



AUDITORÍA III

UNIDAD I. LAS AFIRMACIONES BÁSICAS DEL DICTAMEN.

1. CONCEPTO.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice que el dictamen es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado se presenta generalmente es un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética.

El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que el dictamen es la opinión del contador público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros.

La III Convención de Contadores Públicos en Hermosillo, Sonora, en su Mesa Redonda sobre el tema "El Dictamen y sus Salvedades" emitió el siguiente concepto: el dictamen que emite el contador público es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertas leyes que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados y que le permiten dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que representan tales estados financieros, ha sido preparada de buen afe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme.

W.A. Paton considera que el dictamen es el instrumento mediante el cual el contador público reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo.

Según los hermanos Mancera el dictamen se define en estos términos: Dictamen contable. Sinónimo de informe o certificado de auditoría. La opinión o juicio que se forma o emite sobre cuestiones de contabilidad.

Para la Comisión Nacional de Valores el dictamen es la certificación de un balance; es la expresión de la opinión profesional del contador público respecto a que el citado documento presenta la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y, en su caso, los efectos del cambio.

Según la definición del libro de Normas y Procedimientos de Auditoría el dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.



El Diccionario de la Real Academia Española estima que el dictamen es la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa.

En resumen, el dictamen del contador público, según los conceptos expresados anteriormente, es un conjunto de elementos aceptados por la profesión y por el público, con que el contador público expresa su opinión concisa sobre los estados financieros de una empresa examinados por él.

EL CERTIFICADO.

Es necesaria una advertencia. Durante muchos años se acostumbró iniciar el texto de la opinión del contador público con la frase certificamos que; es natural que la opinión llegara a ser considerada como un certificado y que, por la misma razón, se llegara a decir que el contador público certificaba los estados financieros. Sin embargo, las conclusiones del contador público son fundamentalmente cuestión de juicio más que de hechos. Su opinión es la expresión de su juicio personal. Siendo esto reconocido, se acostumbra actualmente usar la frase en mi opinión para iniciar la exposición de las conclusiones del contador público acerca de la razonable corrección de los estados financieros.

La opinión del contador público no es comparable, por ejemplo, con el certificado de un pesador oficial que certifica el peso de un lote de mercancías. Como se ha explicado anteriormente, es a menudo imposible medir con precisión los datos financieros. El contador público no es un asegurador; no se puede garantizar que las cifras presentadas en los estados financieros sean absolutamente exactas. No es posible certificar la exactitud de los juicios o estimaciones de la gerencia; pero la opinión de un experto independiente, perito en el análisis y capaz de apreciar los fundamentos de tales estimaciones es valiosa para quienes carecen del tiempo o del adiestramiento necesario para llevar a cabo una investigación de este tipo por sí mismos. En Inglaterra se empezó a reconocer la labor del auditor. Durante la Revolución Industrial, el parlamento inglés dictó leyes exigiendo la intervención obligatoria de ellos en determinadas compañías.

La labor de los auditores consistía principalmente en verificar las existencias de caja, los activos físicos a su costo histórico y las deudas específicas con los acreedores de la empresa. Podíanse, por tanto comprobar con bastante aproximación las cifras mostradas por los registros contables. De ahí que al rendir su informe sobre la revisión efectuada asegurasen que los datos contenidos en él presentaban con exactitud la situación de la empresa, dando lugar al uso del término certificado en su informe, ya que certifica significa, precisamente, asegurar, afirmar, dar por cierta alguna cosa, por lo que se presume su iniciación por el uso de dicho término.

No es posible asegurar que todos los datos mostrados en los estados financieros son exactos y veraces, dados los múltiples factores que intervienen en su formación, pero basándose en una revisión efectuada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, podrá opinarse sobre la situación



encontrada, opinión que en ningún caso es una afirmación o aseveramiento de la exactitud de los hechos examinados tal como ello está implícito en el término certificado. El contador público, por lo tanto, opina, no asegura; dictamina, no certifica.

Desde luego las palabras certificado o certificar pueden ser empleadas por el contador público siempre que se trate de la comprobación objetiva de un hecho, por ejemplo, que los estados financieros están de acuerdo con los registros de contabilidad; la existencia de un fondo de caja; de una partida de inventarios o de un inmueble, pero la certificación no será válida en un sentido general, pues el auditor no puede cerciorarse de todos y cada uno de los aspectos de la empresa.

En virtud de implicar conceptos de garantía y exactitud que no se encuentran en los estados financieros, ya que en la elaboración de los mismos interviene una serie de estimaciones que por estar basadas en apreciaciones personales y estando sujetas a diferentes interpretaciones que no garantizan su absoluta exactitud, se eliminó el término certificado.

Actualmente el auditor juzga lo mostrado en los estados financieros con base en un examen practicado sujetándose a las normas profesionales, y emite finalmente un dictamen que contiene su opinión de que dichos estados reflejan en forma razonable la situación financiera de una empresa a una fecha determinada y los resultados de sus operaciones por un periodo determinado. Asimismo manifiesta que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios fueron aplicados en forma consistente.

2. OBJETIVO.

Se ha dicho que el informe de auditoría es el producto terminado que el contador público ofrece a sus clientes por los honorarios que recibe. Por tal motivo el contador público contrae considerable responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo. Tal responsabilidad nace de la importancia que las personas para quienes la emite conceden a su opinión.

Antes de emitir su opinión debe haber aplicado previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegurarse de la razonable corrección de los estados financieros con el objeto de mantener la confianza que el público ha depositado en él. Queda entendido, pues, que el contador público contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen, cualquiera que sea su uso o su destino, precisamente por el alto grado de credibilidad que se le concede.

No existe, de seguro, mejor antecedente para patentizar la importancia del dictamen del contador público que la declaración de la Comisión de Valores y Cambios de los Estados Unidos de Norteamérica, dada en una ocasión en que los asesores jurídicos de una empresa, pretendiendo restar importancia a la opinión del contador público, afirmaban que el dictamen no era en sí cosa importante, y



que simplemente era una etiqueta o marbete adosado a los estados financieros, y que solamente cumplía la misión de despertar cierta confianza y garantizar su propiedad. La Comisión de Valores y Cambios refutó tales afirmaciones declarando:

Dentro del área de la auditoría el dictamen es un documento de la mayor importancia. Significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo, ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen. A fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista, la ley ha dispuesto que sólo sea emitido por contadores públicos independientes, y tal requisito realza en sumo grado su importancia.

La práctica de una auditoría significa que las políticas de operación y los procedimientos de registro de una empresa han sido sometidos a la consideración de una mente independiente e imparcial. La historia de las finanzas ilustra sobradamente la necesidad de un tal sometimiento, indispensable para que los representantes y futuros inversionistas sean protegidos contra manipulaciones inmortales.

Dicha declaración continúa diciendo:

Un dictamen de contador público proporciona, cuando menos, cierta protección contra falsedades y verdades a medias que sin él se suscitarían frecuentemente. Documento que sirve a tan altos fines no puede ser considerado un simple marbete; por el contrario, su importancia es grande en tanto que proporciona significación y confianza a los datos mostrados en pugna con el engaño y la falsedad frecuentemente presentes en los estados financieros.

No es necesario agregar nada más a esta histórica declaración que en sí misma lleva toda la fuerza y autoridad de un organismo que desde su creación, en el año de 1934, se ha significado como una institución que por sus elevadas normas de trabajo y por su constante afán de dignificar la profesión ha contribuido a que la contaduría pública de los Estados Unidos de Norteamérica, y por la influencia que en ello ejerce la de muchos otros países encuentre la debida aplicación de sus altos principios éticos y técnicos a la práctica profesional, sobre todo en conceptos tan importantes como el dictamen.

Por último, para la contaduría pública es de trascendental importancia el dictamen, porque él culmina la actuación del profesional en el examen de los estados financieros.

A QUIENES INTERESA EL DICTAMEN.

El mundo de los negocios reclama cada vez con mayor urgencia al contador público por los servicios que presta, de los cuales uno de los más importantes es la auditoría de estados financieros.



El dictamen del auditor es de gran utilidad en el medio privado (industria, Banca y Comercio), en el oficial (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Comisión Nacional de Valores) y entre el público en general; los fines a los que se aplica son, entre otros, los siguientes:

1. Como base para obtener o conceder créditos.
2. Como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios.
3. Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.
4. Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.
5. Para el registro de acciones, bonos, obligaciones en la Bolsa de Valores.
6. En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuesto de los causantes. En este caso se estima conveniente aclarar que el contador público no dictamina acerca de las declaraciones, sino que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente.
7. Aprobación de tarifas de servicios públicos.
8. Posición de productores de una competencia sana nacional.
9. Estudios para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos.
10. Para inflaciones internas y externas del mercado nacional.

Esta diversidad de fines para los que se utiliza el dictamen del contador público ha conducido a un reconocimiento más amplio y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional a la tarea que desempeña la contaduría pública.

3. ESTRUCTURA DE LOS DICTÁMENES.

El examen de los estado financieros es la actividad privativa del Contador Público; su producto terminado es le dictamen, el cual constituye una opinión profesional e independiente sobre si dichos estados fueron o no preparados conforme a principios de contabilidad. Por su naturaleza e importancia – y para preservar su prestigio – el dictamen siempre ha estado regulado por la profesión, por medio de preceptos normativos y obligatorios que establecen cuáles deben ser sus afirmaciones básicas, sus variantes y otros asuntos tales como: La revelación de que la información financiera a dictaminar es responsabilidad de la administración de la entidad, quién debe suscribirlo, cuándo fecharlos e incluso en qué tipo de papel membretado debe presentarse (muy sobrio, despojado de datos superfluos como el domicilio, teléfono, fax y ciudades en donde se encuentran las oficinas del despacho.

Como se mencionó, su estructura es a base de informaciones básicas sobre los fundamentos del examen, las técnicas utilizadas, el alcance de las pruebas realizadas y la opinión que se sustenta sobre si los estados financieros básicos presentan o no la situación financiera , sus cambios, los del patrimonio y el resultado de operación de conformidad con principios de contabilidad, enmarcado – todo esto – en un texto estándar, genérico y obligatorio, denominado dictamen positivo.



Los preceptos que regulan la preparación y presentación del dictamen, reconocen variantes en relación con ese texto: casos en que el dictaminador no pueda hacer irrestrictamente alguna o algunas de las aseveraciones básicas, debiendo – entonces – revelar una salvedad a su alcance o una excepción a principios de contabilidad, e incluso situaciones más graves en que la importancia y efecto de las limitaciones, irregularidades o incumplimientos le obliguen a abstenerse de opinar o emitir un dictamen negativo, respectivamente. Entre paréntesis, estos preceptos prohíben – en relación con los últimos dos casos – emitir una opinión parcial sobre partidas individuales de los estados financieros, dado que se considera que el dictamen sería contradictorio y confuso. Otras situaciones que se regulan son: que no debe encubrirse un dictamen negativo con una abstención de opinión y viceversa, ni una excepción a principios de contabilidad a través de una nota a los estados financieros.

Enunciativamente todo esto es el dictamen, es un producto terminado que requiere cuidado y diligencia profesional y un estricto control de calidad, es a la vez un documento muy formal en el que se expresa una opinión – también muy formal – profesional e independiente que identifica plenamente la actividad del Contador Público; al respecto, para aseverar lo que se afirma en el mismo, para hacer una salvedad o para emitir un dictamen negativo, es necesario haber obtenido la evidencia competente y suficiente del caso, engendra una responsabilidad individual en los términos del postulado V de nuestro código de ética y como lo predicen los maestros que imparten la cátedra de auditoría. Constituye el sello de confianza que le imprime al auditor externo a la información financiera que dictamina.

Para todos los efectos el dictamen es uno y único, independientemente de su distribución y utilización para fines internos, de cotización en bolsa o para efectos fiscales.

4. PRONUNCIAMIENTOS QUE EXIGEN EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

Cuando como resultado del examen practicado el auditor puede expresar su opinión sin salvedades, el dictamen se deberá presentar como sigue:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19 – y 19 -, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. 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 Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 19 – y 19 – y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

5. EFECTOS EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE OTROS AUDITORES.

Con frecuencia, el auditor independiente que es contratado para examinar y emitir una opinión profesional sobre los estados financieros de una entidad, puede encontrarse ante la situación de que otros auditores independientes hayan examinado los estados financieros de una o más subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes o inversiones incluidas en los estados financieros que va a dictaminar. Ante esta situación, el auditor principal tiene que evaluar el efecto en su dictamen del trabajo realizado por otros auditores.

A continuación se incluyen algunos ejemplos de opiniones donde se hace referencia al trabajo de otros auditores, así como de ciertas situaciones especiales que pueden presentarse en la práctica, cuando se lleva a cabo auditorías conjuntas o se emite un informe de comisario sobre estados financieros que fueron examinados por otro auditor.

REFERENCIA AL TRABAJO DE OTRO AUDITOR.

El auditor principal sólo podría asumir responsabilidad y emitir una opinión sobre estados financieros que incluyan una o más subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes o inversiones examinadas por otros auditores cuando haya cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas y haya aplicado todos los procedimientos que hubiese considerado necesarios en las circunstancias. El auditor principal deberá tomar en consideración la importancia relativa de la porción de los estados financieros examinados, en comparación con la examinada por otros auditores y el cumplimiento de los otros auditores con los principios de contabilidad generalmente aceptados, para decir si asume o no la responsabilidad por el trabajo realizado por otros auditores.



Si el auditor principal decide asumir responsabilidad por el trabajo de otros auditores, su dictamen no contendrá referencia alguna al trabajo de éstos.

Cuando el auditor principal decide hacer referencia en su dictamen al trabajo realizado por otros auditores, deberá indiciar claramente en el mismo la división de responsabilidad sobre la porción de estados financieros cubierta por el examen de otros auditores, en conceptos tales como importantes o porcentajes de activos totales, ingresos, resultados u otros criterios. La referencia del auditor principal al hecho de que parte de su examen fue efectuado por otro auditor no debe redactarse como una salvedad, sino como una indicación de la división de responsabilidades entre los auditores que llevaros a cabo los exámenes de varios componentes de los estados financieros tomados en su conjunto.

UNIDAD II. DICTAMEN SON SALVEDADES.

1. CONCEPTO.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión “En mi opinión”, la frase “excepto por” o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

2. ORIGEN.

3. PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS.

- a) Salvedades por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.

El boletín A-1 de la Comisión de Principios de contabilidad establece que los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medios de los estados financieros.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, neto del impuesto sobre la renta y la participación d los trabajadores en las utilidades, y señalar el efecto en su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

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



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

b) Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.

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

En ocasiones, por imposibilidad práctica, o bien, por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios. Las situaciones mencionadas anteriormente representan limitaciones en el alcance del examen practicado, por lo que el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresare una salvedad o abstenerse de opinar, según la gravedad y naturaleza de las restricciones.

Cuando se presenten limitaciones en el alcance del examen, se deberá describir, en un párrafo específico dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones.

4. CASO.

UNIDAD III. DICTAMEN CON OPINIÓN NEGATIVA.

1. CONCEPTO.

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

2. ORIGEN.

3. PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS.

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

En el caso de que se emita un dictamen negativo, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

4. REVELACIÓN DE DESVIACIONES Y DE FALTA DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

5. CASO.



UNIDAD IV. ABSTENCIÓN DE OPINIÓN.

1. CONCEPTO.

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

2. RESPONSABILIDAD DEL LICENCIADO EN CONTADURÍA, RESPECTO A SISTEMAS NO AUDITABLES, ANTES DEL INICIO DEL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.
3. ORIGEN.
4. PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS.

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.

El hecho de abstenerse de opinar ni eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en la aplicación de los principios de contabilidad detectadas en su revisión.

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

En el caso de que se exprese una abstención de opinión, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

Cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo del dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del auditor incluida en el primer párrafo y, adicionalmente, eliminar el segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular.

5. REVELACIÓN DE LA ABSTENCIÓN DE OPINIÓN.
6. CASO.

UNIDAD V. OTROS INFORMES Y OPINIONES QUE SE DERIVAN Y QUE NO SE DERIVAN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.

1. OPINIÓN SOBRE EL CONTROL INTERNO CONTABLE.



La experiencia profesional adquirida por el auditor al efectuar el cumplimiento de la norma relativa al estudio y evaluación del control interno, como parte de una auditoría de estados financieros, ha permitido a los usuarios apreciar los servicios que un auditor puede proporcionarles cuando están interesados en obtener una opinión específica independiente sobre el control interno existente en una entidad.

Es importante señalar que, aunque existan afinidades con el estudio y evaluación del control interno que se efectuó al realizar una auditoría de estados financieros, las revisiones específicas para emitir opiniones sobre el control interno difieren de los anteriores, tanto en su alcance como en sus objetivos; asimismo, este tipo de opiniones se refieren en forma específica al control interno existente en una entidad y no al informe de sugerencias u observaciones que se prepara como resultado de la revisión del control interno en una auditoría de estados financieros. A continuación se presenta un ejemplo de una opinión sin salvedades sobre el control interno contable de una empresa:

He llevado a cabo el estudio y evaluación del control interno (o el establecido en x área) de Compañía X, S.A. de C.V. existente al (fecha) (cuando el examen abarca un periodo se señalaría: por el periodo del 1º de enero al 31 de diciembre de 2001). El establecimiento y mantenimiento del control interno es responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre el mismo con base en mi revisión.

Mi revisión se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados; asimismo, la proyección de cualquier evaluación del sistema a periodos posteriores al revisado está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a cambios en las circunstancias o a que el grado de cumplimiento de los procedimientos de control pueda deteriorarse.

En mi opinión, el control interno (o el establecido en x área) de Compañía X, S.A. de C.V. al, (fecha), (o por el periodo del_al_), satisface los objetivos de control de la administración y ofrece una seguridad razonable, en todos los aspectos importantes, de prevenir, o detectar errores o irregularidades en el curso normal de sus operaciones.

2. DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.

Una de las aplicaciones más frecuentes del dictamen es su utilización por parte de las autoridades fiscales, para verificar la correcta determinación y pago de los impuestos federales de los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros o que optan por ello.



Si bien el dictamen que los contribuyentes entregan para efectos fiscales es el mismo que se emite para efectos financieros, éste adopta ciertas características de forma derivadas de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, entre las cuales están las siguientes:

- a) El dictamen se emite en primera persona y se firma anotando el número de registro del Contador Público ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- b) En virtud de que los estados financieros dictaminados se entregan en discos magnéticos, en el párrafo del alcance del dictamen se debe identificar el número de serie del disco magnético en que se encuentra la información financiera dictaminada.
- c) Toda vez que los estados financieros se presentan y clasifican de acuerdo a formatos diseñados por las autoridades fiscales, se deberá limitar su autorización exclusivamente para los fines que fueron preparados.

Un ejemplo de dictamen para efectos financieros sería el siguiente:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20__ y 20__, 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, que se encuentran incorporados en los discos magnéticos flexibles entregados a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, identificados con los números de serie XXXXXXXX. 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.

Los estados financieros antes mencionados han sido preparados para ser utilizados por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y, por lo tanto, se han presentado y clasificado conforme a los formatos que para tal efecto ha diseñado esta Administración.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes la situación financiera de



Compañía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20_ y 20_, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Registro Núm. _____ en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Además del dictamen sobre los estados financieros, el Contador Público debe formular un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, el cual se basa fundamentalmente en la revisión de una serie de anexos que prepara el cliente y respecto de los cuales debe emitir una opinión.

El informe sobre las obligaciones tributarias se formulará siguiendo los lineamientos del Boletín 4060 "Opinión sobre información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados", destacando:

- a) Que el examen efectuado tuvo por objeto emitir una opinión sobre los estados financieros básicos, mencionando las salvedades que en su caso resultaron del examen y su efecto en la información complementaria revisada.
- b) Que la información adicional que se acompaña al dictamen no es indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la entidad.
- c) Cuando existan datos o comentarios de la información complementaria que no haya sido revisados, mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, deberá indicarse con precisión ese hecho, ya sea en el cuerpo del informe o bien dentro del párrafo de la opinión sobre la información complementaria.
- d) Deberá cuidarse que la información de los anexos fiscales contenga datos que contradigan o sean congruentes con el tipo de opinión emitida sobre los estados financieros básicos.

Como la información de los anexos fiscales se entrega en un disco magnético, deberá identificarse el disco con su número de serie y las afirmaciones hechas en el cuerpo del informe deberán relacionarse con los archivos en donde se encuentra la información correspondiente. Un ejemplo del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, que debe acompañarse al dictamen sobre estados financieros para efectos fiscales, será el siguiente:

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE _____ :

1. Declaro bajo protesta de decir verdad que emito este informe apegándome a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y disposiciones aplicables de su Reglamento, y con relación al examen que practiqué, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas de



los estados financieros de Compañía X, S.A. de C.V. por el año que terminó el 31 de diciembre de 20 __, sobre las cuales emití mi opinión con fecha _____ de 20__, la cual se adjunta.

2. La información financiera a la que se refiere mi dictamen, antes señalada fue reclasificada y está presentada de acuerdo a los formatos contenidos en _____ del disco magnético flexible que se entrega a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal identificado con el número de serie XXXXXXX.
3. Como parte de mi examen revisé la información y documentación adicional preparada por la compañía, que se presenta en el disco magnético flexible antes señalado, del cual anexo una relación por escrito de los archivos contenidos en ellos, conforme a los artículos 50 y 51 del Reglamento del Código fiscal de la Federación e instructivo correspondiente. Verifiqué esta información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances que juzgué necesarios, para poder expresar mi opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Con base en mi examen antes descrito, manifiesto lo siguiente:
 - a) Revisé el cumplimiento de las contribuciones fiscales federales a cargo de la compañía como contribuyente y en su carácter de retenedor, las cuales están contenidas en el archivo _____ del disco magnético flexible, y no observé omisión alguna. Con base en mi revisión selectiva de las operaciones de comercio exterior efectuadas durante el periodo comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de 20__ sobre la documentación e información de la compañía, la cual no incluyó la verificación de la clasificación arancelaria ni la conciliación del total del valor anormal declarado, no encontré omisión o discrepancia alguna.
 - b) Verifiqué el cálculo y entero de las contribuciones federales y cuotas obrero patronales cubiertas al Instituto Mexicano del Seguro Social que se causan por ejercicio, contenidas en el archivo _____. En el caso de retenciones del impuesto sobre sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social lo hice sobre la base de pruebas selectivas.
 - c) Me cercioré que los bienes y servicios por el contribuyente estuvieran debidamente registradas en la contabilidad y hubiesen sido recibidos; pero no determiné si los precios pagados por ellos son razonables de acuerdo con las condiciones del mercado.
 - d) Revisé, en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran: a) la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta; b) la conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado. Incluidas en el archivo _____ y, c) la cuenta de utilidad fiscal neta incluida en el archivo _____ del disco magnético flexible.
 - e) Revisé as declaraciones complementarias presentadas por diferencias de impuestos del ejercicio, habiendo comprobado su apego a las disposiciones



fiscales. Durante el ejercicio no se presentaron declaraciones complementarias que modifiquen las cifras de ejercicios anteriores.

En caso de que se hayan presentado declaraciones complementarias que modifican las cifras de ejercicios anteriores señalar:

- f) Durante el ejercicio se revisaron las declaraciones complementarias que modifican las de ejercicios anteriores (señalar cálculos y bases que se modifican).
- g) Revisé, en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.
- h) Revisé, con base en pruebas selectivas, los saldos de las cuentas incluidas en el archivo _____ del disco magnético flexible.
- i) Durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20_ la empresa no obtuvo estímulos fiscales ni recibió resoluciones de las autoridades fiscales.

En su caso indicar:

- j) Revisé, la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales (indicar en su caso incumplimiento y requisitos, así como números y fechas de resoluciones).
- k) Durante el ejercicio, la compañía no fue responsable solidaria como retenedora en la enajenación de acciones efectuadas por residentes en el extranjero (en caso contrario, mencionar que la compañía es responsable solidaria del impuesto correspondiente).
- l) Como parte de mis pruebas selectivas, revisé los resultados por fluctuación cambiaria, comprobando los tipos de cambio aplicables a las fechas de contratación, pago y cobro así como de cierre de ejercicio. Dicha revisión cubrió aproximadamente el _____ % del total de las fluctuaciones cambiarias.
- m) Los saldos y transacciones con los principios accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas se describen en la Nota a los estados financieros, que se contiene en _____ del disco magnético flexible. La compañía cuenta con un estudio que soporta los precios utilizados en operaciones con compañías relacionadas ene. extranjero (en caso de no contar con los estudios correspondientes este párrafo deberá modificarse).

En mi opinión, la información adicional de COMPAÑÍA X, S.A. DE C.V., incluida en los archivos del disco magnético flexible, con número de serie XXXX, está presentado razonablemente en todos los aspectos importantes de acuerdo con las bases de agrupación y revelación establecidas por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Dicha información adicional incluye exclusivamente para los efectos que requiere la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y no constituye una parte de los estados financieros que sea necesaria para interpretar la presentación



razonable de la situación financiera, resultados de operación, variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera.

C.P.

Registro en la A.G.A.F.F.

Lugar y fecha.

3. DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU CARÁCTER DE COMISARIO.

A continuación se presenta un ejemplo de informe de comisario, independientemente de que éste sea o no el auditor externo de la Sociedad:

A la Asamblea General de Accionistas de Compañía X, S.A. de C.V.:

En mi carácter de comisario y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 166 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y los estatutos de Compañía X, S.A. de C.V., rindo a ustedes mi dictamen sobre la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información que ha presentado a ustedes el consejo de administración, con relación a la marcha de la Sociedad por el año terminado el ___ de _____ de 20_.

He asistido a las asambleas de accionistas y juntas del consejo de administración a las que he sido convocado y he obtenido de los directores y administradores, la información sobre las operaciones, documentación y registros que consideré necesario examinar. Mi revisión ha sido efectuada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, los criterios, políticas contables y de información seguidos por la Sociedad y considerados por los administradores para preparar la información presentada por los mismos a esta Asamblea, son adecuados, suficientes y se aplicaron en forma consistente con el ejercicio anterior; por lo tanto, dicha información refleja en forma veraz, razonable y suficiente la situación financiera de Compañía X, S.A. de C.V., al ___ de _____ de 20_, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Firma del comisario.

4. OPINIONES PROFESIONALES DEL CONTADOR PÚBLICO EMITIDO CON PROPÓSITOS ESPECIALES.



A continuación se presenta un ejemplo de dictamen sobre estados financieros preparados sobre bases diferentes a principios de contabilidad, elaborados para cumplir con ciertos propósitos específicos:

He examinado el estado de activos, pasivos y patrimonio de Compañía X S.A., al 31 de diciembre de 20_, y los estados de ingresos y gastos y flujo de efectivo que le son relativos, por el año, que terminó en esas fechas. Dichos estados son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

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 no contienen errores importantes y está preparada de acuerdo con las bases contables utilizadas por la compañía. 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 las bases contables utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se indica en la Nota X, los estados a que se refiere este dictamen fueron preparados para cumplir con el propósito que indica la cláusula Z del contrato de préstamo entre la Compañía X, S.A. de C.V. y Banco Y, S.A. En la misma Nota se señalan las bases de preparación de dichos estados, las cuales, en los casos que se indican en la propia Nota, no coinciden con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, los estados antes mencionados preparados para el propósito específico a que se refiere el párrafo anterior, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, los activos, pasivos y patrimonio de Compañía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20_, y los ingresos y gastos y flujo de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con las bases indicadas en el párrafo anterior.

5. INFORME SOBRE LA REVISIÓN LIMITADA DE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS.

Es frecuente que las entidades tengan la necesidad de emitir estados financieros intermedios para cumplir con requisitos de orden legal, estatutario o contractual como en el caso de empresas que tienen sus títulos inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios (acciones, obligaciones hipotecarias, papel comercial, etc.). En otros casos, esta necesidad se puede derivar de convenios especiales entre accionistas o con acreedores.

El objetivo de una revisión limitada difiere substancialmente del que tiene una auditoría o examen de estados financieros. El objetivo de una auditoría es el de



proporcionar una base razonable para expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto. Por otro lado, una revisión limitada no proporciona una base para la expresión de tal opinión, ya que en dicha revisión no se incluye un estudio y evaluación del control interno contable, ni se obtiene evidencia corroborativa de los registros contables ni de las respuestas obtenidas en los procedimientos de entrevistas, así como otros procedimientos comúnmente desarrollados durante una auditoría. Aun cuando una revisión limitada puede revelar asuntos de importancia que afecten a los estados financieros, ésta no puede proporcionar certeza de que todos los aspectos significativos surjan a la atención del auditor como normalmente sucede en una auditoría. A continuación se muestra un ejemplo sobre este tipo de informe.

He llevado a cabo una revisión limitada de (describa los estados financieros básicos intermedios) de Compañía X, S.A. de C.V. al (fecha de estado de situación financiera) y por los (número de meses) meses que terminaron en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Previamente he examinado los estados al (indicar fecha y periodo del último ejercicio dictaminado}) sobre los cuales emití mi dictamen sin salvedades el (fecha del dictamen).

Mi revisión limitada consistió principalmente en la aplicación de procedimientos de revisión analítica a diferentes elementos de los estados financieros intermedios que se acompañan, a fin de que estén presentados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

6. OPINIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO SOBRE LA INCORPORACIÓN DE EVENTOS SUBSECUENTES EN ESTADOS FINANCIEROS PRO FORMA.

El Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece que “ningún Contador Público que actúe independiente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de información financiera o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependerá de hechos futuros en tal forma que induzca a creer que el Contador Público asume la responsabilidad de que se realicen las estimaciones o proyectos”.

Sin embargo, en ciertas ocasiones es posible que una entidad tenga necesidad de presentar estados financieros pro forma en los que se dé efecto retroactivo a operaciones ya consumadas, como si se hubieran realizado en fecha anterior, o bien, efecto a transacciones que estén en proyecto y que aún no se hayan llevado a cabo.

De acuerdo con el Boletín 4070 “Opinión del Contador Público sobre la incorporación de eventos subsecuentes en estados financieros proforma”, el dictamen del auditor deberá incluir lo siguiente:



* Explicación en un párrafo independiente de las operaciones o hechos subsecuentes, o referencia a la Nota que tenga dicha explicación, cuyo efecto se incorpora a los estados financieros como si hubieran ocurrido precisamente a la fecha del estado de situación financiera. Debe aclararse si dichas operaciones o hechos subsecuentes ya ocurrieron a la fecha del dictamen del auditor o si están aún pendientes de realización.

* Referencia clara en el párrafo de la opinión a las cifras que corresponden a las transacciones realizadas, ya que son éstas las que presentan la posición financiera y los resultados de operación, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. En su caso, se incluirán las salvedades que fueran necesarias por desviación a principios de contabilidad en las cifras base.

* Párrafo adicional, indicando que en opinión del auditor, los efectos de las transacciones subsecuentes se han cuantificado e incorporado correctamente a los estados financieros pro forma.

El Boletín A-3, Realización y periodo contable, de la Comisión de Principios de Contabilidad, establece que “la información contable incluye hechos consumados que desde el punto de vista de los principios de contabilidad se han realizado”. Por lo tanto, es claro que la incorporación de operaciones o hechos ocurridos con posterioridad a las fechas de los estados financieros, constituyen una desviación al principio contable de realización. Es por eso que la posición financiera y los resultados de operación, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, sólo pueden estar representados por las cifras base que corresponden a las transacciones ya realizadas.

Por otra parte, la opinión adicional no hace referencia a posición financiera ni a resultados de operación, sino únicamente a la correcta cuantificación e incorporación de las transacciones subsecuentes que se han explicado en un párrafo independiente. De esta manera se puede lograr el propósito que se busca con la intervención del auditor, para otorgarle confiabilidad a las cifras pro forma.

Es posible que se requiera doble fecha en el dictamen cuando el evento subsecuente que se incorpora haya ocurrido después de la fecha normal del dictamen, o sea la fecha hasta la cual se revisaron los eventos subsecuentes en su conjunto. Considerado los elementos antes mencionados, el dictamen puede redactarse como sigue:

He examinado el estado de situación financiera de Compañía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20_, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mi examen fue realizado de acuerdo con la 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 mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados (columnas identificadas como "Cifras base") presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20_, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Como se explica en la Nota X, los estados financieros que se muestran en la columna identificada como pro forma incluyen el efecto del aumento de capital social acordado el 31 de marzo de 2002, como si hubiera ocurrido el 31 de diciembre de 2001.

En mi opinión, el efecto del aumento subsecuente de capital social descrito en el párrafo anterior, se ha cuantificado e incorporado correspondiente a los estados financieros pro forma.

7. OPINIÓN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO A BASES DIFERENTES A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

DICTAMEN EN EL CASO DE CAMBIOS EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19XX y 19XX, 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 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 a 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 a 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 a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19XX la compañía cambió el método que venía utilizando para la actualización del valor de los inmuebles, maquinaria y equipo, del de ajustes por cambios en el nivel general de precios por el de costos específicos determinados por perito independiente. Este cambio originó un incremento de aproximadamente \$ XXXXX en el valor neto de los activos fijos, de \$ XXXXX en el capital contable, y de \$ XXXXX en el cargo a los resultados del ejercicio por concepto de depreciación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonable, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 1997 y 1998 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.

8. OTROS INFORMES ESPECIALES.
9. CASOS.