de 1987, el que fué auditado y hallado correcto".

con la frase auditado y encontrado correcto tenemos el principio de la evolución del Dictamen.

En Londres, en el año de 1895, se emite un dictamen que a letra dice:

"Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libro y comprobantes de la Compañía y encontramos que son correctos. Amparamos y certificamos que el balance general preinserto presenta correctamente la posición de la compañía".

En Inglaterra en el año de 1900, al modificarse la Ley Británica de Sociedades Mercantiles (Companies Act.), se agregó que tenía que haber un auditor que opinaría sobre las cuentas de la compañía. Ya para el año de 1908, en la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales se incluyen disposiciones para asegurar la independencia del

Auditor.

Por el año de 1900, en los Estados Unidos de América, el formato más utilizado era el siguiente:

"Hemos examinado los libros y cuentas de la compañía X, S.A. 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".

En 1906, una firma norteamericana de contadores públicos se limitaban a informar, con respecto a una auditoría que habían practicado en la forma siguiente:

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

donde el informa no incluía juicio alguno sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa, aunque se sobre entienda la aprobación de los estados financieros.

En el año de 1917, el Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la Federal Trade Commission, preparó un folleto sobre la auditoría del balance, llamado Métodos Aprobados para la preparación de Balances Generales, publicado por el Federal Reserve Board, constituyendo éste el primer intento para unificar la forma de dictamen. Este dictamen se redactó de la siguiente forma:

"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 Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Compañía X al y el resultado de sus operaciones por el período indicado.

Ya se incluía la opinión profesional sobre la situación financiera del negocio, intentando persuadir a los profesionales a unificar el formato de su dictamen para evitar confusiones al público en general. Este intento de formato de dictamen, no fue seguido ya que muchos contadores formulaban un dictamen más sencillo del que se había recomendado, y otras presentaban un informe listando todos los procedimientos que habían seguido. Además el público

no conocía el plan que había seguido la Federal Reserve Board, así se buscó encauzar unificar el criterio del contador, hacia el público en general.

En el año de 1929, se dió la crisis económica mundial, llagándose a responsabilizar a los propios contadores que auditaban las grandes empresas capitalistas. El Instituto Americano de Contadores, a través de su comisión recomendó modificar la forma de dictamen de auditoría, haciendo constar en él, que los estados financieros habían sido preparados conforme a los métodos de contabilidad empleados normalmente por la empresa.

Para el año de 1934, la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos, dieron a conocer en un folleto titulado "Auditoría de las cuentas de sociedades", la recomendación de la redacción del dictamen, en la siguiente forma:

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

Esta forma de dictamen, ayudo a consolidar el pensamiento de la profesión, en cuanto a la auditoría que debería practicarse, además que presentó las siguientes innovaciones:

- Por primera vez se incluye el estado referente al superávit.
- Confirmación de que el examen está basado en una sola clase de auditoría llevada a cabo mediante pruebas e investigaciones.
- Señalamiento de la revisión de los métodos de contabilidad como factor determinante en la extensión de las pruebas de auditoría, además se dió importancia a la revisión de las cuentas de resultados.
- Aclaración de no haberse practicado una auditoría detallada de las operaciones.

- Se estableció que la declaración que suscribe el auditor es un dictamen y no una certificación.
- Se enuncia en el dictamen, que los estados se presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad aceptados y observados uniformemente en el período revisado.

En el año de 1936, el Instituto Americano de Contadores, publicó el boletín Examen de Estados Financieros. Ya para el año de 1938, se da el caso de Mckesson & Robbins, donde el fraude descubierto en las cuentas de las empresas Mckensson & Robbins en los Estados Unidos de América en diciembre, dió un cambio en los procedimientos de auditoría usados en esa época, así mismo este conjunto de hechos tuvieron una amplia publicidad. Ya para el año de 1939 el Instituto Americano de Contadores, por la trascendencia del caso de Mckensson & Robbins podría tener la confianza depositada por el público, en los dictámenes de contadores públicos, procedió a modificar el boletín Examen de Estados Financieros de 1936, donde por medio de un informe que título *Extensiones de Procedimientos de Auditoría* establecía como obligatorios los procedimientos adicionales para la revisión de inventarios y cuentas por cobrar. Del caso Mckensson & Robbins nacieron las primeras nociones de normas de auditoría, de este caso se declara defectuoso el dictamen de 1934, por no aclarar sí el examen:

- Se había practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y aplicables en las circunstancias,
- Si algunos procedimientos habían sido omitidos aun cuando fueran considerados necesarios para el auditor.

de esta forma, el Instituto Americano procedió a revisar su anterior forma de dictamen, modificándolo, quedando en 1941 de la siguiente forma:

AL CONSEJO ADMINISTRATIVO DE LA COMPAÑIA "X"

"He examinado el balance general de la compañía "Z" al... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año terminado en esa fecha.

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

En mi opinión el Balance General y los Estados de pérdidas y ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos presentan razonablemente la posición financiera de la compañía "Z" al..... y los resultados de sus operaciones por el expresado año, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases análogos a las del año inmediato anterior.

Para este nuevo formato de dictamen, destacan las siguientes características:

- Aparece por primera vez el concepto de Normas de Auditoría generalmente aceptadas.
- Aparece también por primera vez la mención de la revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad indicando la extensión de la auditoría.
- A la frase principio de contabilidad generalmente aceptados, se amplía, diciendo que fue consistente con los del ejercicio anterior.
- Se declara la utilización de todos los procedimientos de auditoría considerados necesarios, previamente se indica que se hicieron las pruebas de los registros y documentos de contabilidad mediante los métodos y con la amplitud que se consideraron necesarios.

Desde marzo de 1944, el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano, da la conveniencia de revisar el dictamen aprobado en 1941, ya que algunas firmas de auditores excluían la mención de que no había afectuado una auditoría detallada de las transacciones, observándose una simplificación en la fraseología empleada siendo más correcta y sin redundancias.

En 1951, aparece el folleto titulado *Codification of Statements on Auditing Procedure*, donde se reúnen los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en el que ala Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores recomienda a sus miembros el uso de una forma de dictamen, cuyo uso se extendió rápidamente, y su redacción es la siguiente:

**AL CONSEJO ADMINISTRATIVO
DE LA COMPAÑIA "X"**

Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X", al y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados y, en consecuencia, incluyó las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, el Balance General y los Estadios de pérdida y ganancias y de variaciones en el de Capital Contable que se anexan reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", al el resultado de sus operaciones y las variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

México, D.F. 19.....

FLORES Y CIA.
ROBERTO DUARTE RUBIO
Contador Público,
Cédula Profesional 177754

De esta forma, podemos decir que el dictamen de 1941 tiene el defecto de no considerar que las normas de auditoría son invariables y siempre aplicables en todo trabajo que se realice, siendo por el contrario, procedimientos de auditoría que sí pueden variarse y aplicarse de acuerdo con las circunstancias. En el dictamen de 1951, se arregla ese defecto, además la mención a la revisión del control interno por redundantes. Así mismo, este formato presenta las siguientes características:

- Reducción al alcance de la auditoría declarando únicamente, que la revisión incluyó pruebas sobre la documentación y los registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en vista de las circunstancias.

- Se eliminó la innecesaria y redundante declaración que no se hizo una auditoría detallada de las operaciones.

1.1.2. ANTECEDENTES EN MEXICO

En nuestro país la evolución del dictamen, en cierta forma ha sido un reflejo del mismo que se ha producido en los Estados Unidos de América, aclarando que los cambios en el dictamen se deben, no a acontecimientos o sucesos, sino más por recomendaciones que el Instituto Americano de Contadores ha proporcionado, en sus diferentes épocas. Esto tomando en cuenta que la auditoría y la contabilidad son técnicas aplicables y de criterio uniforme en todas partes, independientemente del grado de desarrollo de las diferentes naciones, razas, culturas, religión, etc.

Entre las diferentes épocas que vivió nuestro país, desde la etapa prehispánica, se observa entre sus habitantes la importancia del comercio, de los recursos, el intercambio, su control, etc. Ya en la época colonial desde la entrada de Hernán Cortéz, ya se tenía un control sobre los recursos que se extraían de la Nueva España de ese momento.

Ya en el México independiente, el 28 de enero de 1854, se fundó la Escuela de Comercio, por decreto de Santa Ana, y el 15 de julio de 1868, se inauguró y que hasta hace pocos años conocíamos como la Escuela Superior de Comercio y Administración.

El 25 de Mayo de 1907, se efectuó el primer examen profesional de contador, sustentado por el Sr. don Fernando Diez Barroso, y el Instituto de Contadores Públicos ha tomado esa fecha como inicio del ejercicio profesional de la Contaduría Pública en México.

Para mediados de 1917, se constituye la "Asociación de Contadores Titulados" formado por un grupo de Contadores Titulados.

El 6 de Octubre de 1923, se formalizó el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México surgiendo éste, por el éxito y la insuficiencia alcanzada por la "Asociación de Contadores Titulados". Este instituto tiene como principales características: Absoluta dedicación al estudio de problemas profesionales y de la moralidad que exige a sus miembros en el ejercicio de la profesión.

Algunas leyes expedidas en los últimos años exigen la intervención de Contadores Públicos Titulados en ciertas operaciones como la emisión de obligaciones por sociedades anónimas, en el registro de acciones y valores de la Bolsa y en la Comisión Nacional de Valores, en la concesión de créditos bancarios que pase de ciertos límites, etc.

Siguiendo la secuencia cronológica de los hechos, más importantes del dictamen en México, se anuncian las fechas y los acontecimientos sucedidos:

En 1923, se establece la cátedra de Auditoría en la Escuela Superior de Comercio y Administración.

Para 1925, el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México adopta su reglamento de Ética Profesional.

En 1929, se establece la facultad de Comercio y Administración en la Universidad Nacional de México; y la antigua Escuela Superior de Comercio y Administración toma el nombre de Escuela Superior de Ciencias Económicas, Administrativas y Sociales, pasando a depender del Instituto Politécnico Nacional.

Se expide la Ley Reglamentaria del artículo 4o. Constitucional y en ella se establece que la profesión de contadores necesita título profesional para su ejercicio, esto se dió en el año de 1944.

El 30 de diciembre de 1947 se expide la Ley Federal de Ingresos Mercantiles, obligando a los contadores públicos a hacer constar la declaración de dicho impuesto en el artículo 36.

En 1949, se constituye el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., para cumplir con la obligación prevista en la Ley Reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. Constitucionales, relativos al ejercicio de su profesión.

En 1955, se aprueba en asamblea extraordinaria del Instituto de Reglamento de Ética Profesional, por sus miembros el día 12 de septiembre.

Para 1956, se inicia la emisión de los boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría Fiscal Federal y que bajo ciertas circunstancias le dá crédito a los dictámenes de Contadores Públicos en el folleto "*La actividad del contador público como auditor independiente*", se emite un modelo de dictamen bastante completo, sin ser obligatorio; posteriormente el boletín 21 de la Comisión de dicho Instituto, expresa el texto del dictamen cuyo contenido es el siguiente:

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

De la redacción anterior, resalta la responsabilidad que asume el auditor de su trabajo y de su base en normas de auditoría generalmente aceptadas, que son fundamentales en la realización de su examen.

El 18 de enero de 1962, se publica en el diario oficial que los causantes que hubieran sido dictaminados por contadores públicos, ya no serían revisados por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, en materia de I.S.R. por los ejercicios dictaminados.

El 1o. de abril de 1967, entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, y en su artículo 85 se contienen los lineamientos relativos al Dictamen Fiscal.

En junio de 1975, el boletín número 36, fue expuesto a juicio a todos los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., y aprobado en octubre del mismo año, siendo su redacción la siguiente:

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

La Comisión juzgó oportuno presentar a la profesión un nuevo dictamen en el que, se expresan cambios con respecto al dictamen de 1951, estos cambios se enumeran a continuación:

- Se eliminan las referencias expresadas a las normas y procedimientos de auditoría.
- Se eliminan las referencias expresadas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y su aplicación consistente.
- Se elimina el calificativo de "razonable".
- Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

El 11 de septiembre de 1980, se publica en el diario oficial de la federación las reglas para la elaboración y presentación de los estados financieros dictaminados para fines fiscales.

En 1983, entra en vigor el Código Fiscal de la Federación el 1o. de enero, el cual rige hasta la fecha.

El 4 de enero de 1990, se aplica en el Diario Oficial de la Federación diversas modificaciones al Reglamento Interno de la S.H.C.P., siendo una de ellas el cambio de nombre a lo que hasta la fecha se llamó Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal: denominándose en el futuro como Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

El 26 de diciembre de 1990, se publica en el Diario Oficial de la Federación, incorporando al Código Fiscal de la Federación el artículo 31-A que establece que para cierto tipo de personas físicas y morales, por los ejercicios fiscales que terminen a partir del 31 de diciembre de 1990, será obligatorio dictaminarse para fines fiscales sus estados financieros, o quizá la posición patrimonial.

En 1991, se publica en el Diario Oficial de la Federación disposiciones relacionadas con los plazos para la presentación de avisos e informes, tanto para quienes tengan la obligación de dictaminar sus estados financieros, como para quienes deseen hacerlo voluntariamente, así como para las personas que reciben donativos.

Para el año de 1991, se realiza la última modificación de dictamen el cual lo simplifica con más, así la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. emitió su boletín H-01, que tiene como objetivo establecer la forma y contenido del dictamen que debe rendir el auditor al término de su examen practicado de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptados y describir las modificaciones a dicho documento, sino existen salvedades en dicho documento, se expresaría como sigue:

"He examinado los balances generales de la compañía "X", S.A.; al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los estados de resultados de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en la circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en la capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

En 1992, se publicó en el Diario Oficial de la Federación los días 31 de marzo, 13 de abril y 29 de junio, modificaciones al dictamen fiscal, en donde se establecen las reglas generales e instructivo para su presentación en disco magnético flexible y modificaciones al Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Podemos darnos cuenta de la evidente evolución que ha experimentado el dictamen como documento de expresión de opinión por parte del Contador Público, principalmente por la importancia que tiene para los interesados en él, es obvio el interés de buscar la simplificación, ideando la forma de facilitar el trabajo del auditor por una parte, y la de hacer más entendible, veraz y confiable hacia el público en general por otra; pero siempre el dictamen se ha buscado que esté sostenido por bases concretas, firmes, secuenciales. Todo esto da la confianza que en él han depositado las autoridades así como los interesados en él.

1.2. CONCEPTO Y FINALIDAD DE LA AUDITORIA.

Partiendo del concepto de Auditoría según el C.P. Israel Osorio Sánchez, en su libro Auditoría 1; p.23, menciona:

"Es el examen crítico que realiza el 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".

Así mismo podemos afirmar que el objetivo de la Auditoría de Estados Financieros, es el de dar confiabilidad a los Estados Financieros por parte de un Contador Público Independiente, a través de una opinión escrita en un documento llamado "Dictamen".

Podemos concluir que el Contador Público, al cerciorarse de la razonabilidad de los datos asentados en los Estados Financieros culmina su actividad con la entrega de su opinión escrita en el Dictamen.

1.3. REQUISITOS DEL CONTADOR PUBLICO PARA DICTAMINAR.

De acuerdo con lo anterior se desprende un conjunto de requisitos que debe reunir el licenciado en Contaduría para tener la confianza de terceras personas, ya que de ésta forma ellos tendrán la seguridad de contar con una persona profesional, capaz de desarrollar su profesión, estos requisitos son señalados en el libro Auditoría, del C.P. Israel Osorio Sánchez, pp.31 y 32, siendo los siguientes:

A) Conocimientos técnicos en el área de:

- a) Contabilidad
- b) Finanzas
- c) Auditoría
- d) Otras áreas relativas a la formación del Contador Público como matemáticas, administración, derecho, economía, etc.

B) Tener título de Contador Público debidamente reconocidos por el poder Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Educación Pública y de la Dirección General de Profesiones, quien expide la Cédula Profesional.

C) Práctica profesional. Adecuada práctica y experiencia que le permitan realizar la auditoría, en forma eficiente.

D) Cuidado y Diligencia Profesional. El Contador Público al aceptar cualquier trabajo, de antemano, se obliga a desarrollarlo con la más estricta responsabilidad, aplicando toda su destreza, amplitud y capacidad para lograr un trabajo de alta calidad profesional.

E) Independencia Mental. El Contador Público, al realizar la auditoría, debe mantener una actitud independiente en todos los asuntos relativos al desarrollo de su trabajo, con la finalidad de Dictaminar en forma imparcial de acuerdo con el resultado de sus pruebas.

1.4. NORMAS DE AUDITORIA.

La dificultad, presentada para resolver el problema de la calidad del trabajo profesional, en base a procedimientos mínimos de calidad satisfactoria para las personas que dependían de los servicios del contador público independiente.

De esta situación se llegó al convencimiento de que si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para auditoría, sí, en cambio, existen ciertos fundamentos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se le llama "Normas de Auditoría". Las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce como fuente los siguientes dos hechos:

- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales.

Con esta breve referencia, nos enfocaremos a tocar este aspecto importante, que como se mencionó anteriormente buscan dirigir el trabajo de auditoría, hacia la calidad profesional, cuya culminación es la emisión de la opinión o dictamen, que para efectos de tema de nuestra tesis es imprescindible dejar a un lado, de esta forma continuaremos partiendo de su definición según lo expresa el boletín 1010 de Normas y Procedimientos de Auditoría de I.M.C.P., que nos dice:

"Las normas de auditoría son requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Las Normas de Auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales.
- b) Normas de ejecución del trabajo.
- c) Normas de Información.

NORMAS PERSONALES

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

1. Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional: El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

2. Cuidado y Diligencia Profesional: El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

3. Independencia. El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor esta obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado o diligencia adecuados, existen ciertos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

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

2. Estudio y Evaluación del Control Interno: El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

3. Obtención de Evidencia Suficiente y Competente: Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

NORMAS DE INFORMACION

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para presentarles fe a las declaraciones que en ellos aparece sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tiene para el propio auditor, para su cliente, y para los interesados, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las calificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.

ACLARACION DE LA RELACION CON ESTADO O INFORMACION FINACIERA Y EXPRESION DE OPINION.

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

BASE DE OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS.

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

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- c) la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a la anterior, el auditor debe mencionar claramente en que consiste las desviaciones y su efecto cuantitativo sobre los estados financieros.

Es conveniente aclarar, que para que un contador público llamado Auditor, pueda emitir un dictamen sobre la situación financiera de una empresa es necesario que tome en cuenta y cumpla los requisitos mínimos de calidad del trabajo de auditoría, que culmina con el dictamen de estados financieros. Aunque nuestra investigación se enfoca más a las normas de información, es conveniente tomar en cuenta las normas personales y de ejecución del trabajo, porque cumpliéndose con éstas, conforman un trabajo de auditoría de gran calidad profesional y que permiten colocar los ingredientes óptimos para implementar las normas de información (base de nuestra investigación), que cumpliéndose, garantizan la emisión de un dictamen de calidad profesional, ganando así la confianza de los interesados en el mismo. Podemos afirmar que el Auditor como consecuencia de su trabajo, emite una opinión en la que expresa el trabajo desarrollado y las conclusiones a que ha llegado. A esa opinión se le llama DICTAMEN y por su importancia se han establecido las normas que regulan su calidad y conforman la base para su elaboración.

1.5. RESPONSABILIDAD SOCIAL Y LEGAL.

Como se había mencionado el Licenciado en Contaduría, por la importancia que tiene en la emisión de su dictamen ante terceros, este profesional tiene una responsabilidad que el C.P. Israel Osorio Sánchez, en su libro **Auditoría I**, manifiesta, que es una doble responsabilidad social y legal.

RESPONSABILIDAD SOCIAL

El contador público o Licenciado en contaduría como "profesional" siempre debe tener presente que por el puesto que ocupa en la sociedad, sus iniciativas o decisiones o la ausencia de ellas, afectarán siempre a una gran masa anónima, ante la cual es responsable. Es decir, el contador público 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.

RESPONSABILIDAD LEGAL

Existen casos, en que la responsabilidad no es solamente un problema de conciencia, sino que la ley fija y establece responsabilidades concretas, llegando a configurarse delitos.

La auditoría externa como actividad privada del Licenciado en Contaduría, tiene esa característica sobre todo cuando se realiza para efectos fiscales.

CAPITULO PRIMERO. GENERALIDADES

RESUMEN GENERAL

Para una mejor comprensión de los dos primeros temas, a continuación les presentaremos un breve resumen de los puntos de mayor importancia y que fuerón tratados en dichos temas.

1. GENERALIDADES

1. Evolución histórica

1955 - Constitución CONPA/IMCP

1960 - Publicación folleto "La actividad del contador público como auditor independiente, su dictamen y sus responsabilidades".

1964 - Publicación boletín número 21 (CONPA)

1974 - Publicación boletín número 36 (CONPA)

1988 - Publicación boletín H-01 (CONPA)

1991 - Publicación boletín H-01 actualizado (CONPA)

1993 - Publicación del boletín 4010 (CONPA)

2. Normas de Auditoría

- Personales
- Ejecución del trabajo
- De información, opinión (dictamen) = "confianza a los estados financieros" en base a:
 - Principios de Contabilidad
 - Información adecuada y suficiente
 - Excepciones - salvedades (cuantificar).

CAPITULO SEGUNDO:

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

2.1. CONCEPTO

Para poder expresar una definición sobre lo que es dictamen de estados financieros, es necesario partir y entender el concepto de lo que es el dictamen, a través de algunas definiciones, de diferentes fuentes:

Según el Comité de terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos, expresa que el dictamen es:

"Un documento por medio del cual el Contador Público independiente señala brevemente la naturaleza y alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto a los estados financieros".

De acuerdo con la III convención de Contadores Públicos en Hermosillo, Sonora, se expresa que el dictamen:

"Es el texto de la opinión que obtiene el auditor como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica, a la luz de ciertas leyes denominadas principios de contabilidad generalmente aceptados y que permiten dirigir su juicio personal".

Para el Contador Público Victor Manuel Mendivil Escalante, en su libro *Elementos de auditoría*, dice:

"El dictamen es, la opinión del Contador público, sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos".

El Contador Público Israel Osorio Sánchez, en su libro *Auditoría I*, define así:

"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".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría, define así al dictamen :

"El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativa a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate".

Podemos concluir que el dictamen de los estados financieros, en base con lo antes dicho:

"Es el documento formal en donde se expresa la opinión del Contador Público, la cual esta basada en los Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, buscando como puntos fundamentales la razonabilidad y confiabilidad de los estados financieros del que haya solicitado la prestación del servicio".

2.2. IMPORTANCIA Y FINALIDAD

IMPORTANCIA DEL DICTAMEN

De acuerdo al boletín 4010 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.) se establece que:

"La importancia del dictamen en la practica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que lo origina".

Del señalamiento anterior, que emite este boletín, sobre la importancia del dictamen, desprendemos algunos aspectos a considerar y que enunciaremos a continuación:

- Que el dictamen es el producto del trabajo realizado por el Contador Público que practicó la auditoría. De esta manera se determina que contrae considerable responsabilidad con sus clientes, con su profesión y consigo mismo; y esta responsabilidad nace de la importancia que los clientes le conceden a su opinión.
- Garantiza confianza y significado a los datos mostrados en los estados financieros, además que la ley ha dispuesto que sólo sea emitido por Contadores Públicos independientes realizando la importancia del dictamen mismo.
- Tiene trascendental importancia el dictamen, porque significa la culminación de la actuación del profesional en el examen de los estados financieros.

- Además la opinión deberá ser imparcial por parte del Contador Público, ya que su uso y destino podrá tener cualquier camino en su función como dictamen.

En base a lo expresado en el boletín 4010 nos damos cuenta que detrás del dictamen emitido, existe un gran trabajo realizado, deduciendo que el dictamen es el reflejo y sustenta dicho trabajo, enfocado hacia el público en general, el cual le permitirá analizar la situación en que se encuentre la empresa, sobre la que se tomará decisiones.

FINALIDAD DEL DICTAMEN.

En base a lo expresado en el boletín 4010, de Normas y Procedimientos de Auditoría, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, señala lo siguiente:

"La finalidad del dictamen, es expresar una opinión profesional independiente respecto a sí dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de la operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad.

La opinión del auditor, es dar credibilidad a los estados financieros mencionados, ya que éstos se presentan de acuerdo con principios de contabilidad, así como, el que el dictamen es expresado por un auditor independiente a la empresa, y esta controlado por las normas de auditoría, buscando la calidad profesional del trabajo del auditor".

2.3. CONTENIDO Y ELEMENTOS DEL DICTAMEN

De acuerdo con el Contador Público Victor Manuel Mendivil Escalante, en su libro "Elementos de Auditoría", p.p. 125, expresa: "Esa opinión o dictamen podría redactarse en la forma y estilo que cada quien tuviera para hacerlo; no obstante, con el fin de uniformar hasta donde sea posible esa expresión; la profesión ha adoptado una forma de redacción más o menos rígida en la que resumen claramente tres ideas fundamentales: 1o. Identificación de los estados financieros a que se refiere el dictamen; 2o. trabajo realizado en su revisión, y 3o. opinión profesional".

Así el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.), en su boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría, señala una forma de expresar el dictamen:

"He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19.. y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

Con el fin de asegurar uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, únicamente debe utilizarse el modelo antes mencionado.

De esta forma los interesados en la información financiera, se han acostumbrado a leer dictámenes en la misma forma y terminología, con el fin de que ellos identifiquen inmediatamente cualquier desviación o alteración, donde el Contador Público deberá explicar claramente los motivos de la alteración o desviación.

ELEMENTOS DEL DICTAMEN

Inicialmente presentaremos el modelo del dictamen, que se muestra a continuación:

BALDOMERO VIVERO CRUZ
CONTADOR PUBLICO

A LOS ACCIONISTAS DE
CIA. "X", S.A.

He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.., los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, la variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

FIRMA

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

Ahora, para efectos del desarrollo de nuestra tesis, dividimos al dictamen anteriormente presentado, en los siguientes elementos:

- A) Membrete.
- B) A quien, o quienes se dirige el dictamen.
- C) Párrafo del alcance.
- D) Párrafo de la opinión.
- E) Firma.
- F) Lugar y fecha.

A) MEMBRETE

Se forma por el nombre del Contador Público que emite su opinión sobre los estados financieros examinados, o membrete de la asociación profesional a la que pertenezca, si es que está asociado.

Pero al dictaminarse para efectos fiscales, resulta más adecuado membretar el dictamen con el nombre del auditor, adquiriendo así una responsabilidad individual.

En el modelo del dictamen que presentamos, el nombre de Baldomero Vivero Cruz, resulta ser el membrete del informe.

B) A QUIEN, O A QUIENES SE DIRIGE EL DICTAMEN.

Realmente debe dirigirse al público en general o a quienes corresponda, pero normalmente se acostumbra dirigirlo a quien o a quienes contratan los servicios del contador público, siendo éstos:

- 1.- Cia. "X", S.A.
- 2.- A los accionistas de Cia. "X", S.A.
- 3.- Al consejo de administración de la Cia. "X", S.A.
- 4.- Etc.

Basados en nuestro modelo de dictamen, mostramos que el dictamen se dirige, A LOS ACCIONISTAS DE LA CIA. "X", S.A., pero como se mencionó anteriormente varía a quien se dirige.

C) PÁRRAFO DEL ALCANCE

En el párrafo del alcance o identificación, se especifican claramente los estados financieros a que se refiere y se señala el alcance del trabajo efectuado. Esto lo podemos apreciar en el conjunto de frases que conforman el párrafo del alcance, mostrando el modelo de dictamen presentado, donde su redacción es la siguiente:

**BALDOMERO VIVERO CRUZ
CONTADOR PUBLICO**

**A LOS ACCIONISTAS DE
CIA. "X", S.A.**

He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.., los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Analizando directamente las frases del párrafo del alcance citado, tenemos que:

" He o hemos examinado ... "

El código de ética profesional, advierte al contador público, no expresar ninguna opinión profesional sin haber practicado un examen adecuado.

"...los balances generales de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19... y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas..."

El contador público esta precisando que estados financieros ha examinado para limitar la responsabilidad profesional a dichos estados.

"...Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía..."

Esta frase señala que los datos expresados en los estados financieros y entregados al auditor, son responsabilidad total de la administración de la compañía.

"...Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y ..."

Esta frase constituye una garantía, que el Contador Público otorga a los usuarios de la información financiera, que el trabajo realizado cumple con los requisitos mínimos de calidad profesional.

"...en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría...."

Con esta afirmación el Contador Público está demostrando que quedó ampliamente satisfecho de haber obtenido la evidencia suficiente y competente.

"....que consideré necesarios en la circunstancias"

Esta frase nos indica que no obstante la rigidez de las normas de auditoría, el auditor puede y debe poner en juego su criterio personal.

D) PARRAFO DE LA OPINION

El párrafo de la opinión o segundo párrafo queda comprendido en el modelo del dictamen que propusimos inicialmente, y que presentamos su ubicación dentro del mismo:

**BALDOMERO VIVERO CRUZ
CONTADOR PUBLICO**

**A LOS ACCIONISTAS DE
CIA."X", S.A.**

He examinado los balances generales de la Compañía necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, la variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

De esta forma nos enfocamos a analizar su contenido, que a la letra dice:

"En mi opinión los estados financieros antes mencionados, presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas...."

En este párrafo queda expresada la opinión profesional respecto a los estados financieros; comprometiéndose por la razonabilidad que presenta la situación financiera y los resultados de la entidad auditada. Para emitir esa opinión, el Contador Público, de antemano realizó el trabajo de auditoría, basado en técnicas específicas que la profesión le exige.

"...de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

En este párrafo, manifiesta el Contador Público, si la entidad cumplió, con los principios de contabilidad que la profesión tiene como aceptables, definiendo y limitando el campo de acción de éste.

E) FIRMA

Con su firma, el Contador Público esta aceptando íntegramente la responsabilidad de las declaraciones especificadas en el dictamen, la firma se manifiesta gráficamente después del párrafo de la opinión, como se muestra en el modelo del dictamen.

F) LUGAR Y FECHA

El día en que el Contador Público abandona las oficinas del cliente, es el mismo que debe llevar el dictamen, indicando el lugar. Y ésto podemos apreciar en el modelo del dictamen el lugar y fecha se señala en la parte inferior o al final del mencionado informe.

4.- INTERESADOS EN EL DICTAMEN

El Contador Público, entregará su dictamen a aquellas personas interesadas en él, con el fin de tomar decisiones. Estas pueden ser las siguientes:

- A) **LOS DUEÑOS, SOCIOS O ACCIONISTAS.** Para ratificar la confiabilidad de las cifras sobre las que apoyarán sus decisiones y juzgarán la productividad y solidez financiera del negocio.
- B) **INVERSIONISTAS (futuros accionistas o acreedores).** Porque de esta manera pueden concluir con mayor confianza la estabilidad económica que grantice su inversión y la productividad que asegure un rendimiento adecuado.
- C) **GOBIERNO FEDERAL.** Para avalar la buena fe del causante en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el gobierno pueda confiar en que percibió la parte que legalmente le corresponde, así como la obtención de datos para fines estadísticos y para planeación económica del país.
- D) **EMPLEADOS Y OBREROS.** Porque la imparcialidad del Contador Público al emitir su dictamen les asegura la corrección en la determinación de la participación de las utilidades, a que tienen derecho.
- E) **EL CONSEJO ADMINISTRATIVO.** Para garantizar la correcta administración de la entidad de acuerdo con sus estatutos.
- F) **LOS COMISARIOS.** Para vigilar la administración de la entidad.

G) LOS PROVEEDORES. Para determinar y vigilar constantemente el límite de crédito.

H) LOS DIRECTIVOS Y FUNCIONARIOS. Para comparar lo real con lo planeado y tomar decisiones correctas.

I) LA BANCA. Para determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago, así como, obtener la seguridad y garantía de los créditos de acuerdo con la productividad de la entidad.

Así podemos determinar que las personas interesadas en el dictamen, pueden estar dentro o fuera de la empresa de que se trate de acuerdo a las relaciones que guarden con ella, y estas conforman la gran responsabilidad profesional que tiene el Contador Público.

CAPITULO SEGUNDO. DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS

RESUMEN

1. Dictamen (Boletín 4010).

& Definición.

- * Documento formal que suscribe el contador público.
- * Conforme a Normas de auditoría.
- * Relativo a naturaleza, alcance y resultados del exámen sobre los estados financieros.
- * Es lo único que el público ve de su trabajo.

& Uniformidad

- * Contenido.
- * Desviaciones.
- * Párrafo de énfasis.

& Objetivo

- * El objetivo del examen a los estados financieros es emitir una opinión profesional **INDEPENDIENTE** sobre la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de acuerdo con principios de contabilidad....Dictamen.

2. Pronunciamiento general al dictamen de estados financieros.

& Identificación de los estados financieros.

- Balance general.
- Estados de resultados.
- Estados de variaciones en el capital contable.
- Estados de cambios en la situación financiera.
- Notas a los estados financieros (responsabilidad directa y exclusiva de la entidad).

& A quien debe dirigirse el dictamen.

- Accionistas.
- A quien haya contratado al auditor.

& Redacción y firma del dictamen.

- Individual.

He examinado.....; En mi opinión.....

Nombre y firma del profesional.

- Plural.

Hemos examinado.....; En nuestra opinión.....

Nombre de la firma de contadores públicos.

Nombre y firma del profesional que representa a la firma.

& Fecha del dictamen.

- Al concluir la auditoria (al retirarse de las oficinas de la entidad).

3. Elementos básicos del dictamen.

& A quien va dirigido.

& Párrafo del alcance.

- Identificación de los estados financieros.

- Como se realizó el trabajo (alcance del trabajo y responsabilidad asumida).

- Responsabilidad de la administración.

& Párrafo intermedio.

- Salvedad.

- Enfasis.

& Párrafo de la opinión.

& Fecha.

& Firma.

CAPITULO TERCERO

CLASIFICACION DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

I. SIN SALVEDAD

1. SIN SALVEDAD O LIMPIO

II. CON SALVEDAD

1. CON SALVEDAD.

2. NEGATIVO.

3. ABSTENCION DE OPINION.

III. OTROS PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN

1. CON PARRAFO DE ENFASIS.

1.1 MENCION DE UN ASUNTO IMPORTANTE EN EL DICTAMEN

1.1.1. CONTINGENCIAS NO CUANTIFICABLES

1.1.2. CONTINGENCIAS CUANTIFICABLES

1.1.3. CAMBIOS EN LA APLICACION DE PGCA

1.1.4. AJUSTE A RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES POR COSECCION DE ERRORES.

1.1.5. OTROS ASUNTOS: PARTES RELACIONADAS, EMPRESAS EN ETAPA PREOPERATIVA, LIQUIDACIONES FUSIONES, ESCISIONES, ETC.

1.2 DICTAMEN SOBRE EL BALANCE GENERAL.

1.3 EVENTOS POSTERIORES A LA FECHA DEL DICTAMEN

CAPITULO TERCERO

CLASIFICACION DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

INTRODUCCION.

En este capítulo se van a describir y presentar ejemplos de aquellos casos en que es necesario modificar el dictamen, ya sea por la inclusión de algunas salvedades o por la necesidad que se presenta de expresar una opinión negativa o de abstenerse de opinar, es por esta razón que antes de entrar en materia, es necesario conocer y entender ciertos conceptos, conocidos también como Pronunciamientos Relativos a los tipos de Dictamen, los cuales ayudan a comprender mejor el trabajo de la auditoría y por supuesto el contenido del dictamen, ya que son palabras claves de gran importancia y que son utilizadas con frecuencia en el desarrollo de la auditoría y sirven como punto de partida fundamental para determinar el tipo de dictamen y estas son: "Error" y la "Irregularidad".

A fin de que podamos delimitar con precisión el significado de estos vocablos nos enfocaremos con en el boletín 3070 de Normas y Procedimientos de Auditoría en el cual los define de la siguiente manera:

"Error" Este término se refiere a fallas involuntarias en la información financiera y estos pueden ser:

- a) Errores aritméticos. Los cometidos por empleados, contadores, respecto a los registros e información contable.
- b) Equivocaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.
- c) Mala interpretación o falta de criterio del empleado, funcionario o encargado de hechos existentes a la fecha en que se preparan los estados financieros.

"Irregularidad". Esta palabra designa distorsiones intencionales en la información financiera que son provocados por cualquier persona o personas que pueden ser miembros de la administración, empleados o terceras personas.

Veamos a continuación algunos ejemplos:

- a) Manipulación, alteración o falsificación de los registros contables o de la documentación que hace engañosa la información de los estados financieros.

- b) Malversación de activos.
- c) Omitir registros, documentos o hechos que contengan información significativa.
- d) Registrar transacciones engañosas o ficticias.
- e) Aplicar incorrectamente los principios de contabilidad.

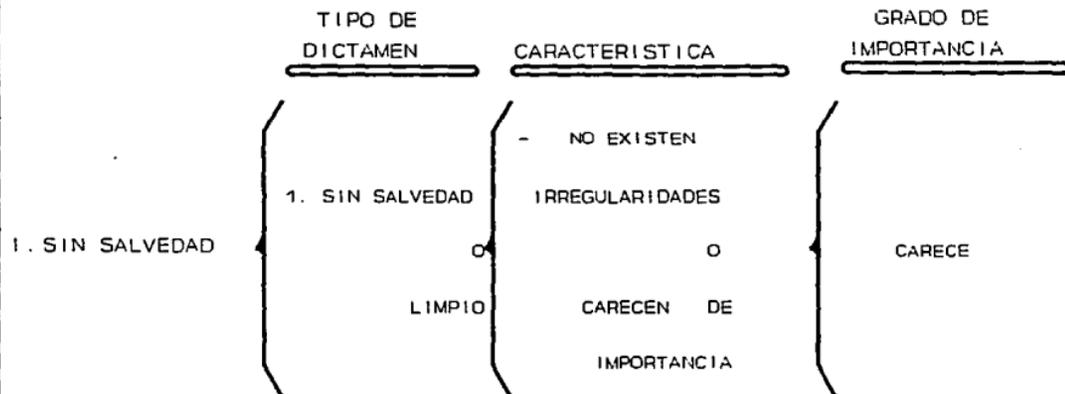
Ahora bien, otro concepto de gran relevancia que se debe considerar dentro del marco de los pronunciamientos de es la "importancia relativa" que en base al boletín 3030 de las Normas y Procedimientos de Auditoría la podemos definir de la siguiente manera:

"Importancia relativa". Es la que representa el importe acumulado de los errores y desviaciones de los principios de contabilidad, que podrían contener los estados financieros, sin que a juicio del auditor y a la luz de las circunstancias existentes, sea probable que se afecte el juicio o decisión de las personas que confían en la información de los estados financieros.

Con lo anterior podemos concluir a muy criterio nuestro que la importancia relativa es el grado de certeza de parte del auditor de poder determinar el aspecto cualitativo y cuantitativo de una partida, de un rubro o de un hecho, o de una parte de la información financiera en relación a los estados financieros tomados en conjunto, y con esto tener la base suficiente de poder relevar y juzgar los errores y desviaciones que puedan existir a los principios de contabilidad.

De acuerdo a lo anterior, el auditor es el que establece el límite de la importancia relativa basados únicamente en su criterio y juicio profesional, tomando siempre en cuenta las necesidades o expectativas de usuario normal y razonable de los estados financieros auditados.

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS SIN SALVEDADES



I. SIN SALVEDAD

Para poder empezar a hablar sobre el primer tipo de dictamen, es necesario destacar el término de "salvedad", ya que está ayudara a poder clasificar de una manera más precisa las opiniones o informes que expresan los Contadores Públicos sobre los estados financieros de las empresas.

Por lo que se manifiesto anteriormente, el diccionario de contabilidad, Siglo Nuevo Editores, S.A., nos define a la salvedad como *"Es la excepción parcial sobre alguna de las afirmaciones que el Contador Público hace en el dictamen de auditoria, generalmente referida a un desacuerdo o duda con relación a una partida contabilizada"*.

Analizando la definición llegamos a la siguiente afirmación de que la salvedad son todas aquellas irregularidades o errores y que puede ser de gran, poca importancia o carecer de ella, de acuerdo al examen realizado a los estados financieros y al criterio de auditor.

1. Sin salvedad o dictamen limpio

- a) Generalidades.
- b) Características.
- c) Concepto.
- d) Obligatoriedad.
- e) Modelo.
- f) Ejemplo.

a) Generalidades

Si durante un examen realizado a unos estados financieros el Contador Público determina al término de su revisión, irregularidades de poca importancia o que no existen estas, el auditor debe emitir un dictamen limpio o sin salvedades. Esto se puede apreciar en cuadro sinóptico anterior.

b) Características.

Los puntos esenciales para determinar o emitir este tipo de dictamen son:

- Que en el desarrollo del trabajo de auditoria no se encuentren irregularidades.
- En caso de existir irregularidades, que estas sean de poca importancia.
- Que no existan o en caso de existir excepciones que sean de importancia relativa mínima.

- Que el auditor para emitir este tipo de dictamen haya realizado y aplicado todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

c) Concepto.

De acuerdo con lo que se ha venido desarrollando podemos decir que el dictamen sin salvedades es *"el documento formal que suscribe o emite el contador público conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultado de su examen realizado a los estados financieros de la entidad de que se trate, sin que estos presenten errores o irregularidades y en caso de que estas presenten errores o irregularidades y en caso de que estas existieran tendrían que ser de poca importancia relativa"*.

d) Obligatoriedad en su uso.

Con el fin de asegurar uniformidad entre todos los auditores al emitir sus opiniones y evitar confusiones entre los usuarios de los estados financieros, únicamente deberá de utilizarse el modelo que a continuación se señala.

e) Modelo.

De acuerdo con lo que nos expresa el boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría, el informe que se debe emitir sobre los estados financieros que carecen de irregularidades o errores será el siguiente:

- Para un ejercicio.

"He examinado el balance general de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. 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 otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

- Para dos ejercicios.

"He examinado los balances generales de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

f) Ejemplo.

- A) Caso. Debido a las limitaciones en el alcance del examen, no se pudo presenciar la toma física de los inventarios de la compañía Barley, S.A. de C.V., debido a que nuestro nombramiento fué posterior a la fecha del ejercicio de 1992, sin embargo nos satisfacimos de su corrección de dichos inventarios por otros medios. Nuestro examen abarco todos los estados financieros.
- B) Análisis 1.- Tipo de dictamen: Sin salvedades.
2.- Razón: A pesar de existir limitaciones en el alcance del examen, esté se satisfiso por otros procedimientos.
- C) Redacción del informe o dictamen:

"He examinado el balance general de la compañía Barley,S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que termino en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas y, en consecuencia , incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoria que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Barley,S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 , y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que termino en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS CON SALVEDADES

	<u>TIPO DE DICTAMEN</u>	<u>CARACTERISTICA</u>	<u>GRADO DE IMPORTANCIA</u>
I. CON SALVEDAD	1. CON SALVEDAD	<ul style="list-style-type: none"> - POR VIOLACION A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. - POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE. 	<ul style="list-style-type: none"> CIERTA CIERTA
	2. NEGATIVO	<ul style="list-style-type: none"> - VIOLACIONES A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. 	<ul style="list-style-type: none"> MUY IMPORTANTE
	3. ABSTENCION DE OPINION	<ul style="list-style-type: none"> - LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL DICTAMEN 	<ul style="list-style-type: none"> MUY IMPORTANTE

II. CON SALVEDAD

En algunos casos nos encontramos, en la imposibilidad de poder emitir un dictamen sin salvedades, debido a que durante el desarrollo de nuestro examen a los estados financieros, detectamos la existencia de desviaciones, errores o irregularidades, conocidas como salvedades, que de acuerdo al grado de la importancia que estas pueden tener van a dar origen a la formulación de cualquiera de tres tipos de dictamen con salvedad, negativo y abstención de opinión, y para determinar con mayor certeza en que caso concreto se va emitir cada uno de ellos, es necesario saber y entender el significado y clasificación de la salvedad, pudiéndolos apreciar en el cuadro sinóptico anterior.

El concepto de salvedad fué tratado en el punto anterior, por lo que nos concretaremos a describir su clasificación, de la siguiente manera:

- a) Por violación a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- b) Por limitaciones en el alcance del examen realizado.

Hay que aclarar que estas desviaciones o limitaciones deben ser de cierta o gran importancia.

- a) Las salvedades por violación a los principios de contabilidad generalmente aceptados, existen cuando durante el desarrollo del trabajo de auditoria se detectan irregularidades y/o errores que no cumplen con los conceptos básicos que delimitan la actuación e identificación de la información financiera del ente económico y que de acuerdo a su mayor o menor grado de importancia, el auditor podrá expresar un dictamen con salvedad o bien un dictamen negativo.

Para que esto quede más claro y entendible veremos lo que nos expresa el boletín 4010 de las Normas y Procedimientos de Auditoria, que nos dice:

"Desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad"

"Los principios de contabilidad son 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."

Cuando existen desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el auditor deberá identificar en forma precisa en qué consisten esas desviaciones, cuantificar su efecto en los estados financieros y consignar la repercusión en su dictamen.

Sí en una nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones a los principios de contabilidad, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota.

Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad, el auditor deberá de emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedad o un dictamen negativo".

- b) Las salvedades por limitaciones en el alcance del examen existen cuando, el auditor en el desarrollo de su trabajo encuentra limitaciones para el desempeño del mismo, el cual es por razones ajenas al auditor o por ciertas características operativas de la entidad, o por limitaciones impuestas por la administración de la entidad, lo cual impide que se apliquen todos los procedimientos de auditoría que se consideren necesarios. Todas estas situaciones mencionadas representan limitaciones en el alcance del examen, por lo que es necesario tener el criterio profesional para poder evaluar todas estas restricciones y determinar su grado de importancia para poder tener las bases para expresar un dictamen con salvedad o un dictamen con abstención de opinión.

Para poder darnos un panorama más amplio sobre este hecho, el boletín 4010 de las Normas y Procedimientos de Auditorías señala lo siguiente:

"Limitaciones en el alcance del examen practicando"

"Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedad al alcance, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

En ocasiones, por razones ajenas al auditor o por ciertas características antes mencionadas no pueden aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios.

Las situaciones mencionadas anteriormente representan limitaciones en el alcance del examen practicado, por lo que el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas situaciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según la gravedad y naturaleza de las restricciones.

Cuando se presentan limitaciones en el alcance del examen, se deberá describir en un párrafo por separado dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones".

1. Dictamen con salvedad.

A) POR DESVIACIONES PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS (P.C.G.A.)

- a) Generalidades.
- b) Características.
- c) Concepto.
- d) Obligatoriedad.
- e) Modelo.
- f) Ejemplo.

B) POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN.

- a) Generalidades.
- b) Características.
- e) Modelo.
- f) Ejemplo.

C) DICTAMEN POR COMBINACIÓN DE VARIAS SALVEDADEES.

- a) Generalidades.
- e) Modelo
- f) Ejemplo.

A) POR DESVIACIONES A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

- a) Generalidades.

Este tipo de dictamen se usa cuando la salvedad o las salvedades tienen cierta importancia, relativamente considerable aunque no al grado de verse el auditor en la necesidad de emitir un dictamen con opinión negativa.

Es por ello que cuando en el desarrollo del trabajo del auditor, esté encuentre irregularidades o errores de cierta repercusión en los estados financieros, pero de considerable importancia relativa, el auditor deberá emitir una opinión con salvedad.

De acuerdo con lo antes dicho, el Auditor, deberá de identificar de forma clara y precisa todas las desviaciones que pudiese haberse encontrado y además cuantificar su efecto en los estados financieros y mostrar todas las repercusiones en el dictamen.

b) Características.

Los puntos que se deberán considerar para emitir estos tipo de dictamen con salvedad son:

- Que en el desarrollo del trabajo de auditoria se hallan encontrado irregularidades de cierta importancia relativa respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Que el auditor para tener la certeza de poder emitir este tipo de dictamen haya realizado y aplicado los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.
- Que los errores o irregularidades que se hallan encontrado estén bien detectados, soportados y aclarados por el auditor.

c) Concepto.

La siguiente definición será la misma para los tres tipos de dictamen que se están tratando en este apartado, por lo cual se dice:

"Es el documento formal que emite el Contador Público conforme a las normas de su profesión respecto a la naturaleza, alcance y resultados del trabajo realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate, presentando todas las salvedades de importancia relativa (errores o irregularidades) directamente sobre los estados financieros en su conjunto y que pueden ser por violaciones a los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance del examen o bien por la combinación de ambas".

d) Obligatoriedad.

Cuando el auditor exprese un dictamen con salvedades por desviaciones a Principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance deberá expresar todas las razones de importancia que las originaron dentro del cuerpo del dictamen, y esto lo llevará acabo de la siguiente manera:

- En salvedades por violaciones a Principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - Dentro del párrafo del alcance no expresará ninguna salvedad quedara exactamente igual.
 - Se le agregara uno más párrafos al cuerpo del dictamen, el cual o cuales se pondrán abajo del párrafo del alcance y arriba del párrafo de la opinión, de acuerdo al número de salvedades que se lleguen a encontrar y, donde en estos párrafos se deberá explicar todas las razones de importancia que la originaron.
 - En el párrafo referente a la opinión se deberá indicar inmediatamente después de la expresión "En mi opinión,", la frase "excepto por..." describiéndose seguidamente los efectos netos de las salvedades considerando el I.S.R. y P.T.U., posteriormente se hara mención o referencia a dichos párrafos con la siguiente frase "como se describe en el párrafo anterior...", después se acompleta la opinión expresando lo siguiente "los estados financieros antes mencionados..... generalmente aceptados".
- En salvedades por limitaciones en el alcance del examen.
 - Dentro del primer párrafo del alcance, después de la expresión "...procedimientos que considere necesarios en las circunstancias", se pondrá la siguiente frase "...excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente".
 - Ahora bien para el o los siguientes párrafos se describirá la naturaleza de dichas limitaciones al alcance del examen.
 - Después de la frase "En mi opinión...." se insertará la siguiente frase "... excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera...", a continuación se describen los efectos netos de las salvedades y se concluye este párrafo con la frase "...según se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros Principios de contabilidad generalmente aceptados".

Para que estas obligaciones queden más claras posteriormente se darán modelos de estos dos diferentes tipos de dictamen.

c) Modelo.

El siguiente modelo es de dictamen con salvedades por violaciones a Principios de contabilidad generalmente aceptado, por dos ejercicios.

"He examinado los balances generales de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Motivo que origina la salvedad y su efecto en los estados financieros. PARRAFO DE SALVEDAD.

(En caso de referirse a una nota a los estados financieros en el cual se detalle la salvedad se abreviara la redacción. La nota a los estados financieros no suple la salvedad, solo abrevia la redacción, cuando las salvedades no puedan cuantificarse razonablemente se deberá indicar).

En mi opinión, excepto por, que se señala en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

f) Ejemplo.

A) Caso La empresa de Tejidos, S.A., no registro la depreciación de la maquinaria resultando con ello, un exceso en el valor de la maquinaria de N\$ 5,000.00, valor total del activo es de N\$ 80,000.00. Se realiza la auditoría de los estados financieros en su conjunto por el período de 1992.

B) Análisis 1.- Tipo de dictamen: Con salvedad a los P.C.G.A.

2.- Razón: Violación a los P.C.G.A., por no registrar la depreciación correspondiente a la maquinaria.

3.- Consideración:

Valor de la maquinaria: N\$ 50,000.00

I.S.R. - 35 % 45% * 0.45

P.T.U. - 10 % -----

N\$ 22,500.00

Valor excedido de maquinaria
después de su efecto neto en I.S.R.
y P.T.U.

Valor de la maquinaria	
después de la depreciación:	N\$ 45,000.00
I.S.R. - 35 %	45% * 0.45
P.T.U. - 10 %	-----
	N\$ 22,500.00
	Valor real de la maquinaria después
	de su efecto en I.S.R. y P.T.U.
N\$ 22,500.00	
- 18,275.00	

N\$ 4,225.00	Valor excedido en el resultado del ejercicio
	por efecto neto del I.S.R. y P.T.U.

C) Redacción del informe o dictamen:

"He examinado el balance general de la compañía Tejidos,S.A., al 31 de diciembre de 1992 y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que termino en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoria generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoria que consideré necesarios en las circunstancias.

La compañía no registro la depreciación correspondiente a su maquinaria por el año de 1992, por lo que está se encuentra excedida en N\$5,000.00, así como en el resultado del ejercicio por N\$ 4,225.00, después de su efecto neto en el Impuesto Sobre la Renta y en Participación de los trabajadores en las utilidades.

En mi opinión, excepto por la falta de registro de la depreciación, como se señala en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Tejidos,S.A., al 31 de diciembre de 1992 , y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que termino en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

B) POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN.

a) Generalidades.

Esté tipo de dictamen se usa cuando la salvedad o salvedades tienen cierta importancia relativa, pero referentes a limitaciones en el alcance de su trabajo del auditor. Para que el auditor pueda emitir este tipo de dictamen debió de haberse encontrado en el transcurso de su trabajo con limitaciones de consideración para llevarlo a cabo.

b) Características.

Los aspectos a considerar en este tipo de dictamen son:

- Que en el desempeño del examen realizado, se hallan encontrado limitaciones que impidieron la satisfacción de ciertas pruebas de cierta importancia.
- Que para asegurarse de estas limitaciones con que se halla encontrado el auditor, debió de haber realizado y aplicado los procedimientos de auditoría que considero necesarios en las circunstancias.
- Siempre el auditor deberá describir la naturaleza de dichas limitaciones.

Por lo que respecta al concepto y su obligatoriedad ya fueron descritos anteriormente, por lo que a continuación se presentara el siguiente modelo.

c) Modelo

Para dejar con mayor claridad lo que se a venido desarrollando respecto a este tipo de dictamen a continuación se presentara el siguiente modelo:

"He examinado los balances generales de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

Motivo que origina la salvedad. (Si las salvedades no pueden cuantificarse, así deberá indicarse en el dictamen)

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera..., según se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

f) Ejemplo.

- A) Caso: Por limitaciones en el alcance del examen no se pudieron presenciar la toma física de los inventarios, de la compañía Xanax, S.A. de C.V., porque nuestro nombramiento fué posterior a la fecha del ejercicio y tampoco nos fué posible satisfacernos por otros medios. El valor de los inventarios es de N\$ 10,000.00 equivalente al 10% del activo total. El examen se efectuó a los estados financieros en su conjunto, por el año de 1992.
- B) Análisis: 1.- Tipo de dictamen: Con salvedad por limitación en el alcance del examen.
2.- Razón: Debido a la falta de poder presenciar la toma física de los inventarios de la compañía se determina una limitación de cierta importancia en el alcance del examen.
- C) Redacción:

"He examinado el balance general de la compañía Xanax, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía Xanax S.A. de C.V., en fecha posterior al cierre del ejercicio, no observe los inventarios físicos, ni pude satisfacerme por otros medios de la corrección o corroboración de su importe que asciende a N\$ 10,000.00 y que viene representando el 10% del activo total.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado, si hubiera, podido presenciar la toma física de los inventarios, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Xanax, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

C) DICTAMEN POR COMBINACIÓN DE VARIAS SALVEDADES.

a) Generalidades.

En algunos casos, como resultado del examen practicado, el auditor determina que existe la necesidad de emitir un dictamen que incluya dos o más salvedades, inclusive que las mismas se refieran tanto a desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad, como a limitaciones en el alcance de su examen.

e) Modelo.

Para una mejor comprensión de lo antes expuesto se dará a continuación un modelo de dicho dictamen.

"He examinado los balances generales de la compañía _____, al ____ de _____ de 19__ y 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo 1 siguiente:

- 1.- No me fué posible obtener los estados financieros dictaminados que soportan la valuación de la inversión en acciones de una empresa asociada, por un importe de N\$XXXXXX y N\$XXXXXX, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ respectivamente, así como la participación en la utilidad de la misma que se muestra en el estado de resultados por \$XXXXXX y \$XXXXXX. Asimismo, no fué posible satisfacerme de estos importantes través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría.
- 2.- La compañía ha excluido del rubro de inmuebles, maquinaria y equipo, así como de su pasivos, en los balances generales adjuntos, ciertas obligaciones bajo contratos de arrendamiento financiero, las cuales deben capitalizarse y actualizarse de conformidad con Principios de contabilidad generalmente aceptados. De haberse capitalizado y actualizado dichas obligaciones, se aumentarían los inmuebles, maquinaria y equipo en N\$XXXX en 1992 y N\$XXXX en 19__ y 19__ en N\$XXXX, el exceso en la actualización del capital en N\$XXXX en 19__ y N\$XXXX en 19__, las utilidades acumuladas en N\$XXXX en 19__ y N\$XXXX en 19__ y la utilidad neta en N\$XXXX en 19__ y 19__ en N\$XXXX.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haberse determinado si hubiera podido obtener los estados financieros dictaminados de la compañía asociada, según se menciona en el párrafo 1 anterior y excepto por los efectos de no capitalización y actualización las obligaciones bajo contratos de arrendamiento financiero, según se explica en el párrafo 2 anterior, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

f) Ejemplo.

A) Caso:

En la compañía I.M.R., S.A. al llevarse a cabo la auditoría no se pudieron presenciar la toma física de los inventarios porque nuestro nombramiento fué posterior a la fecha del ejercicio y tampoco nos fué posible satisfacernos por otros medios, dicha importancia de los inventarios es tal que origina una salvedad de N\$10,000.00 que equivalen

al 10% del activo total, así también se encontró que el impuesto al activo por N\$691.00 en exceso al I.S.R., fué registrado en gastos por amortizar, la compañía obtuvo como resultado del ejercicio un importe de N\$5,000.00.

B) Análisis: 1.- Tipo de dictamen: Con salvedad a P.C.G.A. por limitación en el alcance del examen.

2.- Razón: Violación a P.C.G.A., por mal registro del I.S.R.

Limitaciones en el alcance, por no presenciar la toma física del inventario.

3.- Salvedad en los párrafos del:

- Alcance
- Intermedio
- Opinión.

C) Redacción:

"He examinado el balance general de la compañía I.M.R.,S.A., al 30 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que termino en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoria generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoria que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo 1 siguiente:

- 1.- Debido a que fui contratado como auditor de la compañía I.M.R.,S.A., en fecha posterior al cierre del ejercicio no observé los inventarios físicos, ni pude satisfacerme por otros procedimientos de auditoria, de la corrección de su importe, así como del costo de ventas del ejercicio.
- 2.- La compañía I.M.R.,S.A., causo impuesto al activo por N\$691.00, en el exceso al I.S.R.. Este importe fué registrado en gastos de amortización, el debió de haberse cargado a los resultados del ejercicio, por lo que esté se encuentra excedido en esta misma cantidad.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera podido presenciar los inventarios físicos y excepto por lo efectos del impuesto al activo que no fué cargado a resultados del ejercicio, como se describe en los párrafos 1 y 2 anteriores, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la compañía I.M.R.,S.A., al 31 de diciembre de 1992, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

2. Con salvedad de gran importancia, o dictamen negativo

- a) Generalidades.
- b) Características.
- c) Concepto.
- d) Obligatoriedad.
- e) Modelo.
- f) Ejemplo.

a) Generalidades.

En este tipo de dictamen es cuando durante el desarrollo de nuestro trabajo se encuentran salvedades por limitaciones o desviaciones a los principios de contabilidad de gran importancia, ilustrándose en el cuadro sinóptico anterior; por lo cual, al expresar este tipo de dictamen, se tiene la certeza de que los estados financieros no presentan la situación financiera, manifestando así, que está se encuentra incorrecta.

Para poder dar un panorama más amplio sobre las generalidades de este dictamen el boletín 4010 de las normas de auditoría del I.M.C.P. expresa acerca de este dictamen lo siguiente:

"El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros no están de acuerdo con principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedad no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa, no eximirá al auditor de la obligación de mencionar todas las salvedades derivadas de limitaciones que haya tenido en el alcance de su trabajo.

En el caso de existir un dictamen negativo, no se deben expresar opiniones parciales sobre partidas individuales de los estados financieros, en vista de que lo haría contradictorio y confuso.

Si en una nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones en los principios de contabilidad, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota".

b) Características.

De acuerdo con lo antes dicho podemos resumir las principales características del dictamen negativo y estas pueden ser:

- Debe de existir un problema bastante importante de desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.
- Dichas salvedades de gran importancia se deben cuantificar y conocer sus razones, para tener las bases de soporte de expresar el dictamen negativo.
- Para emitir un tipo de opinión negativa se debe hacer hacia todos los estados financieros en su conjunto, no sobre partidas individuales.

c) Concepto.

Una vez visto sus características de la opinión negativa podemos a continuación, expresar una definición que abarque todos los puntos importantes que debe contener este tipo de dictamen.

Así pues decimos que el dictamen negativo u opinión negativa, es el documento formal que suscribe el contador público conforme a normas de auditoría relativo a naturaleza, alcance y resultados del examen a los estados financieros en el cual, se detectaron errores o irregularidades de gran importancia relativa, respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales deben ser expresados dentro del cuerpo del dictamen.

d) Obligatoriedad.

Al expresar este tipo de opinión se debe tener en cuenta los siguientes requisitos que debe cumplir el auditor para dar por concluido su trabajo y estos son :

- El problema detectado debe de ser de gran importancia relativa.
- El problema debe ser en relación a desviaciones a principios de contabilidad.
- Al expresar opinión negativa no se exime de mencionar todas las salvedades derivadas a limitaciones en el alcance del examen .
- La opinión no debe de ser parcial sobre partidas individuales de los estados financieros.
- En las salvedades encontradas, se debe expresar las razones y cuantificarlas.
- No se debe emitir una opinión negativa en lugar de un dictamen con abstención.

e) Modelo .

En el párrafo del alcance, no se mencionará nada de la salvedad o salvedades, respecto al párrafo intermedio se pondrán todas las salvedades encontradas por desviaciones a principios de contabilidad, utilizando ya sea, uno o mas párrafos, por ultimo, respecto al párrafo de la opinión se señalará lo siguiente "En mi opinión, debido a la importancia que tiene....., los estados financieros antes mencionados no presentan generalmente aceptados".

Para dar una mejor comprensión presentamos el modelo de la estructura de un dictamen negativo.

"He examinado los balances generales de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Según se explica en la nota... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19__ y 19__ no incluyen saldos que se consideran de dudosa recuperación por N\$XXXXXX y N\$XXXXXX, respectivamente.

En mi opinión, excepto por la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente la situación financiera de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

f) Ejemplo.

A) Caso:

A la compañía ABC, S.A. se le practico la auditoría al 31 de diciembre de 1992, los estados financieros básicos por una nueva política contable de la administración, no reconocen los ingresos ni los gastos cuando se devengan o se conocen, sino hasta que se cobran o se paga por efectivo. Este cambio origino que en los estados financieros se dejen de reconocer cifras muy importantes.

B) Análisis:

1.- Tipo de dictamen: Negativo

2.- Razón: Violación a P.C.G.A., con la nueva disposición de la compañía se dejan de reconocer cifras de gran importancia.

C) Redacción:

"He examinado el balance general de la compañía ABC, S.A., al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

La compañía por una nueva política contable de la administración, no reconoce tanto los ingresos, como los gastos cuando se devengan o generan, sino hasta que se cobran o pagan efectivamente, este cambio originó que en los estados financieros se dejen cifras muy importantes.

En mi opinión debido a la importancia de las cifras que originó la nueva política de la empresa, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos, no presentan razonablemente la situación financiera de la compañía ABC, S.A. al 31 de diciembre de 1992 y ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

Ahora bien para que quede aun mas claro este tipo de dictamen, se dará otro ejemplo donde, aparte de la salvedad que origina la opinión negativa se de una salvedad con limitación en el alcance.

Para este segundo ejemplo del dictamen negativo en combinación con salvedades por limitaciones en el alcance nos basaremos en el ejemplo anterior.

A) Caso: En la compañía ABC, S.A. se le practico una auditoria a sus estados financieros básicos, los cuales por una nueva política contable de la administración, no reconocen los ingresos, ni los gastos, cuando se devengan o se generan, sino hasta que se cobran o se paga por efectivo. Este cambio origino que los estados financieros se dejen de reconocer cifras muy importantes. Además al llevar acabo nuestra revisión, no pudimos cerciorarnos del saldo de \$52,000.00 de cheques de la cuenta de Bancomer que se incluye en el rubro de efectivo, porque no

obtuvimos la confirmación bancaria. No nos fue proporcionada la conciliación correspondiente, ya que la compañía no la fórmula desde hace 6 meses, por que tampoco no le han enviado los estados de cuenta, el importe total del efectivo es de \$500,000.00.

B) Análisis: Desviación a los Principios de contabilidad importante por la implementación de una nueva política contable, que no reconoce cifras muy importantes, además existe una salvedad de cierta importancia, por limitaciones en el alcance del examen practicado. Aunque el dictamen sea negativo se deberá señalar en el dictamen la salvedad de cierta importancia por limitaciones en el alcance del examen.

C) Redacción:

"He examinado el balance general de la compañía ABC, S.A., al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que termino en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se señala en el párrafo siguiente.

La compañía por una nueva política contable de la administración, no reconoce tanto los ingresos, como los gastos cuando se devengan o generan, sino hasta que se cobran o pagan efectivamente, estos cambios originaron que los estados financieros se dejen de reconocer cifras muy importantes.

Al llevar acabo el desarrollo de mi trabajo, no pude revisar el saldo de cuenta cheques de Bancomer, que se incluye en el rubro de efectivo y que representa el 10% del total del activo que no obtuvimos confirmación bancaria, ni nos fué proporcionada la conciliación correspondiente, debido a que la compañía no la formulaba desde hace 6 meses, ya que tampoco el banco a enviado los estados de cuenta.

En mi opinión debido a la importancia a las cifras que originó la nueva política de la empresa, según se explica en el párrafo primero, los estados financieros antes mencionados, no presentan razonablemente la situación financiera de la compañía ABC,S.A. al 31 de diciembre de 1992 y ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que termino en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

3. Con abstención de opinión.

- a) Generalidades
- b) Características
- c) Concepto
- d) Obligatoriedad
- e) Modelo
- f) Ejemplo

a) Generalidades.

En el boletín 4010 de las Normas y Procedimientos de auditoría del IMCP, hace los siguientes señalamientos acerca de este tipo de dictamen y dice así:

"El auditor debe abstenerse de opinar cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal, que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención

La abstención de opinión cumple con la norma relativa a la obligación de emitir un dictamen.

El hecho de abstenerse de opinar, no eximirá al auditor de la obligación de incluir todas las salvedades derivadas de desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.

La abstención de opinión deberá no usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el contador público halla llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultados de las operaciones conforme a principios de contabilidad, así deberá expresarlo".

"Cuando exista una abstención de opinión no se deberá, emitir una opinión parcial sobre partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso el dictamen.

Cuando se presenten limitaciones en el alcance del examen deberá describirse en un párrafo por separado dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones".

De acuerdo con lo antes visto podemos resumir que el dictamen con abstención de opinión es de gran importancia debido a que da la pauta para poder conocer en un momento dado las limitaciones que tiene o puede tener una compañía.

b) Características.

Las características con que debe contar un dictamen de esta índole deberán ser las siguientes:

- Que las salvedades por limitaciones en el alcance del trabajo deberán ser de gran importancia.
- Deberán ser explicadas sus razones y si es posible cuantificarlas.
- Que el auditor para expresar un dictamen con abstención debió de haber aplicado todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.
- Las salvedades por limitación en el alcance pueden y deben ser por restricciones por el cliente y por las circunstancias.

c) Concepto :

El dictamen con abstención de opinión, es donde se manifiesta la imposibilidad profesional de rendir una opinión, ya sea favorable o bien desfavorable, como resultado de un trabajo realizado, efectuado y resultados obtenidos de un juicio que debe ser suficiente y competente, para poder así tener las bases suficientes de expresar una opinión de esta índole. Con lo antes dicho podemos definir al dictamen con abstención como:

"El documento formal que expide el auditor, basándose en las normas de auditoría generalmente aceptadas respecto a la naturaleza, alcance y resultados de su examen realizado sobre los estados financieros de la entidad que se trate, en donde se encuentra con una o mas salvedades por limitaciones en su examen realizado, ya sea por restricciones impuestas por el cliente o por las circunstancias, que hacen ver imposibilitado al auditor de emitir una opinión positiva o negativa sobre los estados financieros de que se traten".

d) Obligatoriedad.

El auditor al emitir este tipo de dictamen deberá expresar las razones y cuantificar efectos en un párrafo intermedio, no deberá emitir una opinión parcial sobre partidas individuales; entre otras, todas estas obligaciones que tiene el auditor ya fueron vistas en el punto de características y generalidades.

e) Modelo.

Por lo que respecta a la forma de como se debe de estructurar el formato de esté tipo de dictamen se tiene lo siguiente:

- En el párrafo del alcance se debe hacer referencia de la salvedad con la siguiente expresión, "excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente".
- Se agrega uno o mas párrafos intermedios de acuerdo al número de salvedades que se pudieran encontrar, en donde se debe de explicar que originó dicha salvedad o salvedades, por qué fueron originadas y cuantificar su monto.
- Por lo que respecta al párrafo de la opinión se deberá señalar lo siguiente: "debido a la limitacióny en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto".

Para una mejor comprensión de lo antes expresado se presenta a continuación un modelo de esté tipo de dictamen .

"He examinado los balances generales de la compañía _____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminados en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia , incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

Mi examen revelo que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19__ que ascenderón a \$XXXXX y que representa __% de los activos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no se puede cerciorarse de su razonabilidad.

Debido a las limitaciones en el alcance de mí trabajo, que se mencionan en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto".

f) Ejemplo

- A) Caso: Al llevarse la auditoria en la compañía Z, S.A., al 31 de diciembre de 1992. No se pudo revisar el activo fijo, porque se encontraban de viaje, con un importe de \$400,000.00 y la empresa no está dispuesta a pagar los gastos necesarios para la revisión. El importe total del activo es de N\$500,000.00, la auditoria se practico a los 4 estados financieros básicos.
- B) Análisis: 1.- Tipo de dictamen: Abstención de opinión.
2.- Razón: Por no poder revisar al activo fijo que representa el 80% del activo total, el cual origina que se de una abstención de opinión.
- C) Redacción

"He examinado el balance general de la compañía Z,S.A. al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoria que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

No pude hacer la revisión del activo fijo ya que no se encontraba físicamente en el domicilio social, el cual, representa el 80% del activo total y la empresa no estuvo dispuesta a pagar los gastos necesarios para su revisión.

Debido a las limitaciones en el alcance de mi trabajo, que se mencionan en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de las cifras y los efectos que pudiera tener esta situación, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto".

A continuación se presentará un segundo ejemplo de este tipo de dictamen, pero con combinación con otras salvedades, para tener una mejor comprensión y entender mejor dichas combinaciones de salvedades se tomara como base el ejemplo anterior por lo cual tenemos lo siguiente :

Ejemplo II

A) CASO:

Se llevo acabo la auditoria a la compania, Z,S.A., al 31 de diciembre de 1992, en la cual se determino un pasivo no registrado de N\$30,000.00 por concepto de gastos. Además no se pudo revisar el activo fijo porque se encontraban de viaje, con un importe de N\$400,000.00 y la empresa no estaba dispuesta a pagar los gastos necesarios para su revisión. El importe del activo total es de N\$500,000.00, de sus ingresos de N\$1,000,000.00, de sus egresos de N\$950,000.00 y tuvo una utilidad por N\$50,000.00 ,dicha auditoria se practico a los 4 estados financieros básicos.

B) ANALISIS:

Tipo de dictamen: Con abstención de opinión y salvedad por violación a P.C.G.A.

Razón: Por existir una limitación en el alcance del trabajo importante, ya que no se pudo revisar el 80% del activo total, además se presenta una salvedad de cierta importancia, por desviaciones a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de un pasivo no registrado.

Consideración : Por lo antes dicho se determina que es un dictamen con abstención de opinión, con un parrafo de salvedad dentro del mismo por el pasivo no registrado y que es de cierta importancia.

C) REDACCION:

"He examinado el balance general de la compañía Z,S.A. al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

- 1.- No pude hacer la revisión del activo ya que no se encontraba físicamente en el domicilio social, el cual, representa el 80% del activo total y la empresa no estuvo dispuesta a pagar los gastos necesarios para su revisión.
- 2.- Mi examen reveló que la compañía no había registrado un pasivo que representa un importe de N\$30,000 por concepto de gastos, el cual debió de haber afectado los importes de los ingresos y egresos registrados en dicha compañía, y por tal motivo la utilidad se encuentra excedida en ese mismo importe.

Debido a las limitaciones en el alcance de mi trabajo, que se mencionan en el inciso 1 del párrafo anterior y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener esta situación, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto".

RESUMEN

A continuación se presentara un breve resumen del dictamen limpio o sin salvedades, dictamen con salvedades, dictamen negativo y dictamen con abstención de opinión, que encontramos en el capítulo Tercero "Clasificación del dictamen de estados financieros".

CLASIFICACION DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

Dictamen sin salvedad.

Pronunciamientos relativos al dictamen cuando no existen salvedades.

- Modelo del dictamen.
- Obligatoriedad en su uso .
- Utilizar únicamente el modelo aprobado. (dos párrafos)

Dictamen con salvedad.

Generalidades.

- Desviaciones de cierta importancia en:
 - la aplicación de Principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - Y por limitaciones en el alcance del examen realizado.

1.- Dictamen con salvedad.

- Deben revelarse en el cuerpo del dictamen todas las razones de importancia que originaron todas las salvedades (puede hacerse referencia a una nota a los estados financieros).
- En el párrafo de la opinión indicar: "En mi opinión, excepto por...." o su equivalente.
- Deberán revelarse los efectos netos, considerando impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en las utilidades.
- Si no es posible cuantificarlas, así se deberá indicar.

Causas de las salvedades.

& Desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.

- Identificar en forma precisa las desviaciones.
- Revelar causas y efecto neto cuantificando en párrafos separados y la salvedad en el párrafo de opinión (se puede abreviar párrafo y referenciar a una nota).

- Cierta importancia (dictamen con salvedad).
 - Muy importante (dictamen negativo).
- & Limitaciones en el alcance de su trabajo .
- Hacer referencia en párrafo del alcance.
 - Explicar problema en párrafo intermedio (explicativo)
 - Que
 - Por que
 - Importe
 - Hacer salvedad en párrafo de la opinión.
- ".....Excepto por, los efectos de los ajustes que pudieran haber determinado si hubiera podido examinar....".
- & Estas causas pueden ser :
- Por error en los registros contables.
 - Por irregularidades en los registros contables.
 - Por restricciones impuestas por el cliente.
 - Por las circunstancias .
 - Oportunidad de su trabajo
 - Incapacidad de obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente.
 - Inadecuado de registros contables.

Dictamen Negativo.

- Problema muy importante de desviación en la aplicación de principios de contabilidad.
- No exige de obligación de mencionar todas las salvedades derivadas de limitaciones en el alcance del examen.
- No se debe emitir una opinión parcial sobre partidas individuales de los estados financieros, pues harían confuso y contradictorio al dictamen.
- Expresar las razones y cuantificar efectos en párrafo intermedio.
- En párrafo de opinión señalar ".....en mi opinión, debido a la importancia que tienelos estados financieros antes mencionados no presentan.....".

Dictamen con abstención de opinión.

- Problema muy importante de limitación al alcance del examen.
- Cumple con norma relativa a la obligación de emitir un dictamen.
- No debe utilizarse en sustitución de una opinión negativa
- No se debe emitir una opinión parcial sobre partidas individuales de estados financieros, pues harían confuso y contradictorio al dictamen.
- Explicar las razones en párrafo intermedio.
- En párrafo de opinión señalar que debido a la limitación y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener..... me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto.

III. OTROS PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN.

1. CON PARRAFO
DE
ENFASIS

- 1.1 MENCION DE UN ASUNTO IMPORTANTE EN EL DICTAMEN.
 - 1.1.1. CONTINGENCIAS NO CUANTIFICABLES
 - 1.1.1.1. DEMANDAS
 - 1.1.2. CONTINGENCIAS CUANTIFICABLES
 - 1.1.2.1. PROBLEMAS DE CONTINUIDAD DE NEGOCIO EN MARCHA
 - 1.1.3. CAMBIOS EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS O EN LOS METODOS DE APLICACION DE LAS REGLAS PARTICULARES.
 - 1.1.4. AJUSTE A RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES POR CORECCION DE ERRORES.
 - 1.1.5. OTROS ASUNTOS: PARTES RELACIONADAS, EMPRESAS EN ETAPA PREOPERATIVA, LIQUIDACIONES, FUSIONES, ESCISIONES, ETC.
- 1.2 DICTAMEN SOBRE EL BALANCE GENERAL.
- 1.3 CONOCIMIENTO DE EVENTOS POSTERIORES A LA FECHA DEL DICTAMEN

III. OTROS PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN

El contador público, al aplicar la auditoría de estados financieros y obtener el dictamen de los mismos como producto de su trabajo; podrá emitir en su dictamen una opinión sin salvedad, con salvedades, negativa o abstención de opinión; como se ha visto en los puntos anteriores. Así también la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. nos determina los señalamientos a seguir para el estudio y aplicación de otro tipo de dictamen, el cual es de gran importancia, siendo este el dictamen con Párrafo de énfasis.

Hemos de señalar que el dictamen con párrafo de énfasis, es otra opción que tiene el contador público que esta auditando una determinada empresa, sobre la cual emitirá una opinión aclarando esta situación, debemos explicar que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría ha emitido una serie de pronunciamientos, que regulan su utilización, elaboración, su conocimiento, su objetivo en base al origen que lo produce, señalándonos también los motivos que lo originan.

En este tema a tratar nos enfocaremos al estudio del dictamen de estados financieros con párrafo de énfasis, aclarando que se tocan apartados que circundan y se relacionan con el tema a tratar y que no se quiso dejar al margen, siendo a nuestra consideración necesario incluirlos, los cuales se irán mencionando y aclarando en el desarrollo del tema.

1. DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS CON PARRAFO DE ENFASIS

Los dictámenes sin salvedad, con salvedad, negativo y abstención de opinión, (ya tratados en el capítulo anterior) por sus características específicas se diferencian entre sí; esto permite que el auditor pueda inclinar su opinión respecto a la situación y razonabilidad que guardan los estados financieros de una determinada entidad económica una vez auditada. Dentro de su actividad profesional, el auditor, se encuentran ante situaciones sobre las cuales se requiere hacer referencia del hecho, dentro del cuerpo del dictamen; dichas situaciones deberán ser mencionadas por el auditor en el dictamen que este emite, el cual deberá hacerse bajo los pronunciamientos emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P.

Para efectos de esta tesis iniciaremos desarrollando el tema del dictamen con párrafo de énfasis, de una manera global sin abarcar las situaciones específicas que la componen y que posteriormente se tratarán.

Para tocar de una manera más precisa los objetivos que se quieren alcanzar en este tema; como son su estudio, comprensión y asimilación se tratarán como base los siguientes puntos:

1.- Dictamen con párrafo de énfasis

- a) Generalidades
- b) Concepto
- c) Características
- d) Obligatoriedad
- e) Modelo

a) Generalidades

La emisión de una opinión sobre la situación de los Estados Financieros, es originada por circunstancias o eventos de importancia que influyen en una entidad determinada. Esas circunstancias ameritan ser descritas dentro de un informe conocido como Dictamen de Estados Financieros expedido por un auditor. El auditor de acuerdo a su experiencia y criterio podrá emitir un dictamen con párrafo de énfasis en el que se hará mención de un hecho o hechos importantes para la entidad y estos en ningún caso originan una salvedad.

De acuerdo a la investigación realizada, las circunstancias que comúnmente originan este tipo de dictamen se deben principalmente a tres hechos: 1) por mención de un asunto importante en el dictamen, 2) dictamen sobre el balance general, y 3) conocimiento de eventos posteriores a la fecha del dictamen; cabe señalar que cada uno de estos tiene a su vez subdivisiones que describiremos en su momento.

b) Concepto

Para poder tener una mejor comprensión sobre este tipo de dictamen iniciaremos separando sus elementos para definirlo y de esta forma entender sus componentes, así pues definiremos que es párrafo. Basándonos en el Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado de Selecciones del Readers Digest volumen #19 nos señala que: "*Párrafo, es cada uno de los trazos de un escrito señalados al principio por letra mayúscula, y al final por punto aparte*".

Este mismo diccionario en su volumen #4 define énfasis como: "*Fuerza de expresión o de entonación con que se quiere realzar la importancia de lo que se dice o lee*".

Por lo anterior podemos definir que es párrafo de énfasis uniendo los dos términos, entendemos así, que un párrafo de énfasis es "*Un trazo de un escrito realizando o realizando la importancia sobre alguna o algunas circunstancias*".

Basándonos en la definición determinada por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., sobre lo que es dictamen de estados financieros nos dice: "*es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate*".

Tomando en consideración los dos conceptos anteriores "párrafo de énfasis" y "Dictamen de estados financieros" podemos concluir que dictamen de estados financieros con párrafo de énfasis es *"El documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que es trate, y en donde deberá resaltarse la importancia de alguna o algunas circunstancias, a través, de un párrafo intermedio al informe el cual no implica salvedad"*.

La anterior definición la utilizaremos de manera general para todos los casos que generen dictamen con párrafo de énfasis sin mencionar hechos específicos.

c) Características.

Este tipo de dictamen tiene características particulares que la distinguen de las otras opciones, siendo estas:

- Existencia de contingencias no cuantificables: que pueden ser por cambios en la aplicación de principios de contabilidad, demandas, problemas de negocios en marcha, ajustes de resultados de ejercicios anteriores, operaciones con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, empresas en liquidación, fusiones, escisiones, etc.
- Resaltar circunstancias importantes que el auditor considere necesarias aplicando su criterio y experiencia; con la finalidad de que el lector pueda comprender mejor los estados financieros.
- Contiene un párrafo intermedio en el cuerpo del dictamen, donde se anotarán las situaciones o circunstancias mencionadas.
- Las situaciones contenidas en el párrafo de énfasis no originan salvedades.
- Se deberán relevar adecuadamente en los estados financieros las circunstancias que originaron el párrafo de énfasis.

d) Obligatoriedad en su uso .

Para evitar todo tipo de confusión entre el público en general que solicite los servicios del contador público, o para, proporcionar uniformidad entre los dictámenes con párrafo de énfasis es necesario utilizar un solo tipo de dictamen con párrafo de énfasis de acuerdo a las circunstancias que lo originan, y que posteriormente se hará mención de estas circunstancias.

e) Modelo

De acuerdo con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría presentaremos el modelo que se utiliza como dictamen con párrafo de énfasis:

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

Contingencias (se hace mención a la nota).

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X,S.A., al 31 de diciembre de 19 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

1.1 MENCIÓN DE UN ASUNTO IMPORTANTE EN EL DICTAMEN

a) Generalidades

Este tipo de dictamen con párrafo de énfasis, es motivado por diversas situaciones, como se pudieron apreciar en el cuadro sinóptico ya referido a través de cinco agrupaciones (Otros pronunciamientos relativos al dictamen):

anterior, y del que se derivan las cinco agrupaciones siguientes:

- Cuando se presentan contingencias no cuantificables, ya sea a través de demandas, juicios, litigios, etc.

- Por contingencias cuantificables como son, problemas de continuidad de negocio en marcha, entre otras.

- Por la existencia de cambios en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados o en los métodos de aplicación de las reglas particulares.

- Por ajustes a resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores.

- Por otros asuntos, es cuando existen operaciones importantes con partes relacionadas como pueden ser empresas en etapa preoperativa, empresas en liquidación, fusiones, escisiones, etc.

Los hechos antes enunciados implican la necesidad al auditor de emitir un dictamen con párrafo de énfasis y que posteriormente se analizaran con más detalle.

El dictamen con párrafo de énfasis por mención de un asunto importante, quiere decir hacer referencia a algunas circunstancias con las que se encuentra un auditor en el desarrollo de su trabajo, siendo esta de gran realce e importancia, lo que hace necesario hacer referencia del mismo dentro de cuerpo del dictamen, debiendo revelarse en los estados financieros. Estas situaciones no implican salvedades.

b) Características

Las características que puede presentar este tipo de dictamen, las mencionaremos a nivel general, siendo estas:

- Su origen proviene de la existencia de contingencias cuantificables y no cuantificables, por la existencia de cambios en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados o en los métodos de aplicación de las reglas particulares, por ajustes de resultados de ejercicios anteriores, por corrección de errores, además de otros asuntos.

- La o las circunstancias son de gran relevancia por lo que es necesario mencionarlo.
- La experiencia y juicio del auditor son fundamentales para su mención u omisión.
- Se deberá revelar en los estados financieros.
- Estas situaciones no implica salvedades.

Lo anterior es un enfoque de manera general del dictamen de párrafo de énfasis del cual posteriormente se trataran sus subtemas con mayor profundidad.

1.1.1 EXISTENCIA DE CONTINGENCIAS NO CUANTIFICABLES

En este punto nos referiremos a la existencia de contingencias no cuantificables en el cual se tocan los siguientes puntos:

- a) Generalidades
- b) Consideraciones y normatividades
- c) Características
- d) Modelo

a) Generalidades

La existencia de contingencias no cuantificables originan que este hecho sea mencionado en el cuerpo del dictamen a través de un párrafo intermedio, para poder comprender mejor su ámbito lo trataremos y analizaremos de una manera global, es decir, estudiaremos la existencia de contingencias no cuantificables, como una parte de un sistema, para poder entender su función dentro de esta.

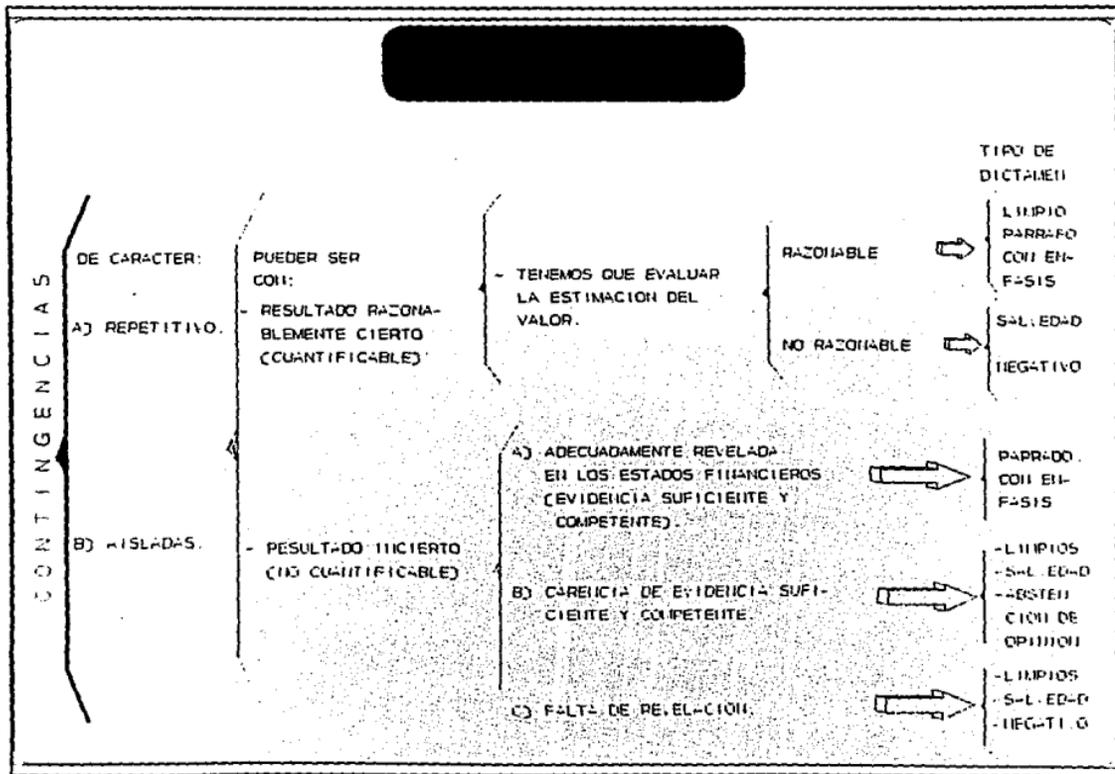
Las contingencias no cuantificables, originan un párrafo de énfasis el cual se tratará en los hechos que lo originan y estos son: demandas, juicios, litigios, etc.

b) Consideraciones y Normatividades

Las partes que componen las contingencias no cuantificables se mueven en un sistema que es necesario analizar, por lo cual es importante conocer y comprender sobre lo que son las contingencias, ya que como es sabido originan un párrafo de énfasis.

En base a lo expresado por el boletín #4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., nos señala que las contingencias son: *"Toda empresa lleva a cabo una serie de transacciones en el curso normal de sus operaciones, y se ve afectada por eventos económicos externos sobre los que existe incertidumbre en mayor y menor grado"*.

En el boletín C-12 de la Comisión de Principios de Contabilidad, se define a una contingencia como: *"Una condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o la pérdida de un activo, o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o una pérdida"*.



Por lo antes dicho podemos deducir que contingencia son hechos que tienen un efecto en la situación financiera de una organización cuyo resultado no depende de esta; como ejemplo tenemos un juicio.

A continuación presentaremos a través, de un cuadro sinóptico (pag. 77) un resumen de lo que contemplan las contingencias.

De acuerdo con el boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. señala lo siguiente respecto a las contingencias :

"Las contingencias se clasifican como sigue:

- *Las de carácter repetitivo, que son susceptibles de mención razonablemente aproximada en su conjunto, a través de la experiencia y/o de la probabilidad empírica o estadísticamente establecida de su ocurrencia (estimaciones para cuentas incobrables, absolescencia de inventarios, beneficio a trabajadores, estimaciones de vidas útiles de activos, etc.).*
- *Las de carácter aislado, en las que en un momento dado existen elementos de juicio, estimación u opinión que permiten medir dentro de los límites razonables su resultado probable (litigios, reclamaciones de impuestos, etc.).*

Cualquiera de los tipos de contingencias señaladas anteriormente (de carácter repetitivo o aislado) podrán, en un momento determinado, no ser cuantificable debido a que el grado de incertidumbre sea tal que no existen elementos que permitan medir o estimar razonablemente su resultado final.

Las contingencias no cuantificables a que se refiere el párrafo anterior pueden medir o incidir en el dictamen de la siguiente forma:

- A) *Cuando solamente sea, necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen. En esté caso, no obstante que la contingencia se encuentre adecuadamente revelada en una nota a los estados financieros, el auditor deberá, atendiendo a la importancia relativa de dicha contingencia, mencionarla en un párrafo de énfasis en sus dictamen.*

- B) *Cuando por falta de evidencia suficiente y competente sea necesario incluir una, salvedad por limitaciones en el alcance de su trabajo. Es posible que el auditor no haya podido obtener evidencia suficiente y competente para soportar las declaraciones de la administración en relación a la completa revelación de una contingencia en los estados financieros. De presentarse esta situación, deberá considerar la necesidad de expresar una salvedad en su opinión por limitaciones en alcance de su trabajo o una abstención de opinión de acuerdo a la importancia de la misma.*
- C) *Cuando por falta de revelación suficiente sea, necesario una salvedad por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad. Si el auditor concluye que una contingencia no está, adecuadamente revelada en los estados financieros, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, deberá expresar una salvedad o una opinión negativa, según la importancia de la misma".*

Así también podemos decir, que cualquiera de los dos tipos de contingencia (de carácter repetitivo o aislado) podrán, en un momento determinado, ser cuantificable debido a que el grado de incertidumbre sea tal, que existen elementos que permitan mediar o estimar razonablemente su resultado final.

Volviendo con el boletín 4010, y en base a lo antes comentado, nos expresa lo siguiente:

- " *Por lo que se refiere a las contingencias cuantificables, si el auditor juzga que las estimaciones de la administración no son razonables estará ante una desviación a principios de contabilidad y deberá expresar, atendiendo a su importancia relativa, una salvedad o una opinión negativa".*

Por lo expresado en el párrafo anterior, si el auditor juzga que las contingencias cuantificables son razonables, basándose en las estimaciones de la administración, deberá expresar una opinión sin salvedad.

Debemos tomar en cuenta que en base al principio de realización debe intentarse la cuantificación razonable de las contingencias en términos monetarios, para darles efectos en los estados financieros. Cuando la cuantificación de la contingencia no sea posible, o bien se considere remota su ocurrencia, la evidencia de la contingencias deberá revelarse en notas a los estados financieros.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

Como se menciona en una estrofa del dictamen, la administración de la empresa será la responsable de evaluar los problemas que afecten la situación financiera y los resultados de su operación para su registro o revelación.

En aquellos casos donde los efectos probables, de alguna contingencia, no pueden ser determinables a la fecha de la emisión de la opinión (juicios pendientes, asuntos fiscales, problemas de continuidad de negocio en marcha y otras contingencias que pudieran tener un efecto importante en los estados financieros) y su evaluación final dependa de personas o eventos ajenos a la administración de la compañía, el auditor independiente deberá considerar el efecto de estas situaciones al emitir su dictamen.

c) Características .

Esté tipo de dictamen tiene ciertas características que lo hacen ser diferente a los demás y que esta enfocado hacia la existencia de contingencias no cuantificables, tales características son las siguientes:

- Cuando las contingencias sean susceptibles de cuantificarse, el auditor deberá cerciorarse de la razonabilidad de su cuantificación.
- Se deberá poner la o las contingencias dentro del cuerpo del dictamen, a través de un párrafo intermedio.
- Dichas contingencias pueden ser no susceptibles de cuantificación por la existencia de una incertidumbre respecto al efecto que puedan tener en los estados financieros.
- La administración de la compañía. será la responsable de evaluar los problemas que en un momento dado afecten la situación financiera y los resultados de su operación para su registro y revelación.
- Cuando las contingencias dependa de personas o eventos ajenos a la administración, o no puedan ser determinables a la fecha de el dictamen, el auditor tendrá la obligación de considerar el efecto de estas situaciones al emitir su dictamen.
- No implica una salvedad, la emisión de un párrafo de énfasis por contingencias no cuantificables .

d) Modelo.

Para un mejor entendimiento y comprensión de lo antes dicho, a continuación presentaremos el modelo de un dictamen cuando se presenta la existencia de contingencias no cuantificables

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

Contingencias (se hace mención a la nota).

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X.S.A., al 31 de diciembre de 19 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

Posteriormente se manejan algunos ejemplos relacionados con este tema y respecto a este tipo de modelo, los cuales iremos tratando específicamente durante el desarrollo de las contingencias no cuantificables que originen dictámenes con párrafo de énfasis.

1.1.1.1 DEMANDAS, JUICIOS, LITIGIOS, ETC.

Los casos que se tratarán sobre demandas, juicios y litigios, entre otros pertenecen al grupo de contingencias no cuantificables, las cuales, dan origen a circunstancias que ameritan ser mencionadas en el dictamen para crear así el dictamen con párrafo de énfasis.

- a) Generalidades
- b) Concepto
- c) Consideraciones y normatividades
- d) Características
- e) Ejemplo

a) Generalidades.

En algunos casos, la resolución de ciertos asuntos que pueden afectar a los estados financieros o las revelaciones que en ellos se requieren, no son susceptibles de una estimación razonable. Cuando existen estas incertidumbres, no es posible determinar si los estados financieros deben ajustarse, modificarse o no.

Los ejemplos más comunes de este tipo de incertidumbres son las demandas, juicios, litigios, etc.

A pesar de que la contingencia se llegará a encontrar debidamente revelada en una nota a los estados financieros; el auditor deberá, atendiendo a la importancia relativa de dicha contingencia, mencionarla en un párrafo de énfasis en su dictamen.

Una vez establecida la ubicación que guardan este tipo de contingencias, es necesario aclarar que los ejemplos que se mencionaron son los que se dan con mayor frecuencia en la vida profesional, por lo cual se optó por hacer mención de ellos.

d) Concepto.

Basándonos en el concepto que se dio sobre el dictamen con párrafo de énfasis podemos expresar lo siguiente:

"Dictamen de estados financieros con párrafo de énfasis, por contingencias no cuantificables (demandas, juicios y litigios), es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate y en el que resalta, por su importancia, un párrafo intermedio dentro del cuerpo del dictamen donde se hace mención de las contingencias no cuantificables por demandas, juicios, litigios, etc. y que no representan de ninguna manera una salvedad".

Este concepto dado da un panorama más amplio y ayuda a vislumbrar la gran importancia del tema a tratar.

c) Consideraciones y normatividades.

Al llevar a cabo la explicación de las contingencias no cuantificables se trataron consideraciones y normatividades que son atribuibles a este apartado; por lo que a continuación nos enfocaremos a señalar el significado, para una mejor comprensión, de lo que es demanda,

juicio y litigio.

Demanda. De acuerdo al gran diccionario enciclopédico ilustrado de selecciones del Readers Digest, volumen 4 nos dice .- *"es la petición, solicitud, persona que le pide, pregunta o busca"*.

Juicio. El mismo diccionario en su volumen 6 define como: *"la facultad que nos permite distinguir lo verdadero de lo falso, operación del entendimiento que compara dos ideas"*.

Litigio. En el volumen 7 dicho diccionario menciona que es *"un pleito judicial, disputa o contienda"*.

Cuando algún asunto no sea razonablemente determinable en la fecha de la opinión; como sucede en juicios, demandas o litigios y otras contingencias de las mismas características que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros y la conclusión final dependa de personas ajenas a la gerencia; deberá expresarse en el informe del auditor (dictamen), lo cual implica agregar un párrafo de énfasis y esto ira de acuerdo a la importancia relativa de dicha contingencia.

Para que quede más claro lo antes dicho, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, hace algunos señalamientos acerca de las demandas, juicios y litigios, etc. como contingencias no cuantificables, a través del boletín 4010 expresando lo siguiente:

"Cualesquiera de los dos tipos de contingencias señaladas (de carácter repetitivo o aislado) podrán, en un momento determinado, no ser cuantificables debido a que el grado de incertidumbre sea tal que no existan elementos que permitan medir o estimar razonablemente su resultado final".

"Las contingencias no cuantificables pueden incidir en el dictamen de la siguiente forma:

"Cuando solamente sea necesario incidir un párrafo de énfasis en el dictamen. En este caso, no obstante que la contingencia se encuentre adecuadamente revelada en una nota a los estados financieros el auditor deberá, atendiendo a la importancia relativa de dicha contingencia, mencionarla en un párrafo de énfasis en su dictamen".

De acuerdo a lo anterior y bajo estos criterios se enfoca la emisión de un dictamen con párrafo de énfasis por parte del auditor, basándose en su juicio y experiencia de la o las circunstancias que se le presenten y poder desprender este tipo de opinión.

d) Características

Este tipo de dictamen tiene características específicas que motivan la emisión de un dictamen con párrafo de énfasis y estas son :

- Las demandas, juicios y litigios son las causas más comunes de contingencias no cuantificables.
- Las contingencias deberán ser de importancia, y se mencionaran en un párrafo intermedio.
- Son contingencias no susceptibles de cuantificación razonable por lo cual existe una incertidumbre respecto a su efecto en los estados financieros.
- Que la contingencia se encuentre adecuadamente relevada en los estados financieros.
- En caso de que la contingencia, se encuentre revelada en una nota a los estados financieros, se deberá hacer referencia de este hecho en el párrafo de énfasis.

e) Ejemplo .

A continuación se dará un ejemplo de dictamen con párrafo de énfasis el cual se utilizará para todos los casos que generen énfasis, incluyendo demandas, juicios y litigios.

Dictamen con párrafo de énfasis, por demanda.

A) CASO : La compañía LA SURTIDORA, S.A. de C.V., se le practicó una auditoria al 31 de diciembre de 1992, de los estados financieros básicos. La compañía vendió artículos enlatados, cuyo comprador lo ha demandado, porque considera que ciertos lotes de estos artículos que le fueron vendidos no reúnen las características específicas de la solicitud de compra, por lo que le reclama la devolución de su importe, que asciende a la cantidad de \$40,000,000.00, así como el pago de daños y perjuicios incluidos en la misma cifra.

La compañía, está en proceso de demostrar al cliente que los lotes de artículos enlatados, cumplían con todos sus requerimientos técnicos, sin embargo, a la fecha de la emisión del informe, la administración de la compañía y sus abogados, no están en posición de determinar el resultado final de esta situación. Cabe aclarar que esta situación está debidamente revelada en la nota B a los estados financieros.

- B) ANALISIS:
1. Existe una contingencia.
 - a) Por demanda.
 - b) Resultado incierto.
 - c) Adecuadamente revelada en nota a los estados financieros.
 2. Tipo de dictamen : Sin salvedad, con párrafo de énfasis.

C) REDACCION

"He examinado el balance general de la compañía La Surtidora, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota B a los estados financieros, la compañía vendió artículos enlatados, cuyo comprador la ha demandado por que considera que ciertos lotes de estos artículos, que le fueron vendidos no reúnen las características especificadas en la solicitud de compra, por lo que reclama la devolución de su importe, que asciende a la cantidad de \$40,000,000.00, así como el pago de daños y perjuicios que ya están incluidos en dicho importe. La empresa está en proceso de demostrar al cliente que los lotes de artículos enlatados cumplan con todos sus requerimientos técnicos, sin embargo, a la fecha de este informe, la administración de la compañía y sus abogados, no están en posición de determinar el resultado final de esta situación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía La Surtidora, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año en que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

1.1.2. EXISTENCIA DE CONTINGENCIAS CUANTIFICABLES.

Otro punto importante que genera un dictamen con párrafo de énfasis es la existencia de contingencias cuantificables sobre incertidumbres que podrían pegar a los estados financieros favorable o desfavorablemente, que pueden traer consecuencias fatales para la existencia de la compañía que opera.

Anteriormente se vio lo que son y significan las contingencias, como se presentan, bajo qué criterios se agrupan y que traen como consecuencia, todo esto también se ilustró a través de un cuadro sinóptico referido (Otros pronunciamientos relativos al dictamen).

El caso más común de las contingencias cuantificables es el de negocio en marcha, y por la importancia del mismo debe analizarse por separado.

El auditor determinará que una contingencia es cuantificable en base a su criterio y experiencia profesional y hará mención de la misma en un párrafo de énfasis; así mismo la contingencia deberá estar revelada en los estados financieros de la compañía. Si el auditor juzga que las estimaciones de la administración no son razonables, estará ante una desviación a los principios de contabilidad y deberá expresar, atendiendo a su importancia relativa una salvedad o una opinión negativa.

La normatividad para emitir el dictamen con párrafo de énfasis por contingencias cuantificables ya fue señalada en el tema de existencia de contingencias no cuantificables, por tal motivo nos referiremos al caso que origina la contingencia.

1.1.2.1. PROBLEMAS DE CONTINUIDAD DE NEGOCIO EN MARCHA

Esté es otro caso que genera un dictamen con párrafo de énfasis, el cual por su importancia merece estudiarlo por separado; el cual pertenece a las contingencias cuantificables y como el título lo menciona son por problemas de negocio en marcha.

- a) Generalidades
- b) Concepto
- c) Consideraciones y normatividades
- d) Características
- e) Ejemplo .

a) Generalidades .

El problema de continuidad de negocio en marcha es una de las causas que originan contingencias cuantificables que deberán ser mencionadas en un párrafo intermedio dentro del cuerpo del dictamen; y deben considerarse estos hechos en su conjunto por el auditor, al momento de emitir su dictamen.

El problema de continuidad de negocio en marcha guarda especialmente una estrecha relación con un principio contable que es el de "entidad", y de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, en su boletín A-2, nos expresa lo siguiente:

"La entidad es una unidad identificable que realiza, actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la conservación de los fines para los que fué creada.

A la contabilidad, le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Se utilizan para identificar una entidad dos criterios: 1) conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y 2) centro de decisiones independientes con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por lo tanto, la personalidad de un negocio es independiente de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente".

De acuerdo a este boletín podemos afirmar que es necesario considerar todos los aspectos que debe tener una entidad para funcionar u operar para el logro de sus objetivos, y en caso de que alguno de estos puntos importantes que nos menciona el boletín no se estuviese cumpliendo o llevando a cabo, estaremos ante la presencia de un problema de continuidad de negocio en marcha; es decir, la continuidad de una entidad como negocio en marcha se puede considerar dudosa, cuando existan factores tales como: problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficitario, incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas; incumplimiento con los términos de contrato de prestamos, flujos negativos derivados de las operaciones, insuficiencia en la inversión de los

accionistas, índices financieros negativos, pérdidas de personal clave, huelgas o dificultades laborales, obsolescencia del producto en el mercado, cambios bruscos de paridad monetaria, entre otros.

Con lo antes dicho podemos ubicar la gravedad que pueden tener las dificultades o problemas de continuidad de negocio en marcha, razón por la cual es importante describir este término en base al boletín A-1 de principios de contabilidad generalmente aceptados que nos dice:

"La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación de lo contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarían valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, éstos deberán especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación".

En base a esta explicación del principio de contabilidad de negocio en marcha vemos que sobre el se basa la identificación del correcto funcionamiento de la entidad y en caso de que no se cumpla este dicho principio caeremos en el problema de negocio en marcha.

b) Concepto.

Antes de dar una definición de dictamen con párrafo de énfasis por problemas de continuidad de negocio en marcha, es necesario conocer el significado de continuidad de negocio en marcha enfocada desde el punto de vista incertidumbre, por lo cual decimos que es el *"conjunto de dificultades que ponen en incertidumbre la existencia operacional de la entidad"*.

Ahora sí en base a la definición anterior podemos decir que dictamen con párrafo de énfasis por problemas de continuidad de negocio en marcha es *"el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate y en el que se resalta la importancia de los problemas que ponen en incertidumbre la existencia operacional de la entidad a través de un párrafo intermedio al informe o dictamen"*.

c) Consideraciones y normatividades.

Iniciaremos diciendo que la probabilidad de la existencia de incertidumbre, cuyo impacto en los estados financieros es difícil de evaluar.

Esta situación se presenta cuando la continuación de un negocio en marcha, es dudosa, por situaciones que ponen en riesgo la existencia operacional de una entidad. Es responsabilidad del auditor evaluar alguna duda sustancial con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha por un período de tiempo razonable después de la fecha de los estados financieros; (un año) así pues existen factores que mitigen los aspectos negativos, tales como: capacidad para obtener nuevos financiamientos o renegociar adeudos, posibilidad de reducir costos y gastos, obtención de capital adicional, etc.

El auditor deberá juzgar tanto los factores negativos como los positivos, para poder concluir respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. Si el auditor concluye que aún existen dudas respecto a dicha capacidad, deberá mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen, y asegurarse que se hagan las revelaciones necesarias en las notas a los estados financieros.

Al terminar el trabajo de auditoría el auditor podrá emitir un dictamen sin salvedades con párrafo de énfasis, siempre y cuando encuentre circunstancias que así lo ameriten; pero además si existen circunstancias que impliquen salvedad en mayor o menor grado podrá emitir un dictamen con salvedades o negativo combinado con un párrafo de énfasis por el problema de continuidad de negocio en marcha siempre y cuando esté revelado debidamente en notas a los estados financieros.

Para una mejor comprensión de la mecánica para proceder ante situaciones de continuidad de negocio en marcha se trato de resumir de una manera general los aspectos más relevantes de este tema a través del siguiente cuadro sinóptico, que titulamos "*problemas de continuidad de negocio en marcha*" mostrando claramente lo explicado.

NOTA. Hemos de hacer la aclaración en cuanto al tema que se esta tratando, que precisamente son contingencias que dificultan su evaluación pero que sin embargo podemos cuantificar, aunque no en forma precisa, pero que permite darnos cuenta de la dificultad de continuidad de negocio en marcha, por ese hecho lo hemos agrupado en el tema, de contingencias cuantificables, ya que solo de esta forma nos da una idea de la continuidad de la existencia del negocio; y al no ser cuantificable totalmente no podría darnos la noción de que existiesen problemas de continuidad de negocio en marcha.

1.1.2 CONTINGENCIAS CUANTIFICABLES

1.1.2.1 PROBLEMAS DE CONTINUIDAD DE NEGOCIO EN MARCHA

- REVELAR ADECUADAMENTE
(NOTA A LOS ESTADOS FINANCIEROS)

- SE VAN A DAR UN PARRAFO DE
ENFASIS (INTERMEDIO).

- DICTAMEN
CORRESPONDIENTE

- LIMPIO
- SALUDABLE
- NEGATIVO

d) Características.

Las características de problemas de continuidad de negocio en marcha son muy bastas por lo que mencionaremos las más importantes:

- Son incertidumbres de sus posibles efectos son complejos y el impacto que producen en los estados financieros, es difícil de evaluar.

- Cuando existe un problema de negocio en marcha propicia la duda de la continuidad de una entidad.

- Los problemas más comunes para determinar contingencias de negocio en marcha son: pérdidas de operación recurrente, capital de trabajo deficitario, incapacidad para obtener financiamiento suficiente para continuar con operaciones proyectadas, incumplimiento con cláusulas de contratos de prestamos, flujos negativos derivados de las operaciones, insuficiencia en la inversión de accionistas, razones financieras negativas, pérdida de personal clave, huelgas o dificultades laborales, obsolescencia de productos en el mercado, etc.

- Existen factores que mitigan los aspectos negativos como son: la capacidad para obtener nuevos financiamientos o renegociar deudas, posibilidad de reducir costos y gastos, obtención de capital adicional, emisión de obligaciones, etc.

- Todos las contingencias encontradas que generen problemas de continuidad de negocio en marcha deberán mencionarse en un párrafo intermedio dentro del cuerpo del dictamen.

- Los problemas que generan contingencias de negocio en marcha no son susceptibles de cuantificación razonable, por lo cual existe una incertidumbre respecto a su efecto preciso en los estados financieros.

- Se hará referencia en el párrafo intermedio al número de las notas a los estados financieros que se refieren a este hecho.

e) Ejemplo.

Para este ejemplo se utilizara el mismo modelo que se presento en el ejemplo de contingencias no cuantificables.

Problemas de continuidad de negocio en marcha.

- A) CASO:** La compañía Laboratorios Fru y Veau, S.A., de C.V. se le practicó una auditoría al 31 de diciembre de 1992 de los estados financieros básicos. La compañía se encuentra demandada por falla de cumplimiento de un contrato de venta importantísimo, en el caso de que el cliente gane el juicio, la compañía, tendría que pagar con la totalidad de su patrimonio. Existen pláticas de los propietarios de la empresa con el cliente quienes son miembros de la misma asociación empresarial (COPARMEX); y a través de ésta, y de reconocidos grupos se está tratando de encontrar otra solución que favorezca ambas partes. La compañía acepta revelar en la nota C a los estados financieros, lo que proceda .

B) ANALISIS

1.- Presenta contingencias de problemas de continuidad de negocio en marcha.

- a) Ya que existe una demanda por incumplimiento de un contrato de venta .
- b) Si el cliente gana el juicio a la compañía, esta pagará con su patrimonio a aquél.

2. Consideraciones:

- a) Debidamente revelada en notas a los estados financieros.
- b) Utilización de un párrafo de énfasis
- c) Tipo de dictamen: Dictamen sin salvedades con párrafo de énfasis.

C) REDACCION.

"He examinado el balance general de la compañía Laboratorios Fru y Veau, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota C a los estados financieros, la compañía se encuentra demandada por falta de cumplimiento de un contrato de venta de gran importancia, ya que en caso de que el juicio lo gane el cliente, la compañía tendría que pagar con la totalidad de su patrimonio. Aunque existen pláticas de los propietarios de la empresa con el cliente quienes son miembros de la misma asociación empresarial "COPARMEX", la cual con grupos conocidos están tratando de encontrar solución que favorezca a ambas partes.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Laboratorios Fru y Veau, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

1.1.3. EXISTENCIA DE CAMBIOS EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADA O EN LOS METODOS DE APLICACION DE LAS REGLAS PARTICULARES.

Otro punto de gran importancia dentro del dictamen con párrafo de énfasis es la existencia de cambios en la aplicación de principios de contabilidad o en los métodos de aplicación de las reglas particulares, que desarrollaremos de la siguiente manera:

- a) Generalidades.
- b) Concepto.
- c) Consideraciones y normatividades.
- d) Características.
- e) Ejemplo.

a) Generalidades.

Para una mejor comprensión del tema iniciaremos definiendo lo que se entiende por principios de contabilidad generalmente aceptados, así como por reglas particulares.

La Comisión de Principios de Contabilidad, a través de su boletín A-I nos dice que principios de contabilidad: *"Son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros"*.

"Los Principios de Contabilidad que identifican ,y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son: la entidad, la realización y el período contable.

Los que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico, y su presentación, son : valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica.

Los que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: importancia relativa y consistencia".

Además dentro de este mismo boletín nos expresa lo que se entiende por reglas particulares, que nos dice:

"Son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros, se dividen en: reglas de valuación y reglas de presentación. Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

El criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares. - La operación del sistema de información contable no es automática ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin duda alguna, cualquier dilema que pueda plantear su aplicación.

Por esta relativa incertidumbre es necesario utilizar un juicio profesional para operar el sistema y obtener información que en lo posible se apegue a los requisitos mencionados en este boletín.

Este juicio debe estar equilibrado por la prudencia al decidir en aquellos casos en que no hay bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar, entonces, por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable".

Los anteriores conceptos son una de las características de la información financiera contable, que conjuntamente con otras, ha motivado que la contabilidad constituya un elemento esencial en el campo de los negocios, por lo cual es necesario saber que nos referimos "comparabilidad", en la información proporcionada.

Durante la elaboración de estados financieros sobre bases diferentes, relativos a las distintas épocas en la vida de una entidad, debe considerarse como una desviación cuando se viola el principio de contabilidad de "consistencia", bajo las siguientes bases:

- Los usos de la información contable, requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo.

- La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación, para que mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conozcamos su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, podamos conocer su posición relativa.

- Cuando haya un cambio que afecté la comparabilidad de la información, este debe ser justificado, y es necesario advertirlo claramente en la información que se presente, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables.

De acuerdo con el boletín A-7 de principios de contabilidad generalmente aceptados expresa, lo que se entiende por cambios en la contabilidad y nos dice:

"La falta de comparabilidad en la información proporcionada, se origina principalmente por: a) cambios en las reglas particulares de aplicación de principios de contabilidad, b) cambios en estimaciones contables y c) cambios en la entidad emisora de estados financieros.

La adopción inicial de una regla particular, relativa a un evento, o circunstancia que se presenta por primera vez no debe considerarse como generador de falta de comparabilidad o de inconsistencia".

También este boletín, nos indica el tratamiento y revelación que debe hacerse cuando exista inconsistencia y falta de comparabilidad.

1. Inconsistencia. Se ha venido subrayando la importancia, de mantener y utilizar técnicas y métodos contables que permanezcan en el tiempo; no obstante lo anterior, está comisión reconoce la necesidad de substituir en algunos casos y modificar en otros, la aplicación de determinadas reglas particulares de contabilidad considerando que han dejado de ser útiles (parcial o totalmente) a la entidad en que se habían estado aplicando, ocasionando una inconsistencia. Consecuentemente, y bajo circunstancias especiales la substitución de una regla particular no sólo es recomendable, sino necesaria, aún a costa de la integridad del principio de "consistencia". En estos casos se deberán tomar en consideración, los siguientes aspectos:

a) Los estados financieros de ejercicios anteriores que se incluyan con propósitos comparativos, deben presentarse tal como fueron preparados originalmente.

b) Describir en los estados financieros en que se produzca la inconsistencia, las causas que provocaron el cambio, la justificación del mismo, (señalando porque la nueva regla es preferible) y, el efecto que tuvo o puede tener en la situación financiera y los resultados de operación de la entidad de acuerdo con el principio de revelación suficiente.

2. Falta de comparabilidad. Aún cuando los cambios en las estimaciones contables, producen, en la mayoría de los casos una falta de comparabilidad, ésta no debe considerarse como "inconsistencia" en la aplicación de las técnicas contables, en virtud de derivarse de cambios en las circunstancias ajenas a la administración de la empresa. En estos casos, el efecto del cambio (neto de ISR y PTU) debe de revelarse en los estados financieros correspondientes al ejercicio en que se efectuó.

Una vez conocido el origen de estas situaciones de cambios en la aplicación de principios así como de aplicaciones de reglas particulares, desde el punto de vista contable; podemos determinar que estos aspectos en la aplicación de la auditoría son de gran importancia; motivo por el cual debe hacerse mención de tales hechos en el cuerpo del dictamen a través de un párrafo de énfasis.

El boletín A-07 de la comisión de principios de contabilidad, describe las causas de inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad y de sus reglas particulares de valuación y presentación necesarias, como se ha señalado, así como de los cambios en las estimaciones contables, errores contables, etc.

El propósito de que el auditor se cercioré que los estados financieros han sido preparados consistentemente de acuerdo principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación; es de informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre períodos, (aún cuando estos no se presenten comparativos) no hayan sido afectados, por cambios en los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de aplicación.

b) Concepto.

Considerando las definiciones que se han venido utilizando respecto a lo que es dictamen con párrafo de énfasis, se dará a continuación el concepto de dictamen con párrafo de énfasis por cambios en principios de contabilidad o en la aplicación de las reglas particulares:

"Es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate, y en donde se encuentran problemas de importancia por inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad y de sus reglas particulares de valuación y presentación, lo que amerita la creación de un párrafo intermedio en el informe sin que este sea una salvedad".

c) Consideraciones y normatividades.

Basándonos en el boletín 4010 de normas y procedimientos de auditoría, nos establece para efectos de cambios en los principios de contabilidad o en la aplicación de las reglas particulares, las siguientes referencias:

"Para juzgar sobre la inconsistencia, el auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y de las reglas particulares utilizados para preparar los estados financieros del ejercicio anterior, ya sea porque los examinó, o bien ,porque llevó a cabo una investigación al respecto.

El auditor debe evaluar los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y de presentación, y convencerse de:

a) que el nuevo principio adoptado, incluyendo el método de aplicación, esta de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados;

b) que la justificación de la entidad para efectuar el cambio, es razonable y se encuentra debidamente divulgada. Si un cambio en los principios de contabilidad no cumple con estas condiciones, el auditor deberá emitir una opinión con salvedad, o bien, si el efecto del cambio es trascendente, deberá, emitir una opinión negativa, sobre los estados financieros.

Cuando el auditor ha verificado que el cambio en principios cumple con los procedimientos antes indicados deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen y dirigir la atención del lector a la nota a los estados financieros donde la administración analiza, justifica y, de ser posible, cuantifica el cambio con mayor detalle".

Las siguientes declaraciones sobre normas de auditoría, SAS-I, respecto a cambios en principios de contabilidad, expresan sobre el tema lo siguiente:

"Cuando haya un cambio en principios de contabilidad, el auditor independiente debe de modificar su opinión respecto a la uniformidad, indicando la naturaleza del cambio. La ocurrencia con el cambio de parte del auditor se considera implícita al menos que exprese un párrafo de énfasis respecto al cambio, al emitir su opinión acerca de la presentación razonable de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Si ha habido un cambio en principios de contabilidad que haya sido tratado, reestructurando los estados financieros de años anteriores, la referencia apropiada a la consistencia se expresará diciendo que los estados están presentados sobre una base uniforme, después de dar efecto retroactivo al cambio.

El informe del auditor no necesita referirse a un cambio en principio de contabilidad y a la reestructuración de los estados hecha de conformidad con principios de contabilidad, si los estados del año del cambio están presentados en el informe del auditor conjuntamente con los estados financieros del año posterior del cambio.

Si ha habido un cambio en principio de contabilidad que haya sido tratado en forma distinta a la restructuración de los estados financieros de años anteriores y el auditor emite su informe sólo sobre el año durante el cual se hizo el cambio, su informe deberá indicar que los principios de contabilidad han sido aplicados sobre una base uniforme, explicando el cambio en un párrafo de énfasis.

Si el auditor independiente está emitiendo su informe sobre dos o más años, cuando se trate de informes sobre estados financieros de años posteriores, deberá hacer referencia al cambio, mientras que se incluya el año del cambio en el informe. Si el año del cambio no es el primero de los años sobre los cuales se emite el informe del auditor.

Si el año del cambio es el primero de los años sobre los cuales se emite el informe del auditor, no hay falta de uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad durante el período posterior al cambio, pero el auditor deberá hacer referencia al cambio que se hizo en ese año.

Un cambio en principio de contabilidad hecho al principio del año que antecede al primer año sobre el que se emite el informe del auditor, no resulta en una falta de uniformidad entre dicho año precedente y los años posteriores. Al expresar su opinión respecto a la uniformidad sobre un año posterior, no será necesario que el auditor mencione el cambio".

Este mismo boletín expresa también sobre informes de cambios en principios de contabilidad que no están de acuerdo con los mismos:

" El auditor deberá evaluar un cambio en principio de contabilidad para satisfacerse de que a) el nuevo principio contable es un principio de contabilidad generalmente aceptado, y b) el método de contabilización del efecto del cambio, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y es razonable la justificación de la gerencia por el cambio. Si un cambio en principio de contabilidad no reúne estas condiciones, el informe del auditor deberá así indicarlo y su opinión deberá contener un párrafo de énfasis.

Si un principio de contabilidad adoptado por primera vez no es un principio de contabilidad generalmente aceptado o el método de contabilización del efecto del cambio no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor deberá expresar una opinión con párrafo de énfasis o, si el efecto del cambio es lo suficientemente importante,

el auditor deberá expresar una opinión negativa sobre los estados financieros tomados en conjunto, debido a la falta de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Si se expresa una opinión con párrafo de énfasis, dicho párrafo se referirá tanto a la conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados como a la uniformidad en su aplicación. Cuando se exprese una opinión negativa en dichas circunstancias, no será necesario hacer referencia a la uniformidad, por que los estados financieros no se presentan conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Si la gerencia no proporciona una justificación razonable para un cambio en principios de contabilidad, el auditor independiente deberá expresar en un párrafo de énfasis, el cambio hecho sin una justificación razonable. Dicha referencia en el párrafo de énfasis se refiere tanto a la conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, como a la uniformidad en su aplicación.

Siempre que un cambio contable sea la causa de que un auditor independiente exprese una opinión con párrafo de énfasis o una opinión negativa, respecto con la conformidad con principios de contabilidad en el año del cambio, el auditor deberá considerar los posibles efectos de ese cambio, en relación con los informes que pudiera emitir sobre los estados financieros de la entidad de los años siguientes al cambio.

Si los estados financieros del año de dicho cambio se presentan con los del año siguiente, el dictamen del auditor debe revelar sus reservas con respecto a los estados del año del cambio.

Si una entidad ha adoptado un principio contable que no es un principio de contabilidad generalmente aceptado, su uso continuado puede tener un efecto importante sobre los estados financieros de algún año posterior, sobre el cual el auditor pudiera emitir su informe.

En este caso, el auditor independiente debe expresar ya sea una opinión adversa, dependiendo del grado de importancia de la desviación en relación con los estados del año posterior, o una opinión con párrafo de énfasis.

Si una entidad trata el efecto de un cambio de modo que afecte períodos futuros, cuando los principios de contabilidad generalmente aceptados requieran la restructuración de los estados de años anteriores o la inclusión del efecto acumulado del cambio en el año del cambio, los estados financieros de los años posteriores, pueden indebidamente incluir cargos y abonos que sean importantes en relación con dichos estados. Este caso también requiere que el auditor

expresare una opinión con párrafo de énfasis o una opinión negativa.

Si la gerencia no ha proporcionado una justificación razonable para un cambio en un principio de contabilidad, la opinión del auditor deberá expresar un párrafo de énfasis al hecho de que el cambio haya sido hecho sin una razonable justificación, como se ha indicado anteriormente. Además, el auditor deberá, seguir expresando un párrafo de énfasis conforme a los estados financieros del año del cambio, mientras estos sean presentados. Sin embargo, el párrafo de énfasis del auditor se refiere al cambio en principio y no afecta a la categoría del principio recientemente adoptado como un principio de contabilidad generalmente aceptado. Consecuentemente, mientras que la opinión del auditor independiente expresará un párrafo de énfasis respecto al año del cambio, su opinión sobre los estados financieros de los años posteriores, no requiere una excepción en relación con el uso del principio recientemente adoptado".

Respecto a la primera auditoría señalada dice lo siguiente:

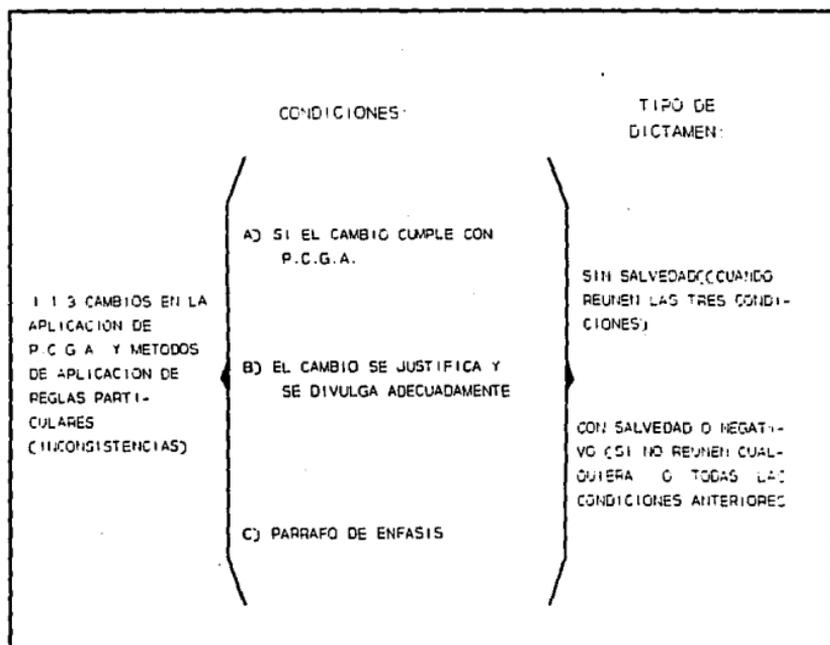
Cuando el auditor independiente no haya, examinado los estados financieros de una compañía, correspondientes al año anterior deberá aplicar los procedimientos que sean prácticos y razonables en las circunstancias, para asegurarse de que los principios de contabilidad hayan sido aplicados sobre bases uniformes en el año actual, en relación con el año anterior. Cuando el cliente tiene registros adecuados, generalmente es práctico y razonable extender suficientemente los procedimientos de auditoría para poder expresar una opinión respecto a la uniformidad.

Registros financieros inadecuados o limitaciones impuestas por el cliente, pueden impedir que el auditor independiente pueda formarse una opinión respecto a la uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad entre el año anterior y el actual, así como respecto al importe de los activos y pasivos al principio del año actual. Cuando dichos importes puedan afectar en grado importante el resultado de las operaciones del año actual, el auditor independiente tampoco podrá expresar una opinión sobre el resultado de las operaciones y los cambios en la situación financiera del año actual.

Si los registros contables de años anteriores se llevaron sobre bases que no resultaron en una presentación razonable de la situación financiera, resultado de las operaciones y cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente

aceptados por lo que se refiere a dichos años y es impráctica la restructuración de los estados financieros de esos años, el auditor independiente debe omitir la referencia usual a la uniformidad y presentar en su informe un párrafo de énfasis, a través de un párrafo intermedio".

Una vez vistas las normatividades que regulan los cambios en aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados así como los métodos de aplicación de las reglas particulares, presentamos un cuadro sinóptico, que contempla de manera general lo que se ha venido tratando, el cual se presenta a continuación:



d) Características.

Las características mas importantes son:

- La aplicación de cambios en la utilización de principios de contabilidad generalmente aceptados o en los métodos de aplicación de sus reglas particulares, requiere su mención como un asunto importante en un párrafo de énfasis a través de un párrafo intermedio al dictamen.
- Los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y de presentación, deben ser evaluados por el auditor y estar convencido de que el nuevo principio adoptado, incluyendo el método de aplicación, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; y que la justificación de la entidad para efectuar el cambio, es razonable y se encuentra debidamente divulgada.
- Si un cambio en los principios de contabilidad no cumple con las condiciones anteriores, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad, o bien, si el efecto del cambio es trascendente, deberá emitir una opinión negativa sobre los estados financieros.
- Los cambios en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados o en los métodos de aplicación de sus reglas particulares requiere de estar debidamente reveladas a través de notas a los estados financieros. Y hacer referencia de dicha nota en la opinión emitida por el auditor.

e) Ejemplo.

Dictamen con párrafo de énfasis, por existencia de cambios en la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o en los métodos de aplicación de las reglas particulares.

- A) CASO. La Compañía El Taconazo, S.A. de C.V. auditada al 31 de diciembre de 1992, valúa la compañía, en 1991 sus inventarios con el sistema U.E.P.S. y en 1992 lo hace por costos promedio, el efecto de este cambio, fue que aumento el inventario final y disminuyó el costo de ventas en NS40,000.00, con respecto a la cantidad

que se hubiera obtenido, si se hubiese utilizado o seguido el método anterior, De acuerdo con la operación de la empresa, este cambio le es adecuado, y la empresa determina esta situación en la nota B a los estados financieros.

B)ANALISIS

1. Falta de consistencia

a) Cambio en Principios de contabilidad generalmente aceptados

- Aumentando el inventario final
- Disminuyendo el costo de ventas

(Todo en N\$40,000.00)

b) Es una situación favorable para la empresa.

c) Esta situación es revelada adecuadamente en la Nota B, a los estados financieros.

2. Requisitos que debe cumplir, para emitir un párrafo con énfasis:

a) Cumple con P.C.G.A. (si)

b) ¿Se justifica y divulga el cambio? (si)

Se emitirá un dictamen con párrafo de énfasis.

C) REDACCION.

Basándonos en el modelo presentado en el tema de párrafo de énfasis, podemos redactar el dictamen para nuestro caso, de la siguiente manera:

"He examinado el balance general de la compañía El Taconazo, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota 3 a los estados financieros y durante el año de 1991 valía sus inventarios por el sistema UEPS y durante el ejercicio que terminó al 31 de diciembre de 1992, lo hace por costos promedio. Este cambio originó que se aumentará el inventario final y disminuirá el costo de ventas en N\$40,000.00 con respecto a la cantidad que se hubiera obtenido, si se hubiera continuado con el método anterior.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía El Taconazo, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

1.1.4 POR AJUSTES A RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES POR CORRECCION DE ERRORES.

Como otra causa de la mención de un asunto importante en el dictamen, son los ajustes a resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores, y que tomando en consideración las reglas para emitir un dictamen con párrafo de énfasis mencionadas en su tema respectivo, nos adentraremos a este tema que es otra causa que genera párrafo de énfasis y para cubrir su estudio abarcaremos los siguientes aspectos:

- a) Generalidades.
 - b) Concepto.
 - c) Consideraciones y normatividades.
 - d) Características.
 - e) Ejemplo.
- a) Generalidades.

En ocasiones, una entidad decide adoptar una práctica contable aceptada, en sustitución de una que no lo es. En estos casos será necesario que la entidad corrija el error mediante la afectación retroactiva de la porción correspondiente a los resultados de años anteriores. Así mismo, el auditor deberá cerciorarse de que entre otras cosas, se hagan las revelaciones necesarias.

Basándonos en el boletín A-1, emitido por la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., expresa el principio contable de consistencia a través de las siguientes líneas:

"Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. 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.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables, lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información".

Es conveniente citar este principio contable, porque en este se basa y deriva nuestro tema. Ahora bien, esta comisión señala a través de su boletín A-7, un apartado respecto a ajustes a resultados de años anteriores, de la siguiente manera:

AJUSTE A RESULTADOS DE AÑOS ANTERIORES

El resultado neto del ejercicio de una entidad debe reflejar todos los ingresos, costos y gastos realizados durante el período o derivados de acontecimientos ocurridos durante el mismo, con excepción de ciertas partidas que bajo muy raras circunstancias, constituyen ajustes a resultados de ejercicios anteriores y deben por tanto, afectar directamente a las utilidades acumuladas.

Los ajustes o resultados de ejercicios anteriores son casos excepcionales y estarán representados por partidas que reúnan las siguientes características:

a) Partidas plenamente identificables con eventos o transacciones de ejercicios anteriores cuyos efectos contables no pudieron ser razonablemente determinados en el momento oportuno, ya sea por desconocimiento absoluto de los hechos, o por incertidumbre sobre la resolución final de tales partidas.

b) Partidas que no sean atribuibles a eventos económicos subsecuentes al período correspondiente.

c) Partidas originadas por decisiones de personas ajenas a la administración de la entidad.

No se consideran ajustes a resultados de ejercicios anteriores, aquellas correcciones y ajustes que son el resultado natural de diferencias provenientes de estimaciones, las cuales son normales dentro del continuo proceso contable de cualquier entidad.

La sustitución de una práctica de contabilidad que no estuviere de acuerdo con la técnica contable, por una regla particular generalmente aceptada, debe ser considerada como la corrección de un error y consecuentemente someterse al tratamiento de ajustes a resultados de ejercicios anteriores, descrito posteriormente".

Así mismo este boletín, expresa el tratamiento y revelación de los ajustes a resultados de ejercicios anteriores, de la siguiente manera:

"Los ajustes a resultados de ejercicios anteriores, deben mostrarse por separado en los estados financieros, como un ajuste al saldo inicial de utilidades acumulados. El monto de los ajustes a resultados de ejercicios anteriores, debe presentarse deducido por el efecto de impuesto sobre la renta y la participación de utilidades a trabajadores que corresponda. Estas deducciones deben revelarse, ya sea en el cuerpo del estado correspondiente o a través de una nota a los estados financieros.

En caso que se presenten estados financieros comparativos, los estados relativos u los que corresponda el ajuste deben formularse, modificando las partidas que se hubiesen afectado, revelando la modificación de que fueron objeto".

Lo anterior, conforma la base para entender e internarnos al estudio del dictamen con párrafo de énfasis por ajustes a resultados de ejercicios anteriores.

c) Concepto.

Basándonos en el dictamen con párrafo de énfasis podemos dar la siguiente definición:

"Es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate, en el cual se encuentran problemas de ajustes

retroactivos de ejercicios anteriores por corrección de errores, el cual será mencionado a través de un párrafo intermedio en el cuerpo del dictamen y que no significa salvedad alguna".

Después de haber dado la definición de dictamen con párrafo de énfasis por ajustes a resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores procederemos a analizar su tratamiento.

d) Consideraciones y normatividades .

Para tratar los pronunciamientos relativos, a esté tipo de dictamen y para una mejor comprensión del mismo nos enfocaremos en el boletín 4010 de las Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., y que señala en su respectivo apartado lo siguiente :

" En el caso de corrección de errores en que es necesario afectar, mediante ajustes retroactivos, los estados financieros de años anteriores, el auditor deberá observar que se hagan las revelaciones necesarias para ayudar a los lectores a su interpretación, principalmente a aquellos que pudieran haber tomado decisiones sobre los estados financieros que ahora se corrigen. Estas revelaciones, hechas por la entidad, incluirán la justificación y explicación de las causas de estos ajustes y de la conciliación de estos saldos de las cuentas afectadas antes de su corrección. En estos casos, el auditor deberá considerar la conveniencia de mencionarlo dentro de un párrafo de énfasis en su dictamen para destacar el efecto de estos ajustes retroactivos.

Cuando en el ejercicio examinado se determinaron ajustes a resultados de los ejercicios anteriores y la empresa no formuló los estados financieros modificando las partidas que hubieran afectado, el auditor deberá, en su caso, expresar la salvedad correspondiente en su dictamen"

La explicación que nos dio este boletín deja claro las causas de los ajustes a resultados anteriores, los requisitos, procedimientos y decisiones para emitir su dictamen y que resumiremos a través del siguiente cuadro sinóptico:

**AJUSTES A RESULTADOS
DE EJERCICIOS ANTERIO-
RES POR CORRECCION DE
ERRORES.**

- EL AUDITOR OBSERVARA QUE SE HAGAN LAS REVELACIONES NECESARIAS.
- LAS REVELACIONES SERAN HECHAS POR LA ENTIDAD, ADEMAS DE LA CONSILIACION DE SALDOS DE LAS CUENTAS AFECTADAS.
- CONSIDERACION ADECUADA POR PARTE DEL AUDITOR PARA EMITIR DICTAMEN CON PARRAFO DE ENFASIS
- CUANDO LA EMPRESA NO REFORMULO LOS ESTADOS FINANCIEROS MODIFICANDO LAS PARTIDAS.

**SI SE PRESENTAN LAS TRES
CONDICIONES SE EMITIRA UN
DICTAMEN CON PARRAFO DE
ENFASIS.**

**PROCEDERA A UN DICTAMEN
CON SALVEDAD.**

d) Características

Las características específicas de este tipo de dictamen son:

- Los ajustes a resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores, forman parte del grupo de mención de un asunto importante en el dictamen que origina un párrafo de énfasis bajo ciertos lineamientos, tratados en el punto anterior.
- Cumpliendo ciertos lineamientos, este hecho origina un párrafo de énfasis en el dictamen.
- Si falta alguno(s) de los lineamientos generaría un párrafo de salvedad.
- Los ajustes a resultados de ejercicios anteriores deben estar debidamente revelados en notas a los estados financieros.

e) Ejemplo

En base al modelo de dictamen con párrafo de énfasis, se presenta el siguiente ejemplo.

A) CASO

Fueron auditados los estados financieros de la compañía Minerva S.A., por el año de 1992. Donde se encontró que a partir de este año la compañía decidió reconocer los efectos de la influencia de conformidad con lo establecido en el boletín B-10 y sus adecuaciones, además hizo estas revelaciones en la nota C a los estados financieros haciendo conciliaciones a los saldos de las cuentas afectadas.

Hecho que en ejercicios anteriores no había sido efectuado.

B) ANALISIS:

1. La entidad hizo ajustes a resultados de ejercicios anteriores para corregir la falta de reconocimiento de la inflación.
2. La revelación de ajustes a resultados de ejercicios anteriores, se hizo a través de la nota C a los estados financieros, además de la conciliación de saldos de las cuentas afectadas.
3. El auditor ratificó que se hayan hecho las revelaciones necesarias.
4. Tipo de dictamen: Dictamen con párrafo de énfasis.

C) REDACCION.

"He examinado el balance general de la compañía Minerva, S.A., al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota C a los estados financieros, con objeto de cumplir con principios de contabilidad generalmente aceptados, a partir de 1992 la compañía decidió reconocer los efectos de la inflación de conformidad con lo establecido en el boletín B-10 y sus adecuaciones. Este cambio originó la necesidad de reconocer retroactivamente los efectos relativos por parte de la compañía.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Minerva, S.A., al 31 de diciembre de 1992 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

1.1.5. OTROS ASUNTOS, DE MENCION IMPORTANTE EN EL DICTAMEN.

- a) Generalidades.
- b) Concepto.
- c) Consideraciones y normatividades.
- d) Características.
- e) Ejemplo.

a) Generalidades.

Estos asuntos que ameritan su mención en el dictamen, se presentan a través del siguiente cuadro:

OTROS ASUNTOS DE MENCION IMPORTANTE EN EL DICTAMEN (PARRAFO DE ENFASIS)

- Cuando existe operaciones importantes con partes relacionadas.
- Empresas en etapa preoperatoria
- Liquidaciones.
- Fusiones

De acuerdo con el anterior cuadro podemos a continuación expresar el significado de cada uno de estos conceptos, que siendo diferentes, tienen el mismo tratamiento para efectos de emitir un dictamen, el cual será con un párrafo intermedio llamado párrafo de énfasis.

Basándonos en el boletín C-13 emitido por la comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., tendremos una explicación detallada sobre este tema, el cual lo transcribiremos tal cual, para poder así darnos un mejor panorama y similitud sobre este tema.

"Las transacciones entre partes relacionadas pueden estar sujetas a condiciones de precio, crédito y suministro, diferentes a las convenidas con otras partes con quienes la empresa informante efectúa transacciones. Así mismo la sola relación entre partes relacionadas, aún sin tener transacciones entre ellas, puede influir en los resultados o en la situación financiera de la empresa informante. Por lo anterior, es necesario que el lector de los estados financieros reciba información sobre la existencia de partes relacionadas y sus transacciones para contar con los elementos suficientes para interpretar los mismos".

DEFINICIONES.

Son partes relacionadas de la empresa informante aquellas entidades o personas que individual o conjuntamente, directa o indirectamente, (1) ejercen control o influencia significativa sobre de ella, (2) están bajo su control o influencia significativa, o (3) están bajo el mismo control o influencia significativa que ella.

Se considera que existe control cuando se tiene directa o indirectamente la mayoría de los votos para tomar decisiones operacionales y financieras, y existe influencia significativa cuando, aún sin tener la mayoría, se esta en condiciones de influir en estas decisiones.

Se consideran partes relacionadas de la empresa informante, entre otras:

- Las compañías tenedoras, subsidiarias, asociadas y afiliadas.
- Otras empresas y personas que tengan directa o indirectamente influencia significativa en el derecho de voto de la empresa informante, así como las entidades en las que esas empresas y personas tengan el derecho que les permite influir en el proceso de decisiones.

- Los consejeros, directores y ejecutivos de alto nivel, así como las empresas en las cuales ellos tengan poder de decisión o influencia significativa en las decisiones operacionales y financieras.

Son transacciones con partes relacionadas, la transferencia de efectivos, derechos, bienes o servicios y obligaciones entre las partes antes descritas, independientemente de que sean gratuitas.

Algunos ejemplos de transacciones entre partes relacionadas son:

- Ventas o compras de activos.
- Uso o explotación de activos.
- Arrendamiento, licencia, regalías o asistencia técnica .
- Prestación y recepción de servicios.
- Préstamos y su efecto financiero correspondiente.
- Aavales y garantías.

REGLAS DE PRESENTACION

Para un claro entendimiento de la situación financiera, los resultados de operación y cambios en la situación financiera de la empresa informante, los estados financieros deben revelar los elementos necesarios de las transacciones importantes con partes relacionadas que normalmente son, entre otros, los siguientes

- Naturaleza de la relación.
- Descripción de las transacciones, independientemente de que sean gratuitas.
- Monto de las Transacciones.
- Efecto de los cambios en las condiciones de transacciones recurrentes.
- Los saldos con las partes relacionados y sus características .
- Cualquier otra información que se juzgue necesaria para el entendimiento de la transacción

Las partidas similares deben agruparse a menos de que se considere necesarios destacar cierta información para comprender los efectos de las transacciones.

Aunque no se hayan realizado transacciones entre partes relacionadas, debe revelarse la naturaleza de la relación existente entre ellas cuando el resultado o la situación financiera de la empresa informante difieran en forma significativa de las que hubieran tenido de no existir está.

Las remuneraciones pagadas a consejeros, directivos y ejecutivos, derivadas del ejercicio de sus funciones, no son transacciones que requieren revelarse.

En los estados financieros consolidados o combinados no es necesario revelar las transacciones que son eliminadas.

Ahora bien una vez visto lo anterior pasaremos al siguiente punto, que son empresas en etapa preoperativa, nos enfocaremos para su explicación en el boletín C-8 del I.M.C.P. a través de la Comisión de Principios de Contabilidad, que a la letra dice y nos explica:

"Una empresa en la etapa preoperativa o preoperatoria es una empresa nueva cuyas actividades se encuentran encaminadas a iniciar sus operaciones comerciales o industriales, tales como: adquirir equipos, organizar su administración y su producción, desarrollar los productos o servicios que planea vender, desarrollar su mercado, controlar su personal, etc.

La etapa preoperativa o preoperatoria concluye cuando la empresa inicia sus actividades mercantiles, de producción o de servicio, en forma comercial. En algunos tipos de industria, el cambio de la fase preoperatoria a la fase operativa se hace en forma gradual. Puede estarse realizando actividades de preparación en algunos aspectos del negocio, al mismo tiempo que se realizaran ventas en forma comercial. Gradualmente se va dirigiendo el énfasis de los esfuerzos hacia las actividades de producción, venta o servicio que constituyen el objeto del negocio".

De acuerdo con la explicación de empresas en etapa preoperativa, procederemos a explicar que son liquidaciones, fusiones y escisiones, en base al diccionario de contabilidad Siglo Nuevo editores, S.A., el cual nos dice:

Liquidación.- *Acción de poner fin a un negocio, generalmente mediante el cumplimiento de las obligaciones contraídas por los participantes. Dicese del documento en que se hace constar el fin de un negocio. Dicese del dinero o prestación con que se da fin a un negocio.*

Fusión.- *Unión formal de dos o más empresas.*

De acuerdo a la revista PAF y al código Fiscal de la Federación en su artículo 15-A dice:

"Se entiende por escisión de sociedades, la transición de totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La cual se puede realizar en los siguientes términos:

- a) Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga.*
- b) Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera"*

b) Concepto

La definición de dictamen con párrafo de énfasis por la existencia, de operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, liquidaciones, fusiones, escisiones que se presentan a continuación :

"Documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate, donde se hace mención de eventos o asuntos especiales, como la existencia de operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, liquidaciones, fusiones, escisiones, etc., que originan un párrafo intermedio dentro del cuerpo del informe el cual se le conoce como párrafo de énfasis y que no implican salvedad alguna".

c) Consideraciones y normatividades .

En este apartado se trataran situaciones especiales, en donde se desea resaltar la importancia de alguna operación en particular, en etapas preoperativas, liquidaciones, fusiones, escisiones o algún otro asunto que amerite estar dentro del dictamen.

Este apartado que denominamos como otros asuntos, son situaciones especiales que pueden ser trascendentales para la futura trayectoria de la empresa, es decir, son consideraciones importantes sobre las que se desarrolla la entidad.

El auditor al percatarse de estas situaciones especiales para la entidad, deberá verificar que se encuentren debidamente reveladas en notas a los estados financieros.

De esta forma el auditor deberá mencionar en su dictamen estos hechos, a través de un párrafo intermedio entre el párrafo de alcance y el de opinión.

d) Características.

Las características más importantes de este tipo de dictamen son :

- Las causa que lo generan son operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, liquidaciones, fusiones, escisiones, etc.
- El auditor deberá verificar la adecuada revelación de estos hechos en notas a los estados financieros.
- Son situaciones especiales que conforman la vida de una empresa, pero bajo ciertas condiciones que requieren ser dadas a conocer en el contenido del informe del auditor.
- Estas situaciones se deben mencionar en un párrafo intermedio, haciendo referencia de las notas a los estados financieros, en el informe expedido por el auditor.

e) Ejemplo:

A) CASO. A la compañía Ediciones Nuevas, S.A. de C.V., se le practicó una auditoría a los estados financieros básicos al 31 de diciembre de 1992. Se encontró que en dicho ejercicio la compañía entra en liquidación, y sus estados financieros han sido ajustados a valores de liquidación (los activos a su valor de realización, y los pasivos a su valor de liquidación), así mismo dichos estados no están afectados por ninguna incertidumbre significativa (relativo a las cifras de liquidación presentadas en los estados financieros). Esta situación es revelada en la nota B y C a los estados financieros.

- B)ANALISIS
1. La entidad entra en período de liquidación.
 2. Revelación adecuada en notas B y C a los estados financieros.
 3. Tipo de dictamen: Con párrafo de énfasis.

C) REDACCION

"He examinado el balance general de la compañía Ediciones Nuevas, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se describe en la nota B y C a los estados financieros, los accionistas de la compañía acordaron la disolución de la misma y aprobaron el plan de liquidación correspondiente al primero de mayo de 1992, habiéndose iniciado de inmediato la liquidación de la sociedad. Como resultado de lo anterior, la compañía ha cambiado su base de contabilización para períodos posteriores al 30 de abril de 1992, de la base de negocios en marcha a la base de liquidación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Ediciones Nueva, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios

1.2. DICTAMEN SOBRE EL BALANCE GENERAL

Continuando con el estudio del dictamen con párrafo de énfasis llegamos a otro tratado, que implica la emisión de este tipo de dictamen, y nos referimos al balance general; para su mejor comprensión lo hemos dividido en los siguientes puntos:

- a) Generalidades.
- b) Concepto.
- c) Consideraciones y normatividades.
- d) Características.
- e) Ejemplo.

a) Generalidades.

Como ya hemos visto se han venido tratando y ejemplificando casos de los que se hace mención y referencia en el contenido del dictamen; uno de esos casos es la revisión de los saldos de las cuentas presentadas en los estados financieros básicos. Ahora bien, en este apartado hablaremos sobre el estudio de la revisión que hace el auditor exclusivamente sobre los saldos de las cuentas presentadas únicamente en el balance general y sobre el cual se hará referencia

en el dictamen; es decir, se presentará un dictamen únicamente sobre el balance general de la compañía de que se trate, sin incluir los otros estados financieros, lo anterior amerita agregar un párrafo intermedio donde se hará mención de los motivos que originaron solo la revisión el balance general.

b) Concepto.

Como ya es sabido para expresar un concepto de esta naturaleza, nos basaremos en la definición de dictamen con párrafo de énfasis; determinando así que el concepto del dictamen con párrafo de énfasis referente al balance general es el siguiente:

"Documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre el balance general de la entidad de que se trate, donde se hace mención de opinión exclusivamente sobre el balance general, a través de un párrafo intermedio al dictamen".

c) Consideraciones y Normatividades

Basándonos en lo expresado en el boletín 4010 del I.M.C.P. a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, podremos fundamentar el manejo y tratamiento de este caso, señalando lo siguiente:

"Es posible que en algunas ocasiones el auditor sea contratado exclusivamente para opinar sobre el balance general de la compañía. En estos casos, el dictamen no contendrá limitaciones en el balance, si el auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios para expresar su opinión sobre los cuatro estados financieros básicos".

En este párrafo nos indica la posibilidad de opinar exclusivamente sobre el balance general, aunque no por este hecho va a dejar de hacerse una revisión a los otros estados financieros básicos; aquí el auditor de acuerdo a su criterio profesional determinará, en caso de presentarse limitaciones en el alcance, la emisión de un dictamen con salvedad o con abstención de opinión; Sí en dado caso esas limitaciones no existen, podría emitir un dictamen sin salvedad.

Este mismo boletín en su siguiente párrafo expresa:

"En estos casos, será necesario que en una nota a los estados financieros se describan las razones por las cuales no se presentan y, por lo tanto, no se emite una opinión sobre todos los estados financieros básicos, o bien, que el auditor incluya un párrafo de énfasis al respecto en su dictamen".

Este párrafo expresa dos opciones válidas: la primera es, en una nota a los estados financieros, se deben describir los motivos por los cuales no se presenta y no se emite una opinión sobre todos los estados financieros básicos, y segunda, incluir un párrafo de énfasis en el dictamen expresando los motivos señalados.

d) Características.

Las características más importantes, para este otro caso que es el dictamen sobre el balance general, son las siguientes:

- La opinión sobre el balance general, no excluye la posibilidad de revisar los otros estados financieros básicos.
- De acuerdo con la anterior característica, al encontrarse el auditor con limitaciones en el alcance de su examen podrá emitir de acuerdo al grado de importancia un dictamen con salvedad o con abstención de opinión; si esas limitaciones emitirá una opinión sin salvedad.
- Como una posibilidad, de emitir una opinión sobre el balance general se hará mención de las razones por las que no se emite una opinión sobre todos los estados financieros básicos, ya sea a través de notas a los estados financieros o a través de un párrafo de énfasis al dictamen.

**DICTAMEN SOBRE EL
BALANCE GENERAL
(AUDITOR CONTRATADO PARA
OPINAR SOLO SOBRE EL
BALANCE GENERAL)**

- NO HABRA LIMITACION EN EL ALCANCE CUANDO EL AUDITOR HAYA PODIDO APLICAR TODOS LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA EXAMINAR LOS CUATRO ESTADOS FINANCIEROS BASICOS.

- ES NECESARIO REVELAR EN UNA NOTA, EL MOTIVO POR EL QUE SOLO UNICAMENTE SE PRESENTA EL BALANCE, DE LO CONTRARIO EL AUDITOR DEBE INCLUIR UN PARRAFO DE ENFASIS EN EL DICTAMEN

e) Ejemplo.

Para ejemplificar este tema nos enfocaremos al hecho de mencionar una opinión sobre el balance general y las razones por la que no se hizo referencia a todos los estados financieros básicos, a través de un párrafo de énfasis.

A) CASO. Se llevo a cabo la auditoría del ejercicio de 1992, de la compañía la Ermita, S.A. de C.V., la cual contrato al auditor para opinar exclusivamente sobre el balance general. En dicha empresa no se presentaron limitaciones en el alcance, por lo que el auditor estuvo en la posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría necesarios. Los socios decidieron obtener nada más que la opinión sobre el balance general porque para ellos les es más fácil comprender las cifras ahorrando gastos por la emisión de los otros estados financieros básicos.

B) ANALISIS: 1. Auditor contratado, para opinar única y exclusivamente sobre el balance general de la compañía.

2. No existen limitaciones en el alcance, que pudiera impedir al auditor estuviere aplicar todos los procedimientos de auditoría necesarios.
3. Se emite un dictamen con párrafo de énfasis, por no existir notas a los estados financieros básicos de este hecho.

C) REDACCION:

"He examinado el balance general de la compañía La Ermita, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992. Dichos estados financieros es responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Los socios de la compañía la Ermita S.A. de C.V., decidieron contratarme exclusivamente para emitir una opinión sobre el balance general, porque para ellos les es más fácil comprender sus cifras, ahorrando así, gastos por la emisión de los otros estados financieros básicos ya que no les darán su debido uso.

En mi opinión, el balance general antes mencionado, presenta razonablemente la situación financiera de la compañía La Ermita, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992, de

1.3. CONOCIMIENTO DE EVENTOS POSTERIORES A LA FECHA DEL DICTAMEN

Presentamos los puntos a tratar para analizar eventos posteriores a la fecha del dictamen.

- a) Generalidades.
- b) Consideraciones y normatividades.
- c) Características.
- d) Ejemplo.

a) Generalidades.

La fecha del dictamen que emite un auditor sobre una determinada empresa, por situaciones importantes que la afecten, será la misma fecha en que determinación la auditoría.

Entre la fecha de entrega del dictamen a los clientes, suelen presentarse situaciones que el auditor no haya considerado y que tienen la importancia necesaria para ser mencionadas en el informe. Cuando este hecho ocurre el auditor debiera aplicar un procedimiento específico que estudiaremos en este apartado.

b) Concepto.

Por dictamen con párrafo de énfasis por eventos posteriores a la fecha del dictamen entendemos lo siguiente:

"Es un documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate, haciendo mención de un evento posterior entre la fecha original del dictamen y la de emisión del mismo a través de un párrafo intermedio al informe. El auditor podrá utilizar dos o más fechas, donde se responsabiliza de los hechos ocurridos hasta la terminación de la auditoría y de los eventos posterior a está; o cambiar la fecha original al dictamen en donde el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta el día del evento posterior".

b) Consideraciones y Normatividades

Como órgano normativo y regulador de las Normas y Procedimientos de Auditoría, que es el I.M.C.P., a través de su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, emitió el boletín 4010, que expresa lo siguiente:

"Existen eventos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría, dichos eventos o transacciones pueden suceder:

- *De la fecha del dictamen a la fecha en que éste se entregue a la entidad.*
- *De la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se solicite al auditor emitir nuevamente su opinión.*

Cuando el auditor conozca de eventos que ocurran después de que haya concluido su trabajo de auditoría, pero antes de que se entregue su dictamen y que tengan un efecto sobre este, se pueden seguir cualesquiera de las dos alternativas que se describen a continuación:

- *Utilizar dos o más fechas, es decir dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando en seguida la nueva fecha referida exclusivamente al evento subsecuente revelado en una nota a los estados financieros. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por lo hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el evento subsecuente.*

- *Cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha".*

Existen algunos hechos posteriores, como podrían ser un aumento de capital efectuado en fecha posterior a la del dictamen, por el que el auditor no juzga necesario incluir un párrafo de revelación en su dictamen, sino únicamente hacer referencia en la fecha del mismo a la nota en que menciona dicho hecho subsecuente. Sin embargo, existen otros casos en los cuales por la importancia del asunto, es necesario que el auditor lleve a cabo una revelación completa del hecho en un párrafo de su dictamen, haciendo referencia a la nota de los estados financieros en donde se proporcionen mayores detalles.

Continuando con los siguientes párrafos del mismo boletín expresa:

"Cuando el auditor se le requiera para emitir nuevamente su dictamen, este deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimientos de eventos ocurridos después de esa fecha que afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros en cuestión, en cuyo caso el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los eventos subsecuentes que originaron los cambios, fechando el nuevo dictamen conforme a lo establecido en los incisos anteriores.

Cuando después de haber emitido su dictamen, el auditor conozca de hechos o situaciones que existan a esa fecha y que de haber sido conocidos por él, hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a la entidad que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe estén utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y el dictamen revisados puedan ser nuevamente emitidos. En este caso, el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos descubiertos que originaron los cambios.

Así mismo, si la entidad se rehúsa a hacer las revelaciones solicitadas por el auditor, este deberá notificar por escrito al consejo de administración sobre esa negativa y tomar las medidas que considere pertinentes en las circunstancias, entre otras notificar por escrito a las personas que el auditor tenga conocimiento que estén utilizando los estados financieros".

De este último párrafo podríamos dar el ejemplo de la resolución de juicios o litigios pendientes a la fecha de emisión del dictamen original; la mejoría o deterioro de la situación de un negocio, que obliga a incluir o eliminar una mención sobre la continuidad del mismo; la adopción de principios de contabilidad que anteriormente no fueron utilizados o la desaparición de limitaciones en el alcance.

En todos estos casos será necesario utilizar doble fecha en el dictamen la fecha original de emisión del primer dictamen y la nueva fecha referida exclusivamente a los hechos posteriores que motivan una modificación en el dictamen. En estos casos, el auditor se está responsabilizando únicamente por tales hechos, ocurridos desde la fecha original, a la fecha del dictamen que se este emitiendo nuevamente.

Las normatividades anteriores emitidas por el IMCP, son reforzadas por las "declaraciones sobre normas de auditoría" SAS-I, que expresa lo siguiente sobre la fecha del dictamen:

"Generalmente, la fecha en que se termina el trabajo en las oficinas del cliente (es decir, cuando se han concluido las principales fases de la auditoría), debe usarse como la fecha del dictamen del auditor independiente.

El auditor no tiene responsabilidad respecto a llevar cabo ninguna indagación o realizar procedimientos de auditoría en relación con el período posterior a la fecha de su informe.

HECHOS QUE OCURREN DESPUES DE TERMINAR EL TRABAJO EN EL CAMPO (las oficinas del cliente) PERO ANTES DE EMITIR EL INFORME.

En caso de que un hecho posterior que requiera que los estados financieros sean ajustados, ocurra después de la fecha del informe del auditor independiente, pero antes de la emisión del mismo y el hecho llegue a conocimiento del auditor, los estados financieros deben ajustarse o el auditor deberá emitir un dictamen con párrafo de énfasis, aunque en algunos casos se podría originar un dictamen con salvedad o con abstención de opinión.

En el caso de que un hecho posterior que requiera ser revelado, ocurra después de la fecha del dictamen del auditor, pero antes de la emisión del mismo, y tal hecho posterior llegue a conocimiento del auditor, el hecho debe ser revelado en una nota a los estados financieros o

hien el auditor deberá emitir un dictamen con párrafo de énfasis, y en algunos casos con salvedad o con abstención de opinión. Si se revela el hecho, ya sea en una nota o en el informe, el auditor deberá fechar su informe como se indica a continuación.

Si se ajustan los estados financieros y se describe el hecho, o si no se hace el ajuste y el auditor emite su informe con párrafo de énfasis, aunque en algunos casos suele ser con salvedad o con abstención de opinión deben seguirse los procedimientos señalados a continuación.

El auditor independiente dispone de dos métodos para fechar su dictamen cuando un hecho posterior revelado en los estados financieros, ocurre después de la terminación del trabajo "en el campo", pero antes de la emisión del informe. Puede usar una doble fecha, por ejemplo "22 de mayo de 19__... , con excepción de la Nota.. cuya fecha es 14 de junio de ...", o puede fechar su informe con la última fecha. En el primer caso, su responsabilidad respecto a los hechos que ocurrieron después de terminar su trabajo "en el campo", se limita al hecho específico mencionado en la nota. En el segundo caso, la responsabilidad del auditor independiente respecto a hechos posteriores se extiende hasta la fecha de su informe y, por lo tanto, los procedimientos descritos generalmente deben extenderse hasta dicha fecha".

En otro apartado señala el SAS-1, lo siguiente, acerca del descubrimiento posterior de echos existentes en la fecha del informe del auditor expresándonos:

"Cuando el auditor se entera de información relacionada con estados financieros sobre los cuales ha emitido su informe previamente, pero que no conocía a la fecha de su informe y que es de tal naturaleza y proviene de tal fuente que el auditor la hubiera investigado de haberla conocido durante el curso de su auditoría, deberá, tan pronto como sea posible, tratar de determinar si la información es confiable y si los hechos existían a la fecha de su informe. Respecto a esto, el auditor debe discutir el asunto con su cliente al nivel gerencial que considere apropiado, incluyendo a la junta directiva y solicitar cooperación para cualquier investigación que pueda ser necesaria.

Cuando se concluya que la información descubierta posteriormente, es confiable y existía a la fecha del informe del auditor, éste deberá proceder de acuerdo con los procedimientos descritos en los párrafos siguientes, siempre que la naturaleza y efecto del asunto sean tales que (a) su informe hubiera sido afectado si hubiera conocido la información en la fecha de su

informe y ésta se hubiera reflejado en los estados financieros, y (b) el auditor cree que hay personas que actualmente confían o que es probable que confíen en los estados financieros y quienes darían importancia a esta información. Con respecto al segundo punto debe considerarse, entre otras cosas, el tiempo transcurrido desde que se emitieron los estados financieros.

Cuando el auditor concluye, después de considerar los puntos del párrafo anterior, que deben tomarse medidas para evitar que en el futuro se deposite confianza en su informe, deberá pedirle al cliente que de a conocer, de manera apropiada los hechos recién descubiertos y su impacto en los estados financieros a las personas que se sabe que actualmente confían o que podrán confiar en los estados financieros y el correspondiente dictamen del auditor. Cuando el cliente toma a su cargo hacer la revelación adecuada, el método usado y los datos de la revelación dependerán de las circunstancias.

- a. Si el efecto de la información descubierta posteriormente sobre los estados financieros o sobre el informe del auditor, puede determinarse prontamente, la revelación deberá consistir en la emisión, tan pronto como sea factible, de estados financieros e informe del auditor modificados. Las razones para la modificación, generalmente serán descritas en una nota a los estados financieros auditados más recientemente emitidos, aun cuando la modificación ha sido consecuencia de hechos que hayan ocurrido en años anteriores.
- b. Cuando sea inminente la emisión de estados financieros (acompañados con el informe del auditor) de un período posterior, de modo que la revelación no será demorada, puede hacerse la revelación apropiada en tales estados en vez de volver a emitir estados financieros anteriores conforme al subpárrafo (a).
- c. Cuando el efecto sobre los estados financieros de la información descubierta posteriormente, no puede ser determinado sin una investigación prolongada, la emisión de los estados financieros modificados y del correspondiente informe del auditor, tendrá necesariamente que demorarse. En estas circunstancias, cuando se aparente que la información requiera que los estados financieros sean modificados, la revelación adecuada consistirá en la notificación que haría el cliente a las personas que sepa confían o es probable que confíen, en los estados financieros y en el dictamen, en el sentido de que no deben confiar en los estados financieros y dictamen del auditor. De

ser procedente, debe notificarse al cliente que haga el, conocimiento a la "Securite and Exchange Commission", Bolsa de Valores y Cambios u otros organismos afines, la revelación que deba hacerse así, como otras medidas que deban tomarse en cuenta en las circunstancias.

El auditor deberá tomar cualquier medida que considere necesaria para corroborar de que el cliente haya hecho las revelaciones informativas especificadas en el párrafo anterior.

Si el cliente se rehúsa a hacer las revelaciones especificadas en el párrafo anterior, el auditor deberá notificar a cada miembro de la junta directiva de tal negativa y del hecho de que, al no revelar el cliente los hechos, el auditor tomará las medidas que se describen más adelante para evitar que se siga confiando en su informe en el futuro. Las medidas apropiadas que pueden tomarse, dependen del grado de incertidumbre del conocimiento que tenga el auditor de que haya personas que en ese momento confien o puedan confiar en los estados financieros y en el dictamen del auditor, y podrían darle importancia a la información y de la posibilidad práctica de comunicarse con ellos. A menos que el abogado del auditor recomiende otro curso de acción, el auditor deberá tomar las siguientes medidas, en el grado en que sean aplicables:

- a) Notificación al cliente de que el dictamen del auditor no debe ser asociado en el futuro con los estados financieros.*
- b) Notificación a los organismos de control que tengan jurisdicción sobre el cliente, de que no deben confiar en el dictamen del auditor en el futuro.*
- c) Notificar a cada persona que el auditor sepa que confían en los estados financieros, que no deben seguir confiando en su dictamen. En muchos casos, no será posible que el auditor notifique individualmente a los accionistas o inversionistas, cuya identidad generalmente desconoce; la notificación al organismo de control que tenga jurisdicción sobre el cliente, será generalmente la única forma viable de que dispone el auditor para dar a conocer la revelación apropiada. Dicha notificación deberá acompañarse con una solicitud al organismo de control para que éste tome las medidas que considere adecuadas para que se logre la revelación necesaria.*

Las siguientes pautas deben regir el contenido de cualquier revelación hecha por el auditor conforme al párrafo anterior, a personas ajenas a su cliente:

a. Si el auditor ha logrado hacer una investigación satisfactoria de la información y ha determinado que la información es confiable:

I La revelación debe describir el efecto que la información posteriormente obtenida, hubiera tenido en el informe del auditor si la hubiera conocido en la fecha de su informe y no se hubiera reflejado en los estados financieros. La revelación deberá incluir una descripción de la naturaleza de la información obtenida posteriormente, y su efecto sobre los estados financieros.

II La información revelada debe ser tan precisa y objetiva como sea posible, y no debe ir más allá de lo que sea razonablemente necesario para cumplir con el propósito mencionado en el inciso I precedente. Deben evitarse comentarios relativos a la conducta o motivos de cualquier persona.

b. Si como resultado de no haber obtenido la cooperación del cliente, el auditor no ha podido hacer una investigación satisfactoria de la información, su revelación no necesita proporcionar el detalle de la información específica, sino que puede solamente indicar que ha tenido conocimiento de cierta información en relación con la cual no ha logrado la cooperación de su cliente para tratar de compararla y que, de ser cierta esta información, el auditor cree que no debe confiarse más en su dictamen ni debe seguir estando asociado con los estados financieros. Esta revelación no deberá hacerse, a menos que el auditor crea que los estados financieros presumiblemente pueden inducir a interpretaciones erróneas y que pueden confiarse en su dictamen".

c) Características

En el conocimiento de asuntos posteriores a la fecha del dictamen, el auditor debe tener bien identificados estos hechos para ver el efecto que tiene sobre su dictamen emitido, estos hechos presentan las siguientes características:

- Suele acontecer eventos posteriores a la fecha del dictamen emitido por el auditor.
- El auditor podrá utilizar dos o más fechas por el evento o eventos subsecuentes revelados en notas a los estados financieros.

- La entidad debe notificar los hechos ocurridos y descubiertos, a las personas que estén utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo para que suspendan su uso y esperen su nueva emisión.
- El auditor deberá notificar por escrito al consejo de administración sobre el rehusamiento de la entidad o hacer las revelaciones solicitadas, además notificará a las personas que estén utilizando los estados financieros.

c) Ejemplo.

A) CASO.

La compañía Lubricantes 2000, S.A. de C.V. se le practico una auditoría a los estados financieros básicos en el ejercicio de 1992. El auditor encontró una demanda levantada en Agosto de 1992 por un cliente que reclama que la compañía le surtió de artículos que no reúnen las características que él pidió, estos artículos representan un monto de N\$40,000.00, este juicio no se sabe cuando finalizará, y el hecho es revelado por la compañía en la nota A, a los estados financieros, por lo que el auditor emitió un dictamen con párrafo de énfasis. Entre la fecha de abandono de las oficinas de la compañía y la emisión del dictamen del auditor hubo una resolución al juicio mencionado, el cuál fue desfavorable para la compañía siendo esto revelado adecuadamente por la compañía en la nota K a los estados financieros. El auditor utiliza dos fechas, la primera que es del abandono de las oficinas de la compañía el 30 de Julio de 1993, y la de la resolución del juicio al 5 de Agosto de 1993.

B) ANALISIS:

1. Evento sucedido entre la fecha en que abandonó las oficinas de la compañía y la emisión del dictamen.
2. La compañía revela adecuadamente este hecho en la nota C a los estados financieros a petición del auditor.
3. No hubo necesidad de notificar a otras personas interesadas en el dictamen y estados financieros, ya que aún no se entregaban
4. El auditor fecha nuevamente el dictamen, ajustándolo apropiadamente, y mencionando este hecho en un párrafo de énfasis.

5. El auditor tomo una de las dos opciones para emitir un dictamen, la cual consiste en revelar todos los hechos posteriores a la fecha del dictamen en un párrafo de énfasis y manejar en un párrafo final la fecha nueva del dictamen.

6. El auditor no hizo otro dictamen sino que utilizó el mismo y sólo agregó un párrafo de énfasis en el que especifica los hechos que motivaron la ampliación a una fecha posterior.

C) REDACCION:

&Nota& El siguiente ejemplo se baso en el modelo de dictamen con párrafo de énfasis que nos presenta el Manual de Informes del Auditor del I.M.C.P. de cuerdo a este caso en especifico.

"He examinado el balance general de la compañía Lubricantes, 2000, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

a) Como se menciona en la nota A, a los estados financieros, un cliente levanto una demanda a la compañía, ya que no se le surtió de la mercancía que el específico; por un monto comprendido de N\$40,000.00, el cual fue reconocido por la compañía en agosto de 1992, y a cual esta fecha no se sabía cuando finalizaría.

b) Como se menciona en la Nota K a los estados financieros, el juicio en el que se encontraba demandada la compañía Lubricantes 2000, S.A. de C.V., uno de sus clientes no recibió la mercancía adecuada por un monto de N\$40,000.00, llegó a su desenlace resultando desfavorable el juicio para la compañía, lo cual implica una pérdida del 5% del total del activo, por lo que no se considera como una salvedad.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Lubricantes, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

30 de Julio de 1993 excepto por lo indicado en el segundo párrafo anterior y que hace referencia a la nota K a los estados financieros, para los cuales la fecha es de 5 de Agosto de 1993 de éste dictamen".

RESUMEN GENERAL

OTROS PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN.

(PARRAFO DE ENFASIS)

1.1 MENCION DE UN ASUNTO IMPORTANTE EN EL DICTAMEN.

& CONTINGENCIAS

- No cuantificables.
- Cuantificables.

& CAMBIOS DE LA APLICACION DE P.C.G.A. Y DE LAS REGLAS PARTICULARES.

& CUANDO HAY AJUSTES A RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES POR CORRECCION DE ERRORES.

& PARTES RELACIONADAS (OTROS ASUNTOS).

1.2 DICTAMEN SOBRE EL BALANCE GENERAL.

1.3 CONOCIMIENTO DE EVENTOS POSTERIORES A LA FECHA DEL DICTAMEN.

=====

CONTINGENCIAS

"INCERTIDUMBRE AL ADQUIRIR O PERDER UN ACTIVO EN EL ORIGEN O CANCELACION DE UN PASIVO, UTILIDAD O PERDIDA.

PUEDEN SER:

- REPETIDAS
- AISLADAS

Y ADEMAS:

- NO CUANTIFICABLES.
- CUANTIFICABLES.

CONTINGENCIAS NO CUANTIFICABLES

Solo es necesario incluir un párrafo en el dictamen.:

**"He examinado en las circunstancias
Contingencias (se hace mención a la nota)
En mi opinión.....".**

Pero por falta de:

- A) Evidencia suficiente y competente.
- B) Revelación suficiente.

Será necesario:

- 1.- Expresar salvedad o abstención de opinar por limitaciones al alcance del trabajo (A).
- 2.- Expresar salvedad o una opinión negativa por desviaciones en la aplicación de P.C.G.A. (B).

CONTINGENCIAS CUANTIFICABLES

Solo es necesario incluir un párrafo en el dictamen:

"He examinado en las circunstancias
Contingencias (se hace mención a la nota)
En mi opinión.....".

Pero,

- Cuando las estimaciones de la administración no sean razonables (Falta de revelaciones suficientes).

Será necesario :

- Expresar salvedad o una opinión negativa por desviaciones en al aplicación de P.C.G.A.

CAMBIOS EN LA APLICACION DE P.C.G.A. Y DE LAS REGLAS PARTICULARES

Se debe de:

- Verificar consistencia (comparabilidad de los estados financieros).

Si existen cambios:

- a) ¿Están de acuerdo con P.C.G.A.?
- b) ¿la justificación del cambio es razonable y se ha divulgado?

El dictamen deberá:

Si... Incluir solamente párrafo de énfasis (Nota E/F).

No... Incluir párrafo de énfasis (Nota E/F) y expresar salvedad o una opinión negativa por desviaciones en la aplicación de P.C.G.A.

=====

**DICTAMEN CUANDO HAYA AJUSTES A RESULTADOS
DE EJERCICIOS ANTERIORES.**

La entidad deberá:

- a) Corregir estados financieros del ejercicio anterior.
- b) Justificar y explicar causas (Nota E/F).
- c) Conciliar saldos (Nota E/F).

El auditor:

- a) Verificar lo hecho por la entidad.
- b) Considerara la conveniencia de incluir un párrafo de énfasis en su dictamen (efecto).
- c) Deberá expresar salvedad si la entidad no fórmula los estados financieros del ejercicio anterior.

**PARTES RELACIONADAS
(OTROS ASUNTOS).**

Se deberá:

- a) Hacer la revelación suficiente en las notas a los E/F.
- b) Se deberá mencionar las causas que originan, en un párrafo intermedio que no se considera salvedad.
- c) Se imitará un dictamen con párrafo de énfasis.
- d) En caso de que no estén revelados suficientemente se podrá expresar un dictamen negativo o con salvedad.

=====

**DICTAMEN SOBRE
BALANCE GENERAL.**

Indicar las razones por las que no se presentan todos los estados financieros básicos en:

- Nota a los estados financieros.
- Párrafo de énfasis en el dictamen.

Ahora bien:

¿El auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría necesarios?

Si... Opinión sin salvedad, con párrafo de énfasis.

No... Opinión con salvedad o abstención de opinión.

CONOCIMIENTO DE EVENTOS POSTERIORES A LA FECHA DEL DICTAMEN

1. Evento ocurrido entre la fecha de terminación de la auditoría y la fecha de entrega del dictamen a la entidad.

ALTERNATIVAS.

A) Utilizar dos o más fechas.

- La de terminación de la auditoría o.
- La del evento posterior.

Por la cual:

EL AUDITOR SE RESPONSABILIZA DE LOS HECHOS OCURRIDOS HASTA LA TERMINACION DE LA AUDITORIA Y POR EL EVENTO POSTERIOR.

B) Cambiar fecha del dictamen.

- La del evento posterior.

Por la cual:

EL AUDITOR SE RESPONSABILIZA DE LOS HECHOS OCURRIDOS HASTA EL DIA DEL EVENTO POSTERIOR.

2. Evento ocurrido entre la fecha de terminación de la auditoría y la fecha en que, se solicite al auditor para emitir nuevamente su opinión.

¿ Este evento afecta a los estados financieros en forma importante ?

Si... Emitir nuevamente el dictamen con la fecha original

No... ■ Emitir nuevamente el dictamen.

- Hacer referencia al anterior
- Explicar eventos que originó el cambio.
- Fechar nuevo dictamen conforme a las alternativas del punto 1.
- Solicitar a la entidad que notifique el cambio.
- Si la entidad se niega a notificar, el auditor deberá:
 - Enterar al consejo de administración.
 - Tomar las medidas necesarias.

CAPITULO CUARTO

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS FISICAS

Hemos tratado situaciones para entidades mercantiles, o personas morales, pero que sucede con las personas físicas, a este respecto nos referiremos en este capítulo; tratandolo a través de los siguientes puntos:

- a) Generalidades
- b) Concepto
- c) Consideraciones y normatividades
- d) Características.
- e) Ejemplo.

a) Generalidades.

En este apartado nos referiremos al concepto que se entiende por personas físicas, que de acuerdo con el libro de "Nociones de Derecho Positivo Mexicano" de Fernando Flores Gómez González, Editorial Porrúa, S.A., describe que: *"Personas físicas, son hombres considerados individualmente, con personalidad jurídica propia, susceptibles de adquirir derechos o contraer obligaciones"*. Además el Código Civil para el Distrito Federal, señala en el art. 22o.:

"La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por nacimiento y se pierde por la muerte, entre bajo la protección de la Ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente código"; del citado ordenamiento señala en su art. 23o. lo siguiente: *"Las personas físicas, para poder ostentar capacidad jurídica, deben reunir los requisitos de edad, salud y los demás que marcan las leyes respectivas o, en su defecto, ejercer sus derechos y contraer obligaciones por medio de sus representantes"*.

b) Concepto.

Basándonos en la definición de lo que es dictamen de estados financieros emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, en su boletín 4010, podremos definir lo que es dictamen de estados financieros de personas físicas, de la siguiente manera:

"Es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de las personas físicas de que se trate".

c) Consideraciones y normatividades.

Para el tratamiento de la auditoría de los estados financieros de personas físicas, nos basaremos en lo expresado por el boletín 4010 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, que a la letra dice:

"Cuando se trata de dictaminar los estados financieros del negocio de una persona física como una entidad económica perfectamente separada de su propietario o los estados financieros de una persona física, en ambos casos, si dichos estados financieros emanan de registros contables y existe un sistema adecuado de control interno le son aplicables todos los procedimientos normativos de este boletín".

Nos basamos en este boletín emitido por IMCP, a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, por que es el organismo rector, regulador y emisión de los mismos.

d) Características.

Consideramos las siguientes características para este tipo de dictamen, y que presentamos a continuación:

- Este dictamen se refiere a estados financieros de un ente económico llamado persona física.
- Este ente económico (persona física), es un hombre considerado individualmente, con personalidad jurídica propia y susceptible de adquirir derechos o contraer obligaciones.
- Los estados financieros presentados por la persona física, deben provenir de registros contables y un sistema de control interno.
- Los pronunciamientos normativos del boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, son aplicables a la auditoría de los estados financieros de personas físicas.

e) Ejemplo.

A) CASO. Se le practica una auditoría de los estados financieros básicos de "Botica Salud", empresa propiedad de la señorita Julieta Gómez Tovar por el ejercicio de 1992, donde no se encontró ninguna anomalía.

- B) ANALISIS:
1. Se trata de una persona física.
 2. No existe ninguna anomalía en sus estados financieros.
 3. Emisión de un dictamen sin salvedad.

C) REDACCION:

"He examinado el balance general de "Botica Salud" empresa propiedad de la señorita Julieta Gómez Tovar al 31 de diciembre de 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esta fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de "Botica Salud".

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

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de "Botica Salud" empresa propiedad de la señorita Julieta Gomez Tovar, al 31 de diciembre de 1992 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año en que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

RESUMEN GENERAL

IV. DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS FISICAS

Deberá existir:

**NEGOCIO DE UNA PERSONA FISICA
O PERSONA FISICA.**

El cual debe tener:

ESTADOS FINANCIEROS

De acuerdo a las siguientes condiciones

- A) LOS ESTADOS FINANCIEROS EMANAN DE REGISTROS
CONTABLES.**
- B) EXISTE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO.**

Por lo tanto:

LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL BOLETIN 4010 SI SON APLICABLES

**UNA PERSONA FISICA DEBERA DE REUNIR LAS
CARACTERISTICAS ANTES MENCIONADAS PARA PODER SER
DICTAMINADA, EN CASO DE QUE ALGUNA DE ESTAS
CARACTERISTICAS NO SE LLEGARA A CUMPLIR, DICHA PERSONA
FISICA QUEDARA EXCLUIDA PARA SER DICTAMINADA.**

CAPITULO QUINTO

DICTAMEN CUANDO SE PRESENTAN ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

La opinión de un auditor, respecto a los estados financieros básicos de un determinado ejercicio contable, es lo que hasta ahora hemos referido. Pero también suele suceder que sea contratado por algún cliente para dictaminar sobre sus estados financieros comparativos. A este respecto señalaremos los puntos convenientes para cubrir un análisis completo de dicha situación, y que son los siguientes:

- a) Generalidades
- b) Concepto
- c) Consideraciones y normatividades
- d) Características.
- e) Modelo
- f) Ejemplo.

a) Generalidades.

Inicialmente referiremos la definición de lo que se entiende por estados financieros comparativos, que de acuerdo con el "Diccionario contable" Siglo Nueve editores, S.A. señala lo siguiente:

"Es un informe cuantitativo, escrito, que se elabora de manera ordenada, sistematizada y consistente, que muestra la misma especie de información referida a dos o más diferentes fechas a fin de poder confrontarla para determinar variaciones".

El auditor tendrá que confrontar este hecho y referirlo en la emisión de su opinión, sobre estados financieros comparativos, tratándolo conforme a su criterio profesional y a las Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, que adelante especificaremos.

b) Concepto.

Tomando en cuenta la definición expresada de dictamen de estados financieros emitido por el IMCP en el boletín 4010, expresaremos una definición de dictamen de estados financieros comparativos:

"Documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativa a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros que muestran información de la misma especie referida a dos o más fechas diferentes a fin de poderla confrontar para determinar variaciones".

Aclarando que también nos basamos en la definición de estados financieros comparativos mencionada anteriormente.

c) Consideraciones y Normatividades.

El IMCP como órgano rector y representativo de la profesión contable en México, ha propugnado una serie de estatutos en materia de Normas y Procedimientos de Auditoría, que para nuestro caso de estudio, señala en su boletín 4010, acerca del dictamen de estados financieros comparativos, a través de las siguientes líneas:

"Cuando se presentan estados financieros comparativos, el auditor deberá mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión las fechas y períodos de los estados financieros por él examinados.

Si en el año anterior hubo salvedad o se dio una opinión negativa o bien, el auditor se abstuvo de opinar, tales aseveraciones deberán mencionarse en el dictamen actual, si aún son válidas. En caso de que ya no existan los hechos que dieron origen a estas salvedades, el auditor deberá mencionar en su dictamen los cambios en las circunstancias y, en su caso, modificar la opinión previamente emitida.

Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, el auditor deberá hacer constar este hecho en su dictamen y que, por lo tanto, los estados de esos ejercicios se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresan opinión sobre ellos. Además es conveniente que la columna de cifras correspondiente se indique la mención de ser no auditados.

Cuando se presenten estados financieros comparativos y los correspondientes al ejercicio anterior, fueron dictaminados por otro contador público, el auditor deberá mencionar este hecho en su dictamen, el tipo de opinión emitida y, en su caso, las salvedades expresadas. No será necesario mencionar el nombre del auditor anterior".

El auditor tomará en cuenta los anteriores postulados para el tratamiento de estados financieros comparativos y poder emitir su opinión del mismo conforme a las normas de su profesión.

d) Características.

Este caso para expresar una opinión por parte del auditor, reconoce algunas características que enunciamos y señalamos de acuerdo a su importancia:

- En este caso, el auditor deberá reconocer dos o más fechas en los estados financieros para fines comparativos.
- En el dictamen, estarán señalado las fechas y períodos de los estados financieros examinados por el auditor y por las cuales se responsabilizara.
- Se señalará en el dictamen si aún son válidas las salvedades o una opinión negativa o abstención de opinión, que en dado caso ya no existan, el auditor mencionará los cambios en las circunstancias.
- En el dictamen se hará constar si los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados.
- En este dictamen se señalará cuando los estados financieros del ejercicio anterior fueron dictaminados por otro auditor así como el tipo de opinión emitida, sin mencionar el nombre del auditor anterior.

De manera simplificada mencionaremos los estatutos sobre los que se desarrolla el dictamen de estados financieros comparativos, a través del siguiente cuadro sinóptico

DICTAMEN SOBRE EL BALANCE
GENERAL (AUDITADO CONTRA-
TADO PARA OPINAR SOBRE EL
BALANCE GENERAL)

EL AUDITOR MENCIONA EN SU DICTAMEN LAS RESPONSABILIDADES QUE ASUME RESPECTO A LOS ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS, INDICANDO LAS FECHAS Y PERIODOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS EXAMINADOS POR EL.

SI EN EL AÑO ANTERIOR HUBO SALVEDADES, OPINION NEGATIVA O ABSTENCION DE OPINION DEBEN SEÑALARSE EN EL DICTAMEN ACTUAL, SI AUN SON VALIOSAS. SI LAS CAUSAS QUE LES DIERON ORIGEN, HAN DEJADO DE EXISTIR, EL AUDITOR DEBE MENCIONAR EN SU DICTAMEN, LOS CAMBIOS HABIDOS Y EN SU CASO MODIFICAR LA OPINION PREVIAMENTE EMITIDA.

SI LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL EJERCICIO ANTERIOR NO HAN SIDO DICTAMINADOS, EL AUDITOR DEBE MENCIONAR ESTE HECHO EN SU DICTAMEN, Y POR LO TANTO, ESTOS ESTADOS SE PRESENTAN PARA FINES DE COMPARACION Y NO SE EXPRESA OPINION SOBRE ELLOS. (EN LOS ESTADOS FINANCIEROS SE DEBE ANOTAR EN LA COLUMNA CORRESPONDIENTE "NO AUDITADOS").

SI LOS ESTADOS FINANCIEROS ANTERIORES FUERON DICTAMINADOS POR OTRO AUDITOR, SE DEBERA MENCIONAR ESTE HECHO EN SU DICTAMEN, EL TIPO DE OPINION EMITIDA Y EN SU CASO LAS SALVEDADES EXPRESADAS, SIN MENCIONAR EL NOMBRE DEL AUDITOR ANTERIOR.

e) Modelo

Para efectos de este tema, presentamos tres modelos diferentes d dictamen cuando se presentan estados financieros comparativos.

Modelo I. Dictamen de estados financieros comparativos, con el ejercicio auditado por el mismo auditor.

"He examinado los balances generales de la compañía X,S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestro dictamen (fecha del ejercicio anterior).. sobre los estados financieros correspondientes al año... (ejercicio anterior) se emitió una opinión... (Tipo de opinión)... con motivo (especificación para emitir este tipo de dictamen).. como se describe en la nota X a los estados financieros de la compañía, (especificación breve si continuaron o desaparecieron esas salvedades).

El último párrafo se le conoce como párrafo adicional o nota al final del dictamen, donde se hacen ese tipo de especificaciones de situaciones presentadas y consecuencias de ciertas salvedades originadas en ejercicios anteriores.

Modelo II. Dictamen de estados financieros comparativos donde el ejercicio anterior no ha sido dictaminado.

"He examinado el balance general de la compañía X,S.A., al 31 de diciembre de 19___, y el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esta fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19___ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año en que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los estados financieros al 31 de diciembre de 19___ (año anterior) que se presentan para fines comparativos, no han sido examinados, consecuentemente no expreso opinión alguna sobre los mismos.

El anterior párrafo se conoce como último párrafo o nota al final del dictamen y su redacción se enfoca a estados financieros no dictaminados en el ejercicio anterior. Además este modelo puede incluir salvedades que generen párrafos de acuerdo con las Normas de Auditoría generalmente aceptadas.

Modelo III. Dictamen de estados financieros comparativos, donde en el ejercicio anterior fue examinado por otro auditor.

"He examinado el balance general de la compañía X,S.A., al 31 de diciembre de 19___, y el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esta fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Los estados financieros que consideré necesarios en el mes del 31 de diciembre de 19___ (año anterior) fueron examinados por otro auditor, cuyo dictamen de fecha _____ no incluyo salvedades.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19___ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año en que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Este modelo como los anteriores puede estar expuesto a salvedades que pueden incluir párrafos anexos, de acuerdo con Normas y Procedimientos de Auditoría.

e) Ejemplos.

Ejemplo 1. (Dictamen de estados financieros comparativos con el, ejercicio anterior dictaminado por el mismo auditor).

A) CASO. Se le practica una auditoría a la compañía La moda, S.A. al 31 de diciembre de 1992 y 1991 de sus estados financieros comparativos. En nuestro dictamen e Marzo de 1992, sobre los estados financieros correspondientes al año de 1991, se emitió una opinión con salvedad con motivo de no tener cuantificado ni registrado, el pasivo por prima de antigüedad, como se describió en la Nota 6 a los estados financieros, la compañía cuantifico y registro durante 1992 el pasivo mencionado.

B) ANALISIS:

1. Dictamen sobre los estados financieros comparativos
2. El mismo auditor que audito 1991, audita 1992.
3. El dictamen en 1991, presenta una salvedad que se resuelve en 1992.
4. El auditor mencionará su responsabilidad de los estados financieros de esos ejercicio, modificando la opinión previamente emitida.

C) REDACCION:

"He examinado los balances generales de la Compañía La Moda, S.A. al 31 de diciembre de 1991 y 1992, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminarán en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía La Moda, S.A., al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestro dictamen de marzo de 1992, sobre los estados financieros correspondientes al año 1991, se emitió una opinión con salvedad con motivo de no tener cuantificación ni

Nota. Para efectos de hacer la mención del hecho de cambios de la circunstancias, así como el resultado de la emisión del dictamen del ejercicio anterior, se expresa esta referencia después del párrafo de opinión.

Ejemplo 2. (Dictamen de estados financieros comparativos donde el ejercicio anterior no ha sido dictaminado).

A) CASO. Se practica una auditoría a los estados financieros comparativos de la compañía Maderas, Cemove, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1991 y 1992, donde no se encuentran anomalías. No fue auditado el ejercicio de 1991, por lo que se hace referencia en el dictamen.

B) ANALISIS:

1. Dictamen sobre los estados financieros comparativos
2. No se auditaron los estados financieros de 1991.
3. El Auditor mencionará este hecho y se responsabilizara por el año de 1992.

C) REDACCION:

"He examinado el balance general de la compañía Maderas Cemove, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992, y el estado de resultado, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esta fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Maderas Cemove, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año en que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los estados financieros al 31 de diciembre de 1991 que se presentan para fines comparativos, no han sido examinados, consecuentemente no expreso opinión alguna sobre los mismos.

Ejemplo 3. (Dictamen de estados financieros comparativos donde el ejercicio anterior fueron examinados por otro auditor).

A) CASO. Se practica una auditoría a los estados financieros comparativos de la compañía Hules Mexicanos, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1991 y 1992. Los estados financieros por el año de 1991, fueron examinados por la contadora pública Maribel Espinoza Lava, que expreso una opinión sin salvedad, por dicho ejercicio de fecha del 30 de Marzo de 1992, y en 1992 se revisó y expreso una opinión sin salvedades.

B) ANALISIS:

1. Dictamen sobre los estados financieros comparativos
2. El ejercicio anterior fue auditada la compañía por otro auditor que no expreso salvedad alguna.
3. En 1992, el auditor expreso una opinión sin salvedades.

C) REDACCION:

"He examinado el balance general de la compañía Hules Mexicanos, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1992, y el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esta fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Los estados financieros al 31 de diciembre de 1991 fueron examinados por otro auditor, cuyo dictamen de fecha 30 de marzo de 1992 no incluyó salvedades.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Hules Mexicanos, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año en que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

**DICTAMENES CUANDO SE PRESENTAN
ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS
RESUMEN GENERAL**

EL AUDITOR DEBERA DELIMITAR SU RESPONSABILIDAD SOBRE LOS E/F DEL EJERCICIO ANTERIOR.

- I. CUANDO EL LOS HAYA DICTAMINADO.
 - A) DICTAMEN LIMPIO (fechas y períodos examinados).
 - B) DICTAMEN CON SALVEDAD, OPINION NEGATIVA O ABSTENCION DE OPINION.
 - Persiste la causa.
 - Ya fueron corregidas (modificación de Opinión).
- II. CUANDO NO HAYAN SIDO DICTAMINADOS.
 - A) UNICAMENTE PARA FINES COMPARATIVOS.
 - B) NO EXPRESA OPINION SOBRE ELLOS.
 - C) HACER MENCION DE "NO AUDITADOS".
- III. CUANDO HAYAN SIDO DICTAMINADOS POR OTRO C.P.
 - A) MENCIONAR ESTE HECHO.
 - B) TIPO DE OPINION EMITIDA.
 - C) EN SU CASO INDICAR SALVEDAD.
- IV. TIPOS DE PARRAFOS.
 - A) EJERCICIO ANTERIOR AUDITADO POR EL MISMO AUDITOR.
 - Ultimo párrafo o nota al final del dictamen o párrafo adicional (mención de situaciones presentadas y consecuencia de ciertas salvedades).
 - B) PARA FINES COMPARATIVOS
 - Ultimo párrafo o nota al final del dictamen y su redacción se enfoca a E/F no dictaminados
 - Nota. Estos dos tipos de párrafos se pondrán después del párrafo de la opinión.
 - C) AUDITADOS POR OTRO C.P.
 - Párrafo adicional, o renglones adicionales al párrafo del alcance.
 - Nota. La mención de este hecho se pondrán dentro del párrafo del alcance después de "en las circunstancias" y de ninguna manera se hará mención del C.P. que haya auditado el año anterior.

CAPITULO SEXTO

DICTAMEN DEL AUDITOR CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE OTROS AUDITORES.

Cuando el auditor externo es contratado para que examine y emita una opinión profesional sobre estados financieros, puede encontrarse ante la situación de que otros auditores independientes hayan examinado los estados financieros de una o más subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes o inversiones incluidas en los estados financieros que va a dictaminar. Ante esta situación, el auditor, se denominará como auditor principal, tiene que evaluar el efecto en su dictamen del trabajo realizado por otros auditores. Esta situación queremos cubrirla a través del análisis de los siguientes aspectos:

- a) Generalidades
- b) Concepto
- c) Consideraciones y normatividades
- d) Características.
- e) Modelo
- f) Ejemplo.

a) Generalidades.

Para el desarrollo de este tema, es necesario conocer y analizar determinados términos, expresados en el boletín B-8 de principios de contabilidad generalmente aceptados, del IMCP., señalando lo siguiente:

DEFINICION DE TERMINOS

1.- Inversionistas permanentes en acciones. Son aquellas efectuadas en títulos representativos del capital social de otras empresas con la intención de mantenerlas por un plazo indefinido. Generalmente estas inversiones son realizadas para ejercer control o tener ingerencia sobre otras empresas; aunque puede haber otras razones para realizar este tipo de inversiones.

2.- Control. Es el poder de gobernar las políticas de operación y financieras de una empresa, a fin de obtener beneficios de sus actividades. Se considera que se tiene el control de otra empresa cuando se posee directamente o indirectamente, a través de subsidiarias, más del 50% de las acciones en circulación con derecho a voto de la compañía emisora, a menos que

se demuestre por alguna de las formas que se mencionan a continuación que se ha cedido el poder para gobernar la empresa.

3.- Compañía tenedora. Es aquella que tiene inversiones permanentes a las que se refiere este boletín.

4.- Compañía controladora. Es aquella que controla una o más subsidiarias.

5.- Subsidiaria. Es la empresa que es controlada por otra, conocida como controladora.

6.- Asociada. Es una compañía en la cual la tenedora tiene influencia significativa en su administración, pero sin llegar a tener control de la misma.

7.- Influencia significativa. Es el poder para participar en decidir las políticas de operación y financieras de la empresa en la cual se tiene la inversión, pero sin tener el poder de gobierno sobre dichas políticas. Se considera que a menos que se demuestre lo contrario existen influencias significativas cuando una empresa posee directa o indirectamente, a través de subsidiarias, más del 10% de las acciones ordinarias de circulación con derecho a voto de la compañía emisora.

8.- Afiliadas. Son aquellas compañías que tienen accionistas comunes o administración común significativos.

9.- Estados financieros consolidados. Son aquellos que presentan la situación financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera de una entidad económica integrada por la compañía controladora y sus subsidiarias, como si se tratara de una sola compañía.

10.- Estados financieros combinados. Son aquellos que se presentan la situación financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera de compañías afiliadas como si fueran una sola.

11.- Interés minoritario. Es la porción de la utilidad o pérdida del ejercicio y del resto del capital contable de las subsidiarias consolidadas que es atribuible a accionistas ajenos a la compañía controladora. Partiendo de estas definiciones que permiten ubicar ciertas estructuras que deben considerar el auditor para emitir un dictamen utilizando el trabajo de otros auditores. Este mismo boletín nos adentra a lo que es el producto de las anteriores definiciones, que son los estados financieros consolidados, expresándonos los siguiente:

ANTECEDENTES

Conforme al principio de contabilidad de "entidad" se hace necesario identificar al centro de decisiones que persigue fines económicos particulares y es independiente de otras entidades y consecuentemente para los lectores de los estados financieros es de primordial interés conocer las relaciones de una compañía controladora y sus subsidiarias con terceros, así como sus efectos.

Por razones de propiedad del capital y de facultad de toma de decisiones, la compañía controladora y sus subsidiarias, integran una entidad económica, que no tiene personalidad jurídica propia, constituida por dos o más entidades jurídicas, aún cuando estas formalmente desarrollen actividades económicas, ejerzan sus derechos y respondan a sus obligaciones en forma individual.

La información relativa a las relaciones de la compañía controladora y sus subsidiarias financiera y los resultados de operación de la entidad económica que integran, no pueden ser comunicada a través de estados financieros individuales de la compañía controladora. Para que esta comunicación sea adecuada, con base en el principio de la entidad analizando el Boletín A-2, se requiere que los estados financieros incluyan todos los derechos, obligaciones, restricciones, patrimonio y resultados de operaciones de la compañía controladora y subsidiarias, ya que se trate de una sola empresa, lo que se logra con los estados financieros consolidados.

Los estados financieros consolidados se formulan mediante la suma de los estados financieros individuales de la controladora y todas sus subsidiarias, incorporándose el efecto de los asientos de consolidación.

REQUISITOS PREVIOS A LA CONSOLIDACION

- Para efectos de consolidación, la compañía controladora y sus subsidiarias deben preparar estados financieros a una misma fecha y por el mismo período.
- En casos excepcionales y por razones justificadas se podrán consolidar estados financieros preparados a fechas diferentes, si se cumple con los siguientes requisitos: a) esta diferencia no podrá ser superior a tres meses y b) la duración del período y las diferencias que existan en las fechas de los estados financieros deberán ser consistentes período a período.

- Las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido en el período no coinciden deberán ser reconocidos o revelados en los estados financieros.
- Con base en las disposiciones del boletín B-10 y sus adecuaciones, si se consolidan estados financieros con diferente fecha, todos ellos deben expresarse en pesos de poder adquisitivo a la fecha de los estados financieros consolidados.
- Para que los estados financieros consolidados presenten la situación financiera y los resultados de operaciones como si la entidad fuera una sola compañía, la compañía controladora y las subsidiarias deben aplicar uniformemente los principios de contabilidad cuando las circunstancias sean similares.
- En el caso de estados financieros que hayan sido preparados sobre bases diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados deberán convertirse a éstos antes de su consolidación.

Todas las transacciones efectuadas entre las compañías consolidadas deben eliminarse.

Los saldos entre las compañías consolidadas deben ser eliminados.

REGLAS DE PRESENTACION

Los estados financieros consolidados deben cumplir con las reglas de información (que les sean aplicables) establecidas por esta comisión para los estados financieros individuales, además:

1. Con el propósito de que el lector de los estados financieros conozca en términos generales las actividades más relevantes del grupo, se deberá revelar la actividad de la controladora y de las subsidiarias más significativas.
2. Los nombres de las principales subsidiarias y la proporción de la inversión de la controladora en dichas subsidiarias.
3. Cuando existan subsidiarias no consolidadas deberá señalarse la justificación de su exclusión, mostrarse en notas a los estados financieros información relevante sobre sus activos, pasivos y resultados, y revelar el monto de la participación de la controladora en los resultados de operaciones y en la inversión de los accionistas.

4. El estado consolidado de resultados debe incluir en sus distintos renglones los resultados de operaciones en las subsidiarias vendidas durante el período hasta la fecha en que perdieron la cantidad de la subsidiaria.
5. El estado de cambios en la situación financiera deberá mostrar los efectos de compra o venta de subsidiarias en el ejercicio en un solo renglón que involucre toda la información en vez de mostrar como la adquisición o disposición individual de activos y pasivos.
6. Cuando el monto de las utilidades disponibles en las subsidiarias difiera en forma importante de las cifras de utilidades que se usaron para la consolidación por haberse aplicado practicas diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados, dicho monto deberá divulgarse en una nota a los estados financieros.
7. Cuando se apliquen diversos principios de contabilidad porque las condiciones de la compañía consolidadas no sean similares se deberá divulgar dichos principios.

Nota. Además existen otras reglas de presentación, sin embargo mencionaremos las más importantes.

Las referencias que se hizo a este boletín B-8 emitido por la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP., para comprender el movimiento que tiene el auditor en su relación con el trabajo de otros auditores, como por ejemplo subsidiarias, divisiones, sucursales, etc. sobre las que tendrá responsabilidad, es como ya se menciona, entender sus orígenes, causas pronunciamientos, finalidades, etc, de lo que aborda el trabajo realizado por otros auditores y la responsabilidad sobre el mismo, que tiene el auditor principal.

b) Concepto

El dictamen del auditor cuando se utiliza el trabajo de otros auditores, puede definirse, basándonos en lo que es el dictamen de estados financieros emitido por el IMCP. a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, proponiendo el siguiente concepto:

"Documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado donde el auditor principal utiliza el trabajo de otros auditores para emitir su opinión sobre los estados financieros de una entidad".

c) Consideraciones y Normatividades.

Los siguientes pronunciamientos son aplicables cuando el auditor principal utiliza el trabajo de otros auditores para emitir su dictamen sobre los estados financieros de una entidad, sirviendo de guía al juicio, profesional del auditor principalmente cuando tiene que tomar la decisión si utiliza o no el trabajo de otros auditores independientes que hayan examinado los estados financieros de una o más subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes e inversiones incluidas en los estados financieros que van a dictaminar, y la forma y contenido de su dictamen en estas circunstancias. Así mismo, define la responsabilidad que el auditor principal asume por el trabajo de otros auditores.

Los señalamientos que norman el proceder del auditor en la emisión del dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores, se puede citar en el boletín 4030 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, que a la letra dice:

Pronunciamientos normativos.

Generales.

1.- El auditor principal sólo podrá asumir responsabilidad y emitir una opinión sobre estados financieros que incluyan una o más subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes e inversiones examinadas por otros auditores, cuando hayan cumplido con las normas de auditoría que hubiese sido necesarios en las circunstancias.

2.- El auditor principal deberá tomar en consideración para decidir si asume o no la responsabilidad por el trabajo de otros auditores, los siguientes factores:

a) La importancia relativa de la porción de los estados financieros examinados en comparación con la examinada por otros auditores. Para ello, deben considerarse aspectos tales como los riesgos principales de la auditoría de cada entidad, los problemas potenciales de auditoría, especialmente con operaciones importantes intercompañías o transacciones poco usuales, uniformidad en la aplicación de principios de contabilidad, las reservas importantes para cubrir riesgos de litigios, contingencias, las pérdidas recurrentes, etc.

b) El cumplimiento de los otros auditores con las normas generalmente aceptadas.

El auditor principal decide no hacer referencia en su dictamen al trabajo de otros auditores.

3.- Si el auditor principal decide asumir responsabilidad por el trabajo realizado por otros auditores, su dictamen no contendrá referencia alguna al trabajo de éstos, y el texto del mismo deberá ser preparado conforme a las disposiciones normativas establecidas en el boletín 4010 "Dictamen del Auditor" de esta comisión. Si el auditor principal decide tomar esta posición, es claro que no deberá indicar en su dictamen que una parte del examen de los estados financieros fue hecha por otro auditor, ya que esto podría ocasionar confusión al usuario al mal interpretar el grado de responsabilidad que ésta asumiendo.

El auditor principal decide hacer referencia en su dictamen al trabajo de otros auditores.

4.- Cuando el auditor principal decide hacer referencia en su dictamen al trabajo realizado por otros auditores, deberá indicar claramente en el mismo la división de responsabilidades sobre la porción de los estados financieros cubierta por el examen de otros auditores. Por lo tanto, su dictamen deberá revelar la magnitud de la porción de los estados financieros examinados por el otro auditor, en conceptos tales como importantes o porcentajes de activos totales, ingresos, resultados u otros criterios.

5.- La referencia en el dictamen del auditor principal al hecho de que parte del examen fue efectuado por otro auditor, no debe redactarse como una salvedad a la opinión, sino como una indicación de la división de responsabilidad entre los auditores que llevaron a cabo los exámenes de varios componentes de los estados financieros tomados en conjunto.

Salvedades en los dictámenes de otros auditores.

6.- Si los Dictámenes de otros auditores incluyen salvedades, o bien se emitió una abstención u opinión negativa que originó la salvedad, abstención u opinión negativa, es de tal naturaleza importancia en relación con los estados financieros que están dictaminados, que requiera que su dictamen deberá incluir salvedades.

Lo anteriormente expresado por el boletín 4030 del IMCP de Normas y Procedimientos de Auditoría, se ve complementado por lo mencionado en el tomo I del SAS-I de "Declaraciones sobre Normas de Auditoría", que menciona sobre la "auditoría hecha por otros auditores independientes", haciendo los pronunciamiento siguientes:

ACCION A SEGUIR POR EL AUDITOR PRINCIPAL.

En esta situación, el auditor puede haber realizado todo el trabajo, con excepción de una parte relativamente pequeña, o bien es posible que una parte significativa del examen haya sido efectuada por otros auditores. Es este último caso deberá decidir si su propia participación, es suficiente para permitirle actuar como auditor principal y como tal, emitir un dictamen acerca de los estados financieros. Al decidir esta cuestión deberá considerar, entre otras cosas, la importancia de la porción de los estados financieros que ha examinado, en comparación de la porción de los examinados por otros auditores, el grado de su conocimiento de los estados financieros en su conjunto y la importancia de los componentes que examinó en relación con la empresa considerada en forma tal.

Si el auditor encuentra apropiado actuar como auditor principal, deberá decidir entonces si debe hacer referencia en su dictamen el examen realizado por otros auditores. Si el auditor principal decide asumir la responsabilidad por el trabajo de otro auditor en cuanto dicho trabajo se relaciona con la expresión de la opinión del auditor principal, acerca de los estados financieros en conjunto no debe hacer referencia al examen del otro auditor. En cambio si el auditor principal decide no asumir tal responsabilidad, su dictamen deberá hacer referencia al examen del otro auditor, indicando claramente la división de responsabilidades entre él y el otro auditor, al expresar su opinión sobre los estados financieros. Sea cual fuere la decisión del auditor principal, el otro auditor será siempre responsable de la realización de su propio trabajo y de su propio dictamen.

Decisión de no hacer referencia.

Si el auditor principal puede satisfacer en cuanto a la independencia y reputación profesional del otro auditor y toma las medidas que considere apropiadas para satisfacer en cuanto al examen del otro auditor, puede estar en condiciones de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, sin hacer referencia en su dictamen al examen del otro auditor. Si el auditor principal decide tomar esa posición no debe indicar en su dictamen que parte del examen fue efectuado por otro auditor, porque si lo hiciera, podría dar lugar a que algún lector mal interpretara el grado de responsabilidad asumida.

Normalmente, el auditor principal podrá asumir esta actitud cuando:

a) Parte del examen es efectuado por otro auditor independiente, el cual pertenece a una firma asociada o corresponsal y su trabajo es aceptable para el auditor principal, debido a su conocimiento de las normas y competencia profesionales de dicha firma;

b) El otro auditor ha sido nombrado por el auditor principal y el trabajo ha sido realizado bajo su guía y control;

c) El auditor principal haya seleccionado o no al otro auditor, tome las medidas que considere necesario para satisfacer en cuanto al examen del otro auditor, y por ende, en cuanto a la razonabilidad de las cuentas con vistas a su inclusión en los estados financieros sobre los cuales está expresado su opinión;

d) La porción de los estados contables examinados por el auditor, no es importante en relación a los estados financieros cubiertos por la opinión del auditor principal.

Decisión de hacer referencia.

En cambio, el auditor principal puede decir y hacer referencia al examen de otro auditor, cuando exprese su opinión sobre los estados financieros. En algunas situaciones puede ser impráctico para el auditor principal, el revisar el trabajo del otro auditor o emplear otros procedimientos que, a su juicio, serían necesarios para satisfacerse en cuanto al examen del otro auditor. Asimismo, si los estados financieros de un componente, examinados por otro auditor, son importantes con relación al conjunto, el auditor principal puede decidir, sin tener en cuenta otras consideraciones, hacer referencia en su informe al examen del otro auditor.

Cuando el auditor principal decide hacer referencia al examen del otro auditor, su dictamen deberá indicar claramente, en los párrafos de alcance y de su opinión, la división de responsabilidad entre aquella porción de los estados cubierta por su propio examen entre aquella porción de los estados cubierta por su propio examen y aquella cubierta por el examen del otro auditor. El dictamen deberá exponer la magnitud de la porción de los estados financieros examinados por el otro auditor.

Ello puede hacerse indicando los importes o porcentajes de uno o más de los siguientes conceptos: Activos totales, total de ingresos u otros criterios apropiados, los que expresen más claramente la porción de los estados financieros examinados por el otro auditor. Podrá nombrarse a este último pero solamente con su permiso expresado y siempre que su informe se presente conjuntamente con el auditor principal.

La referencia en el dictamen del auditor principal al hecho de que parte del examen fue hecho por otro auditor, no debe interpretarse como una salvedad a la opinión, si no como una indicación de la responsabilidad dividida entre los auditores que realizaron los exámenes de los varios componentes de los estados financieros globales. Además, debe entenderse que un dictamen del auditor, que haga referencia al informe de otro auditor no debe considerarse como de menor calidad profesional que un dictamen en el que no se haga esta referencia.

Cuando dos o más auditores, además del auditor principal, participan en la revisión, los porcentajes cubiertos por los otros auditores pueden expresarse en conjunto.

Procedimientos aplicables a ambas formas de dictaminar.

El auditor principal ya sea que decida hacer referencia o no, al examen del otro auditor, deberá hacer indagaciones respecto a la reputación profesional e independencia para asegurar la coordinación de sus actividades con las del otro auditor para lograr una adecuada revisión de los aspectos que afecten la consolidación o combinación de las cuentas en los estados financieros. Dichas indagaciones y otras medidas pueden incluir procedimientos como los siguientes:

- a. Hacer consultas en cuanto a la reputación profesional y situación del otro auditor ante una o más de las siguientes fuentes de información:
 1. Instituto Americano de Contadores Públicos, la correspondiente Sociedad de Contadores Públicos y/o División local, o en el caso de un auditor extranjero, la respectiva organización profesional.
 2. Otros profesionales.
 3. Banqueros y otras sociedades crediticias.
 4. Otras fuentes apropiadas.

- b. Obtener del otro auditor confirmación escrita de que es independiente, según los requisitos del Instituto Americano de Contadores Públicos y si procede los requisitos de la Securite and Exchange Commission.
- c. Asegurarse por medio de la comunicación con el otro auditor de:
 - 1. Que tiene conocimientos de que los estados financieros del componente que va a examinar, serán incluidos en los estados financieros sobre los cuales el auditor principal dictaminará y que el dictamen del otro auditor sobre los mismos servirá de base (y cuando sea aplicable, de referencia) para el auditor principal.
 - 2. Que está familiarizado con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas de auditoría generalmente aceptadas, sancionadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos y que realizará su examen y emitirá su examen de acuerdo a los mismos.
 - 3. Que tiene conocimiento de los requerimientos más importantes de información financiera con relación a estados a presentar y anexos ante organismos, tales como la Securite and Exchange Commission.
 - 4. Que hará una revisión de los aspectos que afecten a la eliminación de operaciones y saldos entre compañías y, si es apropiado dadas las circunstancias, a la uniformidad de las practicas contables entre los componentes incluidos en los estados financieros.

Si los resultados de las indagaciones y procedimientos llevados a cabo por el auditor principal, respecto a las cuestiones descritas en el párrafo anterior, lo hace llegar a la conclusión de que no puede asumir la responsabilidad por el trabajo del otro auditor, en cuanto a dicho trabajo atañe a la expresión del auditor principal sobre los estados financieros tomados en conjunto, al emitir una opinión con salvedad o una abstención sobre los estados financieros tomados en conjunto. Deberá indicarse sus razones para ello y revelarse la magnitud de la porción de los estados financieros a los cuales se refiere su salvedad.

Procedimientos adicionales cuando se decide no hacer referencia.

Cuando el auditor principal decide no hacer referencia al examen del otro auditor, además de satisfacerse en cuanto a los aspectos mencionados en el párrafo de "procedimientos aplicables

a ambas formas de dictaminar", debe de considerarse ala ejecución de uno o más de los siguientes procedimientos:

- a. Visitar al otro auditor y comentar los procedimientos de auditoría y resultados obtenidos.
- b. Revisar los programas de auditoría del otro auditor. En algunos casos pueden ser apropiado impartir instrucciones al otro auditor, en cuanto al alcance de su trabajo de auditoría.
- c. Revisar los papeles de trabajo del otro auditor, incluyendo su evolución del control interno y sus conclusiones en cuanto a otros aspectos importantes del trabajo.

En ciertas circunstancias el auditor principal puede considerar apropiado participar en conversaciones sobre las cuentas con personas directas del componente, cuyos estados financieros están siendo examinados por otros auditores y/o efectuar pruebas complementarias sobre dichas cuentas. La determinación del alcance de los procedimientos adicionales que habrán de aplicar, si los hay, corresponden únicamente al auditor principal en ejercicio de su criterio profesional, sin que estos de ningún modo tengan que ver con la competencia del otro auditor. Debido a que el auditor principal en este caso asume la responsabilidad por su opinión sobre los estados financieros, acerca de los cuales están dictaminando, sin hacer referencia al examen del otro auditor, su criterio debe prevalecer en lo referente al alcance de los procedimientos a seguir.

Salvedades en el dictamen del otro auditor.

Si la opinión del otro auditor contiene salvedades, el auditor principal debe decidir si el objeto de la excepción, con relación a los estados financieros sobre los cuales está opinando, es de una significación tal que exija una salvedad en su propio dictamen. Si el objeto de la salvedad no es importante en relación a dichos estados financieros y si el dictamen del otro auditor no se presenta, no es necesario que el auditor principal haga referencia en su dictamen a la salvedad; si se presenta el dictamen del otro auditor, el auditor principal puede desear hacer referencia a dicha salvedad y a la forma como se utilizó.

Todos los procedimientos anteriores que reglamentan el dictamen del auditor cuando se utiliza el trabajo de otros auditores, podemos resumirlo a través del siguiente cuadro sinóptico.

**EFFECTOS EN EL
DICTAMEN
DEL AUDITOR
PRINCIPAL**

- A) EL AUDITOR PRINCIPAL, SOLO PODRA SUMIR RESPONSABILIDAD Y EMITIR UNA OPINION SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE INCLUYAN INVERSIONES EXAMINADAS POR OTROS AUDITORES, CUANDO HAYAN CUMPLIDO CON NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
- B) EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE SI ASUME O NO LA RESPONSABILIDAD POR EL TRABAJO DE OTROS AUDITORES EN BASE A:
- IMPORTANCIA RELATIVA DE LA PORCION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS EXAMINADOS QUE EN COMPARACION CON LA PORCION EXAMINADA POR LOS OTROS AUDITORES.
 - INCUMPLIMIENTO DE LOS OTROS AUDITORES CON LAS NORMAS DE AUDITORIA GERALNERALMENTE ACEPTADAS
- EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE NO ASUMIR LA RESPONSABILIDAD TOTAL:
- INDICA EL AUDITOR PRINCIPAL, EN SU DICTAMEN, LA PORCION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CUBIERTA POR EL EXAMEN DEL OTRO AUDITOR INDICANDO PORCENTAJES.
- C) EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE NO ASUMIR LA RESPONSABILIDAD TOTAL:
- INDICA EL AUDITOR PRINCIPAL, EN SU DICTAMEN, LA PORCION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CUBIERTA POR EL EXAMEN DEL OTRO AUDITOR INDICANDO PORCENTAJES.
 - LA REFERENCIA AL DICTAMEN DEL OTRO AUDITOR NO NOSTITUYE UNA SALVEDAD, SINO UNA ACLARACION Y DELIMITACION DE RESPONSABILIDAD
- D) EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE ASUMIR LA RESPONSABILIDAD TOTAL:
- SI DICTAMEN NO CONTENDRA REFERENCIA ALGUNA AL TRABAJO DEL OTRO AUDTOR.
- E) EL AUDITOR PRINCIPAL DEBE CUANDO EL DICTAMEN DEL OTRO AUDITOR ESTA CON SALVEDAD, ABSTENCION U OPINION NEGATIVA
- EL AUDITOR PRINCIPAL DEBE EVALUAR Y DECIDIR SI EL MOTIVO QUE ORIGINO LA IRREGULARIDAD EN EL DICTAMEN DEL OTRO AUDITOR AFECTA O NO A LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE ESTA DICTAMINANDO.

d) Características.

El auditor emitirá un dictamen sobre los estados financieros consolidados o combinados, sobre los que su responsabilidad podrá ser total o parcial, debido al trabajo utilizado por otros auditores. En estas características este tipo de dictamen presentan características específicas y son:

- Dictamen sobre estados financieros consolidados, donde el auditor principal podrá tomar la decisión de responsabilidad total o parcialmente sobre ellos.
- Para este tipo de dictamen, el auditor principal tendrá, que utilizar el trabajo de otros auditores, siempre y cuando hayan cumplido con normas y procedimientos de auditoría.
- El trabajo de otros auditores, significan que auditaran y dictaminaran a subsidiarias, componentes, divisiones, inversiones, etc.
- La referencia anterior, no significa una salvedad al dictamen, sino como una indicación de la división de responsabilidades entre los auditores que examinaron varios componentes de los estados financieros tomados en conjunto.
- De acuerdo a la porción de las subsidiarias el dictamen emitido por otros auditores sea con salvedad, abstención de opinión u opinión negativa, el auditor principal de acuerdo a su criterio profesional podrá variar o no su dictamen de estados financieros globales.

e) Modelo

A continuación se presentaran dos tipos de modelos referente a este tipo de dictamen, de acuerdo con el boletín 4030 del IMCP.:

1. CUANDO EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE HACER REFERENCIA EN SU DICTAMEN AL TRABAJO DE OTROS AUDITORES.

"He examinado el balance general consolidado de la compañía X,S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19___, y el estado de resultados consolidado, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esta fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. No examine los estados financieros de (indicar aquellas entidades no examinadas) cuyos activos e ingresos representan el ___% y ___%, respectivamente, de los totales consolidados. Dichos estados financieros fueron examinados por otros auditores, y mi opinión, en tanto se refieren a los importes incluidos por aquellas entidades, se basa únicamente en el dictamen de otros auditores.

En mi opinión basado en mi examen y en el examen de los otros auditores al que hace referencia en el párrafo anterior, los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19___ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año en que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

2. CUANDO EXISTE SALVEDADES EN LOS DICTAMENES EN OTROS AUDITORES Y REQUIEREN SER INCLUIDOS EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR PRINCIPAL.

"He examinado el balance general consolidado de la compañía X,S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19___, y el estado de resultados consolidado, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esta fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. No examine los estados financieros de (indicar aquellas entidades no examinadas) cuyos activos e ingresos representan el ___% y ___%, respectivamente, de los totales consolidados. Estos estados financieros fueron examinados por otros auditores, y mi opinión, en tanto se refieren a los importes incluidos por aquellas entidades, se basa únicamente en el dictamen de otros auditores.

La opinión de los otros auditores esta sujeto al efecto...(describir las anomalías encontradas y descrita en el dictamen de los otros auditores, así como la nota a los estados financieros consolidados, así como la consecuencia del hecho).

En mi opinión basado en mi examen y en el examen de los otros auditores al que hace referencia en el párrafo anterior, y sujeto al efecto de los ajustes que pudiesen requerirse de haber conocido.... (BREVE REFERENCIA DE LA SALVEDAD DESCRITA EN EL PARRAFO DE LOS OTROS AUDITORES)... a que se hace mención en dicho párrafo, los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., y subsidiarias al 31 de diciembre de 19___ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

e) Ejemplos.

Ejemplo 1. De dictamen cuando el auditor principal no hace referencia al trabajo realizado por otros auditores.

A) CASO. Se realiza la auditoría a los estados financieros al 31 de diciembre de 1992 y 1991, de la compañía JUGOS MEXICANOS y subsidiarias, S.A. de C.V. La compañía subsidiaria Jugos Mexicanos 1, S.A. de C.V. dictaminada por la contadora Leticia Torres Guillén, quien emitió una opinión negativa, las cifras de la subsidiaria representan el 3 y 1% de los activos totales consolidados y el 3 y 2% de los ingresos netos consolidados de 1992 y 1991. el motivo de la opinión negativa es la falta de expresión de estados financieros.

B) ANALISIS:

1. Las inversiones examinadas por la contadora Leticia Torres Guillén cumplió con normas y procedimientos de auditoría.
2. La porción de la subsidiaria representa el 1% de los activos totales y el 2% de los ingresos netos consolidados.
3. El auditor decide asumir la responsabilidad total del trabajo de auditoría de la compañía Jugos Mexicanos S.A. de C.V. y subsidiarias.
4. La opinión negativa del otro auditor al evaluarla no afecta los estados financieros globales.
5. Tipo de dictamen: DICTAMEN LIMPO.

C) REDACCION:

"He examinado los balances generales consolidado de la Compañía Jugos Mexicanos, S.A. de C.V. y subsidiarias al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados consolidados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Jugos Mexicanos, S.A. de C.V y subsidiarias al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Ejemplo 2. Dictamen cuando el auditor principal hace referencia al trabajo realizado por otros auditores.

A) CASO. Se practicó una la auditoría a los estados financieros básicos al 31 de diciembre de 1992 y 1991, de la compañía Hielos y subsidiaria, S.A.. Los estados financieros básicos de la compañía subsidiaria Hielo-1, S.A., fueron examinados por otro auditor, las cifras de la compañía subsidiaria representan el 70% y 65% de los activos totales consolidados, y el 51 y 47% e las ventas netas consolidadas en 1992 y 1991 respectivamente. Obviamente no se asumió responsabilidad por el trabajo de los otros auditores.

B) ANALISIS:

1. Las inversiones examinadas por el otro auditor cumplió con Normas y Procedimientos de Auditoría.
2. La porción de estados financieros examinados por el otro auditor es de gran importancia
3. El auditor principal decide no asumir la responsabilidad total.
4. El dictamen del otro auditor esta limpio.

C) REDACCION:

"He examinado los balances generales consolidado de la Compañía Hielo, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados consolidados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. No examine los estados financieros de 1992 y 1991 de la compañía subsidiaria Hielo-1, S.A., cuyos activos totales representan el 70 y 65% de los activos totales consolidados y el 51 y 47% de las ventas netas consolidadas en 1992 y 1991 respectivamente. Estos estados financieros fueron examinados por otros auditores, y mi opinión, en tanto se refiere a los importantes incluidos por la subsidiaria mencionada, se basa únicamente en el dictamen del otro auditor.

En mi opinión, basado en mi examen y en el examen del otro auditor al que se hace referencia en el párrafo anterior, los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Hielo, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Ejemplo 3. De salvedades en los dictámenes de otros auditores.

A) CASO. Se realizó una auditoría a la compañía Pinturas Arte y subsidiarias S.A., de sus estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 1992 y 1991. Otro auditor revisó las cifras de la subsidiaria Pinturas Arte "A", S.A. cuyo importe representan el 17 y 14% de los activos totales consolidados y el 13 y 14% de los ingresos netos consolidados, en 1992 y 1991 respectivamente; el otro auditor dictamina salvedad por no reexpresar los estados financieros dicha subsidiaria.

El Auditor principal dictamina con salvedad, por no reexpresar los estados financieros la compañía Pinturas Arte "A", S.A. El auditor principal no asume la total responsabilidad de los estados financieros globales.

B) ANALISIS:

1. Las inversiones examinadas por el otro auditor cumplen con las Normas y Procedimientos de Auditoría.
2. El auditor principal decide no asumir la responsabilidad por el trabajo de otros auditores, debido a la importancia de la porción de los estados financieros examinada por otros auditores en comparación de los globales.
3. El dictamen del otro auditor presenta una salvedad, y el auditor principal de acuerdo a la evaluación sobre la misma decide que dicha salvedad afecta a los estados financieros consolidados que esta dictaminando, por lo que su dictamen incluirá salvedades.

C) REDACCION:

"He examinado los balances generales consolidado de la compañía Pinturas Arte, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados consolidados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. No examine los estados financieros de la compañía subsidiaria Pinturas Arte "A", S.A., cuyos activos representan el 17 y 14% de los activos totales consolidados y el 13 y 14% de los ingresos netos consolidados en 1992 y 1991 respectivamente. Los estados financieros fueron examinados por otro auditor, y mi opinión, en tanto se refieren a los importes incluidos por la subsidiaria mencionada, se basa únicamente en el dictamen del otro auditor.

Las cifras que presentan los estados financieros de la compañía Pinturas Arte, S.A. y subsidiarias, al 31 de diciembre 1992 y 1991, se encuentran faltantes de reexpresarse conforme lo estipula el boletín B-10 de principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, basada en mi examen y en el examen del auditor al que hace referencia en el párrafo anterior, y excepto por las cifras que no reconocen los efectos de la inflación según se señala en el párrafo anterior, los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Pinturas Arte, S.A. y subsidiarias, al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

**DICTAMEN DEL AUDITOR CUANDO SE UTILIZA
EL TRABAJO DE OTROS AUDITORES
RESUMEN GENERAL**

BOLETIN 4030

- SE APLICARA DICHO BOLETIN CUANDO :
- A) EL AUDITOR EXTERNO SEA CONTRATADO PARA EXAMINAR Y EMITIR UNA OPINION SOBRE E/F DE UNA O MAS SUBSIDIARIAS, DIVISIONES, SUCURSALES, COMPONENTES O INVERSIONES, ENTRE OTRAS.
- POR EL TRABAJO REALIZADO POR OTROS AUDITORES EL AUDITOR PRINCIPAL PODRA:
- A) ASUMIR RESPONSABILIDAD Y EMITIR UNA OPINION SOBRE E/F CUANDO HAYA CUMPLIDO CON LAS NORMAS DE AUDITORIA Y APLICADO TODOS LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA QUE HUBIESEN SIDO NECESARIOS EN LAS CIRCUNSTANCIAS.
- B) DECIDIR SI ASUME O NO LA RESPONSABILIDAD POR EL TRABAJO DE OTROS AUDITORES.
 - a. La importancia relativa de la porción de los E/F examinados en comparación con la examinada por otros auditores, tomando en cuenta aspectos como: riesgos principales de la auditoría, problemas importantes de operaciones intercompañías, entre otras.
 - b. Que los otros auditores hayan cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE NO HACER REFERENCIA EN SU DICTAMEN AL TRABAJO DE OTROS AUDITORES CUANDO:
- A) ASUME LA RESPONSABILIDAD TOTAL DEL TRABAJO REALIZADO POR LOS OTROS AUDITORES.
 - a. Dictamen preparado de acuerdo al Boletín 4010.
 - b. El dictamen NO DEBERA contener ninguna mención del trabajo realizado por los otros auditores.

- EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE HACER REFERENCIA EN SU DICTAMEN AL TRABAJO DE OTROS AUDITORES CUANDO:

B) NO ASUME LA RESPONSABILIDAD TOTA DEL TRABAJO REALIZADO POR LOS OTROS AUDITORES.

- a. En el dictamen deberá indicarse claramente la división de responsabilidades sobre la porción de los E/F cubierta por el exámen de otros auditores.
- b. En el dictamen dicha porción de responsabilidad se hará mención en importes o porcentajes de activos totales, ingresos, resultados u otros criterios.
- c. En el dictamen la referencia al trabajo de otros auditores se hará en el párrafo del alcance después de "en la circunstancias".
- d. En el dictamen se hará mención de este hecho en el párrafo de la opinión expresando *"basado en mi exámen y en el dictamen de otros auditores al que se hace referencia en el párrafo anterior"*.

- CUANDO EN EL DICTAMEN DE LOS OTROS AUDITORES EXISTEN SALVEDADEES.

A) EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE SI EL ASUNTO QUE ORIGINO LA SALVEDAD, ABSTENCION U OPINION NEGATIVA ES DE TAL IMPORTANCIA SOBRE LOS E/F QUE ESTA DICTAMINANDO PARA INCLUIRLOS O NO EN SU DICTAMEN.

**DICTAMEN DEL AUDITOR CUANDO SE UTILIZA
EL TRABAJO DE OTROS AUDITORES
PROYECTO DE MODIFICACION**

Anteriormente fué tratado este tipo de dictamen, el cual gran parte nos basamos en boletín 4030 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, el cual esta vigente todavía (Julio-1994); pero en el mes de diciembre de 1993 se da a conocer un comunicado donde dicho boletín se encuentra en proceso de auscultación entre la membresía de IMCP, en donde en términos generales el documento que se propone incluye ciertas adecuaciones al texto del boletín, por lo cual nosotros, para efectos de nuestra investigación presentamos dicho boletín modificado con un proyecto, y para efectos de comparación con el que se encuentra vigente.

Conviene aclarar que dicho boletín no ha sido aprobado, sino se encuentra en un proceso de consideración, pero una vez que sea aprobado como una versión final, este será publicado en la revista "Contaduría Pública".

A continuación daremos un panorama genérico del boletín 4030 en proyecto de modificación, por lo cual no basaremos en dicho boletín 4030 "Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores", publicado en diciembre de 1993.

- a) Generalidades.
- b) Concepto.
- c) Consideraciones Normativas
- d) Modelos.

a) Generalidades.

De acuerdo al boletín 1010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría nos dice: "*..... el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión*".

Debido a que el auditor sea contratado para dictaminar estados financieros de una entidad, en cuya auditoría participen otros auditores en la revisión de una parte o componente, como podría ser alguna o algunas de sus subsidiarias, asociadas, divisiones o sucursales, el auditor, que para efectos de este boletín se denominará auditor principal, se denominara otros auditores las firmas afiliadas a la firma del auditor principal.

Cabe señalar que solo se aplica cuando el auditor principal utiliza el trabajo de otros auditores para emitir su dictamen sobre los estados financieros de una entidad y no sobre los dictámenes de trabajo en conjunto con otros auditores, ni sobre la repercusión en el dictamen derivada de la relación con el auditor precedente.

El propósito es delimitar la responsabilidad del auditor principal cuando utiliza el trabajo desarrollo por otros auditores, así como a las repercusiones en la forma y contenido de su dictamen.

Ahora bien, comparando estas generalidades con las mencionadas por el boletín vigente notamos que prácticamente no cambian, que son las mismas, por la cual, en este apartado no se profundizó mucho.

b) Concepto.

Por lo que respecta a este apartado el concepto no cambia, sigue siendo el mismo, por lo que no creemos conveniente volver repetir el mismo concepto o definición que se dió anteriormente.

C) Consideraciones Normativas.

- El auditor principal podrá decidir si utiliza o no el trabajo de otros auditores (boletín 5270) de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, en cuyo caso, si asume la total responsabilidad de la auditoría o la delimita al emitir una opinión sobre la entidad en su conjunto.

- "Cuando el auditor principal decide no hacer referencia en su dictamen al trabajo de otros auditores", si el auditor principal decide asumir la responsabilidad total por el trabajo realizado por otros auditores, su dictamen no contendrá referencia alguna al trabajo de estos ya que ocasionaría confusión al usuario del dictamen al mal interpretar el grado de responsabilidad que asume el auditor principal.

- "Cuando el auditor principal decide hacer referencia en su dictamen al trabajo de otros auditores", cuando decide el auditor principal hacer referencia en su dictamen al trabajo realizado por otros auditores, deberá indicar claramente la porción de los estados financieros cubierta por el examen de o de los auditores en conceptos tales como importes o porcentajes de activos totales, ingresos u otros criterios similares. Dicha referencia en el dictamen del auditor principal no debe considerarse como una limitación en el alcance de su trabajo.

Como se puede apreciar en este apartado referente a la Normatividad de este tipo de dictamen, no se encuentran cambios considerables que ameriten hacer mención, ya que comparandolo con el boletín que está vigente y que se trato anteriormente, no se halla ningún cambio referente a la normatividad de dicho boletín.

d) Modelos.

1. Ejemplo "Dictamen cuando el auditor principal hace referencia al trabajo realizado por otros auditores".

"He examinado el balance general consolidado de la compañía X, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19___, y el estado de resultados consolidado, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. El 20% de los activos y el 25% de los ingresos consolidados, han sido examinados por otros auditores, y mi opinión, en lo que se refiere a los porcentajes de activos e ingresos mencionados, se basa únicamente en el dictamen de dichos otros auditores.

En mi opinión, basado en mi examen y en el dictamen del otro auditor al que se hace referencia en el párrafo anterior, los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19___ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

- ♦ En este primer modelo encontramos cambios que a continuación enunciaremos:

El proyecto en comparación al boletín 4030 vigente.

- Se eliminara en el párrafo del alcance la expresión de "No examine los estados financieros".
- Se eliminara el indicar las entidades no examinadas.

En el párrafo de la opinión:

- Se eliminara la palabra "en el examen" por el "en el dictamen de otros auditores".

De acuerdo a lo antes visto, concluimos respecto a este primer modelo que las modificaciones que están en proyecto, simplifican aun más la redacción de este tipo de modelo lo que ayuda a una mejor comprensión y claridad para el lector.

2. Ejemplo Salvedades en los dictámenes de otros auditores

En el caso que en o los dictámenes de otros auditores incluyen salvedades, o bien se emitió una abstención de opinión negativa, el auditor principal deberá decidir si el asunto que origina dicha salvedad, abstención u opinión negativa es de tal naturaleza e importancia en relación a los estados financieros en su conjunto que está examinando o bien incluir dichas salvedades en su dictamen.

"Dictamen en el caso de existir una salvedad"

"He examinado el balance general consolidado de la compañía Z,S.A. de C.V. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19___, y el estado de resultados consolidados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. No examinamos los estados financieros de la compañía subsidiaria Z, S.A. de C.V. (una subsidiaria consolidada), cuyos estados financieros incluyen el 20% de los activos totales consolidados al 31 de diciembre de 19__ e ingresos que constituyen el 25% de los ingresos consolidados por el año que terminó en esa fecha. Estos estados financieros fueron examinados por otros auditores, cuyo dictamen sobre los mismos (que contiene una salvedad relativa a una insuficiencia en la estimación para cuentas incobrables que asciende a N\$XXXXX.XX, el efecto de la cual, es nuestra opinión, es importante en relación con los estados financieros consolidados) nos ha sido proporcionado, y nuestra opinión expresada más adelante, en la que se refiere a dichas cifras incluidas en la compañía Tenedora, S.A. de C.V. se basa solamente en el dictamen de otros auditores.

En mi opinión basado en mi examen y en el dictamen de los otros auditores al que hace referencia en el párrafo anterior, y excepto por la insuficiencia para la estimación de cuentas incobrables por importe de N\$XXXXXX.XX antes descrita, los estados financieros consolidados antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Z, S.A de C.V. y subsidiarias al 31 de Diciembre de 19___ y los resultados de sus operaciones, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

* De acuerdo a lo antes descrito, este segundo modelo presenta modificaciones que son relevantes y muy significativas, las cuales a continuación se describirán:

El proyecto en comparación al boletín 4030 vigente.

En el párrafo de alcance:

- Se simplifica un poco mejor su redacción

- Se agrega a este párrafo la salvedad existente, es decir, además de hacer mención del trabajo realizado por otros auditores, se mencionan las causas que originan dicha salvedad existente.

- Desaparece el párrafo intermedio donde se hacía referencia de la salvedad existente.

En el párrafo de la opinión:

- Se maneja en lugar de termino "y en el examen de....", el termino "y en el dictamen de"

- La redacción es un poco más simplificada.

Por lo antes dicho vemos que uno de los importantes cambios que nos presenta el proyecto de este boletín 4030 referente a este segundo modelo es la integración de la descripción de la causa de la salvedad dentro del párrafo del alcance, dejando así solo dos párrafos el del alcance y de la opinión, suprimiendo el párrafo intermedio.

Estos cambios básicamente creemos que son la finalidad de resumir, aclarar y comprender mejor la lectura por parte de los usuarios respecto a este tipo de dictamen.

3. Ejemplo Dictamen que se emite en caso de que otros auditores dieran un dictamen con abstención de opinión.

"He examinado el balance general consolidado de la compañía Y,S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19___, y el estado de resultados consolidados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Los estados financieros de la subsidiaria "Y" cuyos activos e ingresos representan el 20% y 25% respectivamente de los consolidados, fueron examinados por otro auditor quien emitió su dictamen con una abstención de opinión porque no pudo cerciorarse de la responsabilidad de los inventarios y costo de ventas, ya que fue contratado en fecha posterior al cierre del ejercicio 19___ (el que se dictamine) por lo que no pudo presenciar los inventarios físicos, ni pudo satisfacerse de su razonabilidad a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

En mi opinión basado en mi examen y en el dictamen del otro auditor, excepto por que el otro auditor no pudo cerciorarse de la razonabilidad de los inventarios y costos de ventas como se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Y, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19___ y el resultado de sus operaciones, de variación en el capital contable, de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Como se puede observar el cambio más marcado que hay en este modelo es que la salvedad que origino la abstención de opinión ya no se maneja en el párrafo intermedio, sino que se maneja dentro del párrafo de alcance dando con esto, la disminución de párrafos al dictamen.

CONCLUSIONES

La modificación que están en proceso de auscultación del "Dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores" boletín 4030, a nuestro parecer creemos que es conveniente que la estructura del dictamen continúe empleándose como se ha venido aplicando, ya que, en cierta forma puede traer un poco de confusión al lector e inclusive al mismo auditor, por el hecho de que se suprime el párrafo de salvedad donde se hacía mención de las causas, el cual ahora se quiere integrar al párrafo del alcance, lo que puede traer como consecuencia de que el lector acostumbrado a conocer un párrafo intermedio cuando existen salvedades, abstención de opinión u opinión negativa, y al no encontrar dicho párrafo y encontrarse solamente con dos, puede creer que se trate de un dictamen limpio, y pasar por alto que existe una salvedad.

Por lo anterior, opinamos que esto sería un poco contradictorio, con lo que nos menciona el boletín 4010, donde nos dice que cuando exista una salvedad, abstención u opinión negativa se señalaran las causas en un párrafo intermedio, el cual implicara que existe una salvedad.

En el boletín 4010 nos señala que no se deben hacer opiniones parciales, es decir, que no se puede dar una opinión sobre ciertos rubros, o algunos estados financieros básicos, sino que se debe dar en conjunto, y si esto sucediera se deberán decir los motivos y manejarlo como una salvedad.

Los antes mencionado, a nuestro parecer y criterio, se contradice en otro apartado de este mismo boletín, cuando se da las normatividades para poder dictaminar solo el balance general, lo cual nos confunde un poco, debido a que primero dicen que no se deben hacer opiniones parciales y luego ellos mismos dan la autorización para hacer opinión parcial sobre el balance general.

Por lo cual a nuestro parecer, sugerimos que dentro de este apartado se especificara que solamente se podría dictaminar el balance general en aquellos casos en que la empresa este en proceso preoperativo, lo cual ayudaría a que no se contradiciesen y no existieran confusiones entre el público usuario, auditores y otros interesados en el dictamen.

CAPITULO SEPTIMO

INFORME SOBRE LA REVISION LIMITADA DE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

En este apartado se tocan aspectos referentes al tipo de informe y la responsabilidad que tiene el auditor externo sobre la revisión limitada de estados financieros preparados sobre bases diferentes a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Los estados financieros que pueden ser objeto de una revisión limitada son únicamente los estados financieros intermedios de empresas que cuentan con estados dictaminados al cierre del ejercicio anterior. El estudio de esta situación que es el informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios, se hará a través del tratamiento y análisis de los siguientes aspectos:

- a) Generalidades.
- b) Concepto.
- c) Consideraciones y normatividades.
- d) Características.
- e) Modelo.
- f) Ejemplo.

a) Generalidades

En ocasiones las entidades tienen la necesidad de emitir estados financieros intermedios, su tratamiento, es considerado por el boletín 4050 de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, que a su vez señala que *"Estados financieros intermedios, se refiere a los estados financieros básicos que la empresa emite en cualquier momento durante su ejercicio a fechas (y por períodos) que no coinciden con el cierre de éste"*.

Los cambios que operan en la economía, la evolución de la administración, las necesidades de financiamiento y la inversión de capitales, han obligado a los hombres de negocios, público inversionista, instituciones de crédito, Comisión Nacional de Valores, Bolsa de Valores, etc., que utilizan información financiera, a mantenerse oportunamente informados para tomar decisiones, así también para cumplir con requisitos de orden legal estatutarios o contractuales. Tal es el caso de empresas que tienen sus títulos inscritos en el Registro Nacional

de Valores e Internacionales (acciones, obligaciones hipotecarias, papel comercial, etc.). Esta necesidad de información oportuna ha motivado que las entidades económicas emitan información financiera para los terceros, interesados, por períodos menores al ejercicio social.

Otro caso es el de aquellas empresas cuyos estados financieros son consolidados o considerados bajo el método de participación con los de su tenedora, pero el cierre del ejercicio de ésta, difiere en más de tres meses al de aquellas. En ocasiones esta necesidad se puede derivar de convenios especiales entre accionistas o con acreedores. Debe reconocerse que la información financiera a fechas intermedias forma parte de un período anual. La importancia que reviste dicha información y la existencia de ciertos aspectos particulares relacionados con la misma hacen necesaria la existencia de ciertas reglas generalizadas para su preparación y presentación.

La veracidad y la oportunidad deben ser características que debe reunir la información, sino pierde su significado e importancia; debiendo ser razonable el plazo entre la fecha a que se refiere la información y en la que se emite.

El contador público puede verse involucrado de diversas maneras con estados financieros intermedios, yendo desde su consulta informal sobre la presentación de los estados a la luz de los principios de contabilidad, hasta un examen de los estados financieros intermedios de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. El contador público se involucrará sobre estos, de manera formal pero limitada con estados financieros intermedios.

Es preciso señalar una situación sobre la que se sustenta la emisión del informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios, dado que su objetivo, difiere sustancialmente del de una auditoría o examen de estados financieros. El objetivo de una auditoría es el de proporcionar una base razonable para expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto. Por otro lado, una revisión limitada nos proporciona una base para la expresión de tal opinión, porque en dicha revisión no se incluye un estudio y evaluación del control interno contable, ni se obtiene evidencia corroborativa de los registros contables, ni las respuestas obtenidas en los procedimientos de entrevistas, así como otros procedimientos comúnmente desarrollados durante una auditoría. Aunque una revisión limitada puede revelar asuntos de importancia que afecten a los estados financieros, esta no puede proporcionar certeza de que todos los aspectos significativos surjan a la atención del contador

público, como normalmente sucede.

Hemos querido citar el tratamiento que tiene la información financiera a fechas intermedias, para lo cual se cita lo expresado por el boletín 9 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del IMCP, que expresa sobre el tema lo siguiente:

"REGLAS DE VALUACION"

"Para la determinación de la información financiera a fechas intermedias, deberán seguirse los principios de contabilidad, reglas particulares de aplicación y el criterio de prudencia que están señalados en los boletines emitidos por esta comisión para la elaboración de estados financieros anuales, sin embargo, habrá casos en que las reglas particulares de aplicación puedan modificarse.

Las empresas deberán reflejar los efectos de la inflación a fechas intermedias en forma similar a la que utilizaron para sus estados financieros básicos anuales. Cuando por razones de tipo práctico (falta de avalúos periódicos) no es posible dar a conocer sus actualizaciones con exactitud a fechas intermedias (números índices) o hacerse sobre bases estimadas partiendo de las cifras anuales actualizadas. El cálculo de la depreciación también puede presentarse en el estado de resultados sobre las bases antes indicadas.

La regla general estipulada en el boletín A-7 relativo a la consistencia es aplicable a la información financiera a fechas intermedias:

La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas de aplicación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y mediante la comparación con los de otras entidades económicas, podemos conocer así su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información, debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presentó, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables, lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

En forma particular, cada una de las entidades económicas deberán seguir las mismas prácticas y políticas contables que utilizaron para la elaboración de su última información financiera anual a menos que se haya efectuado un cambio en las mismas durante el curso del año".

"CAMBIOS CONTABLES"

La revelación de cualquier cambio contable que data de la comparabilidad de la información deberá ser informada en el período parcial en que se efectúe y seguir siendo revelado en los períodos parciales subsecuentes. Tomando en consideración las características particulares que presenta la información a fechas intermedias, por cambios contables se deberá entender aquéllos que se hagan durante el mismo período parcial del año anterior y en los períodos parciales del año en curso.

De acuerdo con lo anterior la información financiera periódica que se presenta, deberá revelar los cambios en las reglas particulares de aplicación de dichos principios y en el criterio prudencial de la aplicación de tales reglas que la entidad emisora de los estados financieros haga en relación a la aplicación en:

- a) El mismo período del año anterior.*
- b) Los períodos parciales del presente año.*
- c) El anterior período anual.*

Esta comisión recomienda que los cambios en las reglas parciales sean adoptados durante el primero de los períodos del año dado que los cambios contables que se hagan después del primero de los períodos de un ejercicio, puede confundir a los lectores en el análisis de los resultados de operación, dificultando la revelación de los efectos de dichos cambios.

AJUSTES A RESULTADOS DE PERIODOS ANUALES Y PARCIALES ANTERIORES

El boletín A-7 emitido por esta comisión describe lo siguiente:

"Los ajustes a los resultados de ejercicios anteriores, deben mostrarse por separado en los estados financieros, como un ajuste al saldo inicial de utilidades acumuladas.

En caso que se presenten estados financieros comparativos, los estados relativos a los que corresponde el ajuste deben de reformularse modificando las partidas que hubieran afectado y revelado la modificación de que fueron objeto.

En virtud a lo anterior, en los casos excepcionales en que es necesario efectuar ajustes a resultados de períodos anuales anteriores, el saldo de las utilidades acumuladas al inicio del primer período parcial deberá reconocer el efecto de los mismos.

Los cambios contables y los errores localizados en un período determinado que no

afecten los resultados de ejercicios anteriores, deben presentarse en el período que se conozcan:

- a) Deducidos del correspondiente efecto por el ISR y PTU.*
- b) En un renglón por separado en el estado de resultados, antes de la utilidad neta.*
- c) Indicando la naturaleza o causa del ajuste efectuado, ya sea en el cuerpo de los estados financieros o en una nota por separado.*

En la información financiera acumulada del período intermedio la corrección deberá hacerse en el renglón de los estados financieros que corresponda haciéndolo la revelación a que se refiere el inciso (c) anterior".

REGLAS DE REVELACION

"La información financiera a fechas intermedias cumplirá con el principio de revelación que contiene como mínimo, los conceptos ya sea en forma detallada del balance general, el estado de resultados y las notas que les son relativas. Para evitar posibles confusiones en los lectores deberá señalarse que está información no constituye los estados financieros básicos. Sin embargo, esta comisión recomienda que en lo posible se incluya el estado de cambios en la situación financiera en forma resumida.

Para que el lector tenga mejores elementos de juicio, la información financiera a fechas intermedias debe indicar que su lectura y análisis se efectúe dentro del contexto de los últimos estados financieros anuales emitidos.

-Es necesario que la administración de la empresa provea de explicaciones y comentarios adicionales relativos a los cambios en la situación financiera y a los resultados de operación obtenidos que sean de importancia como parte de las notas a la información financiera para que el lector de la información financiera a fechas intermedias cuente con un elemento adicional para juzgar las operaciones efectuadas por la empresa.

La información financiera a fechas intermedias de presentarse en forma comparativa pudiendo adoptar, entre otras, las siguientes modalidades:

- a) El período en caso acumulado y comparativo con los mismos períodos del ejercicio anterior.*
- b) El período en curso comparativo con el inmediato anterior.*
- c) El período en curso comparativo con los acumulados del ejercicio.*

La adopción de alguna modalidad dependerá de las necesidades de la información de los usuarios de sobre está.

En la información contable acumulada que incluya el efecto del cambio o la corrección de un error y que posteriormente se presente para efectos de comparación con los nuevos periodos, se deberá destacar, también el concepto e importe del ajuste efectuado".

b) Concepto.

Se propone una definición de informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios, que se describe como:

"Documento que suscribe el contador público conforme a las Normas y Procedimientos recomendadas para revisiones limitadas sobre los estados financieros intermedios, tomados en su conjunto que una determinada empresa emite en cualquier momento durante su ejercicio a fechas que no coinciden con el cierre de está".

c) Consideraciones y normatividades.

El boletín 4050 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del IMCP no expresa sobre el tratamiento de la revisión limitada de estados financieros lo siguiente:

**"INFORME SOBRE LA REVISION LIMITADA
DE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS"**

"Si el cliente del auditor pública estados financieros intermedios por disposiciones legales, estatutarias o por cualquier otro motivo, el auditor no debe de aceptar que se asocie su nombre a dichos estados, a menos que a) haya efectuado un examen de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, o b) haya practicado una revisión limitada de acuerdo con lo establecido en el siguiente párrafo.

El auditor podrá emitir un informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios siempre y cuando: a) cumpla con los procedimientos de auditoría recomendados para revisiones limitadas, b) existen estados financieros dictaminados el cierre del ejercicio intermedio anterior, y c) señale claramente con dicho informe que expresa una opinión sobre los estados financieros intermedios en conjunto, en virtud de que su revisión solo fue limitada.

Si el auditor detecta en el transcurso de su revisión limitada, errores o irregularidades que afecten a los estados financieros intermedios emitidos, deberá hacerlo notar a la empresa y solicitar la corrección correspondiente o bien revelarlo adecuadamente en su informe.

El informe sobre la revisión limitada de los estados financieros intermedios debe incluir los siguientes elementos:

- a) Identificación de los estados financieros intermedios.*
- b) La mención de que los estados financieros del ejercicio anterior fueron dictaminados (y si fue otro auditor mencionar este hecho) indicando en su caso las salvedades que se hubieran incluido.*
- c) Una descripción general de los procedimientos utilizados.*
- d) Las aseveraciones de que no se efectuó un examen de acuerdo con las normas de auditoría, y que por lo tanto no se está en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros intermedios tomados en conjunto.*
- e) La conclusión de que el auditor no tuvo conocimiento de situaciones que requieran modificaciones importantes a los estados financieros intermedios, para que estos se consideren adecuadamente presentados de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (o sobre bases diferentes a dichos principios) aplicados en forma consistente. En su caso deberán incluirse las salvedades correspondientes a las desviaciones a los principios de contabilidad o a las bases de contabilidad adoptadas.*

Cuando exista una desviación a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, esta debe de explicarse en un párrafo intermedio y la salvedad correspondiente debe incluirse en el párrafo final".

En base a lo antes mencionado por el boletín 4050 a continuación se describe en forma de resumen dentro de un cuadro sinóptico todo lo expuesto por este boletín, tratando de que este quede aún más claro y preciso para su mejor comprensión y claridad.

**EL AUDITOR ASOCIARA SU NOMBRE
CON LOS ESTADOS FINANCIEROS
INTERMEDIOS**

A) SI EFECTUO UN EXAMEN DE ACUERDO CON LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

B) SI PRACTICO UNA REVISION LIMITADA DE ACUERDO CON LO SIGUIENTE:

1. CUMPLA CON LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA REVISIONES LIMITADAS.
2. EXISTEN ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS AL CIERRE DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR.
3. SEGALA CLARAMENTE EN DICHO INFORME QUE NO EXPRESA UNA OPINION SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS EN CONJUNTO, PORQUE SOLO SU REVISION FUE LIMITADA.

**EL AUDITOR ASOCIARA EMITIRA
UN INFORME SOBRE LA REVISION
LIMITADA DE ESTADOS FINANCIEROS
INTERMEDIOS.**

A) CUMPLA CON LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA RECOMENDADOS PARA REVISIONES LIMITADAS

B) EXISTEN ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS AL CIERRE DEL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR

C) SEGALA CLARAMENTE EN DICHO INFORME QUE NO EXPRESA UNA OPINION SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS EN CONJUNTO PORQUE SU REVISION SOLO FUE LIMITADA

**ELEMENTOS DEL INFORME SOBRE
LA REVISION LIMITADA DE ESTADOS
FINANCIEROS INTERMEDIOS.**

A) IDENTIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

B) MENCION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL EJERCICIO ANTERIOR FUERON DICTAMINADOS INDICANDO LAS SALVEDADES QUE SE HUBIERAN INCLUIDO

C) UNA DESCRIPCION GENERAL DE LOS PROCEDIMIENTOS UTILIZADOS

D) SEGALAMIENTOS DE QUE NO SE EFECTUO UN EXAMEN DE ACUERDO CON NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS Y NO SE ESTA EN POSIBILIDAD DE EXPRESAR UNA OPINION SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS EN CONJUNTO.

C) LA CONCLUSION DE QUE EL AUDITOR NO TUVO CONOCIMIENTO DE SITUACIONES QUE REQUERAN MODIFICACIONES IMPORTANTES A LOS ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS PARA QUE ESTOS SE CONSIDEREN ADECUADOS PRESENTADOS DE ACUERDO CON PCGA. APLICADOS CONSISTENTEMENTE, SINO DEBERAN INCLUIRSE SALVEDADES POR LAS DESVIACIONES A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

d) Características.

El informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios presenta las siguientes características:

- Se considera un informe diferente al dictamen que normalmente emite el auditor.
- Este informe asociará al auditor con los estados financieros intermedios cuando: haya efectuado un examen de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas o que haya practicado una revisión limitada de acuerdo con lo siguiente:
 - 1) cumpla con los Procedimientos de Auditoría recomendados para revisiones limitadas;
 - 2) existencia de estados financieros dictaminados al cierre del ejercicio inmediato anterior;
 - 3) señalar que dicho informe no expresa una opinión sobre los estados financieros intermedios en conjunto por ser limitada la revisión.
- En este informe se revelará sobre errores o irregularidades que afecten a los estados financieros intermedios emitidos.
- Dicho informe debe incluir elementos como:
 1. Identificación de los estados financieros intermedios.
 2. Mención de que los estados financieros del ejercicio inmediato anterior fueron dictaminados, indicando las salvedades que se hubieran incluido.
 3. Descripción general de los procedimientos utilizados.
 4. Señalamiento de que no se efectuó un examen de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y no están en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros intermedios en conjunto.
 5. La conclusión de que el auditor no tuvo conocimiento de situaciones que requieran modificaciones importantes a los estados financieros intermedios, para éstos se consideran adecuadamente presentados, de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados consistentemente, sino deberán incluirse salvedades por las desviaciones a los principios de contabilidad.
- Cuando existe una desviación a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados estas deben de explicarse en un párrafo intermedio y la salvedad en el párrafo final.

e) Modelo.

En base al modelo presentado por el boletín 4050 de Normas y Procedimientos de Auditoría de IMCP de el informe sobre la revisión de estados financieros intermedios la redacción sería la siguiente:

A los señores Accionistas de la compañía X, S.A.

He llevado a cabo una revisión limitada de (describa los estados financieros básicos intermedios de la cia X, S.A.) al (fecha del balance) y por los ____ meses terminados en esa fecha.

Previamente he examinado los estados financieros al (indicar fecha y período del último cierre) sobre los cuales emití mi opinión sin salvedad el (fecha del dictamen).

Mi revisión limitada consistió principalmente en la aplicación de procedimientos de revisión analítica a diferentes elementos de los estados financieros, en entrevistas con funcionarios de la compañía que tiene responsabilidad sobre asuntos financieros y contables, en la lectura de actas de asamblea y de juntas de consejo, y en comprender el sistema establecido para la preparación de los estados financieros intermedios.

En virtud de que está revisión limitada no constituye un examen a estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados, no estoy en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros intermedios

Durante mi revisión limitada no tuve conocimiento de ninguna situación que requiera modificar los estados financieros intermedios que se acompañan, a fin de que estén presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptadas aplicados sobre bases consistentes.

f) Ejemplo.

A) CASO. La compañía Ideal, S.A. de C.V. emite estados financieros básicos intermedios, por disposiciones legales al 30 de junio de 1992. Los estados financieros básicos al 31 de diciembre de 1991 fueron dictaminados por el mismo auditor sin existir salvedades, fecha del dictamen 15 de marzo de 1992. El auditor cumplió con los procedimientos de auditoría recomendados para revisiones limitadas.

El auditor encontró que la compañía no ha incrementado adecuadamente su reserva para cuentas incobrables en aproximadamente N\$50,000.00, durante el período intermedio. El auditor realizó una revisión limitada del balance general y estados de resultados intermedios a la fecha antes mencionada.

B) ANALISIS:

1. El auditor cumple con los procedimientos de auditoría, además de que dictaminó los estados financieros intermedios al 31 de diciembre de 1991, además no expresará una opinión sobre los estados financieros intermedios en conjunto.
2. El auditor emitirá un informe sobre la revisión de estados financieros intermedios, con salvedad por una desviación a principios de contabilidad.

C) REDACCION:

A los señores Accionistas de la compañía Ideal, S.A. de C.V.

He llevado a cabo una revisión limitada de el balance general y el estado de resultados intermedios de la compañía Ideal, S.A. de C.V. al 30 de junio de 1992 y por los 6 meses terminados en esa fecha.

Previamente he examinado los estados financieros al 31 de diciembre de 1991 sobre los cuales emití mi opinión sin salvedad el 15 de marzo de 1992.

Mi revisión limitada consistió principalmente en la aplicación de procedimientos de revisión analítica a diferentes elementos de los estados financieros, en entrevista con funcionarios de la compañía que tienen responsabilidad sobre asuntos financieros y contables, en la lectura de actas de asamblea y de juntas de consejo, y en comprender el sistema establecido para la preparación de los estados financieros intermedios.

En virtud de que está revisión limitada con constituye un examen de estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, no estoy en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros intermedios.

Durante mi revisión limitada no tuve conocimiento de ninguna situación que requiera modificar los estados financieros intermedios que se acompañan, a fin de que estén presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptadas aplicados sobre bases consistentes.

**INFORME SOBRE LA REVISION LIMITADA
DE ESTADOS FINANCIEROS
RESUMEN GENERAL**

- I. CUANDO EL CLIENTE PUBLIQUE E/F INTERMEDIOS, EL AUDITOR NO DEBERA ACEPTAR QUE SE ASOCIE SU NOMBRE A MENOS QUE:
 1. Haya efectuado un examen de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
 2. Haya practicado una revisión limitada de acuerdo con lo establecido en el boletín 4050.
- II. EL AUDITOR PODRA EMITIR UN INFORME SOBRE LA REVISION LIMITADA DE E/F INTERMEDIOS SIEMPRE Y CUANDO:
 1. Cumpla con los procedimientos de auditoría recomendados para revisiones limitadas.
 2. Exista E/F dictaminados al cierre del ejercicio inmediato anterior.
 3. Exprese claramente en dicho informe que no expresa una opinión sobre los E/F intermedios en su conjunto, en virtud que su revisión solo fue limitada.
- III. SI EL AUDITOR DETECTA IRREGULARIDADES EN EL TRANSCURSO DE SU REVISION DEBERA:
 1. Hacerlo en una nota a la empresa y solicitar la corrección correspondiente.
 2. Revelarlo adecuadamente en su informe.
- IV. EL INFORME SOBRE REVISION LIMITADA DE E/F INTERMEDIO DEBERA INCLUIR:
 1. Identificación de los E/F intermedios.
 2. Mención de que los E/F anteriores fueron dictaminados (y si fue otro auditor mencionar este hecho), indicando las salvedades que se hubieran incluido.
 3. Una descripción general de los procedimientos utilizados.
 4. Mencionar de que no se efectuó un examen con normas de auditoría y por lo cual no se expresa una opinión sobre los E/F intermedios tomados en su conjunto.
 5. Conclusión de que el auditor no tuvo conocimientos de situaciones que requieran de modificaciones importantes a los E/F intermedios.
 6. Deberá incluirse las salvedades correspondientes a las desviaciones a los principios de contabilidad o a las bases de contabilidad adoptadas.

CAPITULO OCTAVO
DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS
DE ACUERDO CON BASES ESPECIFICAS DIFERENTES A PRINCIPIOS
DE CONTABILIDAD

En la emisión de dictámenes sobre los estados financieros básicos de una determinada entidad, el auditor se encuentra dentro de una gama de casos a los cuales tratará de acuerdo a los pronunciamientos emitidos por el IMCP, dentro de estos casos se estudia uno en particular, que son los estados financieros preparados con bases específicas diferentes a principios de contabilidad, y que analizaremos a través de los siguientes puntos:

- a) Generalidades.
- b) Concepto.
- c) Consideraciones y normatividades.
- d) Características.
- e) Modelo.
- f) Ejemplo.

a) Generalidades.

Aclaración. Concluido el proceso de auscultación del boletín 4020 "Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a principios de contabilidad" (boletín base de este tema), preparado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría y que fué aprobado por el Comité Ejecutivo Nacional del IMCP en su junta celebrada el 20 de Octubre de 1993. El Boletín 4020, "Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a principios de contabilidad", que se acompaña, sustituye al anterior del mismo número, entrando en vigor a partir de su publicación y será aplicable para los dictámenes sobre dichos estados financieros referentes a los ejercicios terminados a partir del 31 de diciembre de 1993.

Una vez hecha esta aclaración, podemos señalar, que debido a la naturaleza de las actividades que realizan ciertas entidades, como las instituciones de crédito, las organizaciones auxiliares del crédito, las instituciones de seguros, las instituciones de fianzas las sociedades de inversión, las casas de bolsa, etc., dichas entidades se encuentran reguladas por organismos

gubernamentales y, por lo tanto, están sujetas a la preparación de su información financiera conforme a las reglas que emiten estos organismos.

Por lo tanto, las tesorerías de los estados y municipios, las universidades y otras instituciones públicas o privadas, así como ciertas sociedades o asociaciones civiles cuya actividad no persigue fines de lucro, siguen la política de reconocimiento de sus ingresos y gastos sobre la base de efectivo.

Otras razones para que diferentes entes económicos utilicen los estados financieros preparados sobre bases diferentes a principios de contabilidad, son porque la entidad los elabora para un propósito específico, ya sea, debido a disposiciones legales o contractuales.

b) Concepto.

Para dar un concepto de dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a principios de contabilidad, nos basaremos en la definición de dictamen que da el IMCP, de la siguiente forma:

"Documento formal que suscribe el contador público, conforme a las Normas y Procedimientos de Auditoría, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros preparados sobre bases diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados de la entidad de que se trate".

c) Consideraciones y normatividades.

Se entiende por "bases específicas de contabilidad", como un conjunto de criterios lógicos y congruentes que se aplican consistentemente en la preparación de estados financieros.

El IMCP emitió a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría el boletín 4020, en el cual, establece los pronunciamientos normativos en relación a los dictámenes del contador público sobre estados financieros preparados sobre bases específicas, diferentes a principios de contabilidad, no refiriéndose a otras opiniones profesionales del contador público distintas al dictamen sobre estados financieros. De esta forma este boletín nos expresa lo siguiente:

"El contador público, como resultado de un examen practicado de acuerdo con las normas de auditoría, podrá expresar una opinión sobre estados financieros preparados sobre bases específicas diferentes a principios de contabilidad, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

A. Que la entidad se encuentre en cualquiera de los siguientes casos:

1. El de entidades sujetas a disposiciones y reglamentaciones de organismos gubernamentales, tanto para el registro de sus operaciones, como para la formulación y presentación de su información financiera, en las que dichas disposiciones y reglamentaciones difieran de principios de contabilidad.
2. Se trate de organismos del gobierno federal, estatal o municipal, así como el de ciertos fideicomisos constituidos por éstos, y el de sociedades o asociaciones de carácter civil con fines no lucrativos, que sigan políticas de reconocimiento de sus ingresos y gastos sobre las bases de efectivo.
3. Entidades que excepcionalmente requieren preparar estados financieros para un propósito específico, como por ejemplo para cumplir con acuerdos contractuales. Por sus características, estos estados financieros son emitidos para su uso exclusivo de las partes interesadas.

No es aceptable considerar como bases específicas diferentes a principios de contabilidad, los casos de desviaciones e incumplimientos injustificados por parte de entidades que los términos del boletín B-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad deben preparar sus estados financieros de conformidad con dichos principio y reglas particulares. Por lo tanto, la presentación por parte de estas entidades de estados financieros en los que, por ejemplo, no se reconozcan los efectos de la inflación en la información financiera en los términos del boletín B-10 de la Comisión de Principios de Contabilidad, o de estados financieros individuales de empresas controladoras en los que no se cumpla con los requisitos que señala el boletín B-8 de dicha comisión, se deberá considerar como violatorias de principios de contabilidad, y consecuentemente, el auditor deberá expresar su opinión con salvedades, negativa o adversa, conforme a lo establecido en el boletín 4010 "Dictamen del auditor" de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

- B. Que en todos los casos, la administración de la entidad mantenga un sistema de contabilidad y los controles internos adecuados que aseguren la corrección del registro, clasificación, agrupación y presentación de su información financiera.**

- C. Que el auditor haya podido realizar su examen cumpliendo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y que, como consecuencia, haya realizado las pruebas sobre los registros contables y documentación, así como otros pronunciamientos que hubieran considerado necesarios en las circunstancias.

El contador público que sea requerido para dictaminar estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas de contabilidad diferentes a principios de contabilidad, deberá juzgar la razonabilidad y congruencia de dichas bases de acuerdo con las características particulares de la entidad, así como las circunstancias que les dieron origen, y en caso de desacuerdo con las mismas deberá revelar en su dictamen las razones que le llevaron a su conclusión y emitir su opinión de acuerdo a ellas.

El dictamen del auditor deberá incluir lo siguiente:

- a. Identificación de los estados financieros examinados y la mención de que dicho examen se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b. Indicación de la responsabilidad de la administración en la preparación de los estados financieros.
- c. Mención de las bases utilizadas por la entidad para la preparación de los estados financieros, haciendo referencia a la nota relativa e indicando además que dichas bases no coinciden, en general o en ciertos aspectos, con principios de contabilidad, y que dichas diferencias se señalan en la nota indicada.
- d. Explicación, en su caso, de que los estados financieros fueron preparados para un propósito específico; por ejemplo, en cumplimiento de un acuerdo contractual, haciendo mención a la nota en la que se describan las bases de su preparación.
- e. La opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros examinados, de acuerdo con las bases contables utilizadas por la entidad. Si el auditor concluye que los estados financieros no están presentados razonablemente de acuerdo con las bases utilizadas, o bien, si no están de acuerdo con dichas bases, deberá revelar en su dictamen todas las razones que le llevaron a su conclusión. Su opinión deberá redactarse en forma apropiada, haciendo referencia al párrafo explicativo correspondiente".

Son igualmente aplicables a los dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a principios de contabilidad, las disposiciones normativas del boletín 4010 "Dictamen del Auditor", en todo lo que se oponga al presente boletín.

d) Características.

El dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a principios de contabilidad, presenta características particulares, las cuales a continuación enunciamos:

- El contador público podrá expresar una opinión sobre estados financieros preparados sobre bases específicas diferentes a principios de contabilidad, siempre y cuando:
 - a. La entidad se encuentre en cualquiera de los siguientes casos:
 1. Cuando esté sujeta a disposiciones y reglamentaciones de organismos gubernamentales (para el registro, formulación y presentación de información financiera) que difieran a principios de contabilidad.
 2. Cuando se trate de organismos del gobierno federal, estatal o municipal, fideicomisos establecidos por éstos, sociedades o asociaciones de carácter civil con fines no lucrativos que sigan una política de reconocimiento de sus ingresos y gastos sobre la base de efectivo.,
 3. Entidades que requieran preparar estados financieros para un propósito específico, cumpliendo con el boletín B-1, B-10 y B-8 de la Comisión de Principios de Contabilidad.
 - b. La administración de la entidad haya mantenido un sistema de contabilidad y control interno adecuado.
 - c. Haya podido realizar un examen cumpliendo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- El dictamen deberá incluir:
 - a. Identificación de los estados financieros examinados, mencionando que dicho examen se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

- b. Indicación de la responsabilidad de la administración en la presentación de los estados financieros .
 - c. Mención en una nota de las bases utilizadas por la entidad en la elaboración de los estados financieros , indicando su parcial o total discrepancia con principios de contabilidad.
 - d. Explicación de que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con un propósito específico mencionando la nota en que se describen las bases de su preparación.
 - e. Opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de acuerdo con las bases contables utilizadas por la entidad. Su opinión deberá redactarse apropiadamente refiriéndola al párrafo explicativo correspondiente.
- Los dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a principios de contabilidad, las disposiciones normativas del boletín 4010, "Dictamen del auditor" de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, son igualmente aplicables, en todo lo que no se oponga al boletín 4020 de Normas y Procedimientos de Auditoría.
 - Los ejemplos de dictamen sobre estados financieros preparados con bases específicas diferentes a principios de contabilidad, son:
 - 1.- Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas de contabilización emitidas por un organismo gubernamental.
 - 2.- Dictamen sobre el estado de ingresos y egresos preparado por una entidad con fines no lucrativos.
 - 3.- Dictamen sobre estados financieros preparados sobre la base de ingresos y egresos de efectivo, en que adicionalmente, se presenta un estado de activos, pasivos y patrimonio.
 - 4.- Dictamen sobre estados financieros preparados para un propósito específico.

e) Modelo.

Basándonos en los modelos-formatos presentados en el boletín 4020, emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, presentamos a continuación los siguientes modelos:

Modelo 1. Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas de contabilidad emitidas por un organismos gubernamental, como la Comisión Nacional Bancaria y la Comisión de Seguros y Fianzas, para las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares del crédito, y para las instituciones de seguros y finanzas, respectivamente:

"He examinado los balances generales consolidado de la compañía X,S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se explica en la nota X a los estados financieros, la compañía está obligada a preparar y presentar sus estados financieros con base en las reglas contables emitidas por..., las que, en los casos que se indican en dichas notas, no coinciden con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X,S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por lo años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las bases antes mencionadas.

Modelo 2. Dictamen sobre el estado de ingresos y egresos preparado por una entidad con fines no lucrativos, como podrían ser el de una tesorería estatal o municipal; universidades o colegios, públicos o privados; fideicomisos de carácter gubernamental constituidos con algún fin específico; etc.

"He examinado los estados de ingresos egresos de, por los ejercicios del 1 de enero al 31 de diciembre de 19__ y 19__. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de (la entidad). Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se indica en la nota X a los estados financieros, es política de (la entidad) la de preparar su información financiera sobre la base de reconocer sus ingresos y gastos cuando se cobran o pagan, respectivamente, y no cuando se devengan o realizan. Consecuentemente, los estados financieros que se acompañan no pretenden presentar los ingresos y egresos del ejercicio de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente los ingresos y egresos de..... (la entidad), por los ejercicios del 1 de enero al 31 de diciembre de 19__ y 19__, de conformidad con las bases de contabilidad indicadas en el párrafo anterior.

Modelo 3. Dictamen sobre estados financieros preparados sobre la base de ingresos y egresos en efectivo, en que, adicionalmente, se presenta un estado de activos, pasivos y patrimonio, donde:

- a. Cuando no es posible determinar el efecto de la política de no registrar las operaciones sobre bases acumulativas.

"He examinado los estados de activos, pasivos y patrimonio de la Institución X, A.C., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, así como los estados de ingresos cobrados y gastos pagados, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la institución. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se indica en la nota X a los estados financieros, es política de la institución la de preparar su información sobre la base de reconocer sus ingresos y gastos cuando se cobran o pagan, respectivamente, y no cuando se devengan o realizan. Consecuentemente, los estados financieros que se acompañan no pretenden presentar los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos del ejercicio de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente los activos, pasivos y patrimonio resultantes de las transacciones en efectivo de la Institución X, A.C. al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y sus ingresos cobrados y gastos pagados relativos a los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las bases de contabilización indicadas en el párrafo anterior.

- b. Cuando es posible determinar el efecto de la política de no registrar las operaciones sobre bases acumulativas.

"He examinado los estados de activos, pasivos y patrimonio de la Institución X, A.C., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, así como los estados de ingresos cobrados y gastos pagados, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la institución. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se indica en la nota X a los estados financieros, es política de la institución la de preparar su información sobre la base de reconocer sus ingresos y gastos cuando se cobran o pagan, respectivamente, y no cuando se devengan o realizan, por lo que no se encuentran registradas cuentas por cobrar por N\$_____ y N\$_____ y cuentas por pagar por N\$_____ y N\$_____, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, respectivamente. Como consecuencia, los estados financieros que se acompañan no pretenden presentar los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos del ejercicio de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente los activos, pasivos y patrimonio resultantes de las transacciones en efectivo de la Institución X,A.C. al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y sus ingresos cobrados y gastos pagados relativos a los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las bases de contabilización indicadas en el párrafo anterior.

Modelo 4. Dictamen sobre estados financieros preparados para un propósito específico.

"He examinado el estado de activos, pasivos y patrimonio de la compañía X,S.A, al 31 de diciembre de 19___, y los estados de ingresos y gastos y de flujo de efectivo, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se explica en la nota X, los estados financieros, a que se refiere este dictamen fueron preparados para cumplir con el propósito a que se refiere... (cláusula, apartado, fracción, inciso, etc. de determinado documento, citando el nombre(s) de la(s) entidad(es) que intervienen en él), en la misma nota se señalan las bases de preparación de dichos estados, las cuales, en los casos que se indican en la propia nota, no coinciden con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, preparados para el propósito específico a que se refiere el párrafo anterior, presentan razonablemente los pasivos, activos y patrimonio de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19___, y los ingresos y gastos y su flujo de efectivo, por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con las bases descritas en la nota X.

f) Ejemplo.

Como un ejemplo de lo que contempla el auditor, el emitir una opinión sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a principios de contabilidad.

A) CASO: Se realiza auditoría a la compañía Cintas Adhesivas-1,S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1993 de los estados financieros básicos, elaborados para fines fiscales de la compañía matriz Cintas Adhesivas, S.A. de C.V., estableciendo para su elaboración bases específicas y de manera comparable a las del año anterior, y que difieren a principios de contabilidad generalmente aceptados, además se necesitan conocer los montos de gravámenes correspondientes a la compañía Cintas Adhesivas-1,S.A. de C.V. En los estados financieros fué revelado éste hecho a través de la nota D en forma adecuada.

B)ANALISIS

- 1.- Dictamen de estados financieros preparados para un propósito específico.
- 2.- La compañía Cintas Adhesivas-1, S.A. de C.V. elabora sus estados financieros para fines fiscales de control interno, conociendo así el grado que resulta.

- 3.- Los estados financieros fueron elaborados con bases que difieren a principios de contabilidad generalmente aceptados, que estableció la compañía matriz, considerándolos sólo para uso interno y no para cualquier otro fin.

C) REDACCION:

"He examinado el estado de activos, pasivos y patrimonio de la Compañía Cintas Adhesivas-1, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1993, así como los estados de ingresos y gastos y flujo de efectivo que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se describe en la Nota D, los estados financieros a que se refiere este dictamen fueron preparados para ser utilizados por la compañía matriz Cintas Adhesivas, S.A. de C.V. En la misma nota se señalan las bases de preparación de dichos estados, las cuales, en los casos que se indican en la propia nota, no coinciden con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados preparados para el propósito específico a que se refiere el párrafo anterior, presentan razonablemente los activos, pasivos y patrimonio de la compañía Cintas Adhesivas, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1993 y los ingresos y gastos y su flujo de efectivo, por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con las bases contables descritas en la nota D.

RESUMEN GENERAL
DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS
DE ACUERDO CON BASES ESPECIFICAS DIFERENTES
A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

1. Se podrá emitir este tipo de dictamen, siempre y cuando:

A. La entidad:

- a. Esté sujeta a disposiciones y reglamentaciones de organismos gubernamentales que difieran a principios de contabilidad.
- b. Siga la política de reconocimiento de sus ingresos y gastos sobre la base de efectivo; como de organismos del gobierno federal, estatal o municipal, fideicomisos y asociaciones con fines no lucrativos.
- c. Requiera preparar estados financieros para un propósito específico, cumpliendo con los boletines B-1, B-10 y B-8 de la Comisión de Principios de Contabilidad.

B. La administración de la entidad haya mantenido un sistema de contabilidad y control interno adecuado.

C. El auditor haya realizado un examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

2. El dictamen incluirá:

- a. Identificación de los estados financieros examinados.
- b. Indicación de la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros.
- c. Mención en una nota de las bases utilizadas indicando el grado de discrepancia con los principios de contabilidad.
- d. Mención de que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con un propósito específico y de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- e. Opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de acuerdo con las bases contables utilizadas por la entidad. Su opinión deberá redactarse apropiadamente refiriéndola al párrafo explicativo correspondiente.

3. Ejemplos:

- A. Dictamen sobre los estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas de contabilización emitidas por un organismo gubernamental.
 - B. Dictamen sobre el estado de ingresos y egresos preparados por una entidad con fines no lucrativos.
 - C. Dictamen sobre estados financieros preparados sobre la base de ingresos y egresos de efectivo, adicionándose un estado de activos, pasivos y patrimonio.
 - D. Dictamen sobre estados financieros preparados para un propósito específico.
4. Las disposiciones normativas del boletín 4010, "Dictamen del Auditor" de Normas y Procedimientos de Auditoría (que tratamos en el apartado I al V del capítulo tercero de esta investigación), son aplicables en todo lo que no se oponga al boletín 4020 de Normas y Procedimientos de Auditoría, tratado en el presente apartado.

CAPITULO NOVENO

DICTAMEN SOBRE INFORMACION COMPLEMENTARIA

QUE ACOMPAÑA A LOS ESTADOS FINANCIEROS

BASICOS DICTAMINADOS

Algunas personas interesadas en el dictamen emitido por el auditor, requieren que les sean dictaminados no solamente sobre los estados financieros, sino también sobre la información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos. Esta situación la analizaremos a través del estudio de los siguientes puntos:

- a) Generalidades.
- b) Concepto.
- c) Consideraciones y normatividades.
- d) Características.
- e) Modelo.
- f) Ejemplo.

a) Generalidades.

La emisión del dictamen sobre los estados financieros básicos que son el balance general, estados de resultados, variaciones en el capital contable, cambios en la situación financiera, conforman lo que es el informe común o normal (corto). Que si además se realiza y emite un informe complementario a los estados financieros básicos que pueden ser: análisis de inventarios, cuentas por cobrar, activo fijo, gastos, costos de producción, estadística de movimiento de almacén; conforman en informe complementario (largo) sobre el trabajo desempeñado conforme a las Normas y Procedimientos de Auditoría. Esto se expresa claramente a través del siguiente Cuadro:

INFORME CORTO**INFORME COMPLEMENTARIO A LOS ESTADOS FINANCIEROS BASICOS.****1. BALANCE GENERAL.****2. ESTADO DE RESULTADOS.****3. VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE.****4. CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA (NOTA A LOS ESTADOS FINANCIEROS).****ANALISIS DE INVENTARIOS****ANALISIS DE CUENTAS POR COBRAR****ANALISIS DE ACTIVO FIJO****ANALISIS DE GASTOS****ANALISIS DE COSTOS DE PRODUCCION****ESTADISTICAS MOVIMIENTO DE ALMACEN**

Por lo general la profesión contable ha adoptado el informe corto en relación con los estados financieros que se tiene intención de publicar, pero a su vez los auditores formulan un buen número de los llamados "informes largos".

Hay que tener presente que los informes largos se componen del informe corto y del informe complementario a los estados financieros básicos, es decir, los informes largos además de contener la opinión del auditor sobre los estados financieros básicos, generalmente incluyen detalles de las partidas que integran estos estados, datos estadísticos, comentarios explicativos de los resultados de operación de la entidad o bien de su situación financiera, otro material informativo del que una parte puede no ser de naturaleza contable, y algunas veces una descripción del alcance del examen del auditor, más detallado que la descripción en los informes usuales de forma corta.

La información que contiene el informe largo es mucho más extensa que la contenida en el dictamen de estados financieros.

El informe largo debe proporcionar análisis, comparación y comentarios sobre los estados dictaminados y sobre estados e información adicional que se relacione con éstos.

El informe largo varía mucho más en forma, contenido y propósito que el dictamen de estados financieros, el cual persigue un mismo fin y conserva su uniformidad en un grado mucho mayor.

En informes largos existen datos, cifras y circunstancias que se comentan, tales como unidades vendidas, cifras de producción, saldos mensuales de cuentas por cobrar y por pagar, estimaciones presupuestales, datos estadísticos, etc., por lo que si bien el auditor tiene la obligación ineludible de cumplir con toda su responsabilidad profesional, si puede y debe incluir en su informe, todos aquellos datos que a su juicio sean de interés a su cliente, y por petición misma de este último.

En virtud de que esta información complementaria acompaña a los estados financieros básicos, el auditor debe aclarar la responsabilidad que tiene en relación a la misma, esta responsabilidad la podremos vislumbrar mejor en los siguientes apartados.

b) Concepto.

Basados en lo expresado en el boletín 4060 de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP a través de la Comisión de Normas y Procedimientos señala que se entiende por *"información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados"*, que a la letra nos dice lo siguiente:

"Se denomina información complementaria a los análisis o comentarios que acompañan y amplían la información básica que se encuentra contenida en un juego de estados financieros dictaminados por el auditor".

c) Consideraciones y Normatividades.

De acuerdo con el boletín 4060 de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP expresa de la *"Información complementaria a los estados financieros básicos dictaminados"*, lo siguiente, a través de pronunciamientos normativos, señalando:

"Se denomina información complementaria a los análisis o comentarios que acompañan y amplían la información básica que se encuentra contenida en un juego de estados financieros dictaminados por el auditor.

Estos análisis o complementarios sobre los estados financieros representan información complementaria que se proporciona a solicitud y bajo la responsabilidad básica del cliente".

Por una parte el dictamen de estados financieros básicos lo constituye únicamente un cuaderno que normalmente consta de: a) Dictamen, b) Balance general, c) Estado de resultados, d) Estado de variaciones en el capital contable, e) Estado de origen y aplicación de recursos, f) Las notas a los estados financieros, parte integrante de éstos. Puede formar parte del cuaderno señalado, otros estados dictaminados, tales como el estado de costos de producción, estado de variaciones en las cuentas de propiedades, planta y equipo y otros, que en su caso estuvieron sujetos al cumplimiento de todas las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Continuando con la secuencia de lo expresado en el boletín, sigue señalando:

"Es importante destacar que aunque la información complementaria se presenta acompañada a los estados financieros dictaminados, ésta no viene a sustituir la información básica que debe estar incorporada en dichos estados financieros.

La información Complementaria deberá sujetarse a examen en los mismos términos en que se examinaron dichos estados financieros y por lo mismo deberá estar cubierta por la opinión del auditor.

Todos los pronunciamientos relativos a la información sobre estados financieros son aplicables a la emisión de la información complementaria".

Haciendo una separación clara y precisa, el auditor podrá hacer todos los comentarios que considere convenientes ya que constituyen realmente el informe largo.

El informe largo debe contener toda la información que el auditor considere le vaya a ser de utilidad al cliente, debe contener todas las explicaciones, datos y análisis razonados acerca de la información contenida en el cuaderno de dictamen de estados financieros y sobre información que se relacione con estos. Hemos de mencionar que uno de los objetivos

principales del informe largo es proporcionar información atractiva e interesante al cliente, el describir aspectos técnicos sobre la ejecución del trabajo restaría interés al informe que como producto terminado, debe contener la mayor calidad profesional. Siguiendo con los pronunciamientos expresados por el boletín citado, continua diciendo:

"Debe tenerse presente que la información complementaria es en esencia una ampliación a los estados financieros básicos y sus notas. No obstante esta calidad complementaria de la información, el auditor debe asegurarse que la misma ha sido revisada mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos".

Generalmente, los informes largos contienen cifras, datos y comentarios comparativos con el ejercicio precedente e inclusive con ejercicios anteriores. Así mismo, no es posible emitir reglas definitivas sobre la forma de preparar informes, ya que en cada informe debe considerarse tanto los objetivos en cuestión, como las características propias del auditor que lo redacta; sin embargo, debe tenerse presente que las personas a quienes interesan los informes largos, están deseosas de encontrar comentarios útiles realmente a su empresa. El incluir datos poco relevantes restaría interés y calidad al informe.

La calidad de un informe largo, depende de la habilidad, conocimientos e imaginación del auditor que lo prepara. Esta clase de informes deben elaborarse para que se ajuste a las necesidades y deseos particulares de los clientes, objeto del informe y de las terceras personas a quienes puedan entregarse. El boletín que analizaremos continua expresando lo siguiente:

"Lo anterior significa que si para dictaminar los estados financieros se hizo un examen completo de acuerdo con las normas de auditoría, la información complementaria y los registros de donde se obtuvo tendrán que haber sido sujetos del examen mencionado. De la misma forma si el auditor se ve limitado en el alcance de su revisión, y por lo mismo tiene que abstenerse de opinar sobre los estados financieros básicos, la información complementaria que se presente participará de esa limitación en el examen y el auditor deberá destacar que también se abstiene de opinar sobre la información adicional que se está presentando.

La opinión que se exprese sobre la información complementaria debe destacar:

- a) Que el examen tuvo como objeto emitir una opinión sobre los estados financieros básicos.*
- b) Las salvedades que resulten de su examen de los estados financieros básicos y, en su caso, la abstención de opinión u opinión negativa indicando todas las razones que tenga*

para ello y como afectan a la información complementaria.

- c) Que los registros contables de donde se obtuvo la información complementaria, fueron sujetos del examen a que se refiere el punto (a).*
- d) Que la información complementaria, no es indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, la variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la entidad.*

La información contenida en los informes largos puede o no estar limitada con respecto a la responsabilidad asumida por el auditor; lo importante es dejar establecido en dicho informe, la responsabilidad del auditor con respecto al contenido de su informe.

Cuando el dictamen del auditor contiene salvedades, debe tenerse especial cuidado en referencia a la salvedad correspondiente en cualquiera de las partes del informe largo, donde las cifras, datos o circunstancias se relacionan con éstas. El boletín citado continua diciendo lo siguiente:

"Cuando existan datos o comentarios dentro de la información complementaria que hayan sido revisados mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, por tratarse de información no financiera o bien siendo financiera y no sea práctico revisarla, deberá indicarse con precisión en hecho, ya sea en el cuerpo del informe, o bien dentro del párrafo de la opinión sobre la información complementaria .

El auditor deberá asegurarse de que la información complementaria no contenga datos que contradigan o sean incongruentes con el tipo de opinión emitida en el dictamen relativo a los estados financieros básicos.

La opinión sobre la información complementaria deberá expresarse en un párrafo adicional al dictamen, o bien, inmediatamente antes de dicha información".

La información complementaria puede servir para: a) La administración de los negocios, b) la obtención de créditos bancarios o de otra índole, c) atraer nuevos inversionistas, d) determinar el valor de un negocio para fines de compra o venta, e) Fines de registro en la bolsa de valores; Sin embargo, puede servir para otros objetivos.

En esta forma, no es posible dictar reglas de carácter uniforme para todos los informes largos. Una forma de presentación de la información complementaria dependerá de los requerimientos del cliente, ésto lo afirma el boletín que hemos citado, expresando lo siguiente:

"El paquete que contiene el dictamen sobre los estados financieros básicos y la información complementaria, podría presentar el siguiente arreglo:

- a) Dictamen del auditor sobre los estados financieros básicos y sobre la información complementaria.*
- b) Los estados financieros básicos.*
- c) Notas a los estados financieros.*
- d) Información complementaria. Es conveniente preparar un índice de las secciones más importantes de la información presentada, que puede comprender uno o varios de los siguientes conceptos:*
 - 1.- Análisis del contenido de cada cuenta o grupo de operaciones.*
 - 2.- Descripción de las investigaciones especiales y sus resultados, y en algunas ocasiones, a solicitud expresa del cliente, procedimientos de auditoría aplicados y alcances de los mismos.*
 - 3.- Comentarios sobre la situación que guardan ciertas partidas de los saldos de algunas de las cuentas.*
 - 4.- Comentarios sobre situaciones específicas que se concideran importantes para el lector.*
 - 5.- Estadísticas o comentarios hechos por funcionarios de la entidad, en relación con la información presentada".*

b) Características.

Con lo que hasta ahora hemos analizado podemos afirmar las siguientes características:

- La información complementaria, son los análisis y/o comentarios que amplían la información básica.
- Deben examinarse de igual forma que los estados financieros básicos.
- Debe cubrirse por una opinión del auditor.
- La información complementaria o informe complementario varía en forma, contenido, y propósito; variando mucho en uniformidad.

- El informe corto es diferente al informe complementario, ya que en este último se comentan cifras, hechos y circunstancias de una manera narrativa, lo que en el informe corto no sucede.
 - La información complementaria no sustituye la información básica que debe estar incorporada en dichos estados financieros.
 - La emisión de la información complementaria esta sujeta a los pronunciamientos relativos a la información sobre estados financieros.
 - El auditor destacará en la opinión sobre la información complementaria lo siguiente:
 - a) Que el examen tuvo como objeto emitir una opinión sobre los estados financieros básicos.
 - b) En su caso, el efecto de la información complementaria, de salvedad, abstención de opinión u opinión negativa, que resulten del examen a la información básica, indicando los motivos.
 - c) Que los registros contables, fuente de la información complementaria, fueron sujetos del examen para emitir una opinión sobre los estados financieros básicos.
 - d) Que la información financiera complementaria, no es indispensable, para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la entidad.
 - De la información no financiera o bien siendo financiera no sea práctico revisarla, deba indicarse con precisión ese hecho, ya sea en el cuerpo del informe, o bien dentro del párrafo de opinión sobre la información complementaria.
 - El auditor se asegurara que la información complementaria no contenga datos incongruentes con el dictamen de los estados financieros básicos.
 - La opinión sobre la información complementaria deba expresarse en un párrafo adicional, o bien, inmediatamente antes de dicha información.
- c) Modelo

Los modelos que citamos a continuación se presentan en el "Manual de Informes del Auditor" y en el Boletín 4060 de Normas y Procedimientos de Auditoría, del IMCP.

Modelo I. Dictamen sobre información complementaria: Cuando no hay salvedades en el dictamen sobre los estados financieros básicos, ni sobre la información complementaria.

"He examinado los balances generales de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Mi examen tuvo como objeto primordial emitir la opinión que aparece en los párrafos anteriores sobre los estados financieros mencionados. Así mismo, la información complementaria que aparece en las páginas ____ a ____, fue revisada mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, y en mi opinión, esta información presenta en forma razonable y constituye información complementaria a la que aparece en los estados financieros, y no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la empresa por los ejercicios terminados al 31 de diciembre de 19__ y 19__.

Modelo II. Dictamen en que una parte de la información complementaria no hubiera sido examinada por el auditor.

"He examinado los balances generales de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Mi examen tuvo como objeto primordial emitir la opinión que aparece en los párrafos anteriores sobre los estados financieros antes mencionados. La información complementaria que se incluye en las páginas ____ a ____, se presenta para análisis adicionales, y no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la compañía.

Dicha información fue revisada mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, excepto por la parte señalada como "no auditada", sobre la cual no se expresó opinión alguna.

En mi opinión, la información complementaria que se incluye en las páginas ____ a ____, se encuentra presentando en forma razonable en todas las partes importantes relacionados con los estados financieros básicos.

Modelo III. Dictamen sobre información complementaria, en que se repercute una opinión con salvedad sobre los estados financieros básicos.

"He examinado los balances generales de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

(Párrafo adicional)

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Mi examen tuvo como objeto primordial emitir la opinión que se expresa en los párrafos anteriores sobre los estados financieros mencionados.

La información complementaria que se aparece en las páginas ____ a ____, se presenta para análisis adicionales, y no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la compañía. Dicha información fue revisada mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos.

En mi opinión, excepto por la integración.... (del rubro de que se trate)... que se muestra en la página ____, que está presentada.... (descripción de la presentación del rubro tratado).... la información complementaria esta presentada en forma razonable en todas los aspectos importantes relacionados con los estados financieros básicos.

Modelo IV. Cuando la opinión sobre la información complementaria no se incluye en el dictamen sobre los estados financieros, sino al principio de la misma, esta deberá hacer referencia a dicho dictamen y llevar la misma fecha. En la segunda y última opción de presentación de la opinión sobre la información complementaria, que se presenta por separado y antes del dictamen de los estados financieros básicos, a diferencia del párrafo adicional al dictamen mencionado.

"Con esta misma fecha emiti mi dictamen sin salvedades sobre los estados financieros básicos de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y por los ejercicios terminados en esas fechas. Adicionalmente, revisé la información complementaria que se presentó en las páginas __ a __ mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos. En mi opinión dicha información está presentada en forma razonable, y constituye información complementaria a la que aparece en los estados financieros, y por lo mismo, no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la compañía por los años terminados en esas fechas.

En caso de que parte de la información complementaria no hubiera sido examinada por el auditor, o bien, cuando existen salvedades sobre los estados financieros dictaminados que afecten a dicha información complementaria, al modelo anterior deberá hacerse las modificaciones necesarias, conforme a lo indicado en los casos anteriores que hemos manejado a través de modelos. El modelo anterior que es la opinión sobre la información complementaria, funciona como otra forma de presentación, es decir, no se incluye en el dictamen sobre estados financieros presentándose por separado antes del dictamen sobre los estados mencionados. Para aclarar lo mencionado en este último párrafo, presentamos el siguiente modelo.

Modelo V. Cuando la opinión sobre la información complementaria, no se incluye en el dictamen sobre los estados financieros, sino al principio de la misma; así como cuando dicha información no fue examinada por el auditor, la opinión se presentara de la siguiente forma:

"Con esta misma fecha emiti mi dictamen sin salvedades sobre los estados financieros básicos de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19____, y por el año terminado en esa fecha. Adicionalmente, revisé la información complementaria que se presenta en las páginas ____ a ____ mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, y en mi opinión dicha información, excepto por la parte marcada como "no auditada" y sobre la cual no expreso opinión alguna, está presentada en forma razonable, y constituye información complementaria a la que aparece en los estados financieros básicos, y por lo mismo, no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la empresa por el ejercicio que terminó al 31 de diciembre de 19____.

f) Ejemplo.

A) Caso: Se practicó auditoría a los estados financieros básicos consolidados al 31 de diciembre de 1992 y 1991 de la Compañía Ediciones Educativas, S.A. y subsidiarias.

La compañía subsidiaria Ediciones Educativas-1, S.A., cuyas cifras representan el 45% y 44% de los activos totales consolidados y el 50 y 49% de los ingresos netos consolidados en 1992 y 1991 respectivamente.

1991. No fue dictaminada tanto la tenedora como la subsidiaria.

1992. La subsidiaria fue auditada por Leticia Torres Lunca, quien emitió un dictamen negativo debido a que no había registrado un pasivo cuyo monto representa un cuarto de los ingresos y la cuarta parte de los pasivos de la subsidiaria.

Se solicita un análisis detallado de cuentas por pagar en el cual no se incluye, el pasivo no registrado de la subsidiaria.

B) ANALISIS

CONCEPTO	TOTALES			Pasivos no registrados
	SUBSIDIARIAS	TENEDORA	CONSOLIDADOS	
<i>Ingresos Netos Consolidados</i>	N\$ 50,000.00	N\$ 50,000.00	N\$ 100,000.00	N\$ 25,000 (25%)
<i>Pasivos Totales consolidados</i>	N\$ 100,000.00	N\$ 100,000.00	N\$ 200,000.00	N\$ 25,000 (25%)

- 1.- Se pide un análisis detallado de cuentas por pagar donde se incluye el pasivo no registrado. Por lo que se emitirá una opinión sobre la información complementaria.
- 2.- No se dictamina 1991, y nada más se mencionará 1992 en el dictamen de estados financieros básicos.
- 3.- En el dictamen de estados financieros básicos, se mencionará la salvedad por el dictamen negativo emitido por el auditor que examinó a la subsidiaria.

C) Redacción

"He examinado el balance general de la compañía Ediciones Educativas, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 1992, y los estados consolidados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos, por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. No examiné los estados financieros de Ediciones Educativas -1, S.A. cuyos activos representan el 45% de los activos totales consolidados y el 50% de los ingresos netos consolidados en 1992. Dichos estados financieros fueron examinados por otro auditor y mi opinión, en tanto se refiere a los importes incluidos para aquellas entidades, se basa únicamente en el dictamen del otro auditor.

No registró la Compañía Ediciones Educativas, S.A., un pasivo cuyo importe es de N\$25,000.00 representando el 25% de los ingresos netos consolidados, por lo que el pasivo se encuentra disminuido en esta misma cantidad, y la utilidad excedida en la misma magnitud, después de su efecto neto en el I.S.R. y P.T.U.

En mi opinión, basada en mi examen y el dictamen de los otros auditores al que se hace referencia en el primer párrafo excepto por la deficiencia en el pasivo y el exceso de la utilidad según se señala en el párrafo anterior, los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía Ediciones Educativas, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 1992, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los estados financieros de la compañía Ediciones Educativas, S.A. y subsidiarias, cuyas cifras al 31 de diciembre de 1991 no fueron examinados por mí, y se presentan únicamente para fines de comparación y por lo tanto no expreso opinión alguna sobre ellos.

Mi examen tuvo como objeto primordial emitir la opinión que se expresa en los párrafos anteriores, sobre los estados financieros antes mencionados.

La información complementaria que se incluye en las páginas 6 a 16 se presenta para análisis adicionales, y no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera de los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la compañía. Dicha información fue revisada mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, excepto por la parte señalada como "no auditada", sobre la cual no expreso opinión alguna.

En mi opinión, excepto por la integración de cuantas por pagar, que se muestra en la página 8, que esta presentada incompleta por falta de registro del pasivo, la información complementaria esta presenta en forma razonable en todos los aspectos importantes relacionados con los estados financieros básicos.

**DICTAMEN SOBRE INFORMACION COMPLEMENTARIA
QUE ACOMPAÑA A LOS ESTADOS FINANCIEROS BASICOS DICTAMINADOS.**

Informes largos = Informe corto + Informe Complementario

DEFINICION :

■ **INFORMACION COMPLEMENTARIA.**

"ANALISIS O COMENTARIOS QUE AMPLIAN LA INFORMACION BASICA QUE ESTA CONTENIDA EN UN JUEGO DE ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS"

CARACTERISTICAS:

- No sustituye a la información básica que debe acompañar al dictamen.
- Es una ampliación a los estados financieros básicos y sus notas.
- Contiene cifras datos y comentarios
- La opinión debe expresarse en un párrafo adicional al dictamen.

PUEDE SERVIR :

- a) Administración de los negocios.
- b) Obtención de créditos bancarios.
- c) Atracción de nuevos inversionistas.
- d) Determinación de el valor dde un negocio para fines de compa-venta.
- e) Fines de registro en la Bolsa de Valores.

CAPITULO DECIMO

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA FINES FISCALES

1. GENERALIDADES.

El dictamen de estados financieros para fines fiscales se constituye como un instrumento de fiscalización indirecto para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, emitido por un contador público. Documento que tiene 34 años de aplicación, desde que se estableció en 1959 hasta la actualidad, por lo que se habla de la confianza que en él se tiene, tanto de las autoridades, como de las personas que lo solicitan.

Las ventajas puestas desde un principio al dictamen fiscal para las partes involucradas en el mismo, es decir, fisco, contadores públicos y contribuyentes, se resume como sigue:

- Para el fisco, como un instrumento indirecto de fiscalización, que beneficia la recaudación, y que orienta y concientiza a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas.
- Para los Contadores públicos, como una oportunidad profesional de gran importancia, lo que a raíz de la creación del dictamen se reflejó inmediatamente en el crecimiento de las membresías de las Instituciones profesionales de contadores públicos.
- Para el contribuyente, como un medio de seguridad fiscal produciéndose tranquilidad y confianza, y es una manifestación objetiva de su disposición de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

A partir de los ejercicios fiscales que terminen en diciembre de 1990, se hizo obligatorio que determinado tipo de contribuyentes dictaminen sus estados financieros para fines fiscales.

La confianza de la que se ha hablado, responde al resultado de los esfuerzos realizados por los profesionales que ejercen la actividad de contaduría pública. Para desarrollar la calidad técnica y ética de quienes la practican, se fundó el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., organización que, dentro de otra serie de responsabilidades, es la de emitir normas y procedimientos, que sirven de guía para la actividad de esta profesión.

En el tiempo que lleva de utilizarse el dictamen fiscal, se ha presentado una constante participación y apoyo de las autoridades hacendarias, que de no haberse hecho presente no hubiese sido posible su aplicación, y aunada a la estrategia de fiscalización indirecta, se utilizaron los servicios especializados de una profesión y se transfirió su costo a los propios contribuyentes, no tiene precedente conocido en otros países del mundo.

Se ha hablado de la confianza, dada a la contaduría pública, apreciandola en la elaboración del dictamen de estados financieros para fines fiscales, también le fue concedida la facultad para emitir opinión sobre el resultado fiscal que se obtenga en una operación de enajenación de acciones, o bien sobre los ingresos e impuestos manifestados para fines del impuesto al valor agregado; así como también para opinar sobre las cuotas que los patrones enteran al IMSS; y recientemente se incorporó a la Ley Aduanera, el dictamen aduanero que emitirá el contador público.

El dictamen fiscal fué concebido desde un principio como una extensión o derivación de la auditoría de estados financieros, implicando que para llegar a su elaboración se deben cumplir los siguientes aspectos:

- Que para emitir un dictamen fiscal es necesario practicar antes, una auditoría de los estados financieros del contribuyente, en base a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Que la auditoría practicada sirva de base para emitir el informe sobre la situación fiscal del contribuyente y para verificar la razonabilidad de la información que el propio contribuyente debe presentar conjuntamente con el dictamen fiscal.

El hecho de presentar el dictamen fiscal en diskette, ha propiciado que hasta el momento se haya emitido cuatro instructivos: el primero se le puede calificar para empresas en general (DOF 29-VI-92), el segundo aplicable a donatarias (DOF 6-VIII-92), el tercero lo utilizaran las instituciones de crédito (DOF 8-IX-92), y el cuarto aplicable a las casas de bolsa (30-X-92), quedando pendiente aún para diversos giros, por lo que las autoridades fiscales tendrán fuerte injerencia en la regulación del contador público como auditor, y por ello se puede considerar que no es sano para las partes involucradas en este tipo de informes.

2. ANTECEDENTES

DISPOSICION QUE LE DIO ORIGEN.

Mediante decreto presidencial el 21 de abril de 1959 se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como órgano fiscalizador de los impuestos federales, estableciéndose el dictamen de estados financieros para fines fiscales (DICTAMEN FISCAL). En este decreto se consideraba originalmente la obligatoriedad del dictamen fiscal para los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, evitándose auditorías fiscales. Esta situación no prosperó ante la inconformidad de la contaduría pública y de los contribuyentes.

EVOLUCION DE SU MARCO LEGAL.

En la etapa inicial del funcionamiento de dictamen fiscal la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF) emitió una serie de instructivos de carácter interno, que se difundieron entre los contadores públicos, con el único fin de orientar y uniformar la presentación y cumplimiento de las disposiciones referentes al dictamen fiscal.

Estos instructivos fueron conocidos como "Instructivos de la serie 10", habiéndose emitido once, sobre diversos tópicos, como sigue:

- 10.1 Dictamen fiscal de los estados financieros.
- 10.2 Solicitud de entrega o exhibición de papeles de trabajo.
- 10.3 Requisitos de presentación de dictámenes para efectos fiscales en los términos del artículo 85 de Código Fiscal de la Federación (C.F.F.).
- 10.4 Reglas de carácter general relacionadas con las solicitudes y presentación de estados financieros dictaminados con fines fiscales por contador público.
- 10.5 Dictamen fiscal en caso de varios ejercicios sucesivos.
- 10.6 Casos en los que, como resultado del dictamen de contador público registrado, los causantes presentarán declaraciones complementarias de impuestos.
- 10.7 El dictamen fiscal de los estados financieros en relación a causantes que son personas físicas.
- 10.8 El dictamen fiscal negativo y la negación de opinión de los estados financieros dictaminados por el contador público.
- 10.9 Pruebas físicas selectivas en inventarios, así como circularización obligatoria.

- 10.10 Deseable uniformidad en la presentación e integración del informe y anexos relativos a los estados financieros dictaminados por el contador público para efectos fiscales.
- 10.11 Falta de observancia de la fracción II del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación (C.F.F.).

En la medida que creció la práctica del dictamen fiscal, las autoridades consideraron necesario fortalecer su marco jurídico, el cual ha tenido una evolución importante, como se puede apreciar en la sustracción de los acontecimientos más relevantes en que se ha dado lineamiento normativo en materia del dictamen de estados financieros para fines fiscales que se presentan en seguida:

El día 18 de Enero de 1962 se publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el oficio 102-119, en el que se señala que el contribuyente que hubiera sido dictaminado por contador público, ya no sería revisado por la DAFF, en materia de Impuesto Sobre la Renta por los ejercicios dictaminados.

El día primero de abril de 1967 entro en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, que contenía en su artículo 85o., los requisitos fundamentales del dictamen fiscal, así como las sanciones para el contador público que no cumpla con los mismos, derogándose en esa misma fecha, el decreto de 21 de Abril de 1959 (DOF 30-XII-1966). Dentro de los requisitos mencionados, se estableció que el dictamen debe formularse de acuerdo con normas de auditoría, lo cual constituyó un reconocimiento explícito en el Código fiscal de la Federación de las normas de actuación profesional que la contaduría pública, afiliada al Instituto Mexicano de Contadores, se había autoimpuesto previamente.

Se da a conocer el 13 de Enero de 1972 el funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, mediante reglamento publicado en el DOF el 16 de marzo del mismo año.

El 9 de abril de 1980 se publicó el reglamento del artículo 85o. del Código Fiscal de la Federación, que reguló diversos aspectos inherentes al contenido y funcionamiento del dictamen fiscal.

El día 11 de septiembre de 1980 se publican las reglas para la elaboración y presentación de estados financieros dictaminados para fines fiscales.

A través de las reglas generales que anualmente emite la SHCP, durante los años 1981, 1982 y 1983, se dieron a conocer los lineamientos aplicables en materia del dictamen fiscal (DOF 23-II-1981; DOF 2-III-1982 y DOF 31-III-1983).

El primero de enero de 1983, se reformó el Código Fiscal de la Federación, en el que se modifica el artículo 85o., quedando como artículo 52o. donde se incluyen las disposiciones normativas de carácter general, aplicables al dictamen fiscal, además de sanciones para el contador público que no cumpla con las disposiciones relativas.

El miércoles 29 de febrero de 1984, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en el cual, en los artículos 45o a 58o., se establecen disposiciones relacionadas con el funcionamiento del dictamen fiscal, como son: registro de los contadores públicos que dictaminan para efectos fiscales, avisos de dictaminación, plazos de presentación, contenido de los dictámenes e informes fiscales, requisitos de la documentación, forma de cumplir con las normas de auditoría, impedimentos para dictaminar, informe sobre la situación fiscal, revisión de los dictámenes por parte de la autoridad y sanciones para los contadores públicos.

El 23 de Octubre de 1987, se publica en el DOF, como adición a las reglas generales de carácter fiscal para 1987, diversas disposiciones relacionadas con el dictamen fiscal, con el informe complementario sobre el IVA y con la declaratoria del contador público para efectos de devolución del IVA (Impuesto al Valor Agregado).

El 30 de junio de 1988, en el DOF, se dan a conocer diversas reformas al Reglamento del Código Fiscal de la Federación aplicables al dictamen fiscal, resaltando el hecho de que disminuyó de manera sensible el número de anexos fiscales a presentar. Estas reformas entraron en vigor a partir de 16 de Julio de 1988.

El 4 de enero de 1990 se publican en el DOF, diversas modificaciones al Reglamento Interno de la SHCP, siendo una de ellas el cambio de nombre a lo que, hasta la fechas se llamó Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal; denominándose en el futuro, Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

El 15 de mayo de 1990 se publican reformas a los reglamentos de las diversas leyes fiscales, las cuales incluyen cambios que se relacionan con los informes fiscales.

En el DOF, el día 26 de diciembre de 1990, se publica la reforma en la que se incorpora al Código Fiscal de la Federación el artículo 32-A, en el cual establece que para cierto tipo de personas, físicas y morales, por los ejercicios fiscales que terminen a partir del 31 diciembre de 1990, será obligatorio dictaminar para fines fiscales sus estados financieros, o quizá la posición patrimonial. Esta disposición fiscal originó controversias, por el hecho de que se le dan efectos retroactivos a partir de 1990, pero al margen de ello representa un reto para la profesión contable dándose una respuesta profesional. Estas disposiciones entraron en vigor a partir del 1o. de enero de 1991.

En el DOF del 15 de marzo de 1991, publicaron disposiciones relacionadas con los plazos para la presentación de avisos e informes tanto para quienes tengan la obligación de dictaminar sus estados financieros, como para los que deseen hacerlo voluntariamente, así como para las personas que reciben donativos. Se precisa que el primer ejercicio a dictaminar es el que termina en diciembre de 1990, pero los supuestos de la obligatoriedad se miden con los datos del ejercicio inmediato anterior, sea éste regular o irregular. Así mismo, se dan a conocer los nuevos formularios a utilizar en materia de dictamen fiscal y dictamen sobre enajenación de acciones. Destaca como aspecto novedoso, la opción para presentar el dictamen fiscal en disco de cómputo en lugar del cuaderno tradicional. También se da a conocer de que la personas que dictaminen fiscalmente sus estados financieros disminuyan el factor de utilidad que aplican a sus pagos provisionales.

En el DOF del 23 de octubre de 1991, se publican las disposiciones relacionadas con la integración del cuaderno fiscal simplificado, así como los requisitos que deben de reunir cada uno de los anexos que integran dicho informe. El dictamen fiscal simplificado, únicamente le es aplicable de manera obligatoria a las personas que tienen autorización para recibir donativos deducibles de I.S.R.

Para 20 de diciembre de 1991, se publicaron en el DOF reformas al Código Fiscal de la Federación, de manera particular las modificaciones que se relacionan con el dictamen fiscal, son las siguientes:

- Se precisa que las personas físicas sólo tienen la obligación de dictaminarse por los ingresos provenientes de actividades empresariales, siempre y cuando se encuentren en algunos de los supuestos que obligan al dictamen (32-A del CFF).
- Se incrementan los parámetros relacionados con los ingresos (de 5,000 a 5,850 millones de pesos) y el ingreso al activo (de 10,000 a 11,270 millones de pesos); que son dos de los elementos que se consideran para saber si se está en la obligación de dictaminarse.
- Asimismo se incorporó la mención de que los tres elementos que se utilizan para determinar si está o no en los supuestos de la obligatoriedad (ingresos, impuestos al activo y número de trabajadores) se actualizarán anualmente con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC).
- Se incorporan como personas obligadas a dictaminar sus estados financieros a las empresas que se fusionen o se escindan; lo harán en el ejercicio en que ello ocurra y en los tres siguientes.
- Se incluyen como obligados a dictaminarse con fines fiscales a los organismos descentralizados, a las empresas de participación estatal y a los fideicomisos a que se refiere la Ley de Entidades Paraestatales.

El día 24 de febrero de 1992, se publica en el DOF, el Reglamento Interno de la SHCP.

Se establece que las personas autorizadas a recibir donativos deducibles de I.S.R., presentarán el aviso de dictamen, correspondiente al ejercicio terminado al 31 de diciembre de 1991, a más tardar el 31 de marzo de 1992 y el informe respectivo a más tardar el 31 de julio de 1992.

Se publicarán en el DOF del día 31 de marzo de 1992, diversas reformas relacionadas con el dictamen fiscal, y entre otras, destacan las siguientes:

a) Se obliga al contador público a cumplir con un programa de actualización profesional continúa, o bien sustentar examen anual ante la SHCP; b) El dictamen fiscal de estados financieros y el dictamen fiscal simplificado se presentarán en diskette; c) se incorpora como una nueva información a incluir en el cuaderno de dictamen la mención de operaciones de comercio exterior; así como informar cuando sea aplicable, sobre datos relativos a actos de fusión o escisión de sociedades; igualmente se pide presentar los componentes inflacionarios de los créditos y de las deudas; también conciliaciones de las remuneraciones base del 1% federal

contra las utilizadas para el IMSS e INFONAVIT; d) Se incorporan sanciones para los contadores públicos derivadas de la presentación del dictamen fiscal en diskette; e) Se incluyen en el reglamento las disposiciones relativas al dictamen fiscal simplificado; f) Se pide entregar un cuestionario de autoevaluación inicial, cuyas reglas expediría la Secretaría de Hacienda.

El 13 de abril de 1992, se publica en el DOF, disposiciones aclaratorias relativas a la información que debe incluirse en el cuaderno de dictamen fiscal, así como precisar el procedimiento de revisión secuencial a que cernirá la autoridad fiscal; sobresaliendo lo siguiente: a) Se exime de entregar cuestionario de autoevaluación inicial; b) Se precisa que el análisis de los pagos que se incluirá dentro de la relación de contribuciones son los de I.S.R. e Impuestos al Activo (IA); c) Se dá la opción de no presentar el componente inflacionario de los créditos y las deudas, y en su lugar incluir el resultado de la ganancia o pérdida inflacionaria; d) En operaciones de comercio exterior precisan que el contador público no revisará la clasificación arancelaria; e) Se indica que se respetará la revisión secuencial del dictamen; f) Se dá la opción para que en el dictamen simplificado de donatarias el representante legal pueda no firmar el estado de ingreso y egresos.

El 30 de Abril de 1992, a través de la modificación a la resolución miscelánea, se indica que el dictamen fiscal se presentará en un disco flexible de 5 $\frac{1}{4}$ " o de 3 $\frac{1}{2}$ " y la información se procesará siguiendo con los lineamientos contenidos en los anexos 25 y 26 del DOF de ese día. En la regla 43-A del mismo DOF, se indica que el contador público no será sancionado si llega a presentar la información en disco flexible de manera distinta a como se dice en el instructivo que emite la SHCP, siempre que dicho contador no se haya hecho acreedor a otro tipo de sanciones. También se publica el nuevo formulario HAFF-4 que se denomina carta de presentación del dictamen en disco magnético flexible; y se emite otro nuevo formulario que es el HAFF-6 denominado carta de presentación del dictamen fiscal para contribuyentes autorizados a recibir donativos en disco magnético flexible.

El 29 de junio de 1992, se publicaron las reglas generales de integración y presentación en disco magnético flexible de la información de los dictámenes fiscales. A esta disposición se le dió efecto a partir de los estados financieros del ejercicio de 1991.

El 22 de julio de 1992, se publicó en el DOF el anexo 26 de la resolución miscelánea que contiene el instructivo para la integración y presentación en disco magnético flexible del

dictamen fiscal simplificado emitido por contador público registrado sobre contribuyentes autorizados para recibir donativos. Además de la forma en que deben mostrarse las cifras reexpresadas conforme al boletín B-10.

El 6 de Agosto de 1992, se publican en el DOF el anexo 26 de la resolución miscelánea, relativo al dictamen de donatarias; así como el complemento al anexo 25, dictamen tradicional, y el motivo de ello es que en la publicación inicial del 22 de julio, se omitió citar el nombre y firma del funcionario competente de la SHCP que autoriza la publicación.

El 8 de septiembre de 1992, se publica en el DOF el anexo 29 de la resolución miscelánea, el cual contiene el instructivo para la presentación en diskette del dictamen de estados financieros para fines fiscales de instituciones de crédito; por lo tanto, únicamente será aplicable para ese tipo de entidades, lo cual presupone que en el futuro se emitirán instructivos para otras instituciones del sector financiero.

El 30 de octubre de 1992 se publica en el DOF el instructivo para presentar dictamen fiscal en diskette aplicable a Casas de Bolsa y se le indica como anexo 32 de la resolución miscelánea.

El 31 de marzo de 1993 se publicarán las reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal, relativas a la presentación e información de los dictámenes fiscales de 1992.

En la evolución del marco jurídico del dictamen fiscal se observan claramente:

- El propósito de la autoridad de reglamentar, cada vez con mayor detalle, el desarrollo y enfoque del trabajo profesional del contador público que emite dictámenes fiscales.
- El requerimiento creciente de información adicional que la autoridad considera necesaria para sus funciones de fiscalización y/o para verificar la corrección de la misma información que está aportando.
- El otorgamiento de facultades a la autoridad para sancionar a los contadores públicos que a su juicio, no cumplan con los requisitos establecidos por ella misma, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

3. IMPORTANCIA.

El dictamen fiscal es un instrumento muy valioso para el fisco federal, que apoya la fiscalización de los contribuyentes más importantes del país lo cual tiene reflejo significativo en la recaudación fiscal federal. Asimismo, para la contaduría pública mexicana, el dictamen fiscal representa una actividad importante dentro de su práctica profesional.

4. CONCEPTO.

De acuerdo con lo antes mencionado podemos decir que el Dictamen Fiscal es un documento formal que suscribe el Contador público registrado conforme a las normas de su profesión y en base al informe de estados financieros dictaminados, referente al cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

El dictamen fiscal auxilia de manera importante en las funciones de fiscalización a nivel federal.

5. REGIMEN OBLIGATORIO DEL DICTAMEN FISCAL.

OBLIGATORIEDAD DEL DICTAMEN FISCAL.

El primero de enero de 1991 entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del CFF en la que se establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente sus estados financieros, a partir de los ejercicios fiscales que terminen el 31 de diciembre de 1990, las personas obligadas a cumplir este requisito, son las que se mencionan en los apartados siguientes:

A) Sociedades mercantiles y otras personas morales.

De acuerdo con el artículo 32-A fracción I, del CFF, las sociedades mercantiles, sociedades civiles, asociaciones civiles, sociedades cooperativas y otro tipo de personas morales, que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos, necesariamente deben dictaminar sus estados financieros para fines fiscales.

- a) Que el ejercicio inmediato hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil ochocientos cincuenta millones.

- b) Cuando el monto de los activos en el ejercicio inmediato anterior, para fines de impuesto al activo, haya sido superior a once mil setecientos millones de pesos; o bien,
- c) Que en cada uno de los meses del susodicho ejercicio inmediato anterior, se haya tenido por lo menos trescientos trabajadores.

Actualización de los elementos. Las cifras mencionadas se actualizarán anualmente con base en factores del INPC, es decir, esas cifras se multiplicarán por el factor que resulte de dividir el INPC de diciembre de 1992 entre INPC de diciembre de 1993, y así sucesivamente cada año.

Empresas o personas de grupo. Se consideran como una sola persona el conjunto de ellas que reúnan alguna de las características que se mencionan a continuación, y que coincidieron con alguna, cada una de las personas debe dictaminar sus estados financieros (art., 32-A CFF).

- a) Cuando una misma persona física o moral posea más de 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales.
- b) Cuando una persona física moral ejerza control efectivo de una o más personas, en los términos de lo dispuesto por el artículo 52-C de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, aun cuando entre ellas no determinen su resultado fiscal consolidado.

Sobre el concepto control efectivo el artículo 57-C ya aludido, establece que existe cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos.

- a) Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controlara a las controladas.
- b) Cuando la controladora o controladoras tenga junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ella, una participación superior al 50% de las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerará cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
- c) Cuando la controladora o la controlada tenga una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permite ejercer una influencia preponderante en las operaciones de las empresas.

Estos supuestos han motivado el crecimiento de personas que tiene que dictaminarse, siendo que una persona física sea poseedora de dos o más empresas y que al sumar los elementos determinantes de la obligación de dictaminarse, rebasen los niveles establecidos, todas ellas se dictaminan. Por otra parte, puede suceder que el 50% o más del control accionario de dos o más empresas, se ejerza a través de dos personas que son familiares entre sí, y cada una tiene 30% de las acciones con derecho a voto, en este caso, interpretando el alcance que tiene el artículo 57-C de LISR, no tiene la obligación de dictaminarse pues no se da el hecho de que alguna de ellas por si misma tenga más del 50% de las acciones.

Grupos en los cuales figuran personas físicas o morales que tributan en régimen simplificado. Las personas físicas o morales que tributen en el régimen simplificado están exceptuando de dictaminarse físicamente; sin embargo, puede suceder que dentro de un grupo de empresas algunas sean del régimen simplificado y otras no, en este caso, las únicas que se dictaminarán son las que no estén en el régimen simplificado. Igualmente, cuando una persona física realiza dos o más actividades empresariales, y una de tales actividades ésta afectada por el régimen simplificado, únicamente se hará dictaminar por las operaciones a distintas del régimen simplificado.

Fusionadas y escindentes. A partir de 1992 se incorporan como personas obligadas a dictaminarse fiscalmente a las empresas que se fusionen (fusionante o fusionadas), o escindan (escindante o escindadas), y lo harán desde el ejercicio en que ocurrió la fusión o escisión y durante los siguientes a aquél en que se dé dicho acto (art. 32-A párrafo III del CFF.).

Descentralización y paraestatales. En el caso de organismos descentralizados, empresas paraestatales y fideicomisos regidos por la Ley de Entidades Paraestatales, a partir de 1992, se les obliga a dictaminarse fiscalmente, independientemente si caen o no dentro de alguno de los otros supuestos que implican dictaminarse con fines fiscales (art. 32-A párrafo IV del CFF.).

Personas morales de régimen simplificado. En el caso de las personas morales que de acuerdo a lo dispuesto en el título II-A de la Ley del ISR tributen en el régimen simplificado, salvo las dedicadas al ramo editorial, se les exceptúa de la obligación de dictaminarse con fines fiscales, hecho fundamental en el Decreto de Facilidades Administrativas publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 1992, donde cayendo en algunos de los supuestos, tendrán que dictaminarse.

Ejercicio base o de medición para dictaminar 1991. Para determinar los elementos que definen la obligación o no de dictaminarse, se toman las cifras del ejercicio inmediato anterior sea regular o irregular; consecuentemente, para saber si por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1991 se tiene obligación de dictaminarse, se verificará si en el ejercicio concluido el 31 de diciembre de 1990, regular o irregular, se estuvo en algunos de los tres supuestos de la obligatoriedad.

Excepción a la obligación de dictaminarse. Se exceptúan de la obligación del dictamen fiscal a las personas físicas y morales, que teniendo alguno de los supuestos de obligatoriedad, se encuentren en el segundo ejercicio de suspensión de actividades; salvo que conforme a la Ley de Impuestos al Activo, se continúe pagando dicho gravamen. (artículo 44-Bis-1 del RCFF, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 1992).

B) Personas Físicas.

Las personas físicas que se encuentren en alguno de los supuestos como ingresos acumulables de \$5,850 millones; IMPAC base e \$11,700 millones; o por lo menos trescientos trabajadores en cada mes (cifras sujetas a multiplicarse por el factor resultante de dividir el INPC de diciembre de 1992 y el de diciembre de 1991, siguiendo el mismo procedimiento para futuros ejercicios), deberán de dictaminar para fines fiscales su posición financiera.

Personas físicas no obligadas. Estas personas tendrán la obligación de dictaminarse sólo por los ingresos derivados de actividades empresariales; por lo que aquellas personas cuyos ingresos deriven de actividades distintas al empresarial, como puede ser arrendamientos, honorarios, etc.;

no tiene la obligación de dictaminarse. Las personas físicas que tributan en el régimen simplificado, en base a lo publicado en el Diario oficial de la Federación del 31 de marzo de 1992.

C) Personas que reciben donativos.

Las personas que tengan autorización para recibir donativos, están obligadas de dictaminarse para fines fiscales.

Donatarias exceptuadas del dictamen. Tratándose de instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes respectivas, no será obligatorio que se hagan dictaminar para fines fiscales (art. 32-A del CFF).

OTRAS REGLAMENTACIONES

A) Sanción por no cumplir con la obligación de dictaminar.

Se considera como infracción relacionada con aspectos contables al hecho de que teniendo obligación de hacerlo, las personas no dictaminan para fines fiscales sus estados financieros (artículo 83 fracción X del CFF); y el monto de la sanción por no entregar estados financieros dictaminados, inicialmente se estableció que fluctuaría entre treinta a noventa millones de pesos, y además, se prohibirá recibir donativos (art. 84-fracción IX del CFF).

B) Los voluntarios no tienen multa.

Por lo que hace a las personas que estando obligadas a dictaminarse presenten el aviso respectivo, y por alguna razón no entreguen el informe correspondiente, el Código Fiscal de la Federación no contempla ninguna sanción económica, en consecuencia, no es procedente que se pretenda imponer multa alguna.

C) Sanción adicional a donatarias.

Además de la multa que pueden tener por no presentar el dictamen fiscal respectivo, las donatarias que no cumplan con lo dispuesto por el artículo 24 fracción I de la Ley del ISR, se les impondrá una sanción equivalente a tres veces el monto de los donativos recibidos sin cumplir con los requisitos necesarios para su deducibilidad (art. 83 fracción XI y 84 fracción X del CFF).

6. REQUISITOS PARA QUE EL CONTADOR PÚBLICO EMITA INFORMES FISCALES.

El contador público podrá emitir dictamen de estados financieros, y los otros informes para fines fiscales, siempre y cuando obtengan el registro correspondiente que otorga la SHCP, por conducto de la Auditoría General de Auditoría Fiscal Federal, y para ello se deberá cumplir con los siguientes requisitos, establecidos en el CFF y sus reglamentos:

- a) El registro únicamente lo puede obtener las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador público Registrado en la SEP y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma secretaría (art. 52 fracción I del CFF).
- b) Presentar la solicitud respectiva, utilizando el formato fiscal identificado con la clave HAFF-1, ante la administración fiscal federal, o ante la Auditoría General de Auditoría Fiscal Federal, según corresponda al domicilio del contador público. Dicho formato estará acompañado de la siguiente documentación (art. 45 del RCFF): 1.- La que acredite su nacionalidad mexicana, 2.- cédula profesional emitida por SEP, 3.- Constancia emitida por el colegio de contadores públicos que acredite su calidad como miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.
- c) Una vez que el Contador público obtiene su registro deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud. Además de que tiene la obligación de comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo del colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado fiscalmente, o en su defecto, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización expedida por dicho colegio o asociación.

IMPEDIMENTOS PARA DICTAMINAR

Basándose en el art. 53 del RCFF, el contador público con registro para emitir dictamen fiscal, no podrá hacerlo sobre los estados financieros u otros informes, en donde vea afectada su independencia e imparcialidad mental, ocurriendo ello en las siguientes situaciones:

- A) Sea cónyuge, pariente por sanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrados o empleado que tenga intervención importante en la administración.
- B) Sea o haya sido en el ejercicio anterior fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.
- C) Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.
- D) Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado mismo.
- E) Sea agente o corredor de bolsa en ejercicio.
- F) Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- G) Se encuentre vinculado en cualquier forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

7. SANCIONES A QUE SE PUEDE HACER ACREEDOR EL CONTADOR PÚBLICO QUE INCURRE EN FALTAS A LAS DISPOSICIONES NORMATIVAS.

El CFF en su artículo 52 establece que el contador público debe formular su dictamen conforme a las disposiciones del propio código y su reglamento, así como las normas de auditoría que rigen a la profesión independiente entendiéndose que son las emitidas por el IMCP pues utiliza en su descripción los mismos conceptos.

El propio artículo 52 dispone que cuando no se dé cumplimiento a esas disposiciones, la auditoría fiscal previa audiencia, suspenderá hasta por tres años el registro del contador público como dictaminador y si hubiese reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, proceder a la cancelación definitiva de dicho registro.

El artículo 57 del RCFE agrega una sanción consistente en la "amonestación" para casos de incumplimiento de menor trascendencia y de los requisitos formales, no de fondo, de la preparación y entrega de los dictámenes fiscales.

En el artículo 58 del RCFE se describe el procedimiento para imposición de sanciones que consiste básicamente en que, una vez determinada la irregularidad se le hace por escrito al contador público y se le concede un plazo de quince días para que manifieste lo que su derecho convenga y ofrezca las pruebas respectivas, las cuales debe acompañar a su escrito. Agotados este procedimiento, la administración general de Auditoría Fiscal Federal con los elementos a su disposición emite su resolución, dando aviso al colegio profesional que corresponda, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

La cancelación procederá cuando:

- Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y de más información para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.
- Hubiere participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que emiten pena corporal, respecto de los cuales se hayan dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

La autoridad a empleado además de la amonestación y la suspensión el exhorto, que consiste en una forma de llamar la atención al contador por alguna situación, que en opinión de la autoridad revisora del dictamen, faltó cumplir en el informe que haya entregado el contribuyente.

8. PLAZOS PARA PRESENTAR EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA FINES FISCALES.

AVISO.

Se presenta ante la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, o ante la Administración Fiscal Federal que por razones de domicilio le corresponda a la persona que va a dictaminar su posición financiera y se hace a más tardar dentro de los tres o cuatro meses posteriores a la terminación del ejercicio, según se trate de personas físicas o morales, según lo estipula el art. 46. del RCFE.

AVISO COMPLEMENTARIO.

Es permitido por lo dispuesto en el art. 31 penúltimo párrafo del CFE, teniendo validez siempre y cuando se trate de personas obligadas al dictamen fiscal; cuando se dictaminen voluntariamente tendrán validez si el aviso inicial se presentó dentro del plazo previsto en las disposiciones fiscales.

USO DEL CODIGO DE BARRAS.

Las personas que tengan la obligación de presentar avisos de tipo fiscal, deben utilizar código de barras para proporcionar sus datos fiscales de identificación personal, tanto el aviso de dictamen fiscal como el aviso con el cual se entrega el propio informe deben contener etiqueta de código de barras, todo esto lo fundamenta el art. 31 de CFE.

AVISO SOBRE CONTADORES DEL MISMO DESPACHO QUE DICTAMINAN FISCALMENTE.

De acuerdo con el art. 45-A del RCFE, que obliga a los contadores públicos que presten servicios profesionales en despacho, indica que conjuntamente con el aviso de dictamen, acompañe con un aviso en donde proporcionen los datos de identificación del despacho al que pertenecen, citando el número de registro asignado por la DGAFE a dicho despacho, mencionando a los contadores públicos integrados a ese despacho que igualmente tengan registro para dictaminar.

RENUNCIA O SUSTITUCION DEL CONTADOR PUBLICO.

En base a lo estipulado en el art. 48 del RCFF, cuando exista sustitución del contador público que inicialmente iba a suscribir el dictamen, el plazo para presentar el aviso respectivo, es de tres meses contados a partir del aviso inicial.

Cuando el contador público no puede elaborar el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen, podrá dar el aviso para sustituirlo.

INFORME EN DISKETTE.

El 29 de junio de 1992, se publicaron las Reglas Generales de Integración y Presentación, en disco magnético, de la información de los dictámenes de estados financieros para fines fiscales emitidos por los contadores públicos, registrados a partir de los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 1991.

Este hecho fue consecuencia de la obligatoriedad del dictamen fiscal, para responder a una necesidad real de las autoridades de fiscalización, de revisar y manejar información estimada en más de 600 dictámenes fiscales.

La nueva forma de presentación constituyó un reto que nuestra profesión tuvo que afrontar en un lapso muy breve, pues seis meses de publicadas, en diciembre de 1992 se inició la presentación de los primeros dictámenes en disco magnético flexible.

AMPLIACION DEL PLAZO.

De acuerdo con el art. 48 del RCFF, en caso de sustitución del contador público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

Por lo que respecta al art. 49 del RCFF, la autoridad fiscal podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y anexos correspondientes, por causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan su cumplimiento dentro del plazo normal. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por la persona física o moral que

se va a dictaminar y presentarse a más tardar a un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se concede la prórroga de un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal, competente no le da contestación.

EXTEMPORANEIDAD.

En el art. 49 del RCFF, nos indica que la autoridad fiscal competente considere que existan razones para admitir el dictamen fuera del plazo citado, no surtirá efecto alguno, caso en el cual deberá comunicar ese hecho a la persona física o moral que se hizo dictaminar, con copia al contador público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación.

9. NORMAS DE AUDITORIA.

Con una base para la emisión de informes fiscales, el contador público debe desarrollar su trabajo conforme a normas de auditoría, y para esto el código fiscal de la federación indica que debe entenderse por esos conceptos.

Al referirse a las normas de auditoría, el Código Fiscal no menciona que se trata de las emitidas por el IMCP, sin embargo, al comparar unas con otras, encontramos una gran semejanza. Queremos señalar que estas fueron tratadas en el capítulo inicial de este documento.

10. REVISION DEL DICTAMEN FISCAL POR PARTE DE LA AUTORIDAD.

A) SELECCION DE DICTAMENES A REVISAR.

Es incuestionable que la autoridad tiene la responsabilidad de vigilar la idoneidad de los contadores públicos que emiten dictámenes fiscales, así como la calidad de sus trabajos.

En nuestra profesión se reconoce y acepta que los dictámenes fiscales que emite un contador público pueden ser revisados específicamente por las autoridades de fiscalización, lo que implica, por lo menos, empleo de tiempo y costo adicional al dictamen fiscal, a cargo del contribuyente.

Se propicia un ambiente generalizado de que las autoridades de fiscalización enfatizan en forma excesiva esta función empleando recursos que deberán ser orientados hacia la fiscalización de los contribuyentes no dictaminados.

B) PROCEDIMIENTO SECUENCIAL.

En la revisión de los dictámenes fiscales por parte de las autoridades, el RCFF, estableció que la autoridad requería primeramente al contador público la información y/o documentación necesaria para la revisión; y sólo que el contador público no la proporcionará satisfactoriamente, recurriría a contribuyentes o a terceros; este procedimiento es conocido como el "procedimiento de revisión secuencial", procedimiento que simboliza credibilidad y confianza que la autoridad fiscal otorga, primero, al trabajo profesional.

Mediante decreto, el 31 de marzo de 1992, la autoridad reformó el artículo 55 del RCFF, para establecer que en la revisión del dictamen fiscal, las autoridades fiscales podrán requerir indistintamente al contador público, al contribuyente o a terceros, la información y documentación necesarias para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos. Es decir, se suprimió el denominado procedimiento de revisión secuencial, argumentando que, en opinión de la sección jurídica de la SHCP, la disposición referente al procedimiento citado, obstaculiza el ejercicio de las facultades de revisión de la propia secretaría.

EFFECTO DE LA CADUCIDAD FISCAL.

En el artículo 67 del CFF se establece que el plazo para las autoridades fiscales que determinen contribuciones omitidas se suspende cuando dichas autoridades ejerzan sus facultades de comprobación a través de revisar el dictamen sobre los dictamen fiscal y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

FACULTAD DE FISCALIZACION POR PARTE DE LA AUTORIDAD

El hecho de que alguna persona física o moral haga dictaminar sus estados financieros o una operación de venta de acciones, no impide ni limita de manera alguna las facultades que tienen las autoridades para practicarle una revisión fiscal, en la modalidad que considere procedente, basándose en el artículo 52 del CFF.

11. MODELO.

Si bien el dictamen que los causantes entregan a las autoridades para efectos fiscales, es el mismo que se emite para efectos financieros, éste adopta ciertas características de forma derivadas de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su Reglamentación, entre las que destacan las siguientes:

- a) El dictamen se emite en primera persona y se firma anotando el número de registro del contador público ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- b) En virtud que los estados financieros dictaminados se entregan en disco magnético, en el párrafo del dictamen se debe identificar el número de serie del disco magnético en que se encuentra la información financiera dictaminada.
- c) Toda vez que los estados financieros se presentan y clasifican de acuerdo a formatos diseñados por las autoridades fiscales, se deberá limitar su utilización exclusiva para los fines que fueron preparados.

A continuación preparamos el modelo de dictamen para efectos fiscales basados, en lo expresado en el "Manual de informes del auditor", del IMCP, que a la letra dice:

"He examinado los balances generales de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años terminados en esas fechas, que se encuentran incorporados en los discos magnéticos flexibles entregados a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, identificados con los números de serie XXXX. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Los estados financieros antes mencionados, han sido preparados para ser utilizados por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, y por lo tanto, se han presentado y clasificado conforme a los formatos que para tal efecto ha diseñado esa administración.

En mi opinión los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P. _____
Registro No. _____ en la Administración
General de Auditoría Fiscal Federal."

El contador público además del dictamen sobre los estados financieros debe formular un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, el cual se basa fundamentalmente en la revisión de una serie de anexos que prepara el cliente y respecto de los cuales debe emitir una opinión.

El informe sobre las obligaciones tributarias se formulará siguiendo los lineamientos del boletín 4060 "opinión sobre información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados", destacando:

- a) Que el examen efectuado tuvo por objeto emitir una opinión sobre los estados financieros básicos, mencionando las salvedades que en su caso resultaron del examen y su efecto en la información complementaria revisada.

b) Que la información adicional que se acompaña al dictamen, no es indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la entidad.

c) Cuando existan datos o comentarios dentro de la información complementaria que hayan sido revisados mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, deberá indicarse con precisión ese hecho, ya sea en el cuerpo del informe o bien dentro del párrafo de la opinión sobre la información complementaria.

d) Deberá cuidarse que la información de los anexos fiscales no contengan datos que contradigan o sean incongruentes con el tipo de opinión emitida sobre los estados financieros básicos.

Como la información de los anexos fiscales se entrega en un disco magnético, deberá identificarse el disco con el número de serie y las afirmaciones hechas en el cuerpo del informe deben relacionarse con los archivos en donde se encuentra la información correspondiente.

El modelo del informe sobre la situación fiscal del contribuyente que debe acompañarse al dictamen sobre estados financieros para efectos fiscales, lo expresa claramente el "Manual de informes del auditor" del IMCP, que señala lo siguiente:

COMPANÍA X, S.A.

Informe y opinión sobre la revisión de la situación fiscal por el año terminado el 31 de diciembre de 19__.

México, D.F. _____ de _____ de 19___. (Nota)

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Administración Fiscal Federal (la que corresponda) o

Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

I. Declaro bajo protesta de decir verdad, que emito este informe apegado a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y disposiciones aplicables a su reglamento, y en relación con la revisión que apliqué conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre la presentación razonable de los estados financieros de la compañía X, S.A., por el año terminado al 31 de diciembre de 19___. Emití dicha opinión en mi dictamen del _____ de _____ de 19___. (En caso de que el dictamen contenga la salvedades, hacer la referencia correspondiente). La información financiera a la que se refiere mi dictamen antes señalado, fue reclasificada y está presentada de acuerdo a los formatos contenidos en el archivo 2 del (los) disco(s) magnético(s) flexible(s) que entrega(n) a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, identificado(s) con el (los) números(s) de serie XXXXXXXX.

II. Como parte de mi examen, revisé la información y documentación adicional preparada por la Compañía, que se presenta en el (los) disco(s) magnético(s) flexible(s) antes señalado(s), del (los) cual(es) anexamos una relación por escrito de los archivos contenidos en ellos, de conformidad con los artículos 50 y 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Verifiqué esta información y documentación mediante pruebas selectiva, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables a las circunstancias, dentro de los alcances necesarios para poder expresar mi opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dentro de mis procedimientos:

1. Revisé el cumplimiento de las contribuciones fiscales federales a cargo de la Compañía como contribuyente o en su carácter de retenedor, las cuales están contenidas en el archivo 4 del disco magnético flexible, no observé omisión alguna. Con base a la revisión selectiva de las operaciones de comercio exterior efectuadas durante el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 19___, sobre la documentación e información de la compañía, la cual no incluyó la verificación de la clasificación arancelaria, ni la conciliación del total del valor normal declarado, no se encontró omisión o discrepancia alguna. (En caso de haber observado cualquier omisión, mencionarla).
2. Verifique el cálculo y el entero de las contribuciones federales y cuotas obrero patronales cubiertas al Instituto Mexicano del Seguro Social contenidas en el archivo 4. En el caso de retenciones del impuesto sobre el sueldo y salarios y aportaciones al Seguro Social, lo hice sobre la base de pruebas selectivas. (Detallar cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia).
3. Me cercioré de que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente estuviesen debidamente registrados en la contabilidad y hubieran sido recibidos y presentados, respectivamente; pero no determiné si los precios pagados por ellos son razonables de acuerdo con las condiciones del mercado.
4. Revisé en función a la naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran: a) la conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta; b) la conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado (en su caso con el impuesto sobre producción y servicios o el impuesto sobre automóviles nuevos); c) la conciliación de registros contables con declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado; y d) la cuenta de utilidad fiscal neta, incluida en el archivo cinco del disco magnético flexible.

5. Revise las declaraciones complementarias presentadas por las diferencias de impuesto dictaminados en el ejercicio, habiendo comprobado su apego a las disposiciones fiscales. Durante el ejercicio se revisaron las declaraciones complementarias que modificaron (En su caso, el incumplimiento incurrido se debe señalar en cuanto a cálculos y bases).

En caso de que no se hayan presentado declaraciones complementarias, señalar:

No se presentaron declaraciones complementarias en el ejercicio que modificaran los ejercicios anteriores; tampoco se presentaron declaraciones complementarias de impuestos dictaminados en el ejercicio.

6. Revisé en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.
7. Revisé con base en pruebas selectivas los saldos de las cuentas incluidas en el archivo 3 del disco magnético flexible.

Revisé la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales. (Hacer constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos, como en observancia de requisitos para su disfrute.

En caso de no haber obtenido estímulos fiscales señalar:

La empresa durante el ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 1991, no obtuvo estímulos fiscales.

Un ejemplo, en caso de una resolución obtenida de las autoridades fiscales sería la consolidación fiscal, y tratándose del dictamen fiscal de la controladora, se señalaría: La empresa controladora Y, S.A. de C.V., obtuvo la autorización número _____ de _____ de mayo de 19__ para consolidar de conformidad al art. 57 de la L.I.S.R. y el 13 de la L.I.A. por lo cual, tanto los pagos provisionales del período como el impuesto anual de la Compañía Y, S.A. fueron remitidos a dicha controladora, en la parte que le correspondió.

8. Durante el ejercicio la Compañía X,S.A., no fue responsable solidaria como la retenedora en la enajenación de acciones efectuadas por residentes en el extranjero. (En caso contrario, mencionar que la compañía es responsable solidaria del impuesto correspondiente).
9. Como parte de mis pruebas selectivas, revisé los resultados por fluctuaciones cambiarias, comprobando los tipos de cambios aplicables a las fechas de contratación, pago, cobro y cierre del ejercicio (o en su caso, a la fecha del estado de posición financiera). Dicha revisión cubrió aproximadamente el ____% del total de las fluctuaciones cambiarias.
10. Los saldos y transacciones con los principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas se describe en la Nota ____ a los estados financieros, contenidos en el archivo 2 del disco magnético flexible. (En caso de que no hubiera habido transacciones, mencionarlo).

En mi opinión, la información adicional incluida en los archivos del disco magnético flexible, está presentada razonablemente de acuerdo con las bases de agrupación y revelación establecidas por la A.G.A.F.F. (Administración General de Auditoría Fiscal Federal).

Dicha información adicional se incluye exclusivamente para los efectos que requiere la A.G.A.F.F. y no constituye una parte de los estados financieros que sea necesaria para interpretar la presentación razonable de la situación financiera, de los resultados de operación, de las variaciones en el capital contable o de los cambios en la situación financiera del contribuyente.

C.P. _____

Registro No. _____ en la Administración
General de Auditoría Fiscal Federal.

NOTA. Normalmente esta fecha debe ser la misma que la del dictamen sobre los estados financieros. Si por alguna circunstancia el auditor concluye que la fecha del informe debe ser diferente a la del dictamen de estados financieros deberá salvar en su caso su responsabilidad sobre el período adicional. En caso de presentar declaraciones complementarias pudiera anotarse una fecha adicional, como se hace con los eventos subsecuentes.

12. DICTAMEN FISCAL EN DISCO MAGNETICO.

El dictamen fiscal lo emiten los contadores públicos con base en lo dispuesto en el art. 52o. del CFF, en los artículos 44o. al 58o. de reglamento y en las disposiciones contenidas en reglas generales emitidas por la S.H.C.P.

El 29 de junio de 1992, se publicó en DOF al anexo 25 de la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para 1992. Dicho anexo contiene el primer instructivo para la integración y presentación en disco magnético flexible del dictamen de estados financieros emitido por el contador público registrado, que tiene sustento legal en el artículo 49o. del RCFF, complementando la información que debe incluirse en este documento.

A partir de esas fechas, se han publicado diversas disposiciones relativas al dictamen fiscal e incluyen entre ellas, al anexo 6 de la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para 1993, que contiene el mismo instructivo señalando.

A continuación se señala la forma en que se integra el dictamen fiscal en diskette, distinguiéndose que una parte se entrega en forma impresa y la otras se incorpora dentro del disco magnético flexible, es decir, la información se presenta como sigue:

A) Documentación que se entrega impresa (en documentos):

1. Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del contador público. (Art. 50o. fracc I del RCFF).
2. El dictamen del contador público en relación a los estados financieros del contribuyente. (art. 50o. fracc. II del RCFF).
3. El informe del contador público relacionado con la revisión de la situación fiscal. (Art. 50o. fracc. II del RCFF).
4. La relación de archivos que se incluyen en disco. (Anexo 25).
5. Copia en su caso, de la autorización para pago de impuestos en parcialidades. (Art. 51o. fracc. III, inciso (b) y subinciso 9 del RCFF).

B) Información que se incluye en el disco magnético flexible (en cinco archivos):

Primer archivo: Información general sobre el contribuyente y el contador público que dictamina.

1. Identificación del contribuyente y del contador público que dictamina. (Anexo 25).

2. Datos cuantitativos del dictamen. (Anexo 25).

Segundo archivo: Los estados financieros básicos, que incluyen las notas correspondientes.
(Art. 50o. fracc. III, inciso a del RCFF).

3. Estados de posición financiera.
4. Estado de resultados.
5. Estado de variaciones de capital contable.
6. Estado de cambios de la situación financiera.
7. Notas a los estados financieros.

Tercer archivo: Relación de gastos por subcuentas (Art. 50o. fracc III inciso (b) del RCFF).

8. Gastos de fabricación.
9. Gastos de ventas
10. Gastos de administración.
11. Gastos generales.
12. Otros gastos y productos.
13. Costo integral de financiamiento o gastos y productos financieros.
14. Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o retenedor (art. 50. fracc. III inciso (c) del RCFF).

Cuarto archivo: Relación de prestaciones fiscales, información sobre gastos de impuestos, conciliaciones y otros.

15. Declaratoria (manifestación bajo protesta de decir verdad).
16. Pagos provisionales de I.S.R.
17. Pagos provisionales del impuesto al activo.
18. Liquidaciones al IMSS por bimestre.
19. Cálculo del impuesto al activo
20. Conciliación del I.S.R. retenido de honorarios a profesionistas contra lo registrado en la contabilidad.

21. Conciliación del I.S.R. retenido por arrendamientos pagados a personas físicas contra lo registrado en la contabilidad.
22. Conciliación del I.S.R. retenido por el pago de intereses a personas físicas del país, así como a personas del extranjero (físicas y morales).
23. Análisis del I.S.R. retenido por pago de dividendos a personas del país y del extranjero.
24. Operaciones de comercio exterior: importaciones y exportaciones. Art. 50o. fracc. III, inciso (g) del CFF).
25. Base determinada de pagos al extranjero.
26. Contribuciones por pagar al cierre del ejercicio. (Art. 50o. fracc. III, inciso (c) del RCFF).

Quinto archivo: Conciliación del resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, información en relación a empresas que consolidan, rubros reexpresados y otros.

27. Conciliación de la base para el impuesto del 1% sobre remuneraciones al trabajo personal.
28. Conciliación de la base para el impuesto del 1% sobre remuneraciones al trabajo personal contra la base de salarios manifestados para el IMSS.
29. Conciliación de la base para el impuesto del 1% sobre remuneraciones al trabajo personal contra la base de salarios manifestados para el INFONAVIT.
30. Conciliación de la base para el impuesto del 1% sobre remuneraciones sobre el trabajo contra la base del I.S.R. retenido por el pago de salarios.
31. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta: ingresos fiscales no contables, deducibles contables no fiscales, deducibles fiscales no contables, amortizaciones de pérdidas fiscales. (Art. 50o. fracc. III, inciso d del RCFF).
32. Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado. (Art. 50o. fracc. III inciso e del RCFF).

33. Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto especial sobre producción y servicios. (Art. 50o. fracc. e del RCFF).
34. Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado. (Art. 50o. fracc. III inciso (f) del RCFF).
35. Información relacionada con consolidación fiscal (Art. 50o. fracc. III, inciso h del RCFF).
36. Información sobre sociedades que se escidan (Art. 51o. fracc. III inciso g del RCFF).
37. Información relacionada con fusión de sociedades. (Art. 51o. fracc. III inciso h del RCFF).
38. Cuenta de utilidad fiscal neta (Anexo 25).
39. Integración de cifras reexpresadas (Anexo 25).

12.1 CONSIDERACIONES SOBRE LA INFORMACION QUE INTEGRA EL DICTAMEN FISCAL

Es pertinente hacer las siguientes consideraciones para ubicar el mecanismo de integración de la información del dictamen fiscal:

- A) Tanto el RCFF, como el anexo 25 de a resolución miscelánea, sirve como guía para ir verificando lo que debe incluirse en el informe, o bien para ver que tipo de análisis se dejan en blanco por no ser aplicables en la entidad.
- B) En varios casos no se señala la disposición legal de donde emanaría la obligación de presentar determinada información, presentándose éste, en los diferentes anexos.
- C) Existen ciertos casos en los cuales, en la información a incluir en el dictamen, no se encuentran contemplados en el modelo de diskette guía, para lo que se podría esperar otro modelo de diskette guía o aclaratorio en notas a los estados financieros, como es el caso de fusión o escisión de sociedades.

- D) Quedan aun situaciones que no han sido contempladas en los formatos guía expedidos por las autoridades fiscales, que en reacción a lo mismo, los contadores públicos que dictaminan tienen que demostrar una posición, tomando una desición profesional y basada en normas y principios de su profesión.

12.2 PROCEDIMIENTO EN LA PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL EN DISCO FLEXIBLE.

1.- PRESENTACIÓN.

El contribuyente o contador público que presente el dictamen fiscal en diskette deberá exhibir en oficialia de partes de la administración fiscal que le corresponde lo siguiente:

- Disco original y dos diskettes que sean copia fiel del original, que contengan la información del dictamen fiscal y conforme a las disposiciones establecidas para tal efecto en el C.F.F.
- Cinco tantos de la carta de presentación debidamente requisitada.
- Dictamen e Informe de la situación fiscal del contribuyente en documento y con firma autógrafa del contador público.
- Refelación de archivos indicando el No. de caracteres de cada uno.

2.- RECEPCIÓN.

El contribuyente o el C.P. deberán presentar en oficialia de partes de la autoridad que les corresponda, la documentación arriba señalada y el personal de oficialia de partes los conducirá al área de Control de Empresas Dictaminadas para que se apliquen a los diskettes los programas de verificación del mismo.

Diagnóstico

Con este programa se verificará el contenido de los diskettes, determinando que estos presentan la misma información. Asimismo se aplicará un detector de virus para proteger el equipo de computo de la Secretaría y por seguridad del resto de los contribuyentes.

En base a la aplicación de estos programas la autoridad estará en posibilidad de determinar la aceptación o rechazo de los dictámenes en diskette.

Aceptación

Si no se detecta ninguna irregularidad, el área de Control de Empresas Dictaminadas procederá a sellar cada una de las cartas de presentación y a recibir los diskettes, conservándolos y responsabilizándose de su guarda desde ese momento para evitar posibles daños a la información. Los discos se someterán a un proceso de firma electrónica.

Uno de los discos, ya con la firma electrónica, será devuelto al contribuyente o al C.P. como acuse de recibo con la garantía de que la autoridad conservará dos discos que son copia fiel del disco que se le devolvió como acuse.

El resto de la documentación: Dictamen, informe sobre la situación Fiscal del contribuyente, relación de archivos y los cinco tantos de la carta de presentación con el sello del área de Control de Empresas Dictaminadas que funcionará como contraseña para Oficialía de Partes, serán devueltos al contribuyente o al C.P. con la finalidad de que se dirija a esa área e inicie el trámite de aceptación oficial del dictamen.

La Oficialía de Partes plasmará su sello de recibido en cada uno de los documentos descritos, devolviendo una copia de la carta debidamente sellada al interesado, como acuse de recibo, iniciándose de esa forma el trámite administrativo del resto de documentación.

3. REVISIÓN.

Los diskettes que contienen los dictámenes aceptados serán sometidos en su totalidad, a procesos automatizados que sustituirán la intervención de personal en una primera fase.

Una vez efectuada la aplicación de los programas inherentes a la revisión, los dictámenes con sus formatos de control y la matriz de evaluación de la actualización serán sometido a consideración del Comité de Selección de Carteras, separando aquellos dictámenes que presenten alguna situación especial como es denuncia, inconformidad sindical por parte de los trabajadores, etc.

En el referido comité se determinarán las carteras del contador público a revisar. Los dictámenes seleccionados serán turnados al área operativa con todos sus antecedentes para que mediante los programas correspondientes, los sometan a la segunda fase de revisión.

4. FORMATO GUÍA DEL DICTAMEN FISCAL.

La información del dictamen deberá procesarse en el formato guía que para tales efectos ha autorizado y está divulgando la S.H.C.P. en hoja electrónica de cálculo, es decir, paquete de computo de dominio público.

La entrega del formato guía, se realizará por despacho, por lo que es necesario que los que deseen obtenerlo presenten un escrito dirigido a la Dirección de Coordinación de Dictámenes, en el que proporcionen la siguiente información:

- Datos de ubicación del despacho.
- R.F.C. del despacho.
- Teléfonos.
- Nombre del representante legal.
- Relación de socios que cuenten con registro ante la D.G.A.F.F. para dictaminar para efectos fiscales.
- El escrito deberá estar firmado por el titular del despacho y se presentara en papel membretado.
- Tres discos de 5¹/₄ o dos de 3¹/₂.

Con el cumplimiento de estos requisitos se procederá a realizar el canje entregando al despacho los discos que contendrán "Instructivo y Características del Dictamen Fiscal"; así como "Formato Guía del Dictamen Fiscal". La persona que el despacho autorizó recibir los diskettes en su nombre, deberá firmar de recibido y de conformidad que los diskettes que se le están entregando contienen la información señalada y que no hay existencia de virus en ellos, ya que se realizará un proceso de verificación de los diskettes a canjear en presencia de cada uno de los interesados.

12.3 FUTUROS CAMBIOS AL INSTRUCTIVO PARA LA INTEGRACION Y PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL.

A) CARTA DE PRESENTACIÓN.

Eliminación de la información de coordenadas.- La carta de presentación es un documento transitorio, una vía para entregar el dictamen, por lo que debería simplificarse a la información mínima, y también, eliminar lo referente a coordenadas. Dicha información puede incluirse en la relación de archivos, en la que se facilita su inclusión, por ser ésta de impresión libre.

Desde el punto de vista de la revisión del dictamen, la autoridad revisora encontrará mas accesible buscar la información deseada por tipo de rango, que el atender a la información que se consigna como coordenadas en la carta de presentación.

Reducción de copias de la carta al mínimo. Sería conveniente que se eliminen al mínimo la cantidad de copias de la carta de presentación, que actualmente es de seis tantos.

Eliminación de datos que se duplican. Eliminación de campos donde se reparten los siguientes datos: Número económico y número de serie (original y copia) del disco magnético flexible y la denominación o razón social del contribuyente, que en la forma actual se consigna tres veces y el nombre del contador público que se consigna dos veces.

B) FORMATO GUÍA.

Indices de los anexos.- Aún cuando el apéndice I del anexo 25 señala los números de referencia que deben anotarse en forma conjunta con los títulos de los anexos, dichos números de referencia no están completos y, en algunos de los casos, no coinciden con los anexos que integran el formato guía. Por ello se requiere de una revisión para lograr una estricta clasificación numérica de los anexos y promover su generalización de su uso entre los contribuyentes y dictaminadores.

Posibilidad de eliminar los renglones no necesarios.- Al partir del formato guía preparado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, eliminarse los renglones que no se utilicen, ya que el control a final de cuentas es a través del índice numérico.

Simplificación de la información numérica.- Eliminación de los anexos, los subtotales innecesarios, que en algunos casos vienen en exceso y complican la interpretación de la información que se incluye. Así mismo, deberían permitirse la utilización de rayas de subtotales y totales, para auxiliar la labor de identificación de cifras y renglones importantes dentro de los anexos.

Información no aplicable a todos los contribuyentes.- Los cuadros o anexos que no son aplicables a algunos contribuyentes, como en el caso de la información de empresas que consolidan fiscalmente, deberían incluirse en un archivo sexto, con una redefinición de cuadros que usarían sólo los contribuyentes que estén en esa situación.

Datos que deben precisarse.- Realmente en algunos anexos, el formato guía solicita información que se sobrentiende, sin embargo será necesario que las autoridades precisen la información que se solicita, con el objeto de evitar posibles incumplimientos..

CONCLUSIONES

- 1 ■ El dictamen de estados financieros para fines fiscales representa un importante instrumento de la contaduría pública a los programas de fiscalización de las autoridades y de orientación a los contribuyentes, repercutiendo en beneficio de la recaudación del fisco federal.

- 2 ■ Para la revisión de dictamen fiscal e imposición de sanciones a los contadores públicos, la AGAFF, desempeña el papel de juez y parte, ya que establece los requisitos que deben cumplirse en la emisión de los dictámenes fiscales, revisa los dictámenes, juzga los trabajos realizados, determina los incumplimientos e impone las sanciones correspondientes a los contadores públicos, quienes tienen como único recurso de defensa el juicio de amparo. Concluyendo que no es posible que una misma entidad realice todas las funciones antes mencionadas.

A P E N D I C E

EL DICTAMEN ANTE EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO (TLC)

El dictamen en los tres países tiene una distinta redacción, existen diferencias de forma. En Estados Unidos se aclara que la responsabilidad del auditor es el de emitir una opinión, así como también se requiere que el auditor manifieste que mediante la aplicación de normas de auditoría en la planeación y desarrollo de la misma ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros no contengan equivocaciones o errores fundamentales. Ambas situaciones no se aplican así en nuestro país.

Estas diferencias, puede decirse que son de forma y no de fondo. Lo que si es importante destacar es que puede surgir una diferencia bastante importante y es en la percepción que el público usuario de la información financiera tiene con respecto a la responsabilidad del auditor. Esta situación será cada vez más trascendente a medida que se lleven a cabo relaciones y se multipliquen las transacciones con los demás países miembros del TLC, ya que se derivarán problemas significativos de esas situaciones.

El TLC ya contempla este tema; en su artículo 1210, relativo al otorgamiento de títulos y certificados profesionales para ejercer en otro país así como en el inciso "g" del artículo mencionado se establecen medidas que protegen a los usuarios de servicios profesionales. Los organismos colegiados de los tres países deben establecer reglas claras de actuación y relación a el dictamen mismo, que eviten o atenúen los conflictos que pueden suscitarse.

El TLC al respecto indica en varios de sus artículos que:

Las partes alentarán a los organismos pertinentes, en sus respectivos territorios, a elaborar normas y criterios mutuamente aceptables para el otorgamiento de licencias y certificados a los prestadores de servicios profesionales y a hacer las recomendaciones pertinentes, entre otros con respecto a los siguientes temas: educación, exámenes, experiencia, conducta y ética, medidas disciplinarias, educación continua, conocimiento en relación a las leyes y reglamentos de territorio en que se pretendan prestar los servicios, idioma, etcétera.

Las recomendaciones que hagan los organismos profesionales serán revisadas por una

comisión y finalmente se alentará a las autoridades para que las adopten.

El tema debe ser tarea prioritaria para nuestro instituto y todos los colegios afiliados. Existe una diferencia fundamental entre México y los otros dos países. En el nuestro, el título académico, ya que en tanto en Estados Unidos y Canadá es una licencia otorgada por los estados o provincias, a los individuos que aprueben un examen diseñado con ese propósito. Esta diferencia y otros aspectos requieren un profundo estudio por parte de todos nosotros. El TLC, contempla dos temas que representan nuevos aspectos de oportunidad para el Contador Público. Estos son:

1. El dictamen relacionado con el contenido de origen.

El tratado establece que para estar exentos de barreras tarifarias o no tarifarias los productos de la región que se comercialicen entre los tres países, deben cumplir con determinados requisitos con respecto a su origen, es decir que, dependiendo del producto de que se trate y por medio de fórmulas distintas, se pruebe que esos artículos tienen el contenido regional que se establece para diversos bienes.

Esta comprobación deberá ser válida por Contadores Públicos y otros expertos, lo cual exigirá una adecuada preparación de quien desee prestar ese servicio.

2. El arbitraje en casos de controversia.

El TLC, contiene muchas y diversas disposiciones con respecto a casos de controversia entre empresas domiciliadas en los distintos territorios. Las controversias pueden darse en diversos terrenos: contenido de origen, precios de transferencia, daño a una industria, etc.

El TLC contiene diversas medidas que pretenden asegurar un arbitraje objetivo y transparente. La Contaduría Pública tendrá un papel destacado en ese terreno, ya que algunos Contadores Públicos en un no muy lejano tiempo tendrán que emitir dictámenes en caso de arbitraje.

Es eminente la diferencia que existe del dictamen (ante el tratado de libre comercio) en los tres países, para lo cual también se ve venir la creación de asociaciones, a través de los organismos colegiados de los tres países, para establecer reglas que homogenisen la actuación del profesional y en relación a el dictamen mismos para evitar conflictos.

CONCLUSIONES GENERALES

De acuerdo a la investigación realizada sobre este tema, que ha resultado de gran interés, podemos concluir que :

- El dictamen de estados financieros, es la conclusión del Contador Público (auditor) de todo el trabajo realizado en la auditoría, el cuál (el dictamen) busca dar el apoyo, certeza y confiabilidad a los estados financieros de la entidad de que se trate.

- El dictamen de estados financieros, ayuda a los usuarios no solo a tomar decisiones, sino a tener un panorama más amplio de la situaciones o problemas que pudiese, tener la entidad de que se trate, es decir, ayuda a detectar con mayor facilidad los problemas de la empresa y en base a éste proponer soluciones

- El hecho de que el dictamen de estados financieros sea los único que conocen los usuarios del trabajo del auditor implica gran responsabilidad de parte del auditor y por lo mismo engrandece a la profesión de la Contaduría Pública, ya que realmente la profesión sí cumple y aplica el Código de Ética Profesional.

- Por lo antes dicho decimos que la confianza hacia el contador público (auditor) es clara y abierta, ya que del criterio y opinión que emita sobre ciertos estados financieros, repercutira en una o varias decisiones futuras, en la operación del ente económico.

- Debido a esta responsabilidad y confianza que se está depositando a nuestra profesión, es necesario prepararnos y preparar más a futuros profesionistas, para que día con día nuestra profesión sea cada vez más cotizada, siendo estó un estímulo constante de superación para las futuras generaciones.

BIBLIOGRAFIA

1. Normas y Procedimientos de Auditoría. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. Edición 1993. Decimo tercera edición, México, D.F.
2. Dictamen fiscal en diskette. Fernando López Cruz del I.M.C.P. Segunda edición, México, D.F.
3. Ley de Impuestos Sobre la Renta.
4. Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.
5. Código Fiscal de la Federación.
6. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
7. Apuntes de la materia de Dictamen de estados financieros (FCA-UNAM).
8. Auditoría I, del C.P. Israel Osorio Sánchez.
9. SAS-I declaraciones sobre normas de auditoría del I.M.C.P.
10. Elementos de auditoría, C.P. Victor Manuel Mendivil Escalante.
11. El dictamen, C.P. Trehjo Victor, editorial ECASA, México, D.F.

12. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Manual de Informes del Auditor, guía para la presentación de dictámenes y otros informes. del I.M.C.P. México, D.F. 1993.
13. Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado. Selecciones de Reader's Diggers Vol. 19.
14. Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado. Selecciones de Reader's Diggers Vol. 14.
15. Diccionario de Contabilidad Siglo Nuevo Editores, S.A. 1993.
16. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados I.M.C.P. 1994.

H E M E R O G R A F I A

1. Contaduría Pública. I.M.C.P. Octubre Vol. 22 No. 254 (1993).
2. Contaduría Pública. I.M.C.P. Enero Vol. 22 No. 257 (1994).
3. Contaduría Pública. I.M.C.P. Febrero Vol No.22 No. 258 (1994).

C O N F E R E N C I A S

- Conferencia de "Dictamen de estados financieros", dada el 2 y 3 de Diciembre de 1993, en el I.M.C.P.