

879331



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

ESCUELA DE CONTADURIA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD
NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

CLAVE 8793-08



2
Lej.

**LA IMPORTANCIA DE LOS
ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS
EN LA TOMA DE DECISIONES**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA :

Jaime Vargas Quintanilla

R1

263670

CELAYA, GTO.

MAYO DE 1998.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dedicatoria

Mediante el presente trabajo pretendo hacer un reconocimiento público a todas aquellas personas que dedicaron parte de su tiempo y de su vida a otorgarme sus conocimientos a lo largo de mis años de estudio.

A aquellos que me apoyaron para lograr desarrollarme como profesionista y me alentaron en los tiempos difíciles:

Mis maestros.

Así mismo, para dos grandes personas que me dieron la vida, resaltar el enorme esfuerzo que realizaron al brindarme mis estudios y el apoyo que siempre me brindaron:

Mis padres.

Para los que conmigo celebraron, y vivieron mis apuros, sin esperar nada a cambio más sin embargo siempre confiaron en mí:

Mis Hermanos.

Para todos los que incondicionalmente estuvieron conmigo y me brindaron su ayuda y su amistad:

Mis Amigos.

Y en forma muy especial al ser que me dio la oportunidad de ser lo que soy y de contar con tantas personas maravillosas a mi alrededor :

A DIOS.

A todos ellos mil gracias...

**LA IMPORTANCIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
DICTAMINADOS EN LA TOMA DE DECISIONES**

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO 1 DISPOSICIONES GENERALES

1. 1	Generalidades.....	3
1. 2	Características cualitativas de los estados financieros	7
1. 3	Usuarios de la información financiera.....	10
1. 4	Definición de los conceptos básicos de los estados financieros....	12

CAPITULO 2 ESTADOS FINANCIEROS

2. 1	Objetivo de los estados financieros.....	18
2. 2	Principios de contabilidad generalmente aceptados	
2.2.1	Naturaleza.....	21
2.2.2	Clasificación.....	23
2. 3	Estados financieros básicos	
2.3.1	Estado de posición financiera.....	26
2.3.2	Estado de resultados.....	38
2.3.3	Estado de variaciones en el capital contable.....	40
2.3.4	Estado de cambios en la situación financiera.....	43
2.3.5	Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.....	47

CAPITULO 3 DICTAMEN FINANCIERO

3. 1	Objetivo del dictamen.....	59
3. 2	Normas de auditoría generalmente aceptadas.....	61
3.2.1	Definición	62
3.2.2	Clasificación.....	62
3. 3	Elementos del dictamen.....	71
3. 4	Tipos de dictamen.....	75

BIBLIOGRAFIA

CONCLUSIONES

5.3	Notas a los estados financieros.....	113
5.2	Estados financieros.....	109
5.1	Dictamen del auditor independiente.....	108

CAPITULO 5 INFORME EJEMPLO

4.2.6	Facultad fiscalizadora de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	105
4.2.5	Amonestaciones, suspensiones y cancelación del registro del contador público.....	103
4.2.4	Impedimentos del contador público para dictaminar.....	101
4.2.3	Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.....	98
4.2.2	Cumplimiento de las normas de auditoría.....	97
4.2.1	Registro del contador público para dictaminar.....	95
4.2	Requisitos del contador público para la elaboración de un dictamen fiscal.....	
4.1.5	Plazos para presentar el dictamen.....	93
4.1.4	Aviso para presentar el dictamen.....	91
4.1.3	Requisitos.....	90
4.1.2	Obligatoriedad del dictamen.....	88
4.1.1	Antecedentes del dictamen.....	85
4.1	Requisitos generales	

CAPITULO 4 NORMATIVIDAD DEL DICTAMEN FISCAL

INTRODUCCION

Consideramos que es de vital importancia tratar el tema del dictamen fiscal y la utilidad que actualmente se le da a este documento que emite el contador público, mediante el cual los usuarios de la información financiera dan credibilidad a las cifras en él suscritas y se basan para la toma de decisiones de diversas índoles.

En un principio el dictamen surgió como un instrumento de utilidad solamente para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual con el tiempo se ha venido desmintiendo ya que día con día los empresarios van sintiendo la necesidad de que la información que tienen en sus manos y por la cual ponen en juego sus recursos sea confiable y oportuna, por lo que el dictamen de estados financieros satisface esta necesidad.

Esa confianza que se deposita no en el documento que emite el auditor, sino en el trabajo que ha venido desempeñando la profesión del contador público y la cual no ha sido producto de la casualidad o de una generosa concesión, sino que es el resultado de los esfuerzos realizados por los profesionales que ejercen dicha actividad, se ve reflejada en el auge que en la actualidad tiene el dictamen de estados financieros a nivel general.

Así mismo la profesión ha visto la necesidad de cuidar y mejorar la calidad técnica y ética de quienes desarrollan la disciplina de la contaduría pública, que ha fundado el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., organización que además de ser la confederada de los colegios de contadores públicos establecidos en los distintos estados del país, tiene dentro de otras responsabilidades, la de emitir las normas y procedimientos a los cuales debe sujetarse el contador público para la elaboración del dictamen.

CAPITULO I

CAPITULO I

DISPOSICIONES GENERALES

1.1 GENERALIDADES

Antes de entrar al tema que nos ocupa comenzaremos con definir lo que es la auditoría por ser esta el medio a través de la cual se llega a la obtención de la información para posteriormente emitir un dictamen, y que es la siguiente: En su sentido más amplio puede ser definida como una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilidad, en los aspectos financieros y de operaciones de una organización económica. Una investigación crítica implica una acumulación ordenada de evidencias; las conclusiones ciertas implican interpretación de la evidencia acumulada por un auditor competente. Las conclusiones de auditoría deberán ser presentadas para su mejor uso, en un informe escrito.

El examen de los estados financieros es la principal actividad profesional del contador público y se refiere a la revisión de los mismos con objeto de "rendir una opinión profesional e independiente, sobre la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados".

La auditoría también es una actividad profesional que aunque etimológicamente tenga otras connotaciones, se identifica con la actividad de "revisar" las operaciones de carácter financiero que realiza una entidad y que se refleja en los estados financieros.

Como se mencionó anteriormente el campo de las auditorías internas y externas que puede realizar un contador público independiente es muy amplio, es así que en la práctica encontramos que son bastantes fines que pueden perseguirse con el análisis de los estados financieros.

CARACTERISTICAS QUE DEBE REUNIR EL AUDITOR

El contador público como todo profesionalista debe reunir ciertos requisitos de carácter personal y técnico que lo capaciten plenamente en el ejercicio de su profesión dentro de estos encontramos que deben ser: los morales, capacidad intelectual y requisitos técnicos.

1. Requisitos morales

- Integridad
- Independencia de criterio
- Disciplina
- Puntualidad
- Trato social, y
- Presentación apropiada

2. Capacidad intelectual

- Criterio y tacto
- Habilidad y corrección al expresarse
- Habilidad para captar y analizar los problemas
- Habilidad constructiva
- Cultura general
- Propósito continuo de estudios

3. Técnicos

- Conocimientos sólidos de contabilidad y auditoría
- Dominio pleno de sistemas contables y de control
- Nociones de administración de negocios
- Conocimiento de las leyes civiles, mercantiles y fiscales, etc.
- Economía y estadística
- Elementos de matemáticas aplicadas
- Otros conocimientos técnicos auxiliares
- Conocimientos prácticos de sistemas de cómputo.

Aun cuando las empresas estén cotizando en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), las normas de auditoría emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, siguen siendo las aceptadas también por la Comisión Nacional de Valores (CNV), que regula la bursatilidad de las acciones de esas empresas y que requiere que sus estados financieros estén verificados anualmente.

La responsabilidad del contador público dictaminador en consecuencia aumentará. El tiempo actual de cambio nos lleva a que la auditoría tradicional de estados financieros vaya a requerirse más, ya que:

- * Más colocaciones primarias y secundarias de acciones se realizarán en la BMV ante la exhortación de la CNV y los requerimientos de financiamiento de las empresas. Se espera que el mercado intermedio logre que empresas de mediano tamaño ingresen a este mercado de valores. Y para las empresas grandes mexicanas, la colocación de sus acciones y valores de renta fija en la Bolsa de Nueva York y otras Bolsas del extranjero, deberá seguir incrementándose.

- * Otro factor de aumento en la dictaminación de las empresas, sean públicas o privadas, lo constituye el mercado norteamericano de libre comercio, el que por medio de alianzas estratégicas, asociaciones, representaciones o sociedades conjuntas, requerirán de estados financieros dictaminados. Aquí la calidad del contador público mexicano será vital para lograr la credibilidad del usuario de Estados Unidos o Canadá, así como para competir con contadores o firmas extranjeras que se establezcan en el país.

- * La llamada inversión extranjera indirecta en las acciones de sociedades mexicanas cotizadas en la BMV, así como la inversión directa en sociedades privadas, igualmente incrementará el uso del dictamen y la responsabilidad de quien lo emita.

- * Más accionistas mexicanos de grupos diferentes invertirán en una misma sociedad pública o privada, haciendo imprescindible que la calidad del dictamen y de sus estados financieros y sobre todo su credibilidad sean excelentes, para servir de apoyo a la de por sí difícil interrelación entre tales accionistas.

Aun cuando las entidades reguladas por el gobierno mexicano, como son las sociedades de crédito y organizaciones auxiliares, aseguradoras y afianzadoras, casas de bolsa y sociedades de inversión de capital de riesgo y las propias entidades gubernamentales federales, preparan sus estados financieros de conformidad con sus reglas y prácticas emitidas por la Comisión Nacional Bancaria, la de Seguros y Fianzas, la Comisión Nacional de Valores, la dictaminación del contador público ha estado sujeta a las mismas normas de auditoría emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del IMCP y así deberá seguir para garantizar su independencia de criterio y juicio profesional, así como su capacidad autorreguladora.

* La redacción habitual del dictamen continuará siendo la basada en estados financieros preparados con reglas contables emitidas por las comisiones reguladoras.

La dictaminación para estas entidades reguladas continuará siendo la prevista por la CONPA en su boletín 4020, para estados financieros preparados sobre bases distintas a los principios de contabilidad. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, también en su boletín 4020, ha normado la redacción del dictamen apropiado para un propósito específico, como es el caso de las revisiones solicitadas por la SECOFI.

1.2 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las características fundamentales que debe tener la información contable son **utilidad** y **confiabilidad**. Además, la información contable tiene impuesta por su función en la toma de decisiones, la característica de la provisionalidad.

UTILIDAD

- Significación
- Contenido
- Relevancia
- Veracidad
- Comparabilidad
- Oportunidad

CONFIABLE

- Estable
- Objetiva
- Verificable

PROVISIONALIDAD

UTILIDAD; Es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario. Dada la imposibilidad de conocer al usuario específico y sus necesidades particulares, se presenta información general por medio de los estados financieros. La utilidad de la información está en función de su contenido informativo y de su oportunidad.¹⁴

El contenido informativo está basado en la significación de la información, es decir, en su capacidad de representar simbólicamente – con palabras y cantidades – la entidad y su evolución, su estado en diferentes puntos en el tiempo y los resultados de su operación.

La relevancia de la información que es la cualidad de seleccionar los elementos de la misma que mejor permitan al usuario captar el mensaje y operar sobre ella para lograr sus fines particulares.

La veracidad, cualidad esencial, pues sin ella se desvirtúa la representación contable de la entidad, que abarca la inclusión de eventos realmente sucedidos y de su correcta medición de acuerdo con las reglas aceptadas como válidas por el sistema.

La comparabilidad, es decir, la cualidad de la información de ser válidamente comparables en los diferentes puntos de tiempo para una entidad y de ser válidamente comparables dos o más entidades entre sí, permitiendo juzgar la evolución de las entidades económicas.

OPORTUNIDAD; Es el aspecto esencial de que la información llegue a manos del usuario cuando éste pueda usarla para tomar sus decisiones a tiempo para lograr sus fines.ⁱⁱ

CONFIABILIDAD; Es la característica de la información contable por la que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella. Este crédito que el usuario da a la información está fundamentado en que el proceso de cuantificación contable, o sea la operación del sistema, es estable, objetiva y verificable. Estas tres características abarcan la captación de datos, su manejo y la presentación de la información en los estados financieros.ⁱⁱⁱ

La estabilidad del sistema indica que su operación no cambia en el tiempo y que la información que produce ha sido obtenida aplicando las mismas reglas para la captación de los datos, su cuantificación y su presentación. Sin embargo la necesidad de estabilidad en el sistema no debe ser freno a la evolución y perfeccionamiento de la información contable. Cualquier cambio que se haga y que sea de efectos importantes debe ser dado a conocer para evitar errores a los usuarios de la información.

La objetividad del proceso de cuantificación contable implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas. El sistema al operar objetiva e imparcialmente y al satisfacer la característica de

veracidad de la información obtiene la equidad de ésta, de tal manera que no se afecten los intereses de los usuarios de la información.

La verificabilidad de toda la operación del sistema permite que pueda ser duplicado y que se puedan aplicar pruebas para comprobar la información producida.

PROVISIONALIDAD; Significa que la información contable no representa hechos totalmente acabados ni terminados. La necesidad de tomar decisiones obliga a hacer cortes en la vida de la empresa para presentar los resultados de la operación y la situación financiera y sus cambios incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros.^{iv}

Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una empresa a través del tiempo, a fin de identificar tendencias en la posición financiera y en los resultados de la misma. Asimismo los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de diferentes empresas con el objeto de evaluar su posición financiera, resultados y cambios en la posición financiera. Una implicación importante de las características cualitativas de la comparabilidad, es que los usuarios se encuentren informados acerca de las políticas contables empleadas en la preparación de estados financieros, y de cualquier cambio en tales políticas y los efectos de dichos cambios.

1.3 LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las diferentes partes involucradas en la actividad de las entidades económicas necesitan información que les permita conocer lo que está sucediendo en una empresa determinada. La contabilidad tiene por finalidad satisfacer las necesidades de información de estos distintos tipos de usuarios. Justifica su existencia en tanto cuanto proporcione información que sea útil para la toma de decisiones. Esta es su misión y razón de ser.

De acuerdo a sus necesidades y a la relación que guardan con la entidad sobre la cual se está informando, los usuarios de los estados financieros se pueden dividir en tres grandes grupos:

- Usuarios internos (Administradores)
- Usuarios externos (Fisco)
- Usuarios externos (no fisco)

Los administradores poseen información de primera mano de lo que está sucediendo en la empresa, ya que ese es el lugar donde desarrollan su actividad. Ellos necesitan datos para sus funciones de planeación, control y toma de decisiones.

La información contable (estados financieros) que se les proporcione debe ser totalmente relevante para el uso específico que se le va a dar. A este tipo de información se le denomina Contabilidad Administrativa.

El fisco necesita información contable para determinar con cuanto debe contribuir una entidad en particular al sostenimiento del gasto público. En base a la autoridad que posee, establece los criterios y reglas que se deben observar (contenidas en las diversas leyes impositivas y sus reglamentos respectivos) para elaborar la información que él necesita. A este tipo de información se le conoce como contabilidad fiscal o contabilidad de impuestos.

Un tercer grupo de usuarios está constituido por personas que no poseen conocimientos de primera mano acerca de la empresa, como es el caso de los administradores, ni tienen autoridad para establecer leyes, como es el caso del fisco. Este grupo lo integran, entre otros:

- Accionistas
- Instituciones de crédito
- Proveedores
- Inversionistas Potenciales.
- Etc.

Como se puede apreciar, el común denominador de estos usuarios reside en que fueron, son y/o podrán ser fuentes de financiamiento para la empresa. Para que la información sea confiable, comparable y objetiva se debe elaborar de acuerdo a ciertos lineamientos, mismo que a la vez van a servir de punto de referencia para que personas independientes a la empresa opinen sobre la razonabilidad de dicha información.

A estos lineamientos se les conoce con el nombre de "Principios de Contabilidad" Y a la información elaborada de acuerdo a ellos se le denomina Contabilidad Financiera.

Como ya se mencionó antes los usuarios de los estados financieros incluyen inversionistas, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes ya sean actuales o de naturaleza potencial, así como el gobierno, agencias gubernamentales, y el público. Dichos usuarios utilizan los estados financieros a fin de satisfacer algunas de sus diferentes necesidades informativas.

Cabe señalar que existen necesidades de información que no pueden ser satisfechas por medio de los estados financieros, aun cuando existen necesidades comunes a todos los usuarios.

La gerencia de una empresa tiene la responsabilidad primaria de preparar y presentar los estados financieros de la misma. Así mismo tiene la habilidad de determinar la forma y contenido de la información adicional con el objeto de satisfacer sus necesidades. Los estados financieros

publicados, se basan en la información utilizada por el nivel gerencial, acerca de la posición financiera, operación y cambios en la posición financiera de una determinada empresa.

1.4 DEFINICION DE LOS CONCEPTOS BASICOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Para que la contabilidad cumpla con su objetivo de transmitir información relevante, es indispensable que los términos empleados en ésta sean interpretados correctamente por el usuario. Lo anterior presupone que tanto el contador como el usuario estén de acuerdo en la definición de los conceptos empleados.

Los conceptos empleados por la contabilidad están íntimamente relacionados entre sí, estos conceptos son;

- Activo
- Pasivo
- Capital Contable
- Utilidad Neta
- Ingreso
- Utilidad
- Costo
- Gasto
- Pérdida

ACTIVOS

Conjunto o segmento, cuantificable, de los beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos.^y

PASIVOS

Conjunto o segmento, cuantificables, de las obligaciones presentes de una entidad particular, virtualmente ineludibles, de transferir efectivo, bienes o servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados.^{vi}

CAPITAL CONTABLE

Es el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad y el cual se ejerce mediante reembolso o distribución.^{vii}

UTILIDAD NETA

Es la modificación observada en el capital contable de la entidad, después de su mantenimiento, durante un periodo contable determinado, originada por las transacciones efectuadas, eventos y otras circunstancias, excepto las distribuciones y los movimientos relativos al capital contable.^{viii}

INGRESO

Es el incremento bruto de activos o disminución de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales.^{ix}

GANANCIA

Es el ingreso resultante de una transacción incidental o derivada del entorno económico, social, político o físico, durante un periodo contable que por su naturaleza se debe presentar neto de su costo correspondiente.^x

GASTO

Es el decremento bruto de activos o incremento de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales y que tienen por consecuencia la generación de ingresos.^{xi}

PERDIDA

Es el gasto resultante de una transacción incidental o derivada del entorno económico, social, político o físico en que el ingreso consecuente es inferior al gasto y que por su naturaleza se debe presentar neto del ingreso respectivo.^{xii}

RELACION DE LOS TERMINOS GASTO, PERDIA Y COSTO

Para los fines de los estados financieros la palabra costo debe entenderse como el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar (sacrificio económico), a cambio de un bien o un servicio. Costo es un término genérico que abarca los de activo, gasto y pérdida.

Las entidades incurren en costos para obtener ingresos. Los costos que tienen potencial para generar ingresos en el futuro son los activos. Los costos expirados, es decir que perdieron el potencial generador de ingresos, son los gastos y las pérdidas. Los gastos se distinguen de las pérdidas en que aquéllos ayudaron a generar ingresos en el periodo actual y las pérdidas no.^{xiii}

COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO

Se debe reconocer en los estados financieros el costo integral de financiamiento que incluye, en adición a los intereses, el efecto por posición monetaria y las diferencias cambiarias.

El costo integral de financiamiento en una época inflacionaria se amplía para incluir, además de los intereses, las fluctuaciones cambiarias y el resultado por posición monetaria, debido a que estos factores repercuten directamente sobre el monto a pagar por el uso de la deuda.^{xiv}

El reconocimiento de los conceptos contables básicos implica necesariamente la inclusión de la partida respectiva en los estados financieros formando parte, conceptual y cuantitativamente del rubro respectivo. Esto no se puede sustituir con notas, revelaciones o información de cualquier naturaleza. Para reconocer una partida dentro de los estados financieros básicos se deben aplicar los criterios de importancia relativa y de costo-beneficio en la información. Adicionalmente debe :

- a.) Satisfacer en todas sus partes los elementos integrantes de la definición del concepto correspondiente.
- b.) Ser cuantificable en un grado suficiente de confiabilidad.
- c.) Constituir a la formación de un juicio valorativo en función del cual se pueda tomar una decisión.
- d.) Reunir los atributos de la confiabilidad, objetividad y verificabilidad.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- ⁱ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-1, pag 20.
- ⁱⁱ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-1, pag 21.
- ⁱⁱⁱ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-1, pag 21.
- ^{iv} Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-1, pag 21.
- ^v Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-11, pag 72.
- ^{vi} Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-11, pag 74.
- ^{vii} Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-11, pag 76.
- ^{viii} Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-11, pag 77.
- ^{ix} Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-11, pag 79.
- ^x Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-11, pag 80.
- ^{xi} Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-11, pag 81.
- ^{xii} Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-11, pag 81.
- ^{xiii} Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín A-11, pag 81.
- ^{xiv} Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-10, pag 141.

CAPITULO II

CAPITULO II

ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros se preparan y presentan para ser utilizados por usuarios externos de muchas empresas en todo el mundo. La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad se encuentra encargada de la armonización de regulaciones, principios contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros, que son preparados con el propósito de proporcionar información que es útil en la toma de decisiones de naturaleza económica. Los estados financieros satisfacen las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios ya que estos toman decisiones de índole económica.

Debemos reconocer sin embargo, que los gobiernos en particular, pueden especificar requerimientos adicionales o diferentes para sus propios propósitos. Tales requerimientos no deben sin embargo, afectar los estados financieros publicados para el beneficio de otros usuarios, a menos que dichos requerimientos satisfagan las necesidades informativas de estos otros usuarios.

Los estados financieros son preparados y presentados por lo menos anualmente y son dirigidos hacia necesidades comunes de información que abarcan un amplio rango de usuarios y forman parte del proceso de presentar información financiera, normalmente incluyen un balance general, un estado de resultados, un estado de variaciones en el capital contable y un estado de cambios en la posición financiera y las notas a los estados financieros, así como otros estados y material explicativo que son parte integral de tales estados: de la misma manera los estados financieros deben incluir cédulas complementarias de información basada o derivada de los mismos, y que se espera sea leída conjuntamente con tales estados.

De esta manera se podrá apreciar la importancia que tiene la información que presentan los estados financieros, entendiendo la utilidad que representa su contenido para poder tomar decisiones más acertadas y así mismo poder entender el funcionamiento de la compañía durante un periodo de tiempo, corrigiendo las fallas que se hayan tenido durante el mismo.

2.1 OBJETIVOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El objetivo de los estados financieros es proveer información acerca de la posición financiera, resultados y cambios en la posición financiera, así como las variaciones en el capital contable de una empresa, que es útil para una gran variedad de usuarios en la toma de decisiones de índole económica. Los estados financieros preparados con tal propósito satisfacen las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios, sin embargo no proporcionan toda la información que puede ser requerida por los usuarios para efectos de la toma de decisiones económicas, en virtud de que los mismos reflejan principalmente efectos financieros de eventos pasados, y no necesariamente proporcionan información no financiera. Los estados financieros muestran de igual manera los resultados obtenidos por el personal de la gerencia, o la responsabilidad de éstos en el manejo de los recursos confiados a la misma.

Los usuarios de la información financiera estarán más calificados para evaluar la habilidad, para generar efectivo y sus equivalentes siempre que cuenten con la información enfocada hacia la posición financiera, los resultados y los cambios en la posición financiera de una empresa.

La posición financiera de una empresa es afectada por los recursos financieros que controla, por su estructura financiera, liquidez y solvencia, así como por su habilidad para adaptarse a los cambios que se desarrollan en el medio ambiente en el cual opera.

La información referente al resultado de una empresa en particular a su rentabilidad, se requiere con el fin de conocer cambios potenciales en los recursos económicos que es posible controle en el futuro.

La información concerniente a los cambios en la posición financiera de una empresa, es útil para conocer la capacidad de la misma para generar recursos, conocer y evaluar las razones de las diferencias entre la utilidad neta y los recursos generados o utilizados por la operación, evaluar la capacidad de la empresa para cumplir con sus obligaciones, para generar dividendos y en su caso, para anticipar la necesidad de obtener financiamiento, así mismo evaluar los cambios

experimentados en la situación financiera de la empresa derivados de transacciones de inversión y financiamiento ocurridos durante el periodo.

La información concerniente a las variaciones en el capital contable de una empresa durante un periodo determinado, es de utilidad para conocer las modificaciones que se han originado en ese periodo en el patrimonio de los accionistas.

La información relativa a la posición financiera se proporciona principalmente en el balance general. La información referente a los resultados de la empresa se proporciona en el estado de resultados. Así mismo la relativa a los cambios en la posición financiera se presenta en los estados financieros a través de un estado por separado, como también es el caso de las variaciones en el capital contable las cuales se muestran en el estado de variaciones en el capital contable.

Las partes componentes de los estados financieros se encuentran interrelacionadas, debido a que reflejan aspectos de las mismas transacciones o de otros eventos.

NOTAS Y CÉDULAS SUPLEMENTARIAS

Los estados financieros contienen notas y cédulas suplementarias, así como otra información. Estos pueden incluir revelaciones acerca de los riesgos e incertidumbres que afectan a la empresa y otros recursos y obligaciones no reconocidas en el balance general, la información acerca de los segmentos geográficos e industriales y el efecto de los precios cambiantes en la empresa, pueden ser provistos mediante información suplementaria.

Los estados financieros se preparan normalmente sobre la base de que una empresa es un negocio en marcha, y que por lo tanto continuará en operación en el futuro próximo.

ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros eventos mediante su agrupación en clases amplias, de acuerdo a sus características económicas. Estas amplias clases son llamadas los elementos de los estados financieros. Los elementos directamente relacionados con la medición de la posición financiera en el balance general, son activo, pasivo y capital contable. Los elementos directamente relacionados con la medición de los resultados, son los ingresos y los gastos. El estado de cambios en la posición financiera usualmente refleja los elementos del estado de resultados y las modificaciones del balance general. La presentación de tales elementos en el balance general y en el estado de resultados, implica un proceso de subclasificación.

2.2 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

2.2.1 NATURALEZA

Los principios de contabilidad son guías o estándares que sirven para preparar y evaluar información contable. Son acuerdos entre las diversas personas involucradas en el uso y preparación de estados financieros. No tienen validez temporal. Los principios de contabilidad de hoy no necesariamente serán los mismos dentro de varios años. No tienen validez espacial, los principios de contabilidad mexicanos no necesariamente deben ser los mismos que los de otro país.

El término "Principios de Contabilidad" se puede tomar en cuenta en un sentido amplio o restringido. En un sentido amplio, se denomina "Principios de contabilidad" a todo conjunto de normas contables, independientemente de la generalidad o particularidad del contenido de las mismas.

En sentido restringido, los "Principios de Contabilidad" son guías básicas y generales de donde se derivan otras más específicas y a las cuales se les da el nombre de reglas. Bajo este criterio los Principios de Contabilidad se derivan de una serie de enunciados, que sirven de punto de partida para el desarrollo de la estructura contable, los cuales no requieren ser demostrados (postulados).

La frase " generalmente aceptados " (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) puede interpretarse en el sentido de que por un proceso democrático la mayoría de los contadores y usuarios establecieron, escogieron y/o han venido siguiendo en la práctica un determinado criterio o procedimiento. Sin embargo, lo más importante es que la aceptación sea un acto racional que lo que se pretende sea un principio de contabilidad tenga sentido y corresponda a la realidad.

En nuestro país, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por medio de la Comisión de Principios de Contabilidad, es la institución que formula y emite los principios. En 1967 se estableció la Comisión de Principios de Contabilidad.

En 1969 publicó el boletín numero 1 en el que se presentaban los principios de contabilidad que en opinión de la Comisión eran aplicables en nuestro país. Esta comisión genera dos tipos de documentos; boletines y circulares.

La diferencia fundamental entre ambos reside;

1.) En el aspecto formal involucrado para su promulgación. Los boletines se someten a un proceso de auscultación por parte de los miembros de la comunidad financiera. En cambio para las circulares esto no es necesario.

2.) En cuanto al contenido. Las circulares normalmente tratan de atacar problemas concretos y urgentes, así como también aclarar algunos puntos contenidos en los boletines. Los boletines en cambio establecen normas a las cuales está sujeta la información financiera.

2.2.2 CLASIFICACIÓN

Los boletines están clasificados en cuatro series, identificados cada uno de ellos por una letra correspondiente a la serie a la cual pertenece. Esta a su vez cubre un área específica que va desde lo más general hasta lo más particular. Las series son:

Serie A: Principios contables básicos

Serie B: Principios relativos a estados financieros en general

Serie C: Principios aplicables a partidas o conceptos específicos

Serie D: Problemas especiales de determinación de resultados.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Los principios de contabilidad básicos están estructurados en conceptos básicos alrededor de tres áreas^{xv}. Dichas áreas son las siguientes:

a.) Principios que identifican y delimitan al ente económico o negocio del cual se pretende informar. (Entidad, realización y periodo contable).

b.) Principios que definen la base para cuantificar las operaciones del negocio, es decir, para llevar a cabo el registro, (valor histórico original, negocio en marcha y dualidad económica) y

c.) Principios que hacen referencia a la presentación de información financiera de las organizaciones. (Revelación suficiente)

d.) Principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema (importancia relativa y comparabilidad).

ENTIDAD. Sirve de guía para identificar de quien se va a informar. La personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y por lo tanto en la información no debe mezclarse los derechos y obligaciones de ambas partes.

Para identificar una entidad se deben dar las siguientes circunstancias: 1.) La existencia de un conjunto de recursos humanos, materiales y de capital, y 2.) Que esos recursos estén siendo administrados.

REALIZACIÓN. Sirve de guía para determinar que se va a informar. Se informará de lo real. De acuerdo a los criterios contables, para que algo se considere realizado debe poder ser cuantificado objetivamente en términos monetarios. Esto sucede cuando:

- a.) Se han efectuado transacciones con otro ente económico.
- b.) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o sus fuentes y
- c.) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad que puedan ser cuantificados objetivamente.

PERIODO CONTABLE. Sirve de guía para determinar el cuándo de la información. Cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. Se deben enfrentar los ingresos con los gastos que le corresponden.

VALOR HISTÓRICO ORIGINAL. Sirve de guía para establecer a cuanto se van a registrar e informar, las transacciones y eventos que la contabilidad toma en cuenta. Se registrarán a su costo histórico original.

NEGOCIO EN MARCHA. Salvo prueba en contrario, se debe suponer que la empresa va a seguir operando por tiempo indefinido. Va a haber tiempo suficiente para que la empresa use sus activos fijos, termine su producción en proceso, consuma su materia prima, cobre sus cuentas por cobrar, etc. Por lo tanto, no deben usar valores de realización.

DUALIDAD ECONÓMICA. A todo recurso corresponde una fuente. Este principio manifiesta que cada recurso de que dispone la entidad fue generado por terceros, quienes poseen derechos - e intereses- sobre los bienes de la entidad. A su vez, los recursos constituyen una especificación de los derechos que sobre ellos existen. Implica que toda transacción de la entidad debe ser registrada mostrando el efecto sobre los recursos propiedad del negocio (activos) y las obligaciones y derechos de terceros (pasivos y capital).

REVELACIÓN SUFICIENTE. La información de los estados financieros debe incluir en forma clara y comprensible todos los elementos necesarios para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

IMPORTANCIA RELATIVA. A cada partida que integra los estados financieros se le debe de dar la importancia que le corresponde. Esto sirve para normar criterios en cuanto a agrupación de cuentas, redondeo de cifras y detalle de la información.

COMPARABILIDAD. Con el fin de lograr que los estados financieros sean comparables, se deben seguir procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. Se pueden cambiar cuando sea justificable hacerlo, debiendo además revelar el efecto de dicho cambio sobre los resultados del periodo.

Quando existan alternativas razonablemente aceptables, y a la vez haya duda para la selección y aplicación de una regla contable, se debe seguir un criterio de prudencia, debiéndose optar por aquella que refleje un menor grado de optimismo. Este criterio se conoce con el nombre de criterio Prudencial.

2.3 ESTADOS FINANCIEROS BÁSICOS

De acuerdo al boletín B-1 los estados financieros básicos son:^{xvi}

- Estado de Posición Financiera

- Estado de Resultados

- Estado de Variaciones en el Capital Contable.

- Estado de Cambios en la Situación Financiera

2.3.1 ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA

En este estado financiero se presenta un resumen acumulativo de las decisiones de inversión y financiamiento de la empresa a una fecha determinada. Los tres grandes conceptos que integran el ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA (activo, pasivo y capital) ya fueron definidos anteriormente, (ver capítulo I tema I.4) ahora sólo nos referiremos a la forma en que se clasifican las partidas que integran cada uno de estos conceptos. Existen diversas maneras en la práctica para denominar y clasificar los componentes del estado de posición financiera, uno generalmente válido es:

_____, S. A. DE C. V.

BALANCES GENERALES 31 DE DICIEMBRE DE 199_
(En miles de pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 199_)

ACTIVO 19X1

ACTIVO CIRCULANTE:

Efectivo e inversiones temporales
Cuentas por cobrar (Nota_)
Compañías afiliadas
Inventarios (Nota_)
Pagos anticipados

Activo circulante

INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO- Neto (Nota_)

INTANGIBLES Y OTROS ACTIVOS

TOTAL

PASIVO Y CAPITAL CONTABLE

PASIVO CIRCULANTE:

Instituciones de crédito
Porción circulante del pasivo a largo plazo
Proveedores
Gastos acumulados
Impuestos por pagar

Pasivo circulante

PASIVO A LARGO PLAZO (Nota_)

Pasivo total

CAPITAL CONTABLE:

Capital social
Utilidades retenidas
Otras cuentas de capital

Total de capital contable

TOTAL

Las notas adjuntas son parte de los estados financieros.

ACTIVOS

Los activos se subclasifican en dos grupos: circulante y no circulante. El activo circulante lo representan el dinero y otros activos que se espera se conviertan en efectivo, se vendan o consuman ya sea en un año o durante el ciclo normal de operaciones el que sea mayor. Para estos fines se entiende por ciclo normal de operaciones el tiempo promedio transcurrido entre la adquisición de la materia prima a la conversión de ésta en dinero por medio de la venta de artículos terminados (tiempo necesario para procesar el material, vender los artículos y cobrar las ventas).

El activo circulante se presenta en el estado de posición financiera en orden a su liquidez (convertibilidad en efectivo). Los cinco principales componentes del activo circulante son:

- Efectivo e inversiones temporales
- Cuentas por cobrar
- Inventarios
- Pagos anticipados

EFFECTIVO. Lo constituye:^{xvii}

- moneda de curso legal
- equivalentes de dinero
- giros bancarios
- giros telegráficos
- giros postales
- monedas de oro
- monedas extranjeras
- depósitos bancarios en cuenta de cheques

INVERSIONES TEMPORALES. Son excedentes de efectivo que sobrepasan los requerimientos de operación de una compañía que se aplican en:^{xviii}

- Valores negociables (se cotizan y operan regularmente en bolsa)
- Valores que no cotizan en bolsa
- Depósitos bancarios.

Todos estos con el objeto de lograr un rendimiento hasta el momento en que se necesite el dinero.

CUENTAS POR COBRAR

Las cuentas por cobrar son derechos exigibles originados por ventas, servicios prestados, otorgamiento de préstamos o cualquier otro concepto análogo, así como también hacer una estimación de una posible incobrabilidad de algunas cuentas.^{xx}

INVENTARIOS

Los inventarios son bienes propiedad de una empresa destinados a la venta, a la producción, para ser vendidos posteriormente, para emplearlos en el empaque o envase de la mercancía. También se incluyen refacciones para mantenimiento, que se consuman, en el ciclo normal de operaciones.^{xx}

En la mayoría de las empresas, la inversión en inventarios es la más importante dentro de los activos circulantes y una de las principales del activo total. La venta de inventarios es la fuente principal de ingresos para la mayoría de las empresas, su efecto sobre los resultados es definitivo. Su efecto sobre el balance es sobresaliente. Los inventarios son más sensibles que el resto de los activos a las fluctuaciones generales de los negocios. En época de prosperidad de altos volúmenes de ventas, la cantidad invertida en inventarios difícilmente parece excesiva, pero a la menor tendencia a la baja del ciclo de los negocios, la rotación de los inventarios es lenta y la obsolescencia se convierte en una realidad potencial.

PAGOS ANTICIPADOS

Representan una erogación efectuada por servicios que se van a recibir o por bienes que se van a consumir en el uso exclusivo del negocio y cuyo propósito no es el de venderlos ni utilizarlos en el proceso productivo. Constituyen en la mayoría de los casos un bien incorpóreo, que implica un derecho o privilegio y que para que puedan reconocerse deberán ser capaces de generar beneficios o evitar desembolsos en el futuro. Algunos ejemplos de estos son:^{xxi}

- Rentas de locales o equipos pagadas antes de disfrutar del derecho de uso de los bienes.
- Impuesto predial y derechos pagados antes de que se hayan devengado.
- Primas de seguros y fianzas liquidadas por periodos que aún no se cumplen.
- Intereses pagados por anticipado.
- Etc.

ACTIVO NO CIRCULANTE

INVERSIONES A LARGO PLAZO

Son inversiones que se van a mantener durante varios años y normalmente consisten de alguno de los siguientes tipos de inversión;

- a) Inversiones en acciones u obligaciones
- b) Inversiones en activos tangibles que no se están usando en las operaciones de la empresa (por ejemplo terreno para una extensión futura).
- c) Inversiones en fondos separados para fines específicos (pensión, amortización de obligaciones, etc.)

ACTIVOS TANGIBLES

Son bienes que poseen substancia corpórea, no se tienen para la venta y se usan en las operaciones de la empresa. Estos activos, con excepción del terreno, están sujetos a depreciación.

A este grupo de activos se les conoce también como activos fijos. Para que un activo pueda ser considerado dentro de este grupo, debe satisfacer simultáneamente los siguientes requisitos:

- a) Tener substancia corpórea
- b) Vida útil superior a un año
- c) Que se use en las operaciones de la empresa, y
- d) Que no se tenga intención de venderlo.

DEPRECIACIÓN

Para lograr un correcto enfrentamiento de ingresos contra gastos, el costo de los activos fijos se debe distribuir durante los periodos que se van a ver beneficiados con sus servicios. Esto es lo que constituye la depreciación. Para llevar a cabo esta distribución es necesario conocer la vida útil estimada del activo, así como también el valor de desecho al final de la misma. La vida útil, para el cálculo de la depreciación de un activo fijo, no necesariamente es la vida física del mismo. Esta se debe referir más bien al tiempo que la empresa considera que el activo le ayudará a generar ingresos.

ACTIVOS INTANGIBLES

Los intangibles son activos que se usan en un negocio pero que no tienen substancia física, excepto tal vez un papel que sirve de testimonio de su existencia, incluye por ejemplo patentes, marcas, crédito mercantil, etc. Normalmente estos activos se amortizan.

Hay dos clases de intangibles. Una de ellas representa el derecho de usar algo de valor, por ejemplo, patentes, derechos de autor, etc. El otro tipo de intangible es el crédito mercantil, el cual resulta cuando una entidad adquiere otra pagando un precio más alto al correspondiente al valor razonable de mercado de los activos netos adquiridos. Este pago en exceso se hace porque se supone que la empresa adquirida tiene un potencial extra de generación de utilidades debido a su ubicación, productos que maneja, etc.

Al igual que los activos fijos, los intangibles se deben registrar a su costo para luego ir distribuyéndolo entre los distintos periodos que se van a beneficiar con ese activo. A este procedimiento se le denomina amortización.

PASIVO

Los pasivos se originan por bienes o servicios adquiridos por una empresa o por eventos ocurridos que le afecten; se pagarán en el futuro con bienes o servicios; se puede medir o estimar razonablemente su monto en dinero.

Los pasivos se clasifican en dos grupos: circulante y a largo plazo. El pasivo circulante son obligaciones que se espera razonablemente vayan a ser liquidadas con activos circulantes o con la creación de otros pasivos circulantes. Los pasivos a largo plazo son obligaciones que razonablemente no se espera liquidar dentro del ciclo normal de operaciones o un año el que sea mayor. Normalmente es necesario revelar por medio de notas algunos aspectos e información relativa a estos pasivos.

Una característica esencial de un pasivo es que representa para la empresa una obligación presente. Una obligación es un deber o responsabilidad para actuar o desempeñarse en cierta manera. Las obligaciones pueden ser legalmente exigibles como consecuencia de un compromiso contractual, o de un requerimiento estatutario.

La liquidación de una obligación presente usualmente implica el que la empresa entregue recursos que conlleven beneficios económicos con objeto de satisfacer los reclamos de la otra parte interesada. La liquidación de una obligación presente puede ocurrir de numerosas formas, por ejemplo mediante:

- desembolso de efectivo
- de transferencia de otros activos
- otorgamiento de servicios
- sustitución de la obligación con otra similar, o
- capitalización

Una obligación puede ser liquidada también por otros medios, tales como la renuncia o pérdida por parte del acreedor a sus derechos.

El pasivo a largo plazo puede ser de alguno de los tres grupos siguientes:

- Obligaciones que surgen de situaciones específicas de financiamiento para la adquisición de activos o pago de otros pasivos.
 - Obligaciones surgidas por las operaciones ordinarias de la empresa, tales como, prima de antigüedad, planes de pensión e impuestos diferidos.
 - Obligaciones sujetas a que suceda o no uno o más eventos futuros que ratifiquen la cantidad a pagar, o a quien se tiene que pagar, o cuando se tiene que pagar (tal es el caso de las provisiones de pasivo).

Los pasivos surgen de la celebración de transacciones o eventos pasados, por ejemplo la adquisición de bienes y el uso de servicios dan origen a las cuentas por pagar y la recepción de un préstamo bancario resulta en la obligación de pagar el mismo.

Una empresa puede también reconocer como pasivos, futuras rebajas basadas en las compras anuales de clientes, en este caso la venta de bienes en el pasado es la transacción que da origen al pasivo. Algunos pasivos sólo se pueden medir mediante el uso de grados substanciales de estimación. Algunas empresas describen tales pasivos como provisiones.

Teóricamente los pasivos se deberían medir a su valor presente del flujo futuro o de efectivo necesario para dar cumplimiento con la obligación que implican. En la práctica los pasivos normalmente se registran y presentan en los estados financieros al valor que tienen a su vencimiento. En el caso de los pasivos circulantes debido al tiempo relativamente corto de duración, la diferencia entre estos dos valores no es muy significativa. Todos los pasivos al ser flujos futuros negativos de efectivo, implican un cierto grado de incertidumbre. Dependiendo precisamente de que tan alto o bajo sea ese grado de incertidumbre tenemos dos tipos de pasivos: aquellos que se pueden determinar y aquellos que son contingentes.

Las principales partidas que integran el pasivo son:¹⁰⁰ⁱⁱ

- a. Adeudos por la adquisición de bienes o servicios inherentes a las operaciones principales de la empresa.
- b. Cobros anticipados a cuenta de futuras ventas de mercancías o prestación de servicios.
- c. Adquisición de bienes o servicios para consumo o beneficio de la empresa.
- d. Pasivo proveniente de obligaciones contractuales o impositivas.
- e. Préstamos de instituciones de crédito, de particulares, de compañías filiales, etc.
- f. Cuando los documentos por cobrar descontados no se originan de las operaciones normales de la empresa o bien que normalmente los documentos son rescatados o pagados directa o indirectamente por la empresa.

PASIVO CONTINGENTE

Los pasivos contingentes son obligaciones que están sujetas a que ocurra o no uno o más eventos futuros para confirmar el monto, el beneficiario, la fecha en que se tiene que pagar o su existencia. Esto es, están sujetos a una contingencia. De acuerdo al boletín C-12, una contingencia es 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 ganancia o una pérdida^{xxiii}. Cuando se incurre en un pasivo como resultado de una pérdida contingente es cuando por definición existe un pasivo contingente.

CAPITAL CONTABLE

El capital contable es el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad, el cual se ejerce mediante reembolso o distribución.^{xxiv}

De acuerdo a un enfoque técnicamente más claro, el capital se clasifica:

- Capital
- Capital Social
- Prima en Acciones
- Donado
- Actualización del Capital (revaluación)
- Especial
- Utilidades
- Utilidades de ejercicios anteriores
- Utilidad del ejercicio.

Según el boletín C-11 los clasifica en:^{xv}

- Capital Contribuido

- Capital Social
- Aportaciones para futuros aumentos de capital
- Prima en venta de acciones
- Donaciones

- Capital Ganado (déficit)

- Utilidades retenidas
- Pérdidas acumuladas
- Exceso e insuficiencia en la actualización del capital contable.

La cantidad mostrada en el balance por concepto de capital, depende de la cuantificación de activos y pasivos existentes. Normalmente el valor total del capital, sólo por coincidencia corresponde al valor total de las acciones de la empresa, o la suma que pudiere obtenerse mediante la disposición de los activos netos sobre bases parciales, o de la empresa como un todo sobre la base de negocio en marcha.

El capital social está representado por títulos que han sido emitidos a favor de los accionistas o socios como evidencia de su participación en la entidad.

El superávit ganado son las utilidades generadas en el curso normal de las operaciones de la entidad y que han sido retenidas en la misma. El superávit pagado son las cantidades pagadas por los accionistas en exceso al valor nominal de las acciones que han suscrito. Se le conoce también como Prima en Acciones. Superávit donado son las contribuciones en efectivo o en especie hechas a la entidad ya sea por los accionistas o por terceros.

El superávit por revaluación está representado por la diferencia entre el costo original de los activos y la actualización del mismo a la fecha de la revaluación. El boletín B-10 no emplea este término, por lo que tal vez poco a poco tienda a desaparecer. Es importante hacer notar que al término superávit, a pesar del uso que tiene en la práctica, le falta precisión técnica en su significado.

2.3.2 ESTADO DE RESULTADOS

Es aquel que muestra los ingresos y los egresos obtenidos y erogados por una entidad económica y la diferencia resultante, valuados en unidades monetarias durante un período determinado. Un esquema básico de este estado es el siguiente:

_____, S. A. DE C. V.

ESTADOS DE RESULTADOS

AÑOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 199__

(En miles de pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 199__)

	19X1
INGRESOS:	
Ventas netas	
Otros	
COSTOS Y GASTOS:	
Costos de ventas	
Gastos de venta, generales y de administración	
UTILIDAD (PERDIDA) DE OPERACION	
COSTO (INGRESO) INTEGRAL DE FINAN-	
CIAMIENTO:	
Otros ingresos	
Otros gastos	

UTILIDAD (PERDIDA) ANTES DE PROVISIONES

PROVISIONES

UTILIDAD (PERDIDA) NETA

Las notas adjuntas son parte de los estados financieros

El Estado de Resultados presenta los resultados de las actividades operacionales de una compañía un periodo de tiempo. Provee una medida de que tan exitosa es una firma en lograr su objetivo durante un periodo de tiempo, (los elementos que integran este estado ya fueron definidos en el capítulo I tema 1.4 por lo que aquí únicamente hacemos mención de ellos). Mide en ingreso de activos (o la reducción de pasivos) de la venta de artículos y de servicios proveídos a los clientes.

Así los ingresos fueron generados y un activo se incremento. Del mismo modo en este estado se miden las salidas de activos (o el incremento de pasivos) usados para la generación de ingresos. Por cada gasto hay un incremento de pasivos o una reducción en los activos. Los ingresos se clasifican de acuerdo a la naturaleza del artículo vendido o servicio prestado y los gastos de acuerdo al departamento que los llevo acabo.

En realidad el Estado de Resultados constituye un análisis al renglón Utilidad o Pérdida del Ejercicio que muestra el Estado de Posición Financiera. El Estado de Resultados es un estado financiero dinámico, en virtud de que su información se refiere a un periodo determinado. Cuando dicho periodo es de doce meses, se denomina Ejercicio Contable y constituye un lapso convencional que la práctica y las autoridades hacendarias han aceptado para cortar momentáneamente la marcha de las entidades y estar en disponibilidad de conocer sus resultados. Como antes se indicó, debe formularse cuando menos una vez al año. Sin embargo nada impide que se formule para conocer resultados de periodos más cortos; como por ejemplo, 30 días.

2.3.3 ESTADO DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE.

Es un estado financiero básico que nos muestra las alteraciones sufridas en el patrimonio de los socios en un periodo determinado. Dentro de lo que es la estructura básica del estado de variaciones en el capital contable tenemos los siguientes conceptos:

_____, S. A. DE C. V.

ESTADOS DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE
 AÑOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 199 Y 199
 (En miles de pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 199)

	<u>Capital social</u>	<u>Utilidades retenidas (deficit)</u>	<u>Exceso (insu- ficiencia) en la actua- lización del capital contables</u>	<u>Total</u>
SALDOS AL 1o. DE ENERO DE 19X0				
Utilidad neta				
Resultado por tenencia de activos no monetarios	_____	_____	_____	_____
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 19X0				
Aumento de capital social				
Dividendos pagados \$ _____ pesos por acción				
Utilidad neta				
Resultado por tenencia de activos no monetarios	_____	_____	_____	_____
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 19X1	=====	=====	=====	=====

Las notas adjuntas son parte de los estados financieros

SALDOS A UNA FECHA DETERMINADA; En este renglón observaremos el resultado aritmético obtenido de sumar o restar todos los demás renglones que se incluyen en este estado.

UTILIDAD NETA; Es la modificación observada en el capital contable de la entidad, después de su mantenimiento, durante un periodo contable determinado, originada por las transacciones efectuadas, eventos y otras circunstancias, excepto las distribuciones y los movimientos relativos al capital contribuido.

RETANM; Resultado por tenencia de activos no monetarios, Este renglón existe únicamente cuando se sigue el método de costos específicos y representa el incremento en el valor de los activos no monetarios por encima o por debajo de la inflación. Si el incremento es superior al que se obtendría al aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor, habrá una ganancia por retención de activos no monetarios. En el caso contrario se producirá una pérdida monetaria. Por lo que se podría decir que es la diferencia del valor actualizado del activo con respecto al costo histórico reexpresado por inflación, para entender esto de una manera más sencilla veamos el siguiente ejemplo:

Activo (valor histórico)=	13,500
Valor reexpresado por inflación =	15,000
Valor actual (a través de perito valuator)=	<u>16,200</u>
RETANM	1,200

En este caso se obtuvo una ganancia por el incremento en el valor del activo no monetario, ya que el incremento real en el valor de los activos supera al costo histórico reexpresado por inflación. En caso de que no hubiese resultado así, se sufrirá una pérdida por tal concepto.

El resultado por tenencia de activos no monetarios del periodo se llevará, independientemente de su naturaleza favorable o desfavorable, al capital contable.

CAPITAL SOCIAL; Está representado por títulos que han sido emitidos a favor de los accionistas o socios como evidencia de su participación en la entidad.^{xxxvi}

AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL; Lo forman las aportaciones de los dueños y las donaciones recibidas por la entidad, así como las repercusiones de los cambios en los precios.

UTILIDADES RETENIDAS; Lo forman las utilidades retenidas, como su nombre lo dice, así mismo las aplicadas a reservas de capital, pérdidas acumuladas.

DIVIDENDOS DECRETADOS; La distribución se da del capital generado o ganado por la actividad de la entidad y de otros eventos o circunstancias que le afecten.

Como su nombre lo dice el estado de variaciones en el capital contable, muestra a una fecha determinada las variaciones que existieron en este rubro, ya que el capital es parte integrante del estado de posición financiera, se busca analizar de forma más detallada los cambios existentes en el capital, de esta manera podemos observar en el estado de variaciones en el capital contable de que forma se determinó o se comportó el capital de la entidad durante un periodo determinado. La estructura del estado de variaciones en el capital contable dependerá de las diferentes cuentas que se originen por la actividad misma de la entidad, el formato presentado en este trabajo es en su forma básica.

2.3.4 ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA.

	<u>19X1</u>	<u>19X0</u>
OPERACION:		
Utilidad neta	,	
Partidas que no requirieron (generaron) la utilización de recursos:		
Depreciación y amortización		
Primas de antigüedad		
(Ganancia) pérdida en venta de activo fijo		
	_____	_____
Cambios en activos y pasivos de operación:		
Cuentas por cobrar	0	0
Inventarios	0	0
Proveedores	0	0
Otros		
	_____	_____
Recursos generados (utilizados) por la operación antes de partidas extraordinarias		
Partida extraordinaria	_____	_____
Recursos generados (utilizados) por la operación		
FINANCIAMIENTO:		
(Pago) financiamiento a corto plazo		
Pagos del adeudo a largo plazo		
Aportaciones de capital		
Capitalización de pasivos		
Dividendos pagados		
	_____	_____
Recursos generados (utilizados) en actividades de financiamiento	_____	_____
INVERSIONES:		
Adquisición de maquinaria y equipo		
Inversión en acciones		
Venta de maquinaria y equipo		
	_____	_____
Recursos generados (utilizados) en actividades de inversión		
EFFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES:		
Aumento (disminución)		
Saldo al inicio del año		
	_____	_____
Saldo al final de año	=====	=====

Las notas adjuntas son parte de los estados financieros

El estado de cambios en la situación financiera es el estado financiero básico que muestra en pesos constantes los recursos generados o utilizados en la operación, los cambios principales ocurridos en la estructura financiera de la entidad y su reflejo final en el efectivo e inversiones temporales a través de un período determinado.^{xxvii}

Por generación o uso de recursos entenderemos como el cambio en pesos constantes en las diferentes partidas del balance general, que se deriven de o inciden en el efectivo.

Las actividades de financiamiento incluyen la obtención de recursos de los accionistas y el reembolso o pago de los beneficios derivados de su inversión : los préstamos recibidos y su liquidación y la obtención y pago de otros recursos obtenidos mediante operaciones a corto y largo plazo.^{xxviii}

Las actividades de inversión incluyen el otorgamiento y cobro de préstamos, la compra y venta de deudas, de instrumentos de capital, de inmuebles, maquinaria y equipo y de otros activos productivos distintos de aquéllos que son considerados como inventarios de la empresa.^{xxix}

Las actividades de operación generalmente están relacionadas con la producción y distribución de bienes y prestación de servicios. Normalmente las actividades de operación están relacionadas con transacciones y otros eventos que tienen efectos en la determinación de la utilidad neta y/o con aquellas actividades que se traducen en movimientos de los saldos de las cuentas directamente relacionadas con la operación de la entidad y que no quedan enmarcadas en las actividades de financiamiento o de inversión definidas.^{xxx}

Dentro del conjunto de actividades desarrolladas por las empresas, se ha hecho cada vez más evidente que los recursos se generan y/o utilizan en tres áreas principales :^{xxxi}

- a.) Dentro del curso de sus operaciones.
- b.) Como consecuencia de los financiamientos obtenidos y de la amortización real de los mismos, tanto a corto como a largo plazo.
- c.) En función de inversiones y/o desinversiones efectuadas.

Consecuentemente, los recursos generados o utilizados durante el periodo se deberán clasificar para fines del presente estado en:^{xxxii}

- a.) De operación
- b.) De financiamiento
- c.) De inversión.

Los recursos generados o utilizados por la operación resultan de adicionar o disminuir al resultado neto del periodo (o antes de partidas extraordinarias cuando las haya), los siguientes conceptos:

- a.) Las partidas del estado de resultados que no hayan generado o requerido el uso de recursos o cuyo resultado esté ligado con actividades identificadas como de financiamiento o inversión. Como ejemplos de las primeras se pueden mencionar los siguientes: depreciación, amortización, las provisiones de pasivos a largo plazo, etc. Como ejemplo de las partidas relacionadas con actividades de inversión, se puede citar el de la ganancia en venta de activo fijo.^{xxxiii}
- b.) Los incrementos o reducciones (en pesos constantes) en las diferentes partidas relacionadas directamente con la operación de la entidad, disminuidas de las estimaciones de valuación correspondiente. Ejemplos de estas partidas los constituyen los incrementos o disminuciones en cuentas por cobrar a clientes, inventarios, cuentas por pagar a proveedores, impuestos por pagar y otras cuentas por cobrar o pagar relacionadas con la operación.^{xxxiv}

Los recursos generados o utilizados en actividades de financiamiento comprenden principalmente ^{xxxv}:

- a.) Créditos a corto y largo plazo, diferentes a las operaciones con proveedores y/o acreedores relacionados con la operación de la empresa.
- b.) Amortizaciones en pesos constantes efectuadas a estos créditos(sin incluir los intereses relativos).
- c.) Incrementos de capital por recursos adicionales, incluyendo la capitalización de pasivos.
- d.) Reembolsos de capital.
- e.) Dividendos pagados, excepto los dividendos en acciones.

Los recursos generados o utilizados en actividades de inversión comprenden básicamente las siguientes transacciones: ^{xxxvi}

- a.) Adquisición, construcción y venta de inmuebles, maquinaria y equipo.
- b.) Adquisición de acciones de otras empresas con carácter permanente.
- c.) Cualquier otra inversión o desinversión de carácter permanente.
- d.) Préstamos efectuados por la empresa
- e.) Cobranzas o disminución en pesos constantes de créditos otorgados(sin incluir los intereses relativos).

En algunos casos, determinadas transacciones pueden tener características de más de uno de los grupos antes mencionados. La clasificación que finalmente se siga deberá ser la que se considere que refleja mejor la esencia de la operación, en base a la actividad económica más relevante de la empresa.

2.5 RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

En 1980 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos publicó su Boletín B-7 "Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera"^{100vii}, en donde se recogían ambos métodos de actualización (Método de ajustes en el nivel general de precios y Método de costos específicos, el cual actualmente ya no se aplica), con algunas modificaciones importantes en cuanto a su teoría. Este documento se considera el antecedente inmediato del B-10, su variación principal con el que nos ocupa consiste en que en el B-7 cuantificaba y presentaba el efecto de la inflación en notas complementarias a los Estados Financieros, es decir, como el nombre del Boletín indica se "revelaba" el efecto de la inflación, en tanto que en el B-10 reconoce e incorpora su efecto en los Estados Financieros Básicos.

Mucho se ha escrito y hablado en México sobre uno de los problemas económicos más graves que hemos padecido: la alta tasa de inflación que se ha registrado en los últimos años. Este fenómeno como es lógico, afecta fuertemente a las empresas, obligándolas a tomar una serie de medidas para neutralizar sus efectos. La inflación ha provocado también una fuerte distorsión en las cifras de los estados financieros.

Consciente del problema el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su Comisión de Principios de Contabilidad, ha venido realizando una serie de estudios sobre el efecto de la inflación en la información financiera, que han culminado con la emisión del Boletín B-10 "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera", publicado en junio de 1983, al cual nos referimos solamente como B-10 a lo largo de este trabajo.

La inflación ha demostrado no ser fácil de manejar, el B-10 para cuantificar su efecto proporciona una técnica que requiere mucho estudio para su comprensión y mejora. El boletín ha causado un fuerte impacto en el medio financiero, el tema que toca lo hace trascendente e importante, su principal contribución es la de hacer conciencia en los ejecutivos de las empresas del efecto de la inflación, y cómo los afecta en su toma de decisiones.

La contabilidad hasta los setentas estuvo basada sobre el principio de la estabilidad monetaria, nuestra unidad de medida era la moneda (pesos), la cual tenía pequeñas variaciones en función a su capacidad de compra. Sin embargo en la actualidad esto se ha distorsionado pues la inflación que hemos padecido ha roto este principio, obligándonos a actuar en consecuencia.

Los métodos que han destacado para manejar el fenómeno inflacionario son:

a) Método de ajuste por cambios en los niveles generales de precios.

b) Contabilidad por valores de reemplazo o costos de reposición (aplicable sólo para inventarios a partir de 1997 y para activos fijos de origen extranjero el quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10 permite la opción de la indización específica).

El primero de ellos modifica la unidad de medida, cambiándola por "pesos poder de compra ", es decir, en lugar de hablar de los pesos como unidades fiduciarias habla del poder de compra equivalente de los mismos.

El segundo busca reemplazar los valores en que están valuadas las inversiones no monetarias por sus valores de reemplazo o actuales, tomando en cuenta para ello el uso y la capacidad de servicio del bien. Aunque en la actualidad este método ya sólo tiene aplicación en el rubro de inventarios de acuerdo al quinto documento al Boletín B-10, haremos mención del mismo por considerarlo importante y así ver las ventajas y desventajas que existían para decidir cual método aplicar.

MÉTODO DE AJUSTE DE CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS

Para entender el Método de Ajuste de Cambios en el Nivel General de Precios es necesario recordar cuál es el propósito y la definición del valor del dinero. El propósito del dinero es el de servir básicamente como:

- a) Un medio de intercambio, es decir nosotros pagamos X cantidad de pesos y recibiremos por ella Y cantidad de bienes, y
- b) Servir como un depositario de valor.

En esta forma podríamos concluir que el valor del dinero está dado por la cantidad de bienes y servicios por las que puede intercambiarse.

Este método busca convertir unidades monetarias (pesos) que reflejen un distinto poder de compra, en una nueva unidad de medición común dada precisamente por su poder de compra, es decir cambiar la unidad de medida actual del peso por un peso en función a su poder de compra en el momento en que se esté llevando a cabo la operación.

En el proceso de actualizar el distinto poder de compra de las partidas que forman los estados financieros de las empresas debemos distinguir las partidas monetarias de las no monetarias. Las partidas monetarias las podemos distinguir como aquellas inversiones u obligaciones de las empresas que están representando valores monetarios y por lo mismo su valor "en pesos" no se modifica, independientemente de los cambios que puedan existir en los niveles generales de precios, (bancos, cuentas por cobrar y pasivo).

Las partidas no monetarias son aquellas inversiones u obligaciones que estén representando bienes y por lo mismo su valor monetario se modifica cuando existen cambios en los índices de inflación, como por ejemplo, los inventarios, inmuebles, mobiliario y equipo.

Las partidas monetarias al permanecer con un valor igual pierden poder de compra en una época inflacionaria, en tanto que las no monetarias normalmente lo mantienen.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS PRINCIPALES DEL MÉTODO DE AJUSTES DE CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS.

VENTAJAS

1. Es un cambio en la unidad de medición, respeta todos los principios contables
2. Es objetivo y comparable
3. El resultado por posición monetaria es medible y revelable
4. Permite (mejora) comparabilidad de la información financiera y contable
5. Su costo es accesible y su manejo sencillo.

DESVENTAJAS

1. Índice es común, no particular
2. El índice de precios generalmente no coincide con el de la partida específica

MÉTODO DE COSTOS ESPECÍFICOS (Sólo es aplicable a Inventarios a partir de 1997, según quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10).

Este método busca sustituir los valores históricos de los bienes por sus valores de reposición. Las causas que originan diferencias entre las cifras a su valor histórico y las cifras a su valor de reemplazo son, entre otras:

- a) La inflación, es decir, la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda.
- b) La oferta y la demanda.
- c) La plusvalía de los bienes.
- d) La estimación defectuosa en la vida probable de los bienes, etc.

Estos factores son tomados en cuenta por el método de costos específicos, a diferencia del método de niveles generales de precios que sólo toma en cuenta el primero de estos valores. El costo de reposición también llamado costo de reemplazo a costo actual, significa el importe que tendrá que ser incurrido en la reposición de los inventarios de la empresa, ya sea mediante la compra o reproducción de bienes similares.

El método actualiza o se refiere principalmente a los inventarios, y su correspondiente efecto en el estado de resultados: costo de ventas.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS MÉTODO COSTOS ESPECÍFICOS

VENTAJAS

1. Da una imagen más real de la empresa en lo relativo a la valuación de sus inversiones no monetarias.
2. Asegura mantenimiento del capital operativo.

DESVENTAJAS

1. Dificultad para la obtención del valor actual en algunos activos.
2. Su operación es costosa.
3. Existen dificultades serias en su interpretación
4. Su objetividad es criticable ya que depende del criterio del valuador.

La información obtenida por cada uno de estos métodos no es comparable debido a que partan de bases diferentes y emplean criterios fundamentalmente distintos. Los argumentos a favor y en contra de cada uno de ellos, aparentan ser igualmente válidos, sin embargo, no existe suficiente evidencia empírica que avale exclusivamente a uno de estos. La comisión está consciente que para lograr un mayor grado de comparabilidad, la solución ideal sería que todas las entidades aplicaran el mismo método. De ahí que actualmente el quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10 sólo permita el uso del Método de Ajuste de Cambios en el Nivel General de Precios y sólo en el caso de los inventarios a partir de 1997 será aplicable el Método de Costos Específicos.

La empresa que consoliden sus estados financieros debe manejar los mismos métodos de reexpresión, con el fin de que las cifras consolidadas tengan significación. La actualización de las cifras de la información financiera presupone la necesidad de conservar los datos provenientes de los costos históricos ya que son justamente los que se reexpresan.

QUINTO DOCUMENTO DE ADECUACIONES AL BOLETIN B-10 (modificado).^{xxxviii}

En marzo de 1995 se emitió el Quinto Documento de Adecuaciones al Boletín B -10 ,que establece que el método de ajustes en el nivel general de precios , es el único método aceptado por los principios de contabilidad generalmente aceptados, para actualizar los activos no monetarios. Dicho documento entraría en vigor a partir del 1° de enero de 1996, sin embargo en septiembre de 1995 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, emitió un Adendum a dicho documento, con el propósito de diferir su aplicación, para entrar en vigor a partir del 1° de enero de 1997, el cual fue aprobado en su oportunidad.

La Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A C, en junta celebrada el 5 de junio de 1997 aprobó el texto final del Quinto Documento de Adecuaciones al Boletín B-10 (modificado). Esta disposición entra en vigor para los estados financieros iniciados el 1° de enero de 1997, el cual deroga al Quinto Documento de Adecuaciones al Boletín B-10 publicado en marzo de 1995 y al Adendum al Quinto Documento de Adecuaciones al Boletín B-10, publicado en septiembre de 1995.

El propósito de este documento es establecer las nuevas reglas que modifican las que señala el quinto documento de adecuaciones original, por esta razón, este documento sustituye al originalmente emitido.

Para actualizar los activos no monetarios se confirma como regla general el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios, ya que es el que mejor se apega al concepto de costo histórico original. No obstante lo anterior se permite la opción de utilizar costos de reposición para

reconocer los efectos de la inflación en los inventarios y el costo de ventas y de indización específica para maquinaria y equipo y su depreciación respectiva, bajo las siguientes reglas:

- a.) En el caso de inventarios y costo de ventas, se restablece la posibilidad de actualización mediante costos de reposición, en caso de que una entidad considere que de esta forma se actualiza en forma más relevante dichas partidas.

- b.) Para maquinaria y equipo, que incluye los de fabricación y el de transporte, cuando exista una clara identificación del costo histórico en la moneda del país de origen, ya sea porque se adquirió en el extranjero o porque habiéndose comprado en México el destino de origen es el extranjero, será este el costo histórico que se actualice. Esta actualización se efectuará utilizando el Índice de Precios al Consumidor (INPC) del país de origen, cuya resultante se convertirá a pesos, utilizando el tipo de cambio de mercado al momento de la valuación. Las partidas que no cumplan con la identificación antes señalada, se actualizarán utilizando el INPC de México. En el caso de la primera aplicación de este método alternativo, los saldos iniciales serán los del 31 de diciembre de 1996.

- c.) En el caso de que se siga el procedimiento de actualización que permite esta opción, toda la maquinaria y equipo identificable se deberá valorar consistentemente por este método. En las notas a los estados financieros deberá revelarse el método o métodos seguidos para la actualización de los activos no monetarios, y en el caso de maquinaria y equipo se revelará las porciones en las que se haya aplicado más de un índice.

Por tratarse de un cambio de una regla particular por una nueva disposición normativa, debe revelarse en notas a los estados financieros el cambio efectuado y su justificación, que en este caso sería el apego a las disposiciones del Quinto Documento.

En el dictamen del auditor se deberá hacer una mención al cambio efectuado, con referencia a la nota de la empresa, como sigue;

PARRAFO DE ENFASIS

Como se menciona en la Nota X, a partir del 1° de enero de 199_, la Compañía adoptó las disposiciones normativas del Quinto Documento de Adecuaciones al Boletín B-10 aplicando el método de

Por último es conveniente recordar que las circunstancias imperantes actualmente en el entorno económico, son diferentes a las existentes cuando surgió el Boletín B-7. La inflación además de haberse prolongado en el tiempo, ha incrementado su intensidad haciendo necesario hoy más que nunca, que la información financiera sea una herramienta útil para el usuario. Precisamente a la luz de estos antecedentes y con base en la experiencia aunada a la investigación, reflexión y discusión a nivel técnico, que se ha logrado mayor claridad en algunas situaciones, problemas y conceptos, lo cual ha hecho posible el desarrollo del Boletín B-10 " Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera".

CITAS BIBLIOGRAFICAS

México, D.F., Edición 1994, Boletín A-1, pag 23.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-1, pag 91 y 92.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín C-1, pag 213.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín C-1, pag 213.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín C-3, pag 217.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín C-4, pag 222.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín C-5, pag 237.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín C-9, pag 267.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín C-12, pag 282.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín C-11, pag 275.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín C-11, pag 276.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín C-11, pag 276.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-12, pag 196.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-12, pag 197.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-12, pag 197.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-12, pag 197.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-12, pag 197.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-12, pag 198.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-12, pag 198.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-12, pag 198.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-12, pag 199.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-12, pag 199.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, D.F., Edición 1994, Boletín B-10, pag 122.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., " Quinto Documento de Adecuaciones al Boletín B-10 (modificado), México, D.F. 11 de junio de 1997.

CAPITULO III

CAPITULO III

DICTAMEN FINANCIERO

3.1 OBJETIVO DEL DICTAMEN

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad.^{xxxx}

La opinión del auditor, por ser independiente a la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados^d.

Por ser declaraciones de la administración, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad de la entidad. En tanto, que el dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.^{di}

Como se menciona anteriormente, el informe que emite el contador público en su carácter de auditor se debe basar en el examen practicado a los estados financieros de la entidad mediante el cual y aplicando las normas de auditoría generalmente aceptadas se obtiene la información necesaria y la evidencia suficiente y competente que nos permita fundamentar nuestra opinión como auditores de los estados financieros dictaminados.

Es de gran importancia que como auditores tratemos de cumplir con todos aquellos requisitos mínimos de calidad que se nos exigen en cuanto a la calidad de nuestro trabajo y así mismo aquellas normas que rigen el desarrollo de este, cuidando en todos los aspectos posibles aquellas condiciones que debemos cumplir para que el informe que rindamos este con total y absoluta independencia a la entidad para la cual estemos trabajando como auditores, así este informe que rindamos tendrá un grado de confiabilidad importante que de certeza a las personas que utilicen la información contenida él.

3.2 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

El desarrollo de un trabajo de auditoria implica el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública por parte del profesional que va a realizar la misma, dicha responsabilidad se considera pública pues el auditor no sólo la adquiere con la persona que contrata sus servicios si no con un vasto numero de personas ajenas a él que utilizarán el resultado de su trabajo para tomar decisiones de negocios o de inversión.

La técnica especializada se refiere a aquellas normas mínimas de calidad que el auditor debe seguir al realizar su trabajo para generar un resultado satisfactorio hacia las personas que dependían de los servicios del contador público independiente. Desde que inició la necesidad de realizar auditorías se ha contemplado el establecer una serie de procedimientos mínimos obligatorios para desarrollar una auditoría, lo cual con el tiempo se descartó ya que la misma experiencia y características de la profesión mostraron la imposibilidad de cumplir con este objetivo, debido a que la auditoría no es una actividad mecánica si no más bien se trata de aplicar un juicio profesional para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

Lo que se ha buscado con el establecimiento de estos procedimientos es asegurar el suministro de un servicio de auditoría con bases mínimas de calidad para el cliente y los usuarios de la información que se genere del estudio a los estados financieros realizado durante el trabajo del auditor, por lo que una vez experimentado la imposibilidad de aplicar dichos procedimientos en el desarrollo de la auditoría se concluyó en establecer ciertos fundamentos mediante los cuales se garantice que el trabajo del auditor cumplirá con los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, a su trabajo y al resultado del mismo, a estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama "Normas de auditoría".

3.2.1 DEFINICIÓN

" Las normas de auditoría; son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de ese trabajo."^{xiii}

Las normas de auditoría se clasifican en.^{xiii}

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información

3.2.2 CLASIFICACIÓN

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, a un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda actividad profesional.^{xiv}

- 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.^{xv}

El auditor al ofrecer sus servicios como tal está declarando públicamente que cuenta con la capacidad y experiencia necesarias para desarrollar el trabajo, para lo cual no sólo es necesario tener un título profesional después de haber cursado sus estudios académicos los cuales son necesarios para adquirir ciertos conocimientos y habilidades que son necesarios para el desempeño de su trabajo, ya que sólo estaría cumpliendo con el entrenamiento técnico y haría falta la capacidad profesional la cual tiene un contenido más amplio pues requiere de una madurez de juicio la cual se adquiere mediante la experiencia laboral bajo la dirección de un auditor profesional experimentado, el tiempo que abarca esa experiencia es variable pues depende tanto de las capacidades del candidato como de los problemas que enfrente en su trabajo y el grado de responsabilidad que asuma en el mismo.

La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio, la que se logra mediante el enfrentamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y la elección de la solución adecuada a esos problemas. El auditor debe actualizar constantemente sus conocimientos técnicos y su aplicación práctica.

- Cuidado y diligencia profesionales

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.^{xvi}

Para que el profesional cumpla su compromiso implícito con su clientela y con la sociedad, no basta que tenga la capacidad para el desarrollo de las actividades de su profesión. Es necesario, además, que en el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cuidado y la diligencia que humanamente pueden esperarse de una persona con sentido de responsabilidad. El auditor, como todo profesional no es infalible y por ello no es responsable por meros errores de juicio.

- Independencia

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.^{xvii}

Cuando existan circunstancias que pudieran influir en el juicio del auditor y reduzcan su independencia mental este no podrá realizar el trabajo de auditoría. En el Código de Ética Profesional se definen las circunstancias particulares en que se considera que no hay independencia ni imparcialidad para emitir una opinión profesional, lo cual trataremos más adelante en un tema específico dentro de este trabajo.

Es necesario que se tenga total y absoluta independencia mental sobre el trabajo a realizar ya que el auditor es llamado para dar una opinión con respecto a la información financiera formulada por una empresa, lo cual indica que sólo juzga el trabajo realizado por el personal de la compañía para obtener la información y si ésta es adecuada para que pueda ser utilizada por los interesados.

NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos 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.^{xviii}

- Planeación y supervisión

El trabajo de la auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada^{xix}. Al igual que otras actividades la auditoría de estados financieros, requiere de una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente posible. Esta planeación no se puede realizar totalmente previa a la auditoría ya que la realización de algunos procedimientos no se puede realizar sin conocer el resultado de otros por lo que la planeación inicial esta sujeta a revisiones constantes y en su caso a las modificaciones que proceda, al mismo tiempo que se supervise el trabajo ya efectuado.

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:

- a.) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.

- b.) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

La planeación de la auditoría puede verse afectada dependiendo del fin específico del trabajo a realizar. El conocimiento de las características de operación se refiere tanto a las normales (productivas, comerciales y financieras) que constituyen el objeto propio de la empresa, así como a las marginales o extraordinarias. Las condiciones jurídicas de la empresa se refieren a: los documentos legales que conforman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organización, su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, las condiciones de orden contractual, etc.

El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la auditoría. Su estudio y evaluación constituyen otra norma de ejecución del trabajo.

No es muy práctico que el contador público realice todo el trabajo de auditoría ya que existen áreas cuyo examen es más sencillo y puede ser realizado por personas con menor experiencia.

La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo. Sobre el personal que va a intervenir en el trabajo se debe ejercer una supervisión durante todo el desarrollo del mismo la cual debe ser en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado. Todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el contador público asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho personalmente.

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo. Es indispensable dejar evidencia de la supervisión ejercida, puesto que es necesaria para la supervisión en el nivel inmediato superior, hasta llegar al contador público que dictamina. Sin embargo la evidencia puede quedar en cartas al cliente o memorandos de carácter interno sobre problemas específicos.

- Estudio y evaluación del control interno

La estructura del control interno consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dicha estructura consiste de los siguientes elementos¹:

a.) Ambiente de control

Representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.ⁱⁱ

b.) Sistema contable

Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económicaⁱⁱⁱ.

c.) Procedimientos de control

Son los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control.ⁱⁱⁱ

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de la organización y del procesamiento de las transacciones. También pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable. Atendiendo a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones^{iv}. Los procedimientos de control de carácter detectivo tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos^{iv}.

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; así mismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.^v

El auditor deberá comunicar las debilidades o desviaciones al control interno del cliente. Estas debilidades o desviaciones son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión deben comunicarse al cliente, ya que representan deficiencias importantes en el diseño u operación de la estructura del control interno, que podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la administración en los estados financieros.

- 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.^{Mi}

Debe entenderse por evidencia comprobatoria, los elementos que comprueben la autenticidad de los hechos, la evaluación de los procedimientos contables empleados, la razonabilidad de los juicios efectuados, etc., de ahí que la documentación contable por sí sola no represente toda la evidencia que el auditor requiere para apoyar su opinión profesional.

Para obtener la evidencia comprobatoria que respalda las aseveraciones hechas en los estados financieros por la administración, el auditor debe establecer objetivos específicos de auditoría que confirmen la razonabilidad de dichas aseveraciones.

Las aseveraciones hechas en los estados financieros, que están íntimamente relacionadas con los objetivos de auditoría, son declaraciones de la administración que se incluyen como parte integrante de los mismos y que, por su naturaleza, pueden ser explícitas o implícitas y se refieren a lo siguiente:

- Existencia u ocurrencia. Significa que los activos y pasivos existen a una fecha específica y que las transacciones registradas han ocurrido durante cierto periodo.^{Mii}

- Integridad. Todas las transacciones y saldos que deben presentarse en los estados financieros se han incluido.^{bx}

- Derechos y obligaciones. Los activos representan los derechos de la entidad y los pasivos las obligaciones de la misma, a una fecha determinada.^{bx}

- Valuación. Todos los conceptos del activo, pasivo, capital, ingresos y gastos, han sido incluidos en los estados financieros por los importes apropiados.^{bd}

- Presentación y revelación. Los renglones particulares de los estados financieros están adecuadamente clasificados, descritos y revelados.^{bdi}

Para obtener la evidencia que soporta las aseveraciones hechas en los estados financieros, el auditor establece objetivos específicos de auditoría a la luz de esas aseveraciones. Al establecer los objetivos de auditoría de un trabajo en especial, el auditor debe considerar las circunstancias específicas de la entidad, incluyendo la naturaleza de su actividad económica y los procedimientos exclusivos de su ramo.^{bdi}

Al diseñar los procedimientos de auditoría el auditor debe reconocer la posibilidad de que los estados financieros puedan estar presentados sobre bases diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

NORMAS DE INFORMACIÓN

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 prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen 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.^{biv}

Por consiguiente, la existencia de 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.

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:^{bv}

- a) Fueron preparados de acuerdo a 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 lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

3.3 ELEMENTOS DEL DICTAMEN

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes:

- Destinatario
- PARRAFO INTRODUCTORIO** - Identificación de los estados financieros
- Identificación de la responsabilidad de la administración y del auditor
- PARRAFO DE ALCANCE** - Descripción general del alcance de la auditoría
- PARRAFO DE ENFASIS** - Situaciones a informar que no afectan la opinión del auditor
- PARRAFO DE OPINION** - Opinión del auditor

DESTINATARIO

Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.^{bvi}

IDENTIFICACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.^{bvii} Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen las responsabilidades que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y periodos de los estados financieros examinados. Sin embargo en ciertos casos es posible que el auditor emita un dictamen solamente sobre el estado de situación financiera y no sobre los otros estados financieros básicos.

Así mismo el auditor podrá emitir una opinión sin salvedades sobre uno de los estados financieros y una con salvedades o una opinión negativa o abstenerse de opinar sobre otro, si las circunstancias así lo requieren.

IDENTIFICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMPAÑÍA Y DEL AUDITOR.

Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.

DESCRIPCIÓN GENERAL DEL ALCANCE DE LA AUDITORIA

En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:

- que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

- que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y, que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
- que la auditoría incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.
- que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

OPINIÓN DEL AUDITOR

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

REDACCIÓN Y FIRMA DEL DICTAMEN

Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad individual de quien suscribe el dictamen, sin embargo el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ej. Hemos examinado; En nuestra opinión, etc.) cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento.^{bviii}

FECHA DEL DICTAMEN

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir cuando se retira de las oficinas de la entidad una vez obtenida la evidencia de la información que este dictaminado.^{box}

3.4 TIPOS DE DICTAMEN

El boletín 4010 denominado dictamen del auditor establece los preceptos relativos al dictamen de estados financieros cuando no existen salvedades, cuando se localizan asuntos que las originan y cuando se debe llegar al extremo de emitir un dictamen con abstención de opinión o de un dictamen negativo. Adicionalmente se le da cabida a la inclusión del dictamen con párrafo de énfasis estableciendo directrices para su aplicación.

De lo anterior podemos concluir que existen cuatro tipos de dictamen y que pueden ser:

*Dictamen positivo

*Dictamen con abstención de opinión

*Dictamen con opinión negativa.

*Dictamen con salvedad

La revisión para emitir un dictamen debe hacerse cumpliendo cabalmente con las normas y procedimientos de auditoría y si los estados financieros básicos y sus notas se elaboraron conforme a principios de contabilidad, de esto depende el tipo de dictamen que se emitirá.

Con el fin de asegurar uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, únicamente deben utilizarse los siguientes modelos:

1. -DICTAMEN LIMPIO; Cuando se hayan cumplido todos los requerimientos mencionados en el párrafo anterior, se emitirá un dictamen limpio, del cual se presenta a continuación un modelo:

He examinado los estados de situación financiera de la compañía X, S.A. de C.V, al 31 de diciembre de 199_ y 199_, 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. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes la situación financiera de la compañía X, S.A. de C.V, al 31 de diciembre de 199_ y 199_ 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 los principios de contabilidad generalmente aceptados.^{bx}

2. -DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OPINION; Esto sucederá cuando exista una imposibilidad de aplicar procedimientos de auditoría con resultados positivos en rubros importantes de los estados de situación financiera o de resultados, a continuación presentamos un modelo de este tipo de dictamen:

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de la compañía X, S.A. de C.V, al 31 de diciembre de 199_, 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.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 199_ que ascienden a \$_____ y que representan un ___% de los efectivos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona 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 de la compañía X, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 199_ y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

3. -DICTAMEN CON OPINIÓN NEGATIVA; Se emitirá una opinión negativa cuando existan fuertes desviaciones en los principios de contabilidad, a continuación presentamos un modelo de este tipo de dictamen:

He examinado los estados de situación financiera de la compañía X, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 199_ y 199_, 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. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, considerándose que dichos efectos son importantes en atención a su monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

Continúa...

En mi opinión debido a la importancia que tiene la falta del reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de la compañía X, S.A. de C., al 31 de diciembre de 199_ ni el resultado 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 los principios de contabilidad generalmente aceptados.^{bod}

ESTO PUEDE NO SER
SALIR DE LA EMPRESA

Concluye.

4.- DICTAMEN CON SALVEDAD

Si las limitaciones al alcance de la revisión y/o las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad fueran de importancia menor, el dictamen se emitirá sólo con Salvedad, utilizando las palabras "excepto por" al expresar la opinión correspondiente. A continuación presentamos un modelo de dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad:

He examinado los estados de situación financiera de la compañía X, S.A. de C.V, al 31 de diciembre de 199_ y 199_, 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. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Según se explica en la nota X a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 199_ y 199_ no incluye saldos que se consideran de dudosa recuperación por \$_____ y \$_____ respectivamente.

Continua...

En mi opinión, excepto por que la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes la situación financiera de la compañía X, S.A. de C., al 31 de diciembre de 199_ y 199_ 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 los principios de contabilidad generalmente aceptados.^{bod}

Concluye.

Debe destacarse que los párrafos de énfasis no son salvedades, y, consecuentemente, la opinión del auditor no debe limitarse con alguna mención respecto de ellos.

En otros términos, si por ejemplo la auditoría fue practicada conforme a normas y procedimientos de auditoría y los estados financieros dictaminados fueron elaborados conforme a principios de contabilidad y existiera alguna situación importante que enfatizar, el dictamen que se emita debe ser positivo con el agregado del párrafo de énfasis por la situación efectuada. Asimismo se pueden mencionar dentro de un párrafo de énfasis las siguientes situaciones:

- Mención de una contingencia no cuantificable.
- Duda de la continuidad de la empresa como negocio en marcha.
- Mención de un cambio en la aplicación de principios de contabilidad.

De ellos podrá observarse que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto, consideró conveniente que los párrafos de énfasis se equipararán en su colocación en el texto del dictamen a los párrafos de salvedad, es decir consignándolos, después del alcance del examen del párrafo de la opinión.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 4010-3.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 4010-3.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 4010-3.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-6.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-6.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-6.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-6.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-7.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3050-4.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3050-4.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3050-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3050-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3050-6.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3050-6.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-7.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-7.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3060-4.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3060-4.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3060-4.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3060-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3060-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 3060-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-7.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 1010-8.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 4010-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 4010-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 4010-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 4010-5.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 4010-6.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 4010-10.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Normas y Procedimientos de Auditoría, México, D.F., Edición 1994, Boletín 4010-9.

CAPITULO IV

CAPITULO IV

NORMATIVIDAD DEL DICTAMEN FISCAL

4.1 REQUISITOS GENERALES

4.1.1 ANTECEDENTES DEL DICTAMEN

El dictamen para efectos fiscales emitido por contador público registrado fue introducido mediante decreto presidencial del 21 de abril de 1959, donde se creó también la Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con objeto de investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

En el Diario Oficial de la federación del 18 de enero de 1962 se publicó el oficio circular 102-119, donde la subsecretaría de ingresos señala los efectos que tendría la presentación del dictamen para efectos fiscales.

En el mes de septiembre de 1980 en el Diario Oficial de la Federación se publican las reglas para la elaboración y presentación de estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

En el mes de enero de 1983 el día primero de ese año entra en vigor el Código Fiscal de la Federación publicado en D.O.F. del 31 de diciembre de 1981, el cual rige hasta la fecha y en su artículo 52 se incluyen las disposiciones normativas de carácter general aplicables al dictamen fiscal.

El decreto y la circular mencionados establecieron dos bases: uno, permitir a la autoridad un mejor medio de fiscalización, evitando visitas domiciliarias a los contribuyentes que lo presentaban, el fisco ya no revisaría el ejercicio dictaminado, puesto que cualquier diferencia de impuestos derivados del contador público se consideraba pagada de manera espontánea, por lo que no se generaban multas y los recargos se reducían al 50 %.

Al establecer el dictamen fiscal la idea y el objetivo del legislador fue la simplificación y certeza jurídica para que fuera atractiva la presentación del dictamen por parte del contribuyente. Con el tiempo y por las reformas, se ha venido desvirtuando este objetivo, ya que los últimos cambios a las disposiciones fiscales en muchos casos crean un estado de incertidumbre, respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Sin duda alguna que después de la creación del dictamen fiscal la reforma más trascendente relacionada con este documento, es publicada en el D.O.F. del día 26 de diciembre de 1990, en la que se incorpora en el Código Fiscal de la Federación el artículo 32-A, el cual establece que para cierto tipo de personas físicas y morales, por los ejercicios fiscales terminados a partir del 31 de diciembre de 1990, será obligatorio dictaminar para fines fiscales sus estados financieros, o quizá la posición patrimonial.

Se publican en el D.O.F. del 15 de marzo de 1991, 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. Igualmente 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.

También destaca, como aspecto novedoso la opción para presentar el dictamen financiero en disco magnético, en lugar del cuaderno que tradicionalmente se venía presentando. Un aspecto que seguramente es motivo de discusión sobre el hecho de que el dictamen fiscal sea obligatorio, es el referente al apoyo adicional que las autoridades deben otorgarle a ese documento, pues si bien es cierto que se le ha brindado respeto y confianza, también se han dado casos en que existiendo dictamen fiscal en una empresa, se le practica auditoría directa, sin que para ello exista alguna razón de importancia que lo justifique.

Con fecha 20 de diciembre de 1991 se publicaron en el D.O.F. reformas al Código Fiscal de la Federación, y de manera particular las modificaciones que se relacionan con el dictamen fiscal son las siguientes:

- Se precisa que las personas solo tienen la obligación de dictaminarse por los ingresos provenientes de actividades empresariales, siempre y cuando se encuentren en alguno de los supuestos que obligan al dictamen (art. 32-A del CFF).
- Se incrementan los parámetros relacionados con los ingresos de \$5,000 a \$5,850 millones y el valor neto de sus activos de \$10,000 a \$11,700 millones, que son dos de los elementos que se consideran para saber si se está en la obligación de dictaminarse.
- Así mismo, se incorporó la mención de que los tres elementos que se utilizan para determinar si se está o no en los supuestos de la obligatoriedad (ingresos, valor neto de los activos y número de trabajadores), se actualizarán anualmente con base en el INPC.
- Se incorpora como personas obligadas a dictaminar sus estados financieros a las empresas que se fusionen o se escindan; y lo harán en el ejercicio en que ello ocurra y en los tres siguientes.
- Igualmente 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.
- Se incorporó una disposición en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en la que se establece que el plazo para que las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas se suspende cuando estas autoridades ejerzan sus facultades de comprobación a través de revisar el cuaderno de dictamen fiscal.
- En el artículo 73 del CFF se adicionó una fracción tercera, en la cual se establece que cuando en un dictamen fiscal se observen contribuciones pendientes de pago, y estas sean enteradas con posterioridad a los tres meses siguientes a la fecha de presentación del dictamen, se impondrá la multa correspondiente a esos impuestos no enterados con oportunidad ya que se consideran que el pago no fue espontáneo. Es decir, equiparan al dictamen como acto de autoridad.

4.1.2 OBLIGATORIEDAD DEL DICTAMEN (ART. 32 C.F.F.)

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones están obligadas a dictaminarse en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación sus estados financieros por contador público autorizado:

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 7,554,000 pesos.

II. Las que el valor de sus activos determinado conforme a la ley del impuesto al activo sea superior a \$ 15'107,000 pesos.

Estas cantidades se entienden actualizadas al mes de enero de 1995, por lo que deberán actualizarse anualmente en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

III. Que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

IV. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la ley del impuesto sobre la renta. En este caso el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la S.H.C.P.

V. Las que se fusionen o se escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente. Tratándose de fusión deberá hacerlo por el ejercicio siguiente solamente la persona moral que subsista o la que surja con motivo de la fusión.

En los casos de liquidación tendrá la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que, en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros.

VI. Las entidades de la administración pública federal, a que se refiere la ley federal de las entidades paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

EXCEPCIONES :

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, únicamente presentarán dictamen por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo (incisos I, II, III).

Lo dispuesto en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación no es aplicable a las instituciones de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67 I de la ley del impuesto sobre la renta. Asimismo, a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refieren los incisos I, II y III antes mencionados, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que de conformidad con lo dispuesto en la ley del impuesto al activo y su reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. (Requisitos del dictamen).

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la S.H.C.P.

4.1.3 REQUISITOS DEL DICTAMEN

En el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación encontramos los requisitos del dictamen, el cual dice que los hechos afirmados en los dictámenes firmados por contador público sobre estados financieros se presumen ciertos salvo prueba en contrario, así mismo su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto a sus dictámenes, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Contador Público registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos.
- II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría.
- III. Que el contador público, emita conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

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

Cuando el contador público no de cumplimiento a las disposiciones referidas a este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por 3 años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador público hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro.

4.1.4 AVISO PARA PRESENTAR EL DICTAMEN

El artículo 46 y 47 de Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece que los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros en los términos de los artículos 52 y 32-A del Código Fiscal de la Federación respectivamente, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, observando las siguientes reglas:

- I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.
- II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos de liquidación, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, se podrá presentar tanto por el ejercicio de 12 meses, como por el ejercicio irregular que se origina por esos hechos, siempre que dicha presentación se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal.

El aviso para presentar el dictamen no surtirá efectos en el caso de contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros cuando:

- I. No haya sido presentado en los términos del artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- II. No esté registrado el contador público propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
- III. Con anterioridad a la presentación del aviso, haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso.
- IV. Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquel a que se refiere el aviso, o bien por haberse emitido, aun cuando no se haya notificado orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.

Cuando la visita domiciliaria se refiera a ejercicios anteriores al que se dictamina, la Secretaría, tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica a este y al contador público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúa dicha presentación.

V. Exista impedimento del contador público que lo suscriba.

4.1.5 PLAZOS PARA PRESENTAR EL DICTAMEN (ART. 49 R.C.F.F.)

Los contribuyentes que se encuentren obligados u opten por hacer dictaminar sus estados financieros, deberán presentar ante la autoridad fiscal competente a través de discos magnéticos flexibles, el dictamen, acompañando la carta de presentación del mismo, firmado por el contador público que lo emite, y una relación por escrito de los archivos contenidos en el disco flexible. La presentación de dichos documentos y el disco se hará en dos tantos, en los plazos siguientes:

I. Dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal tratándose de personas morales y de personas físicas que opten por dictaminar sus estados financieros, así como de personas que componen el sistema financiero.

II. Dentro de los ocho meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal, tratándose de personas morales y de personas físicas obligadas a dictaminar sus estados financieros, así como de personas autorizadas a recibir donativos deducibles en los términos de la ley del impuesto sobre la renta.

III. Dentro de los nueve meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal, tratándose de sociedades controladoras que hubieran obtenido autorización para determinar su resultado fiscal consolidado.

Para los efectos de esta regla, en los casos de desistimiento o sustitución del contador público, el aviso respectivo, se deberá presentar a más tardar el último día del mes inmediato anterior a aquel en que deba presentarse el dictamen fiscal.

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo.

La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considera concedida la prórroga por 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.

El dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que prevé el reglamento del Código Fiscal de la Federación no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al contador público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación.

No obstante lo anterior las autoridades han venido concediendo una prórroga de 15 días, hasta un mes para la presentación del dictamen.

4.2 REQUISITOS DEL CONTADOR PUBLICO PARA DICTAMINAR

4.2.1 REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO PARA DICTAMINAR

Artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que el contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- I. El que acredite su nacionalidad mexicana.
- II. Cédula profesional emitida por la secretaria de educación pública.
- III. Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez que se le ha otorgado el registro deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que presentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

Artículo 45-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contadores registrados ante la secretaría o los que deseen obtener su registro en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que presten sus servicios a una persona moral deberán presentar aviso conjuntamente con el que prevé el artículo 46 de este reglamento en el que harán constar lo siguiente:

- I. Denominación o razón social de la persona moral a la que prestan sus servicios.
- II. Domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de la persona moral antes citada.
- III. Número de registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que presten sus servicios.
- IV. Nombres de los contadores públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

4.2.2 CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE AUDITORIA

Artículo 52 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para efectos de la fracción II del artículo 52 del código, las normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

I.- Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

II. Las relativas al trabajo profesional cuando:

a.) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen;

b.) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y

c.) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo según sea el caso.

Cuando carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

4.2.3 INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE

Artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el informe de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, se integrará en la forma siguiente:

I. Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en los artículos 52 y demás aplicables del Código y su Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente correspondientes al periodo que se señale.

II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, ésta se mencionará en forma expresa; de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna.

Se entenderá que esta manifestación no incluye el examen de la clasificación arancelaria relativa a las mercancías gravadas por los impuestos de importación o de exportación. En caso de haber observado cualquier omisión, se mencionará en forma explícita.

Asimismo manifestará que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente.

III. Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como las cuotas obrero patronales o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor a que se refiere el inciso c) de la fracción III del artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de contribuciones que se calculan sobre sueldos y salarios de los empleados y trabajadores del contribuyente, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

IV. Se manifestará haber revisado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a.) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta;
- b.) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio, y
- c.) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubieran incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.

VI. Se hará mención expresa que fue revisada en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.

VII. Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en la documentación a que se refiere el inciso b) de la fracción III del artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. , Conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originadas por las reclasificaciones para su presentación.

Asimismo se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos como en observancia de requisitos para su disfrute.

VIII. Se hará mención cuando el contribuyente sea responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero; en su caso, de no haber retención, así se indicará.

IX. Se manifestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria, indicando el procedimiento y alcance aplicado.

X. Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

Estas transacciones son, entre otras, la adquisición o enajenación de bienes; la prestación o recepción de servicios; el otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes; así como la celebración de contratos que den lugar a regalías por los conceptos a que se refiere el inciso b), fracción II, del artículo 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El contador público deberá señalar su nombre y número de registro que lo autoriza a dictaminar, así como firmar el informe.

4.2.4 IMPEDIMENTOS DEL CONTADOR PUBLICO PARA DICTAMINAR.

Según el artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público registrado que:

I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad 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, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

II. Sea o haya sido en el ejercicio 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.

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que ocurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impidan mantener su independencia e imparcialidad.

IV. 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 del mismo.

V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.

VI. 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.

VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

Según dice al artículo 48 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes a que se refiere el artículo 46 del mismo reglamento podrán sustituir al contador público designado y en el caso de los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros, podrán renunciar a la presentación del dictamen, siempre que en ambos casos lo comuniquen a la autoridad fiscal competente, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el citado artículo 46, manifestando los motivos que tuvieren.

Cuando el contador público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

Si existe 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.

El contador público tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 de este código, presente nuevo aviso ante las mismas autoridades comunicando que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere.

4.2.5 AMONESTACIONES, SUSPENSIONES Y CANCELACIÓN DEL REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO. (ART. 57 R.C.F.F.)

La secretaría amonestará al contador público, suspenderá o cancelará su registro, de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:

I. Se amonestará al contador público cuando:

a.) Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b.) La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.

c.) No cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, incisos a), c) y d) de este Reglamento.

d.) No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de este Reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

II. La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

a.) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.

b.) El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.

c.) El contador público no cumpla con lo señalado en el artículo 55 fracción I, inciso b) de este Reglamento. En este caso la suspensión será hasta por un año.

d.) No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.

e.) Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.

f.) Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.

g.) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos internacionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

III. La cancelación procederá cuando:

a.) Hubiere reincidencia en la violación de las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.

Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

b.) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

El cómputo de lo dispuesto en los incisos a) de las fracciones I y II de este artículo, se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable a aquellos contadores públicos que emitan dictamen de acuerdo al artículo 32-A fracción II del Código, así como a los que emitan dictamen de acuerdo con el artículo 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4.2.6 FACULTAD FISCALIZADORA DE LA SECRETARIA.

De acuerdo con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55 del R.C.F.F. para la rectificación del error u omisión de que se trate, que para tales efectos dice:

Quando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refieren los artículos 52 del Código y 50, 51, 51-A y 51-B de este Reglamento, podrán requerir indistintamente;

A.) Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

a.) Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debería estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b.) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.

c.) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

d.) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los incisos a), b) y c) es suficiente no se requerirá la información a que se refiere el inciso d).

La información, exhibición de documentos papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

3.) Al contribuyente, la información y documentos a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.

C.) A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

VI. Practicar u ordenar que se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII: Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

CAPITULO V

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

Al Consejo de Administración y Accionistas de, S. A. de C. V.

Hemos examinado los balances generales de _____, S. A. de C. V. al 31 de diciembre de 1996 y 1995, 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. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestras auditorías.

Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de _____, S. A. de C. V. al 31 de diciembre de 1996 y 1995, 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 los principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P.

__ de ____ de 1997

_____, S. A. DE C. V.

BALANCES GENERALES

31 DE DICIEMBRE DE 199 Y 199

(En miles de pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 199)

ACTIVO	19X1	19X0
ACTIVO CIRCULANTE:		
Efectivo e inversiones temporales	0	0
Cuentas por cobrar (Nota_)	0	0
Compañías afiliadas		
Inventarios (Nota_)	0	0
Pagos anticipados	0	0
Activo circulante		
INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO- Neto (Nota_)	0	0
INTANGIBLES Y OTROS ACTIVOS	0	0
TOTAL		
PASIVO Y CAPITAL CONTABLE		
PASIVO CIRCULANTE:		
Instituciones de crédito	0	0
Porción circulante del pasivo a largo plazo	0	0
Proveedores	0	0
Gastos acumulados	0	0
Impuestos por pagar	0	0
Pasivo circulante		
PASIVO A LARGO PLAZO (Nota_)	0	0
Pasivo total		
CAPITAL CONTABLE:		
Capital social	0	0
Utilidades retenidas	0	0
Otras cuentas de capital	0	0
Total de capital contable		

TOTAL

Las notas adjuntas son parte de los estados financieros.

ESTADOS DE RESULTADOS

AÑOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 199 Y 199

(En miles de pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 199)

	19X1	19X0
INGRESOS:		
Ventas netas	0	0
Otros		
COSTOS Y GASTOS:		
Costos de ventas	0	0
Gastos de venta, generales y de administración	0	0
UTILIDAD (PERDIDA) DE OPERACION		
COSTO (INGRESO) INTEGRAL DE FINAN-		
CIAMIENTO:		
Otros ingresos	0	0
Otros gastos	0	0
UTILIDAD (PERDIDA) ANTES DE PROVISIONES		
PROVISIONES	0	0
UTILIDAD (PERDIDA) NETA		

Las notas adjuntas son parte de los estados financieros

_____, S. A. DE C. V.

ESTADOS DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE
AÑOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 199 Y 199
(En miles de pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 199)

	<u>Capital social</u>	<u>Utilidades retenidas (deficit)</u>	<u>Exceso (insu- ficiencia) en la actua- lización del capital contables</u>	<u>Total</u>
SALDOS AL 1o. DE ENERO DE 19X0				
Utilidad neta				
Resultado por tenencia de activos no monetarios				
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 19X0				
Aumento de capital social				
Dividendos pagados \$ _____ pesos por acción				
Utilidad neta				
Resultado por tenencia de activos no monetarios				
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 19X1				

Las notas adjuntas son parte de los estados financieros

, S. A. DE C. V
ESTADOS DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA
AÑOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 199 Y 199
(En miles de pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 199)

	19X1	19X0
OPERACION:		
Utilidad neta		
Partidas que no requirieron (generaron) la utilización de recursos:		
Depreciación y amortización		
Primas de antigüedad		
(Ganancia) pérdida en venta de activo fijo		
Cambios en activos y pasivos de operación:		
Cuentas por cobrar	"	"
Inventarios	"	0
Proveedores	"	"
Otros		
Recursos generados (utilizados) por la operación antes de partidas extraordinarias		
Partida extraordinaria		
Recursos generados (utilizados) por la operación		
FINANCIAMIENTO:		
(Pago) financiamiento a corto plazo		
Pagos del adeudo a largo plazo		
Aportaciones de capital		
Capitalización de pasivos		
Dividendos pagados		
Recursos generados (utilizados) en actividades de financiamiento		
INVERSIONES:		
Adquisición de maquinaria y equipo		
Inversión en acciones		
Venta de maquinaria y equipo		
Recursos generados (utilizados) en actividades de inversión		
EFFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES:		
Aumento (disminución)		
Saldo al inicio del año		
Saldo al final de año		

Las notas adjuntas son parte de los estados financieros.

I. OPERACIONES Y BASES DE PRESENTACION

Operaciones - _____, S. A. de C. V. (la Compañía), se dedica a.....

2. RESUMEN DE LAS PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES

Principales políticas contables - Las políticas contables de la Compañía están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y se resumen a continuación:

- a. **Comparabilidad** - A continuación se mencionan los aspectos más importantes que afectan la comparabilidad de los estados financieros:
- 1) Cambio de política contable - A partir de 1º de enero de 199, la Compañía cambió su política para el registro del _____

 - 2) Se han hecho ciertas reclasificaciones a los estados financieros de 199, para conformarlas con las usadas en 199.
- b. **Inversiones temporales** - Se valúan a su costo de adquisición más rendimientos devengados, o a su valor estimado de realización, el que sea menor.
- c. **Inventarios y costo de ventas** - Los inventarios se valúan al menor de su costo de reposición o valor de realización. El costo de ventas se reexpresa aplicando el índice nacional de precios al consumidor.

- d. *Inmuebles, maquinaria y equipo* - Se valúan al valor neto estimado de reposición determinado por peritos independientes. La depreciación se calcula conforme al método de línea recta con base en la vida útil estimada de los activos, como sigue:

		<u>Años promedio</u>	
	Edificio y mejoras		
	Maquinaria y equipo		
	Vehículos		
	Equipo de cómputo		
	Mobiliario y equipo		
3.	CUENTAS POR COBRAR	<u>19X1</u>	<u>19X0</u>
	Cientes	0	0
	Otras	0	0
	Estimación para saldos de cobro dudoso		
4.	INVENTARIOS	<u>19X1</u>	<u>19X0</u>
	Productos terminados	0	0
	Producción en proceso	0	0
	Materia prima	0	0
	Estimación para inventarios obsoletos		
5.	INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	<u>19X1</u>	<u>19X0</u>
	Terrenos		
	Edificio		
	Mejoras a locales arrendados		
	Maquinaria y equipo industrial		
	Vehículos		
	Mobiliario y equipo		
	Construcciones en proceso		
	Depreciación y amortización acumulada		

El costo integral de financiamiento capitalizado pendiente de amortizar, asciende a \$_____.

(En el caso de las construcciones en proceso se deberá revelar el período estimado en que entra en operación y monto la inversión).

6. PASIVO A LARGO PLAZO

	1996	1995
Documentos por pagar a bancos, sin garantía al ___% y ___% de interés anual sobre C.P.P. (tasa efectiva ___% de interés promedio ponderado total al 31 de diciembre de 1995)	\$	\$
Préstamo refaccionario al ___% de interés anual, garantizado con maquinaria y equipo con valor en libros de \$ _____ (___% de interés al 31 de diciembre de 1995)		
Obligaciones por contratos de arrendamiento financiero de equipo, con valor en libros por \$ _____, al ___% de interés anual.	_____	_____
Porción circulante	_____	_____
Prima de antigüedad	_____	_____
	=====	=====

a. Las cláusulas restrictivas de los contratos de préstamo limitan el pago de dividendos en efectivo al ___% de las utilidades del año anterior, prohíben inversiones adicionales en afiliadas, y establecen la obligación de mantener ciertas razones financieras, dichas cláusulas han sido cumplidas.

Los vencimientos del pasivo a largo plazo, excluyendo obligaciones laborales al retiro, vence como sigue:

1997	
1998	
1999	
2000	
2001	
Años posteriores	_____
	=====

- b. Al 31 de diciembre de 1996, los compromisos mínimos de pago por arrendamientos capitalizables son:

Acreeedores por contratos de arrendamiento	
Intereses no devengados	_____
Valor presente de las obligaciones	_____
Porción circulante del adeudo a largo plazo	_____
Porción a largo plazo del arrendamientos capitalizable	=====

El pasivo por contratos de arrendamiento capitalizables que incluye una opción de compra al final del último año por \$ _____, vence como sigue:

Año que terminará el 31 de diciembre de	
1997	
1998	
1999	_____
	=====

7. **CAPITAL CONTABLE**

- a El capital contable a valor nominal y actualizado al 31 de diciembre de 1996 se integra como sigue:

	Número de acciones	Valor nominal
	_____	_____
Capital fijo		
Serie A		
Serie B		
Capital variable		
Serie A		
Serie B	_____	_____
Utilidades retenidas		
Exceso (insuficiencia) en la actualización del capital contable		
TOTAL	=====	=====

El capital social está integrado por acciones comunes nominativas.

Las acciones de la serie "A" representan el 51% del capital social y pueden ser adquiridas solamente por mexicanos. La serie "B" representa el 49% del capital social y son de libre suscripción. El capital variable es ilimitado (o en su caso anotar el máximo autorizado).

- b. De acuerdo con la resolución adoptada en asamblea de accionistas celebrada el ___ de _____ de 1996, se incrementó el capital social en su parte variable con _____ acciones de la serie B con importe de \$ _____, mediante la capitalización de pasivos por \$ _____ y aportaciones en efectivo por \$ _____ (\$ _____ pesos históricos).
- c. El exceso en la actualización del capital contable, representa principalmente la ganancia por posición monetaria acumulada hasta la primera actualización y la ganancia por tenencia de activos no monetarios, como consecuencia de que los costos específicos se han incrementado por encima de la inflación.
- d. El capital contable, excepto el capital social aportado actualizado y las utilidades retenidas fiscales actualizadas, causará el impuesto sobre dividendos del 34% a cargo de la Compañía, cuando se distribuyan.

8. SALDOS Y TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA

- a. Posición monetaria en moneda extranjera al 31 de diciembre de 19X1.

<u>Moneda</u>	<u>Saldos en moneda extranjera</u>	<u>Equivalente en moneda nacional</u>
Dólares estadounidenses		
Activos		
Pasivos		_____
Posición corta		=====
Yenes		
Activos		
Pasivos		_____
Posición larga		=====

b. Activos no monetarios de origen extranjero al 31 de diciembre de 1996:

	<u>Moneda</u>	<u>Saldos en moneda extranjera</u>	<u>Equivalente en moneda nacional</u>
Inventarios			
Maquinaria y equipo			

c. Las transacciones en moneda extranjera fueron como sigue:

	<u>19X1</u>	<u>19X0</u>
	(En dólares estadounidenses yenes, etc)	
Ventas de exportación		
Gastos por intereses		
Intereses ganados		
Gastos por regalías		
Compras de importación		

d. Instrumentos de protección contra riesgos cambiarios:

Para protegerse de las fluctuaciones cambiarias, la Compañía tiene celebrado un contrato de reporto con un banco extranjero para la compra de dos millones de dólares, al tipo de cambio de __ pesos por dólar, en diciembre de 1996. La prima correspondiente se amortiza durante la vigencia del contrato.

Los tipos de cambio aplicados a la fecha de cierre fueron como sigue:

	<u>31 de diciembre de</u>	<u>(Anotar la fecha del dictamen)</u>
	<u>19X1</u>	<u>19X0</u>
Dólar bancario (o interbancario)		
Yenes		

9. **TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS**

- a. La Compañía tiene celebrado un contrato de consultoría con un miembro del Consejo de Administración, cuyos honorarios ascendieron a \$ _____ en 1996 y \$ _____ en 1995.
- b. Un funcionario de la Compañía es también director de su principal proveedor de materias primas. Las compras ascendieron a \$ _____ y \$ _____ en 1996 y 1995 respectivamente. Las cuentas por pagar fueron de \$ _____ y \$ _____ al cierre de 1996 y 1995, respectivamente.
- c. Las transacciones con afiliadas y asociadas efectuadas en el curso normal de sus operaciones, fueron como sigue:

10. **PLAN DE PENSIONES**

La Compañía tiene un plan de pensiones con beneficios definidos que cubre a todos los empleados que cumplan 65 años de edad, el cual consiste en una pensión mensual de por vida.

Este plan cubre también primas de antigüedad, que consisten en un pago único de 12 días por cada año trabajado con base al último sueldo. El salario máximo está limitado al doble del salario mínimo establecido por ley. Dichos planes son determinados por actuario independiente sobre bases de fórmulas definidas en los planes.

	19X1	19X0
Obligación por beneficios actuales		
Obligación por beneficios proyectados		
Activos del plan		
Situación del fondo		
Partidas pendientes de amortizar		
Pasivo neto proyectado		
Costo neto del periodo		
Aportación al fondo		

La vida laboral en que se amortizan los servicios pasados es de ___ años. El costo del período incluye \$ _____ por concepto de amortización de servicios anteriores.

11. **IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DEL PERSONAL EN LAS UTILIDADES**

a. Las provisiones para impuesto sobre la renta (en caso agregar: impuesto al activo) y participación de utilidades se integran como sigue:

	<u>19X1</u>	<u>19X0</u>
Impuesto sobre la renta		
Causado		
Diferido		
Impuesto al activo		
Participación de utilidades		
Causado		
Diferido		

(Cuando se cause impuesto al activo: Durante 1996, el impuesto sobre la renta causado por \$ _____, se acreditó contra el impuesto al activo).

b. La tasa legal del impuesto sobre la renta y de participación de utilidades, y la tasa efectiva como un por ciento de la utilidad antes de provisiones es:

	Impuesto sobre la renta		Participación de utilidades	
	19X1	19X0	19X1	19X0
Tasa legal	34	34	10	10
Más (menos) partidas permanentes				
Más (menos) partidas temporales				
Exceso de compras sobre el costo de ventas				
Exceso de la depreciación fiscal sobre la contable				
Estimación de cuentas incobrables				
Estimación de pasivos acumulados				
Otras				
Tasa efectiva				

- c. Al 31 de diciembre de 1996 existen partidas temporales netas deducidas fiscalmente, por las cuales no se ha registrado el impuesto diferido por pagar, porque son recurrentes, o bien, su materialización no se efectuará en un período definido, como sigue:

Diferencia entre el valor contable de
los inventarios y su valor fiscal
Otras

12. **CONTINGENCIAS**

13. **COMPROMISOS**

CONCLUSIONES

Con el paso del tiempo se ha venido incrementando el uso del dictamen del contador público en forma generalizada, lo cual implica una mayor responsabilidad por parte de nuestra profesión, ya que en la actualidad los empresarios se basan para la toma de decisiones en la información que se rinde como resultado del examen de los estados financieros de una compañía por parte del auditor, esto implica que nuestro trabajo de revisión debe ser de tal calidad que exceda las expectativas de nuestros clientes y las de nosotros mismos, ya que la experiencia y capacitación continua nos deben proporcionar bases para ir mejorando nuestro trabajo día a día.

Considerando que no sólo se utiliza nuestro trabajo (auditoría de estados financieros) para cumplir con un requisito fiscal, si no que además se le otorga un grado de confianza por parte de los usuarios de esta información, ya que los estados financieros de una compañía se deben considerar actuales y confiables, debemos dar a conocer la importancia y utilidad que tiene para cualquier uso que se le quiera dar a la información financiera dictaminada.

Como ya vimos en la presente investigación los usuarios son muchos y diversos, así como los usos que se le da a nuestro trabajo, por lo que al realizar el estudio de los estados financieros de una compañía debemos hacerlo pensando en la diversidad de usos y aplicaciones que se le va a dar al informe que rindamos. Es tanta la confianza que la sociedad ha puesto en nuestros servicios como auditores que la responsabilidad es aun mayor, de esto surge la importancia de dar a conocer mediante la presente investigación un panorama general de lo que implica el trabajo del auditor y sus resultados. Es muy amplio el tema como para tratarlo todo en una sola investigación por lo que nuestra finalidad fue la de dar a conocer las etapas que forman parte de nuestro trabajo como auditores y la relación que tienen dichas etapas. Pudimos ver desde las normas que rigen nuestro trabajo, hasta los requisitos que establecen las autoridades para la realización del mismo y los informes que se rinden como resultado de nuestro examen a los estados financieros de una compañía.

BIBLIOGRAFIA

TEXTOS :

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., El Dictamen, Edición 1992, México, D.F.

Elizondo López, El Proceso Contable, Novena Edición, Editorial ECASA, México, D.F.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. , Normas y Procedimientos de Auditoría, Edición 1994, México, D.F.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. , Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Edición 1994, México, D.F.

LEYES Y CODIGOS :

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., Código de Etica Profesional, México, D.F.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Dofiscal 1998

Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, Dofiscal 1998

FUENTES DIVERSAS :

Diario Oficial de la Federación (Varios), Talleres Gráficos de México

Material de trabajo impartido por el Colegio de Contadores Públicos A.C.