

Boletín 4020

**DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS
PREPARADOS DE ACUERDO CON BASES ESPECIFICAS DIFERENTES A LOS
PRINCIPIOS DE CONTABIUDAD
GENERALMENTE ACEPTADOS**

Generalidades

En el Boletín 4010 "Dictamen del auditor" se señala que 'el dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público, conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate'. 1

En el citado boletín también se indica que 'la importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo'. Continúa señalándose en el boletín que "el público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina". 2

Además, tal como se indica en el artículo 3.02 de nuestro Código de Ética Profesional, "por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el contador público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables al caso". 3

Sin embargo, entidades tales como instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito, instituciones de seguros, instituciones de fianzas, sociedades de inversión, casas de bolsa, y ciertas entidades gubernamentales, deben preparar su información financiera conforme a reglas específicas que emiten organismos y entidades gubernamentales. 4

Por otro lado, las tesorerías de estados y municipios, universidades y otras instituciones públicas y privadas, así como ciertas sociedades o asociaciones civiles, cuya actividad no persigue fines de lucro, siguen la política de reconocimiento de sus ingresos y gastos sobre la base de efectivo. 5

Asimismo, para cumplir con ciertas obligaciones contractuales o de información a su casa matriz en el extranjero, entre otras, algunas entidades requieren preparar sus estados financieros sobre bases distintas a los principios de contabilidad generalmente aceptados en México. 6

Alcance y limitaciones

Este boletín se refiere únicamente a los dictámenes que emite el contador público sobre estados financieros preparados sobre bases específicas diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados en México. Por lo tanto, no se refiere a otras opiniones profesionales que emite el contador público y que son distintas al dictamen sobre estados financieros. Estas opiniones son materia de otro boletín. 7

Objetivo de este boletín

El objetivo de este boletín es el establecer pronunciamientos normativos en relación con los dictámenes que emite el contador público sobre estados financieros, preparados 8

sobre bases específicas diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados en México.

Se entiende por bases específicas de contabilización, un conjunto integral de criterios lógicos y congruentes que se aplican consistentemente en la preparación de estados financieros. Sin embargo, un conjunto de convencionalismos contables establecidos de acuerdo a ciertas, referencias particulares no fundamentadas, no cumple con el concepto de bases específicas de contabilización.

9

Pronunciamientos normativos

El contador público, como resultado de un examen practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, podrá expresar una opinión sobre estados financieros preparados sobre bases específicas diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados en México, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

10

a) Que la entidad se encuentre en cualquiera de las siguientes situaciones:

1. Que se trate de una entidad ya sea gubernamental o privada sujeta a disposiciones y reglamentaciones emitidas por organismos gubernamentales, tanto para el registro de sus operaciones como para la preparación y presentación de su información financiera, que difieran de los principios de contabilidad generalmente aceptados en México.

2. Que se trate de un organismo del Gobierno Federal, Estatal o Municipal, o de un fideicomiso constituido por algún o algunos de esos organismos o de una sociedad o asociación de carácter civil con fines no lucrativos, que siga la política de reconocimiento de sus ingresos y gastos sobre la base de efectivo.

3. Que se trate de una entidad que requiere preparar estados financieros para un propósito específico, por sus características, estos estados financieros son emitidos para uso exclusivo de las partes interesadas y, en consecuencia, debe restringirse su circulación. En caso de que la entidad decida presentar ante otros interesados, por ejemplo, las autoridades fiscales, sus estados financieros que fueron preparados y dictaminados para un propósito específico, el auditor deberá emitir otra opinión, ya sea con salvedades o negativa, conforme a lo establecido en el Boletín 4010 "Dictamen del auditor"..

b) Que la administración de la entidad mantenga un sistema de contabilidad y controles internos adecuados que aseguren la corrección del registro, clasificación, agrupación y presentación de su información financiera.

c) Que el auditor haya podido realizar su examen cumpliendo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y que, como consecuencia, haya realizado las pruebas sobre posregistros contables y la documentación, así como otros procedimientos que hubiera considerado necesarios en las circunstancias.

No es aceptable considerar como bases específicas diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados en México los casos de desviación e incumplimiento injustificado por parte de entidades que en los términos del Boletín B-1 "Objetivos de los estados financieros" de la Comisión de Principios de Contabilidad deben preparar sus estados financieros de conformidad con dichos principios y sus reglas particulares. Por lo tanto, la presentación de estados financieros en los que, por ejemplo, no se reconozcan los efectos de la inflación en la información financiera en los términos del Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera" de la Comisión de

11

Principios de Contabilidad, o de estados financieros individuales de empresas controladoras en las que no se cumpla con los requisitos que señala el Boletín B-8 "Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones" de esa Comisión, se deberá considerar como violatoria de los principios de contabilidad generalmente aceptados en México y consecuentemente, el auditor deberá expresar una opinión ya sea con salvedades o negativa, conforme a lo establecido en el Boletín 4010 "Dictamen del auditor". 12

El contador público que sea requerido para dictaminar estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas de contabilización diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados en México, deberá juzgar la razonabilidad y congruencia de dichas bases de acuerdo con las características particulares de la entidad, así como de las circunstancias que les dieron origen, y en caso de desacuerdo con las mismas, deberá revelar en su dictamen, las razones que le llevaron a su conclusión y emitir su opinión de acuerdo a ésta. 13

El dictamen del auditor sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas distintas a los principios de contabilidad generalmente aceptados en México, deberá incluir lo siguiente:

- a) Identificación de los estados financieros examinados.
- b) Indicación de la responsabilidad de la administración de la entidad y del auditor. Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.
- c) Descripción general del alcance de la auditoría.
- d) Descripción del alcance del trabajo efectuado mediante las afirmaciones siguientes:
 1. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
 2. 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 bases contables específicas aplicables a la entidad.
 3. Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
 4. Que la auditoría incluyó la evaluación de las bases contables utilizadas y de las estimaciones contables significativas efectuadas por la administración de la entidad en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.
 5. Que la auditoría proporciona bases razonables para sustentar la opinión.
- e) Mención de las bases utilizadas por la entidad para la preparación de los estados financieros, haciendo referencia a la nota a los estados financieros relativa e indicando, además, que dichas bases no coinciden, en general o en ciertos aspectos, con los principios de contabilidad generalmente aceptados en México, y que dichas diferencias se señalan en la nota indicada.
- f) Explicación del propósito específico para el cual fueron preparados los estados

financieros; .por ejemplo, en cumplimiento de un acuerdo contractual. uso exclusivo de la casa matriz para efectos de consolidación, etc., haciendo mención a la nota a los estados financieros en la que se describan las bases de preparación y el propósito específico en su caso.

- g) La opinión del auditor acerca de si los estados financieros se encuentran presentados razonablemente, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con las bases contables utilizadas por la entidad. Si el auditor concluye que los estados financieros no están presentados razonablemente de acuerdo con las bases utilizadas, o bien, si no está de acuerdo con dichas bases, deberá revelar en su dictamen todas las razones que le llevaron a esa conclusión. Su opinión deberá redactarse en forma apropiada, haciendo referencia al párrafo explicativo correspondiente.
- h) En el caso de estados financieros preparados para un propósito específico, se deberá incluir un párrafo de énfasis, en el cual se limite la circulación de los mismos a las partes interesadas, e indicar que no deberán ser utilizados para ningún otro propósito.

Son igualmente aplicables a los dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados en México, las disposiciones normativas del Boletín 4010 "Dictamen del auditor", en todo lo que no se opongan al presente boletín. 14

Ejemplos de dictámenes sobre estados financieros

Con el objeto de asegurar uniformidad entre los contadores públicos al emitir sus dictámenes, y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros preparados sobre bases específicas que difieran de los principios de contabilidad generalmente aceptados en México, en los apéndices I a V de este boletín se presentan diversos ejemplos. 15

Fecha efectiva

Este boletín es aplicable para dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados, que se emitan a partir del 1º de enero de 2002. 16

APÉNDICE I

Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas de contabilización emitidas por un organismo gubernamental, como la Comisión Nacional Bancaria y de Valores o la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, para instituciones y organizaciones auxiliares de crédito, y para instituciones de seguros y fianzas, respectivamente:

17

He examinado los estados de situación financiera de Banco X, S.A., 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 ejercicios que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración del banco. Mi responsabilidad consista 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 en México, 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 las bases contables aplicables al banco. 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 mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se explica en la nota X a los estados financieros, el banco está obligado a preparar y presentar sus estados financieros con base en las reglas contables emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores las cuales, en los casos que se indican en dicha nota, no coinciden con los principios de contabilidad generalmente aceptados en México.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera del Banco X, S.A., al 31 de diciembre de 200_ y 200_ 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 las bases contables antes mencionadas

APÉNDICE II

Dictamen sobre el estado de ingresos y egresos preparado por una entidad con fines no lucrativos, como puede ser una tesorería estatal o municipal, universidades o colegios públicos o privados; fideicomisos constituidos por algunas de estas entidades con algún fin específico, etcétera.

18

He examinado los estados de ingresos y egresos de _____ por los ejercicios del 1 de enero al 31 de diciembre de 20__ y 20__ Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con basa en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México, 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 las bases contables aplicables a la entidad. 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 y de la presentación de los estados financieros. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, es política de la entidad el preparar su información financiera sobre la base de reconocer sus ingresos y gastos, cuando se cobran o pagan, respectivamente, y no cuando se devengan o realizan. Consecuentemente, los estados financieros que se acompañan no pretenden presentar los ingresos y egresos del ejercicio de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en México.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente. en todos los aspectos importantes, los ingresos y egresos de _____ por los ejercicios del 1 de enero al 31 de diciembre de 20__ y 20__ de conformidad con las bases de contabilización indicadas en el párrafo anterior.

APÉNDICE III

Dictamen sobre estados financieros preparados sobre la 19 base de ingresos y egresos en efectivo, cuando adicionalmente se presenta un estado de activos, pasivos y patrimonio:

19

He examinado los estados de activos, pasivos y patrimonio de Institución X, A.C... al 31 de diciembre de 20_ y 20_, así como los estados de ingresos cobrados y gastos pagados, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Institución. 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 en México, 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 las bases contables aplicables a la Institución. 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 mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, es política de la Institución el preparar su información financiera sobre la base de reconocer sus ingresos y gastos cuando se cobran o pagan, respectivamente, y no cuando se devengan o realizan. Consecuentemente, los estados financieros que se acompañan no pretenden presentar los activos, pasivos Y patrimonio Y los ingresos y gastos del ejercicio de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en México.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, los activos, pasivos y patrimonio resultantes de las transacciones en efectivo de Institución X, A.C., al 31 de diciembre de 20_ Y 20_, Y sus ingresos cobrados y gastos pagados relativos a los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las bases de contabilización Indicadas en el párrafo anterior.

APENDICE IV

En algunos casos, cuando es posible determinar el efecto de la política de no registrar las operaciones sobre bases acumulativas, el segundo párrafo del ejemplo anterior podría redactarse adicionando información que permita al lector comprender mejor los estados financieros, de la siguiente manera. 20

He examinado...

Mis exámenes fueron realizados...

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, es política de la Institución la de preparar su información financiera sobre la base de reconocer sus ingresos y gastos cuando se cobran o pagan, respectivamente, y no cuando se devengan o realizan, por lo que no se encuentran registradas cuentas por cobrar por \$_____y \$_____y cuentas por pagar por \$_____y \$_____, al 31 de diciembre de 20__y20__respectivamente. Como consecuencia, los estados financieros que se acompañan no pretenden presentar los activos, pasivos y patrimonio y los ingresos y gastos del ejercicio de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en México.

En mi opinión...

APENDICE V

Dictamen sobre estados financieros preparados para un propósito específico.

21

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 de flujo de efectivo, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de 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 en México, 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 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 financieros a que se refiere este dictamen fueron preparados en cumplimiento con la cláusula Z del contrato de préstamo entre la Compañía y Banco Y, S.A. y no para algún otro propósito; en consecuencia, no deben ser distribuidos a terceros. 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 México.

En mi opinión, los estados financieros 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. al 31 de diciembre de 19__, y los ingresos y gastos y flujo de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con las bases contables descritas en la Nota X.