

114 *siguiente*



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

EL DICTAMEN DEL LICENCIADO EN CONTADURIA.

Seminario de Investigación Contable

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a n :

ARTURO PEÑA PEREZ

JUAN AGUSTIN QUINTERO ARCEGA

Director del Seminario:

C.P. VICTOR MANUEL PANIAGUA BRAVO

México, D. F.

1981



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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Mensaje al lector

El dictamen del Licenciado en Contaduría es el producto terminado del examen de estados financieros.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., ha emitido dos textos básicos del dictamen. Los autores de este estudio consideraron de importancia e interés profesional determinar cual de los textos de dictamen es más adecuado, cuestión a la que contestamos con la hipótesis:

Es necesario elaborar un nuevo texto que sea congruente con los requerimientos actuales del usuario del dictamen.

Las variables independientes fueron definidas como las bases en que se fundamenta el examen de estados financieros y, estas son: Código de ética profesional, Normas de Auditoría y Principios de Contabilidad.

Al aplicar un método científico de observación controlada e histórica, confirmamos la hipótesis con el resultado de nuestra investigación, ya que encontramos que ninguno de los textos de dictamen en vigor son adecuados, porque no se apegan a las variables independientes.

Motivo por el cual reestructuramos el texto del dictamen en base a las citadas variables y, presentamos la proposición de un texto al que denominamos *dictamen estándar* y las variantes al mismo.

Arturo Peña Pérez

Juan Agustín
Quintero Arcega

México D.F.

Primavera de 1981

CAPITULO I
GENERALIDADES SOBRE EL DICTAMEN

CAPITULO II
APORTACION DE UN NUEVO TEXTO
DE DICTAMEN

CAPITULO III
OTROS INFORMES CON QUE CULMINA EL
EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

CAPITULO IV
VARIANTES AL
DICTAMEN ESTANDAR

CAPITULO I

GENERALIDADES SOBRE EL DICTAMEN

- 1.1. *Importancia*
- 1.2. *Bases fundamentales*
 - 1.2.1. *Código de ética profesio
nal*
 - 1.2.2. *Normas de auditoría*
 - 1.2.2.1. *Personales*
 - 1.2.2.2. *De ejecución del trabajo*
 - 1.2.2.3. *De información*
 - 1.2.3. *Procedimientos de audito
ría*
 - 1.2.4. *Principios de Contabili-
dad*
 - 1.2.5. *Sumario del capítulo.*

1.1. *Importancia*

Esta investigación está enfocada al examen de estados financieros, cuyo objetivo primordial es habilitar al Licenciado en Contaduría para expresar una opinión acerca de la situación financiera, sus cambios y el resultado de las operaciones de la entidad, lo cual se establece en el párrafo de la opinión del dictamen.

Al respecto, el compendio de normas, pronunciamientos normativos procedimientos de auditoría y otros, señala lo siguiente:

En todos los casos en que el Licenciado en Contaduría haya hecho una revisión de estados o información financiera, lueludiblemente debe expresar una opinión en los términos del examen que practicó.

Es por ello que el dictamen es privativo del Licenciado en Contaduría y el documento de mayor importancia dentro del examen de estados financieros, constituyendo el producto final del mismo y el "sello de confiabilidad" a la información financiera.

El dictamen debe facilitar la comprensión de la opinión del Licenciado en Contaduría, mediante la presentación y explicación adecuada de los hechos.

En forma enunciativa, la importancia del dictamen radica en:

1. Es un documento con el cual puede llegarse a medir la eficiencia de la gestión de la administración de la entidad.
2. Es de interés para:
 - a) Los accionistas
 - b) La administración de la entidad
 - c) Personal de la misma
 - d) Clientes, proveedores y otras empresas relacionadas directa o indirectamente con la entidad.
 - e) Instituciones de crédito, obligacionistas y otros acreedores ligados con la entidad.
 - f) Dependencias gubernamentales relacionadas con la revisión de las declaraciones fiscales.

1.2. Bases Fundamentales

El Licenciado en Contaduría al emitir su dictamen opina sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan o no la situación financiera de la entidad y debe estar conciente de su compromiso profesional, ya que distintas entidades tomar decisiones con base en el mismo.

Para que el Licenciado en Contaduría pueda expresar su opinión, debe estar fundamentada en el examen de estados financieros, los cuales constituyen la materia prima del trabajo del Licenciado en Contaduría; como parte de su examen debe certificarse que los estados financieros se formularon de conformidad con principios de contabilidad, reglas particulares y criterio prudencial en la aplicación de las mismas.

Para que el examen de estados financieros de la entidad sea - de calidad deben observarse normas y técnicas de auditoría - fundamentadas en el código de ética profesional, el cual regula la actuación del Licenciado en Contaduría.

La profesión del Licenciado en Contaduría se encuentra regida por las disposiciones normativas emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., Federación de Colegios de Profesionistas, cuyas características y objetivos principales pueden condensarse en lo siguiente:

1. Su absoluta dedicación al estudio de problemas profesionales y a la moralidad que exige a sus miembros en el ejercicio de su profesión.
2. El artículo 1.02 de sus estatutos, establece que una de - sus finalidades es la de:

Propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación, aceptación por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional que se juzgue necesario.

3. Para cumplir su cometido, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha establecido comisiones de trabajo integradas por miembros activos del mismo, las cuales se encargan de promover y vigilar el desarrollo y nivel académico de la profesion; estas comisiones influyen directamente en el dictamen por medio de los pronunciamientos establecidos en el código - de ética, normas y procedimientos de auditoría.

1.2.1. Código de Ética profesional

La responsabilidad social y técnica del Licenciado en Contaduría está regida por el código de ética profesional, el cual nace de la aplicación de las normas de conducta generales llevadas a la práctica diaria con objeto de ofrecer mayor garantía de solvencia en su ejercicio profesional. En el código de ética profesional se encuentran principios morales, los cuales se mencionan a continuación:

Postulado I

Aplicación universal del código. Es aplicable a todos los Licenciados en Contaduría sin importar la índole de su actuación.

postulado II

Independencia de criterio. El Licenciado en Contaduría al expresar una opinión profesional está obligado a sostener un criterio libre e imparcial.

Postulado III

Calidad profesional de los trabajos. Al prestar un servicio se espera del Licenciado en Contaduría la realización de un verdadero trabajo profesional.

Postulado IV

Preparación y calidad profesional. En la prestación de un servicio, el Licenciado en Contaduría debe tener como requisitos mínimos, la capacidad profesional y técnica necesaria para realizar satisfactoriamente sus actividades profesionales.

postulado V

Responsabilidad profesional. El Licenciado en Contaduría - siempre será responsable de los trabajos realizados por él o bajo su dirección.

Postulado VI

Secreto profesional. Es obligación del Licenciado en Contaduría no revelar los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el desarrollo de su actividad profesional y guardar secreto profesional.

Postulado VII

Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral. - Será falta de honor y dignidad profesional del Licenciado en Contaduría, si directa o indirectamente interviene en asuntos que no cumplan con la moral.

Postulado VIII

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios. El Licenciado en Contaduría no debe aprovecharse de situaciones que perjudiquen a quien haya contratado sus servicios.

Postulado IX

Retribución económica. El Licenciado en Contaduría debe tener presente que la retribución económica que habrá de percibir por sus servicios no constituye el único objetivo del ejercicio de su profesión.

1.2.2. Normas de auditoría

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la información que rinde como resultado de dicho trabajo.

Las normas de auditoría se clasifican en:

1.2.2.1. Personales

Para poder asumir las responsabilidades que la profesión le impone al Licenciado en Contaduría. Debe tener las siguientes cualidades:

1. Capacidad profesional.

El examen de estados financieros debe ser realizado por una o varias personas que tengan título y experiencia profesional.

2. Cuidado y diligencia profesional.

Se requiere que el Licenciado en Contaduría ponga toda su atención, cuidado y diligencia en el desarrollo de su trabajo.

3. Independencia mental.

Es la imparcialidad de juicio que debe observar el Licenciado en Contaduría e implica honestidad hacia el cliente y aquellas personas que están interesadas en su servicio.

1.2.2.2. Normas de ejecución de trabajo

1. Estudio y evaluación del sistema de control interno.

Para el auditor externo es obligatorio estudiar y evaluar el sistema de control interno, dado que es la base para determinar la naturaleza el alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar esta norma es básica para efecto de la planeación.

2. Planeación.

Antes de realizar su trabajo, el auditor debe decidir anticipadamente cuales son los procedimientos y técnicas a utilizar y la extensión y oportunidad de los mismos.

3. Obtención de evidencia suficiente y competente.

El objetivo de la aplicación de procedimientos, es suministrar al Licenciado en Contaduría suficientes elementos de juicio para poder expresar su opinión profesional. La evidencia suficiente y competente en un elemento para comprobar la autenticidad de los hechos, corrección de criterios contables, etc.

4. Supervisión.

En caso que se utilicen ayudantes, deben ser supervisados sistemática, oportuna y adecuadamente.

1.2.2.3. Normas de información

En todos los casos en que el nombre del Licenciado en Contaduría quede asociado con información financiera, debe expresarse de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y, en su caso, -

las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o las razones de importancia por las cuales se abstiene de opinar o, no puede emitir una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con normas de auditoría.

1.2.3. *Procedimientos de auditoría*

Es responsabilidad absoluta del Licenciado en Contaduría elegir el tipo de pruebas que necesita, la oportunidad y alcance de aplicación de las mismas, en tal forma que le suministren todos los elementos de juicio suficientes para poder fundamentar su dictamen.

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación, aplicadas a una partida o a un conjunto de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros examinados y dependiendo del resultado de los mismos, el Licenciado en Contaduría obtiene bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a examen.

Las técnicas de auditoría son los recursos particulares de investigación que el auditor utiliza para obtener y comprobar la información que le han suministrado o que ha recopilado.

Debido a las circunstancias en que el Licenciado en Contaduría realiza su trabajo y a las distintas condiciones de las entidades sujetas a examen, la aplicación de técnicas de auditoría debe ser específica para cada caso en particular.

Las técnicas que normalmente aplica son:

1. Estudio general.

Para poder emitir una opinión profesional sobre el examen de-

estados financieros, requiere de un estudio analítico de las características generales de la entidad.

2. Análisis

Consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros genéricos de los estados financieros y dada su naturaleza es básicamente de dos tipos:

a) Análisis de saldo.

Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas, son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar, formando un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se aplicaron dentro de la cuenta. Cuando este es el caso, puede analizarse solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo de la cuenta.

b) Análisis de movimiento

En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman por la acumulación de las partidas, por ejemplo las cuentas de resultados; en ciertas circunstancias pudiera no ser posible relacionar de manera indudable los movimientos acreedores contra los deudores de cuentas de movimientos compensados, o bien por razones particulares del caso no convenga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación,

conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos.

3. Inspección

Esta técnica es el examen de los bienes y valores expresados en los estados financieros y de documentos relacionados con la información contable. El procedimiento de inspección se aplica normalmente para cerciorarse de la existencia física de algunas partidas del activo en las que se incluyen: efectivo, títulos y valores de crédito, todo ello para verificar la autenticidad de los mismos.

4. Confirmación

La revisión de las partidas de los estados financieros y documentos no constituyen aisladamente los elementos de juicio suficientes para cerciorarse de la autenticidad y exactitud de los saldos, es necesario que adicionalmente se solicite confirmación de ciertas transacciones tales como: cuentas por cobrar y por pagar, efectivo, títulos y otros bienes en poder de terceros.

La confirmación se realiza por medio de cartas dirigidas a la entidad o persona de la que se requiere información.

La confirmación es positiva cuando en la solicitud se pide al confirmante que conteste, tanto si está o no conforme con el saldo.

Es negativa cuando se le pide que conteste solamente en caso de no estar conforme con los datos.

La confirmación positiva es directa cuando se suministran al confirmante los datos de la empresa y se le pide verificar - contra sus cifras, se dice que es indirecta cuando no se suministra datos de las operaciones y se le pide que los proporcione al Licenciado en Contaduría para tener conocimiento suficiente de ciertos aspectos.

6. Declaración

Es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones, realizadas con el personal de la entidad.

7. Certificación

Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

8. Observación

Es la técnica por medio de la cual el licenciado en Contaduría se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente, de la forma en que el personal ejecuta ciertas operaciones, por ejemplo, el auditor puede obtener la evidencia de que los inventarios fueron tomados satisfactoriamente observando la labor de preparación y realización práctica de los inventarios.

9. Cálculo

Para cerciorarse de la exactitud aritmética de los saldos y -

transacciones reflejadas en los estados financieros, el Licenciado en Contaduría debe verificar los cálculos de las operaciones realizadas en forma selectiva, detallada o global de acuerdo a las circunstancias.

1.2.4. Principios de contabilidad

Estos constituyen conceptos fundamentales que establecen bases adecuadas para:

1. Identificar y delimitar a la entidad la cual constituye y genera información financiera.
2. Valuar las operaciones
3. Presentar información financiera.

Dichos principios, promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., son los siguientes:

1. Entidad.

La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

2. Realización.

La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

3. Período contable.

La necesidad de conocer los resultados de operación y la si--

tuación financiera de la entidad, que tiene una existencia - continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales.

4. Valor histórico original

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad - cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se afecten, su equivalente o la estimación razonable que de - ellos se haga al momento en que se consideren realizados con- tablemente. Estas cifras -así determinadas- deben actualizar se cuando pierdan su significado.

5. Negocio en marcha.

La entidad se presume en existencia permanente, salvo especi- ficación en contrario; por lo que las cifras de sus estados - financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos.

6. Dualidad económica.

Esta dualidad se constituye de:

- a) Los recursos de los que dispone la entidad para la reali- zación de sus fines y,
- b) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez son la espe- cificación de los derechos que sobre los mismos existen consi- derados en su conjunto.

7. Revelación suficiente

La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario

para juzgar la situación financiera, sus cambios y el resultado de operación de la entidad.

8. Importancia relativa

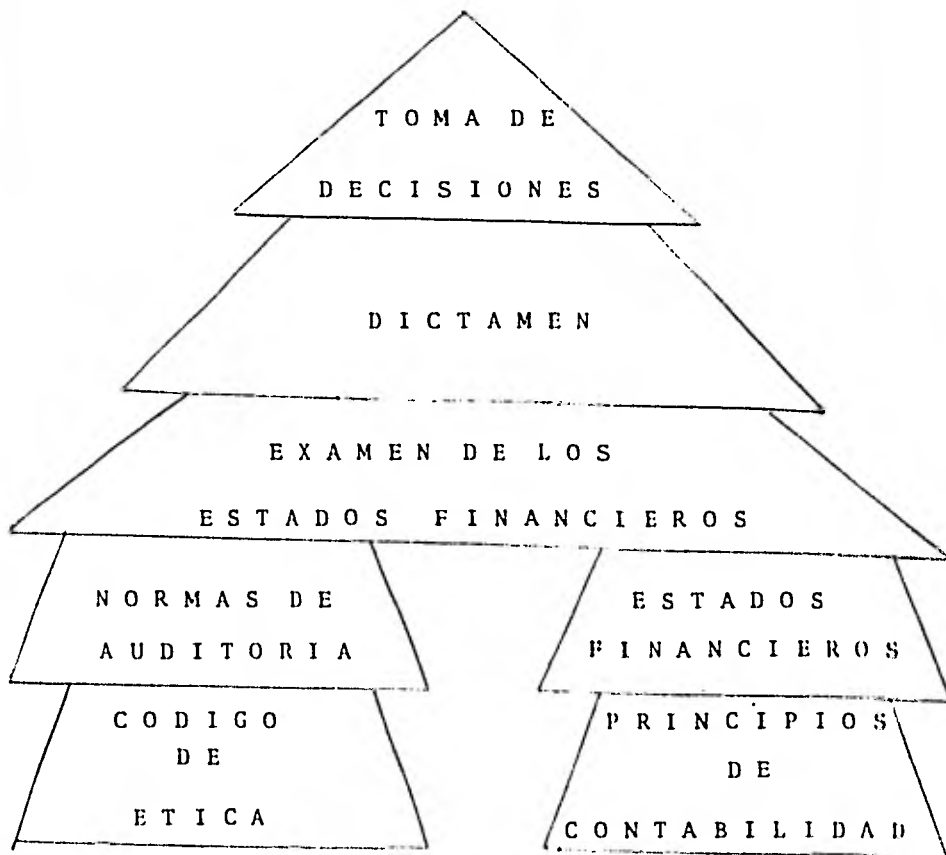
La información que aparece en los estados financieros debe -
mostrar aspectos importantes de la entidad susceptibles de -
ser cuantificados en términos monetarios.

9. Consistencia

Los usos de la información contable requieren que se sigan -
procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo.
La información contable debe ser obtenida mediante la aplica-
ción de los mismos principios y reglas particulares de cuanti-
ficación para, mediante la comparación de los estados finan-
cieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la com
paración con estados de otras entidades económicas conocer su
posición.

1.2.5. *Sumario del capítulo*

A continuación se presenta gráficamente un esquema de los fundamentos de los estados financieros, de su examen y del dictamen, el cual es base para la toma de decisiones.



CAPITULO II

APORTACION DE UN NUEVO TEXTO DE DICTAMEN

- 2.1. Evolución del dictamen
- 2.2. Análisis del texto del mismo según boletín 21
 - 2.2.1. Membrete
 - 2.2.2. A quien se dirige
 - 2.2.3. Fecha
 - 2.2.4. Firma
 - 2.2.5. Párrafo del alcance
 - 2.2.6. Párrafo de la opinión
 - 2.2.7. Análisis de las afirmaciones básicas
- 2.3. Análisis del texto del dictamen, según boletín 36
- 2.4. Similitudes y diferencias entre los textos de los boletines 21 y 36.
 - 2.4.1. Cambios del texto del boletín 36, en relación al 21
- 2.5. Proposición de un nuevo texto.

2.1. Evolución del dictamen.

Los conceptos y objetivos que guían en la actualidad al examen de estados financieros, eran prácticamente desconocidos - hace setenta años, debido a la evolución del mismo, se han venido utilizando distintos textos de dictamen.

A continuación se exponen algunos textos de dictamen y comentarios, así como los lineamientos que deben seguirse para que el dictamen cumpla con los objetivos para los cuales fue establecido.

MODELOS DE DICTAMEN

Año de 1898

Examinando con los libros de Cía. ABC y, se encontró correcto.

Peter Murray, Auditor

Año de 1902

He examinado las cuentas y el balance general y, certifico - que en mi opinión, son correctos y exhiben la verdadera posición de Cía. ABC.

A.M. Bthune, Auditor

Año de 1910

He examinado las cuentas con los libros y comprobantes de Cía. ABC además verificamos el efectivo y por medio de estos certifico que en mi opinión, dicho balance exhibe la verdadera posición de Cía. ABC, al 31 de diciembre de 1909 y está en conformidad con la ley.

Nueva York, 31 de enero de 1910

Davis Jones, Auditor

Año de 1914

Informamos que hemos examinado el balance general y hemos obtenido la información y explicaciones requeridas. Somos de la opinión de que el balance general exhibe una verdadera y correcta perspectiva de la Cía. ABC.

Roberto H. Johnson, Auditor

Chicago, 6 de mayo de 1914

Año de 1920

Hemos auditado las cuentas y registros de Cía. ABC por el año fiscal que termina el 30 de abril de 1920, y por eso certificamos que en nuestra opinión, el balance general y anexo refleja correctamente la condición financiera de Cía. ABC, al 30 de abril de 1920.

Jones, Smith Auditores

Año de 1926

Hemos auditado el balance general, y certificamos que en nuestra opinión, está en orden y presenta la posición financiera de la Cía. ABC, y de sus compañías subsidiarias al 31 de diciembre de 1925.

Los Angeles, Calif. 11 de marzo de 1926.

Price, Waterhouse & Company Auditores

Posteriormente el Instituto Americano de Contadores, publicó en el año de 1934 un nuevo formato de dictamen el cual dió origen a conferencias y encuestas.

Los principales objetivos de este dictamen eran las siguientes:

1. Introducir al público inversionista al significado y limitaciones de los estados financieros.

2. Resaltar la importancia del estado de resultados.
3. Que las compañías inscritas en la bolsa de valores aceptarían los principios de contabilidad.
4. Que los auditores en su dictamen señalaran si los estados financieros se prepararon de conformidad con principios de contabilidad.

Texto del dictamen en vigor a partir de 1934.

Hemos auditado el balance general de Cía. ABC, al 31 de diciembre de 1933, así como el estado de pérdidas y ganancias y el superávit correspondiente a dicho estado. En relación con lo anterior llevamos a cabo pruebas selectivas de los libros de contabilidad y de la documentación habiendo obtenido informes y explicaciones de la Compañía.

Hicimos también una revisión de los métodos contables y de las cuentas de operación y de los ingresos del año, pero no llevamos a cabo una auditoría detallada de las transacciones.

De acuerdo con principios de contabilidad aceptados, consistentemente observados por la Cía. ABC, durante el año y basado en el examen hecho, hacemos constar que, en nuestra opinión, el balance general adjunto de pérdidas y ganancias respectivo, presentan razonablemente la situación financiera de la empresa al 31 de diciembre de 1933, así como los resultados de sus operaciones en dicho año.

11 de marzo de 1934.

Whinney, Smith & Whinney Auditor

Texto del dictamen en vigor a partir de 1948.

Hemos auditado el balance general de la Cía. ABC, a diciembre-31 de 1947 y el estado relativo a pérdidas y ganancias por el-

año que termina. Nuestro examen fue hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en conformidad - incluyendo pruebas de los registros de cuentas y otros procedimientos que consideramos necesarios según las circunstancias.

En nuestra opinión, el balance general anexo y el estado de - pérdidas y ganancias presentan razonablemente la posición financiera de la Cía. ABC, a diciembre 31 de 1947 y los resultados de sus operaciones por el año que termina, en conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre una base consistente con la del año anterior.

México, D.F. Marzo 15 de 1948.

C.P. Armando Beltrán R.

En el año de 1960 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió un folleto cuyo título es: La actividad del Contador Público como auditor independiente, su dictamen y sus - responsabilidades.

En dicho folleto se establece que los estados financieros - (incluyendo las notas a los mismos) son declaraciones directa y exclusiva de la empresa. También se señala que el profesional es responsable directo de su informe o dictamen.

En el boletín 21 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en octubre de 1964 se dieron a conocer las formas mas usuales del dictamen de estados financieros, los cuales se expresan a continuación:

He examinado el balance general de la Compañía ABC, al.....
.....y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyó las pruebas de los regis

tros de contabilidad y demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan, presentan razonablemente la posición financiera de la Cía. ABC, al.....y el resultado de sus operaciones del año - que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de - contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior.

Otra forma igualmente aceptable de expresar las ideas que contienen el modelo anterior, es la siguiente:

En mi opinión los estados financieros adjuntos, presentan en forma razonable la situación financiera de la Cía. ABC, al... ..y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen de dichos estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, habiendo incluido en consecuencia, las pruebas selectivas de contabilidad y otros procedimientos que, dentro de las circunstancias, consideré necesarios.

Los dos anteriores formatos del dictamen se aplican cuando el Licenciado en Contaduría no tuvo limitación alguna en su trabajo y no encontró conceptos o partidas significativas incorrectas, o que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad, en este caso se conoce como opinión estándar.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el año de 1974 publicó su boletín 31 en el cual se recomienda que; debido a la gran utilidad que representa el estado de cambios en la situación financiera debe incluirse como parte del informe corto mencionandolo en el dictamen.

En el año de 1975 se editó el boletín 36 denominado "Nuevo - dictamen de estados financieros el cual se transcribe a continuación":

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la entidad, presentan la situación financiera de.....
.....al 31 de diciembre de..... y -
los resultados de sus operaciones por el año que terminó en -
esa fecha.

2.2. Análisis del texto del dictamen según boletín 21.

El dictamen es una carta muy formal, su contenido es información dirigida normalmente a la administración de la entidad, - acerca del resultado del examen de estados financieros realizado por el Licenciado en Contaduría.

El dictamen es un medio de comunicación de gran importancia, - como tal debe tener una serie de requisitos formales y reglas de presentación, las cuales se señalan en el siguiente formato:

PAPEL MEMBRETADO	
A QUIEN VA DIRIGIDO	
ALCANCE	
OPINION	
FIRMA	
LUGAR	
FECHA	

2.2.1. Membrete.

La opinión del Licenciado en Contaduría independiente acerca de la situación financiera de la empresa, es de su responsabilidad individual, por ello el dictamen debe formularse en membrete del Licenciado en Contaduría que esté dictaminando.

2.2.2. A quien se dirige.

Normalmente debe dirigirse a quien contrata los servicios; bien puede ser la Asamblea de Accionistas, el Director General o alguien en particular cuando así lo desee el cliente.

2.2.3. Fecha.

Es un dato de suma importancia que establece el límite de responsabilidad del Licenciado en Contaduría y a la vez la fecha de culminación de su trabajo.

Es por ello que la fecha del dictamen debe ser la del último día que permanezca el Licenciado en Contaduría y/o su personal en las oficinas de su cliente, todo ello para delimitar su responsabilidad, para el caso de que ocurran eventos subsecuentes que afecten en forma importante la situación financiera de la entidad.

2.2.4. Firma.

Indudablemente de todos los elementos formales, la firma del dictamen es el de mas importancia. El dictamen debe ser suscrito por el Licenciado en Contaduría que realizó el examen de estados financieros; de acuerdo con lo que establece el código de ética, la responsabilidad es individual.

2.2.5. *Párrafo del alcance.*

El objetivo del mensaje de este párrafo en el dictamen, es exponer al usuario del mismo la idea de que su opinión está basada en un trabajo de investigación sobre los estados financieros, observando lineamientos éticos y técnicos aplicables.

2.2.6. *Párrafo de la opinión.*

Es en este párrafo en donde el Licenciado en Contaduría expone el resultado de su trabajo efectuado; en donde después de haber revisado todas las situaciones particulares encontradas al través de su examen, se ve en la necesidad de concluir sobre el objeto de su trabajo, para lo cual fue contratado, opinando categóricamente sobre si los estados financieros de la entidad presentan o no la situación financiera.

2.2.7. *Análisis de las afirmaciones básicas.*

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos al través de la Comisión de normas y procedimientos de auditoría recomienda que el texto del dictamen contenga seis afirmaciones básicas y que cualquier desviación sustancial en el formato del mismo implicaría una llamada de atención, que requiere una explicación clara del motivo que la originó, dichas afirmaciones son las siguientes:

La primera de ellas, es en la que el auditor afirma haber examinado el estado de situación financiera de la entidad a una fecha determinada, así como los estados de resultados y utilidad acumulada y el de cambios en la situación financiera que le son relativos para el período terminado en esa fecha.

El hecho de examinar constituye la esencia misma del trabajo de auditoría y con esto manifiesta categóricamente que ha realizado la revisión de los estados financieros principales.

Como parte de esta afirmación y de su alcance el auditor establece que los estados examinados son:

De situación financiera
De resultados y utilidad (o pérdida) acumulada
De cambios en la situación financiera

Lo anterior incluye a:

Resumen de políticas financiero-contables significativas y las notas a los estados financieros.

Este paquete de información constituye una unidad indesligable, responsabilidad directa de la administración de la entidad, conocido como informe corto y que coincide con la definición de estados financieros, según boletín A-1 (párrafo 9) de la Comisión de principios de contabilidad.

En este paquete de información, el auditor está mencionando que un estado estático está referido a una fecha y dos dinámicos implican un periodo.

En su segunda afirmación señala que su examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría; al mencionar este hecho el Licenciado en Contaduría está manifestando lo siguiente:

- A) Que quien realizó el examen de estados financieros, posee capacidad profesional teórica y práctica como auditor.
- B) Que su opinión es independiente y, por tanto, no estuvo sujeta a presión alguna que menoscabara su criterio.
- C) Que previamente a su examen, llevó al cabo un cuidadoso estudio y evaluación del sistema de control interno existente y, con base en esto determinó la naturaleza, el alcance y oportu-

nidad de los procedimientos de auditoría aplicables para el caso.

D) Que en su examen aplicó todo el cuidado y diligencia posible.

E) Que su examen fue planeado debidamente y que en base al resultado de esta planeación, formuló programas de trabajo adecuados.

F) Que obtuvo evidencia cuantitativa y cualitativa de los hechos examinados.

G) Que supervisó de cerca al personal que materialmente ejecutó el trabajo.

Se considera inadecuado mencionar dentro de esta afirmación el calificativo "generalmente aceptadas" aplicado a las normas de auditoría ya que si la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría trata de unificar la terminología aplicable y además de normar el criterio para llevar a cabo una auditoría; es contradictorio el uso de dicho calificativo puesto que al mencionarlo da a entender que no existe una aceptación total por parte de los Licenciados en Contaduría.

La tercera de las afirmaciones es en el sentido de que su examen incluyó las pruebas de los registros de contabilidad que consideró necesarios en las circunstancias. Esta afirmación da a entender que los procedimientos y pruebas aplicadas, fueron suficientes tanto en extensión como en el resultado obtenido y que no tuvo limitación alguna.

Estas tres afirmaciones contenidas en el párrafo del alcance, están indicando en el dictamen lo que el Licenciado en Contaduría

ría realizó para formarse una opinión sobre los estados financieros sometidos a su examen.

Por medio de una cuarta afirmación expresa su opinión profesional mencionando que los estados financieros presentan o no en forma razonable la situación financiera, sus cambios y el resultado de operación de la entidad.

Se considera que el término "razonablemente" es inadecuado ya que es ambiguo y confuso, además, por su naturaleza la opinión debe ser clara y precisa. El calificativo se hace innecesario ante la afirmación que los estados financieros presentan la situción financiera, sus cambios y el resultado de la entidad.

La quinta afirmación que el Licenciado en Contaduría expresa - en el dictamen es que los estados financieros se formularon de conformidad con principios de contabilidad generalmente acceptados.

Es apropiado expresar la afirmación suprimiendo el adjetivo - "generalmente aceptados".

La sexta y última afirmación expresada en el dictamen que es - la aplicación de principios de contabilidad para el registro - de operaciones y la presentación de los estados financieros - fue consistente, tomando como base las políticas contables observadas en el período inmediato anterior.

Es de importancia señalar que el término "consistentemente" - dentro de las afirmaciones que el Licenciado en Contaduría expresa en el dictamen, es inadecuado, ya que la consistencia es uno de los principios de contabilidad, el cual debe tomarse - como base para el registro de operaciones y la presentación de los estados financieros por lo que resulta pleonástico mencio-

nar en el texto del dictamen que la aplicación de los principios de contabilidad fue consistente, con solo decir que los estados financieros fueron formulados de conformidad con principios de contabilidad es suficiente.

En este caso tal parece que la Comisión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

1. Quiso darle énfasis al asunto, pero cayó en un pleonásmo - técnico.
2. O, ignora lo que establece el boletín A-1 de la Comisión - de Principios de Contabilidad.

2.3. Análisis del texto de dictamen según boletín 36.

En mi opinión -con base en el examen que practiqué; en esta - afirmación el Licenciado en Contaduría expresa en forma demu-- siada condensada el alcance, la metodología seguida y las ba-- ses de dicho examen.

Se considera apropiado mencionar cuales fueron los fundamentos que aplicó el Licenciado en Contaduría durante el desarrollo - de su examen a los estados financieros de la entidad, los cua- les fueron preparados por la administración de la entidad.

En este sentido la segunda afirmación expresa con claridad la- responsabilidad primaria de la administración de la entidad, - en relación a la preparación de los estados financieros base - del examen del Licenciado en Contaduría.

Se considera que la tercera afirmación es adecuada, si bien - los estados financieros pueden o no ser exactos, indica que el agrupamiento de los distintos rubros es lo suficientemente cla- ro y correcto para mostrar la situación financiera, sus cam- - bios y el resultado de operaciones de la entidad.

La forma de expresar la opinión del Licenciado en Contaduría, - se ha venido modificando con el propósito de presentar una ro- dacción cada vez mas adecuada del resultado del trabajo de au- ditoría realizado y de la expresión de la opinión acerca de - los estados financieros de la entidad.

El texto propuesto por el Instituto Mexicano de Contadores Pú- blicos es adecuado, sin embargo, no se está de acuerdo en redu- cir mas la redacción del dictamen, ya que en un futuro el tex- to del mismo tendería a desaparecer y pudiera ser que se adop- taran otras modalidades que limitarían al Licenciado en Conta- duría, por ejemplo: pudiera llegar a solo firmar los estados-

financieros indicando que fueron dictaminados y, en caso de -
existir excepciones se mencionarían en el cuerpo de los mismos.

2.4. *Similitudes y Diferencias entre los textos de los boletines 21 y 36.*

BOLETIN 21

PARRAFO AL ALCANCE

- HABER EXAMINADO LOS ESTADOS FINANCIEROS.
- HABER REALIZADO SU EXAMEN DE ACUERDO CON LAS NORMAS DE AU DITORIA.
- HABER UTILIZADO TODOS LOS PROCEDIMIENTOS QUE CONSIDERO NECESARIOS.

PARRAFO OPINION

- PRESENTAN RAZONABLEMENTE LA SI TUACION FINANCIERA, SUS CAMBIOS Y EL RESULTADO DE OPERACION DE LA ENTIDAD.
- DICHS ESTADOS SE PREPARARON DE CONFORMIDAD CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
- QUE ESTOS PRINCIPIOS SE APLICARON EN FORMA CONSISTENTE CON LOS DEL PERIODO CONTABLE INMEDIATO ANTERIOR.

BOLETIN 36

- CON BASE EN EL EXAMEN - PRACTICADO.
- QUE LOS ESTADOS FINAN-- CIEROS FUERON FORMULA-- DOS POR LA ADMINISTRA-- CION DE LA ENTIDAD.

- QUE LOS MISMOS PRESENTAN LA SITUACION FINANCIERA, SUS CAMBIOS Y EL RESULTADO DE OPERACION DE LA EN TIDAD.

2.4.1. Cambios del texto del boletín 36, en relación al 21.

Se eliminan la referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría y principios de contabilidad.

Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la entidad, en la preparación de los estados financieros.

La forma de expresar la opinión es clara y precisa y, no origina dudas con respecto al resultado del examen de estados financieros.

La objeción de utilizar el texto del boletín 36 es que, al no mencionar la observancia de la normas de auditoría y los principios de contabilidad, pudiera implicar que esto es opcional y, no es obligatorio para el Licenciado en Contaduría.

Las afirmaciones contenidas en el boletín 21 son de carácter más técnico y tienen un verdadero significado para el Licenciado en Contaduría y las personas concedoras de su profesión; - su objetivo básico -al estar contenidas en el dictamen- es revelar al lector cuales son las bases que fundamentan la opinión del Licenciado en Contaduría sobre los estados financieros sometidos a examen, tanto en relación a su trabajo como a la formulación de dichos estados.

2.5. *Proposición de un nuevo texto.*

De acuerdo con el sentido de esta investigación, en opinión de sus autores es necesario reestructurar el texto del dictamen, resultando mas aceptable tomar como punto de partida el texto del dictamen según boletín 21, ya que en realidad el del boletín 36 no es un nuevo dictamen y tiene aportaciones mínimas, aún cuando es innovante.

En el párrafo del alcance debe definirse la entidad, los estados financieros, fecha y período a que se refieren el examen de los mismos y, cual fue el universo examinado.

Dentro del dictamen debe exponerse en forma resumida lo que hizo, con base en que se hizo y lo que opina sobre el universo examinado.

En el texto actual del dictamen se menciona que los estados financieros quedaron sujetos al examen del Licenciado en Contaduría, sin embargo, lo que revisa objetivamente es una serie de documentación tal como; los libros contables principales, registros auxiliares y documentación comprobatoria de las operaciones realizadas por la entidad durante un período determinado que dan origen a los estados financieros, además es importante señalar la responsabilidad de la administración de la entidad en la formulación de los estados financieros.

Otro de los puntos débiles del actual texto, es que al mencionar en forma genérica "incluyó pruebas de los registros de contabilidad", solamente menciona parte del universo que estuvo sujeto a examen por el Licenciado en Contaduría.

Por lo que el dictamen podría iniciarse mencionando el paquete de información examinado.

Un aspecto importante es suprimir el término "generalmente - aceptados" tanto a las normas de auditoría como a los principios de contabilidad, ya que le resta confianza y firmeza a la expresión y su utilización es contradictoria, dado que estos - pronunciamientos son obligatorios.

Es adecuado mencionar que las normas de auditoría observadas - son las promulgadas por el Instituto Mexicano de Contadores - Públicos.

Dentro del segundo párrafo debe mencionarse cuales son los estados financieros a los que se refiere la opinión del Licenciado en Contaduría y puede mencionarse que acompañan al dictamen, todo ello para aclarar que son los mismos estados financieros - que constituyeron la materia prima del examen y que son los - mencionados en el párrafo del alcance.

La afirmación mas importante es aquella en que el Licenciado - en Contaduría expresa si los estados financieros presentan o - no la situación financiera, sus cambios y el resultado de operación de la entidad y en la que se considera adecuado eliminar el término razonablemente.

Otro punto importante es eliminar el término "consistentemente con la del año anterior", relativo a la aplicación de los principios de contabilidad, dado que se sobreentiende que estos - fueron aplicados en su totalidad y uno de los principios de - contabilidad es el de consistencia, el cual nos dice que la información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación y presentación, relativo al período contable inmediato anterior.

Un aspecto importante es la estrecha liga que existe entre la dictaminación de los estados financieros y la ética profesio--

nal que rige la actuación del Licenciado en Contaduría. En el dictamen no se hace referencia expresa en el párrafo del alcance; por lo que se considera apropiado mencionar esta base fundamental de la actuación del Licenciado en Contaduría, para efectos del examen de los estados financieros.

T E X T O S U G E R I D O

DEL CAMPO, GONZALES Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados-preparados por la administración de la entidad- de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, las normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, de C.V. al 31 de diciembre de 1980, el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Humberto González M.
Lic. en Contaduría.

México, D.F.
enero 20 de 1981.

CAPITULO III

OTROS INFORMES CON QUE CULMINA EL EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

- 3.1. Informe Corto.
 - 3.1.1. Informe Largo.
- 3.2. Dictamen para efectos fiscales.
- 3.3. Dictamen de estados financieros. proforma.
- 3.4. Dictamen de estados financieros consolidados.
- 3.5. Carta de Sugerencias.

3.1. Informe Corto.

Es un paquete de información que rinde el Licenciado en Contaduría, el cual es una unidad indesligable y está integrado en la siguiente forma:

Dictamen, en el cual el Licenciado en Contaduría expresa una opinión sobre los estados financieros de la entidad

Estado de situación financiera

Estado de resultados.

Estado de cambios en la situación financiera

Resumen de políticas contables significativas

Información complementaria a los estados financieros

La Comisión de procedimientos de auditoría en su boletín 2 señala lo siguiente:

El resultado del trabajo del auditor y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional del Licenciado en Contaduría, dicho documento recibe el nombre de dictamen o bien puede ser un documento mas largo en el cual, aparte de la expresión profesional del auditor, se añaden comentarios, ampliaciones a los datos presentados sintéticamente en el dictamen, etc., en cuyo caso se denomina informe largo.

3.1.1. Informe Largo.

Es la información adicional a la que normalmente se presenta en el informe corto, pudiéndose referir a datos estadísticos, comentarios explicativos y en algunas ocasiones a la descripción del examen del Licenciado en Contaduría.

Características comunes entre los informes corto y largo.

Están fundamentados en las mismas normas.

Pueden ser emitidos en relación al mismo encargo profesional.

Implica el mismo grado de responsabilidad del auditor.

En el fondo persiguen los mismos objetivos.

El material financiero y estadístico que se incluye en el informe largo puede clasificarse de la siguiente manera:

Estados financieros básicos.

Datos estadísticos y material informativo cuya naturaleza sea financiero-contable, descripción del alcance del examen del auditor, información sobre seguros, etc.

Reglas básicas para formular el informe largo:

No debe incluir observaciones, menciones o párrafos que realmente constituyen excepciones o salvedades.

No incluir o duplicar en el informe largo, la misma información que contenga el corto.

Indicar claramente el carácter del examen del auditor y, en su caso el grado de responsabilidad.

El texto del prefacio tendría que contener como mínimo los siguientes puntos:

Que el examen del auditor ha sido preparado fundamentalmente con el propósito de emitir su opinión sobre los estados financieros básicos del período contable revisado.

Que los datos incluidos en el informe aún cuando se consideren que no son necesarios para lograr una presentación adecuada de la situación financiera sus cambios y el resultado de operación de la entidad, se incluyen fundamentalmente para efectos de análisis complementarios.

Además, de incluir la aclaración anterior, el auditor está obligado a exponer en todos los casos:

Si los datos que incluye el informe largo fueron objeto de los mismos procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos y, si en su opinión presentan la situación financiera de la entidad, tomados como un todo.

Que no quedaron sujetos a revisión alguna por medio de los procedimientos aplicados en el examen de estados financieros, en su caso, describir la extensión de su examen y la responsabilidad asumida al respecto en distintas circunstancias.

En el caso de que presenten simultáneamente para un mismo encargo profesional ambos informes -corto y largo- el auditor debe cerciorarse de que:

No se vaya a considerar por parte del lector, que el informe -corto estuvo incompleto; es dudoso o erróneo debido a omisiones o a una revelación inadecuada de hechos importantes conocidos por el auditor.

Que la decisión sobre si debe o no presentarse la información-financiera complementaria implica que el informe largo, sea hecho por un socio de la firma Licenciados en Contadurías conjuntamente con un ejecutivo de la entidad.

De preferencia la información financiera que integra el informe largo se presente por medio de cédulas o cuadro sumario comparativo.

También es permisible presentar comentarios con notas a las cédulas o anexos, es importante que sean redactados en tercera persona o en términos neutros.

Es recomendable analizar los formatos de los estados financieros y demás información financiera que, para efectos internos emplea la administración de la entidad.

Cuando formando parte del informe largo se presenten estados comparativos, deben ser condensados y limitados a mostrar los principales renglones de los mismos, colocando dentro de la primera columna las cifras del último período contable y a la derecha los anteriores.

El contenido, título y orden en el que debe presentarse el informe largo en un asunto eminentemente de criterio, de atención a las necesidades del cliente y en algunos casos de preferencia personal o, para dar énfasis sobre algo que se considere de importancias e interés.

3.2. Dictamen para efectos fiscales.

De acuerdo con las disposiciones fiscales en vigor, el examen que realiza el Licenciado en Contaduría sobre los estados financieros, tiene crédito en relación a la verificación del cumplimiento con las obligaciones fiscales de la entidad, ya que las autoridades de la Secretaría de Hacienda en el año de 1959 le otorgaron su confianza al dictamen del Licenciado en Contaduría.

El código fiscal en su artículo 85 establece las disposiciones en cuanto al dictamen del Licenciado en Contaduría se refiere, el cual a continuación se transcribe.

Los hechos afirmados en el dictamen que formulen los Licenciados en Contaduría sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumirán ciertos salvo prueba en contrario, si reúnen los siguientes requisitos:

1. Que el Licenciado en Contaduría que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribirán para estos efectos las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores Públicos reconocido por la misma Secretaría.
2. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, conforme a las normas y procedimientos de auditoría. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento de esta fracción.

En caso de que el Contador Público no hubiere dado cumplimiento a dichas disposiciones, normas y procedimientos, la Secre-

taría previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos del registro a que se refiere la fracción anterior. Si hubiera reincidencia o el Contador Público hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación de dicho registro.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

Dictamen para efectos fiscales
DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que derivan los estados -preparados por la - administración de la entidad- de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y - de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año - que terminó en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión con base en el examen que practiqué y que incluyó el cumplimiento de las disposiciones fiscales federales vigentes, los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial - ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980, el resultado de operación y de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa - fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.

Declaro bajo protesta de decir verdad que emito este dictamen apoyándome a lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación - que no me encuentro dentro de impedimento alguno y que como resultado - de la revisión antes descrita, que no incluyó en examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación, y exportación, no observé omisión alguna de importancia en el cumplimiento de - las obligaciones fiscales federales de la entidad.

Carlos González M.
Lic. en Contaduría
Reg. D.G.A. 314119

México D.F.
Enero 20 de 1981

(a) Mi revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales de la Compañía ABC, S.A. de C.V. terminó el 10 de agosto de 1981; por tanto, el último párrafo del dictamen anterior se adicionó en esta fecha.

3.3. *Dictamen de Estados Financieros Proforma.*

Al evolucionar las entidades al través del tiempo, estas tuvieron necesidad de determinar el probable impacto de un financiamiento en la estructura financiera de la entidad. Esto trajo como consecuencia la creación de los estados financieros proforma.

Se hizo necesario que un técnico en esta área, como lo es el Licenciado en Contaduría emitiera una opinión profesional en la cual los interesados pudieran confiar y tener la seguridad de que se ha planeado correctamente y que la situación real de la empresa, razonablemente la que ha sido prevista. Debido a que el Licenciado en Contaduría ha ganado la confianza que goza por la veracidad y objetividad de sus aseveraciones y opiniones, además porque es un experto en información cuantificada, resulta que es la persona idónea para la dictaminación de los estados financieros proforma. Para lo cual existen requisitos que son los siguientes:

1. Que los datos que sirvan como base para elaborar las cifras proforma hayan sido dictaminadas por el Licenciado en Contaduría.
2. Que el intervalo entre la fecha de los estados financieros cuyos saldos se tomen como base y, aquélla con la cual se supone se llevará al cabo la transacción financiera, no sea mayor de tres meses.
3. El Licenciado en Contaduría debe cerciorarse que durante el tiempo transcurrido de la fecha de saldos sirven de base y aquélla en la que se prepare el estado de situación financiera que muestra anticipadamente los efectos de la transacción, no se haya modificado sustancialmente la situación financiera de la entidad, excepto por las cifras proforma.

El Licenciado en Contaduría debe satisfacerse de que no va a opinar sobre hechos irreales o sobre proyectos cuya realización sea incierta.

5. Que las transacciones a las cuales se les dé efecto anticipado, hayan sido materia de contrato o de acuerdo definitivo.

6. Que los proyectos sean viables dentro de las circunstancias peculiares de la entidad y del mercado.

Dictamen de estados financieros proforma
DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados financieros proforma-preparados por la administración de la entidad, -de situación financiera proforma de Industrial ABC, S.A. de C.V. y los estados de resultados proforma y de cambios en la situación financiera proforma que le son relativos por el año que terminó en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En los estados financieros proforma se ha dado efecto anticipado a los acuerdos tomados por la asamblea extraordinaria de accionistas del 17 de enero de 1981.

En mi opinión los estados financieros proforma adjuntos presentan la situación financiera proforma de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1981, el resultado proforma de operación y de cambios en la situación financiera proforma por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.

Humberto González M.
Licenciado en Contaduría.

México D.F.
enero 30 de 1981.

3.4. *Díctamen de estados financieros consolidados.*

Los estados financieros consolidados son aquellos que presentan la situación financiera y el resultado de operación de una entidad integrada por la compañía tenedora y sus subsidiarias (independientemente jurídicas); se forman sustituyendo la inversión en acciones de las compañías subsidiarias de la tenedora, con los activos y pasivos de aquéllas y, eliminando los saldos de las operaciones efectuadas entre las distintas compañías, así como la utilidad no realizada por la entidad.

En cumplimiento con principios de contabilidad, es obligatorio presentar estados financieros consolidados cuando una empresa sea propietaria (por sí o al través de una subsidiaria) de más del 50% de las acciones ordinarias de otra justificándose la preparación de estados financieros individuales de la tenedora estrictamente en cumplimiento con disposiciones legales, como su presentación a la Asamblea General de accionistas (de acuerdo con la ley general de sociedades mercantiles) o a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (según el Código Fiscal de la Federación).

Las reglas básicas que deben observar en la consolidación de estados financieros son:

1. Consolidar las cifras de la tenedora y su subsidiaria, cuando aquella sea propietaria de más del 50% de las acciones de esta.
2. Cuando la inversión que la tenedora tenga acciones de la asociada esté entre el 25 y 50% debe valuarse al costo de adquisición y darle efecto a la utilidad o pérdida posterior a la fecha de compra de esas acciones.

Del estudio de los puntos anteriores, se podrá deducir que el boletín de la comisión de principios de contabilidad no regula la inversión (permanente) en acciones de una entidad, cuando sea del 24% o menos.

3. Cuando la inversión en acciones de una subsidiaria o asociada no pueda o deba valuarse de acuerdo con lo expuesto en los puntos 1 y 2 anteriores, debido a que se trata de entidades;

A) Ubicadas en un país en el que existan medidas de control de cambio de moneda o para disposición del efectivo, o exista incertidumbre sobre la estabilidad monetaria.

B) Dedicadas a actividades distintas a las llevadas a cabo por el resto del grupo.

C) En que el control sea temporal.

D) En suspensión de pagos, disolución o quiebra; dicha inversión debe mostrarse al costo de adquisición o aplicando los cálculos que se requieren en el punto 2.

4. Cuando los estados financieros de la tenedora incluyan la inversión en acciones de una subsidiaria o asociada que se encuentre en el caso señalado en el punto 3 anterior, debe mencionarse sobre:

A) El método de valuación de esa inversión.

B) El monto que se haya ajustado al costo de adquisición de la inversión.

C) Un resumen de los activos, pasivos, los resultados de operación de los accionistas en la subsidiaria o asociada no consolidada.

D) La cifra correspondiente al ajuste que, por la utilidad o pérdida del período al que se refieran los estados financieros, debe mostrarse por separado en el estado de resultados.

E) El monto de los dividendos recibidos en el período, relativo a subsidiarias o asociadas no consolidadas.

5. Los principios de contabilidad que se apliquen en todas las entidades a consolidar, deben ser los mismos.

6. Los estados financieros individuales que se utilicen para consolidar deben ser una misma fecha o con una diferencia que no exceda 3 meses de la de consolidación.

7. Dichos estados deben cubrir un mismo lapso, excepto en los casos en que las acciones de una o mas compañías del grupo hubiesen sido adquiridas durante el período, situación en la cual solo deben consolidarse (en este período) las cuentas de resultados de la subsidiaria, a partir de la fecha que se adquirió ese carácter.

8. En el caso de una subsidiaria vendida durante el período, el estado de resultados debe incluir los resultados de operación de la misma, hasta la fecha en que se realizó la venta.

9. Eliminar todas las transacciones intercompañías en el estado de resultados.

10. Eliminar los saldos entre las entidades a consolidar y el renglón de la inversión en acciones de la subsidiaria en la tenedora, contra el capital de la subsidiaria, en el estado de situación financiera.

*Dictamen de estados financieros consolidados***DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría**

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados financieros consolidados -preparados por la administración de las entidades-, de situación financiera consolidada de Industrial ABC, S.A. de C.V. y de su subsidiaria Comercial, ABC, S.A. al 31 de diciembre de 1980, y los estados de resultados consolidados que le son relativos por el año que terminó en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

No examiné los estados financieros de Comercial, ABC, S.A. que es una subsidiaria que se consolidó, dichos estados financieros fueron examinados por otro Licenciado en Contaduría.

En mi opinión, los estados financieros consolidados adjuntos presentan la situación financiera consolidada de Industrial, ABC, S.A. de C.V. y de su subsidiaria Comercial ABC, S.A. al 31 de diciembre de 1980, y el resultado de operación consolidada por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Lic. en Contaduría Carlos González M.

México D.F.

15 de enero de 1981.

3.5. Carta de Sugerencias.

Es la comunicación por escrito de las recomendaciones derivadas del estudio y evaluación del sistema de control interno, señalando de acuerdo a su capacidad técnica y profesional medidas para eliminar y/o evitar irregularidades, deficiencias, anomalías o fallas que provocan o favorecen errores, así mismo el modo de corregirlas eficazmente surgiendo implantación de dispositivos de control que las subsanen.

Además ayuda a reducir el trabajo, eliminar esfuerzos, costos y gastos excesivos o innecesarios y promover la eficiencia de operación de la empresa, puesto que al través de la carta, se señalan deficiencias en puntos claves de control interno, así como sugerencias constructivas encaminadas a mejorar dicho control (que habían pasado desapercibidas para la entidad), pero que al través del trabajo del auditor proporciona una visión mas objetiva de su panorama actual, facilitando así la aplicación de medidas correctivas.

CAPITULO IV

VARIANTES AL DICTAMEN ESTANDAR

Introducción.

- 4.1. *Dictamen estándar.*
- 4.2. *Salvedades.*
 - 4.2.1. *Salvedad al alcance.*
 - 4.2.1.1 *Restricciones por el cliente.*
 - 4.2.1.2 *Restricciones por las circunstancias.*
- 4.3. *Excepciones al cumplimiento - con principios de contabilil-ldad.*
 - 4.3.1. *Información Inadecuada.*
 - 4.3.2. *Incertidumbres.*
 - 4.3.3. *Carta de la gerencia.*
- 4.4. *Ejemplo de dictamen con salvedades.*
 - 4.4.1. *Falta de confirmación cuentas por cobrar.*
 - 4.4.2. *Falta de confirmación de cuentas por cobrar a cargo del gobierno federal.*
 - 4.4.3. *Falta de observancia del inventario inicial en una primera auditoría.*
 - 4.4.4. *Por no presenciar la toma de inventario.*

- 4.5 Ejemplo dictamen con excepciones al cumplimiento con principios de contabilidad.
- 4.5.1. Cuando el costo de los inventarios es superior al valor de mercado.
- 4.5.2. Por pérdida de una subsidiaria.
- 4.5.3. Por no incluir el importe de los gastos de fabricación (costo directo).
- 4.5.4. Insuficiencia en las estimaciones de cuentas incobrables y obsolescencia en los inventarios.
- 4.5.5. Cambios en la valuación de salidas de almacén.
- 4.5.6. Insuficiencia de información en los estados financieros.
- 4.5.7. Por incertidumbre.
- 4.5.8. Cuando la gerencia se rehusa afirmar al Licenciado en Contaduría la carta de manifestaciones.
- 4.6. Opinión negativa.
- 4.6.1. Insuficiencia en la estimación de incobrabilidad.
- 4.6.2. Pasivo por asistencia técnica y regalías no registrado.
- 4.7. Abstención de opinión.
- 4.7.1. Incertidumbre.

4.7.2. Falta de confirmación de -
cuentas por cobrar.

4.8. Opinión parcial.

4.8.1. Ejemplo.

Introducción.

A continuación se hace una breve exposición de los principales casos de excepciones de texto de dictamen estándar, con lo cual se pretende dar una idea de las variantes al mismo, la redacción y el acomodo de ideas que debe hacerse.

4.1. Dictamen estándar.

Este tipo de opinión se expresa cuando el Licenciado en Contaduría ha efectuado su examen de estados financieros de la entidad sin limitación alguna, de conformidad con los lineamientos del código de ética, y las normas de auditoría y, ha obtenido evidencia suficiente y competente que lo permita cerciorarse que los estados financieros, la situación financiera, sus cambios y el resultado de operación de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad.

4.2. Salvedades.

Las excepciones particulares que el Licenciado en Contaduría, hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen estándar se denominan salvedades al alcance o excepciones al cumplimiento con principios de contabilidad.

Si como consecuencia del examen practicado, el Licenciado en Contaduría no puede suscribir alguna de las afirmaciones mencionadas, debido a que estuvo sujeto a alguna limitación en su trabajo, por exigencias del cliente, las circunstancias o por razones de costo, no haya aplicado los procedimientos de auditoría que consideró necesarios, debe indicar claramente su salvedad al alcance; por tanto, en aquellos casos en que el Licenciado en Contaduría se vea obligado a expresar una salvedad, debe modificar el modelo estándar del dictamen con objeto de

que quede claramente redactado el origen y, el efecto que pudiera tener la misma en la situación financiera y el resultado de operación de la entidad.

4.2.1. *Salvedad del alcance.*

Cuando el Licenciado en Contaduría exprese una opinión con salvedad, debido a las limitaciones impuestas al alcance en su trabajo, la mención debe referirse a los rubros de los estados financieros sobre los cuales no puede expresarse una opinión estándar debido a las restricciones puestas.

Las limitaciones o restricciones al alcance de su examen, ya sean impuestas por el cliente o por las circunstancias, tales como la inoportunidad de la realización de su trabajo, la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y competente o lo inadecuado de los registros contables, obligan al Licenciado en Contaduría a expresar la opinión con salvedad o abstención de opinión.

La decisión del Licenciado en Contaduría para expresar una opinión con salvedad o abstenerse de opinar por una limitación al alcance, depende de la importancia del procedimiento o procedimientos omitidos.

Las restricciones en la aplicación de procedimientos de auditoría, en relación a elementos importantes del paquete de información financiera, requiere que el auditor razone si ha obtenido evidencia suficiente y competente que le permita expresar una opinión.

4.2.1.1. *Restricciones por el cliente.*

Por alguna razón, la administración de la entidad puede solicitar al auditor no realice determinado trabajo, por ejemplo:

1. La gerencia solicita al Licenciado en Contaduría no confirmar cuentas por cobrar a cargo de clientes.
2. Impedir al Licenciado en Contaduría presenciar la toma física de los inventarios.
3. No revisar compras, gastos, ventas, etc.
4. La gerencia impide al Licenciado en Contaduría visitar alguna sucursal que tenga activos de importancia y que deban examinarse físicamente.

Cuando el Licenciado en Contaduría encuentre impráctico obtener confirmación escrita de las cuentas por cobrar o no le sea posible observar el inventario durante una primera auditoría, pero haya podido satisfacerse de estas partidas mediante la aplicación de procedimientos de auditoría supletorios, no se considera indispensable mencionar este hecho en el texto del dictamen.

4.2.1.2. *Restricciones por las circunstancias.*

Cuando el Licenciado en Contaduría basa parte de su examen en aquél practicado por otro, que ha examinado los estados financieros de una o más subsidiarias, sucursales o divisiones, debe revelar este hecho al alcance, con el propósito de definir la responsabilidad cubierta al través de su examen y la relacionada con la auditoría de otro Licenciado en Contaduría.

Otro ejemplo común es el siguiente:

Cuando existe omisión del procedimiento de circularizar cuentas por cobrar a cargo de dependencias oficiales por considerarse impráctico.

Cuando existan limitaciones al alcance y pueden circunscribirse sus efectos, debe describirse la naturaleza de la limitación en un párrafo por separado y revelar la salvedad al respecto.

4.3. *Excepciones al cumplimiento con principios de contabilidad.*

Cuando los estados financieros se vean afectados en forma importante o sus partidas se desvíen sustancialmente de los principios de contabilidad, el Licenciado en Contaduría debe revelar claramente esta excepción en el texto del dictamen, si la misma afecta en forma importante a la situación financiera, sus cambios o el resultado de operación de la entidad.

En los casos de entidades reglamentadas en alguna forma por autoridades, debe revelarse claramente las variaciones de importancia entre los reglamentos aplicables y los principios de contabilidad, cuantificando sus efectos.

Algunas de las causas mas comunes que se presentan son:

1. Por haberse valuado los inventarios sin considerar el monto de los gastos de fabricación.
2. Por encontrarse el inventario de producción terminada excedido a su valor de mercado.
3. La tenedora o controladora no provisionó una pérdida sufrida por una subsidiaria.
4. Por rehusarse la entidad o registrar una pérdida determinada por el auditor.

5. De acuerdo con el principio de consistencia, cuando exista algún cambio en la valuación del inventario, en el método de depreciación etc., además de señalar su importe y efecto, básicamente en el resultado de operación el auditor debe expresar si está o no de acuerdo con el cambio.

Existen otros conceptos que pueden llegar a afectar la opinión del Licenciado en Contaduría los cuales se expresan a continuación:

4.3.1. Información inadecuada.

La información esencial para una presentación adecuada de los hechos financieros debe incluirse en los mismos. Cuando por alguna circunstancia la administración de la entidad se niega a revelar datos esenciales en los estados financieros, el Licenciado en Contaduría debe mencionar este hecho en el dictamen y expresar una opinión con salvedad.

Dicha información esencial se refiere a la forma, disposición y contenido de los estados financieros y sus notas, la terminología aplicada, la aplicación de partidas, las bases de las cantidades presentadas, etc., por ejemplo con respecto a inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo, gravámenes, pasivos, contingencias, restricción en el pago de dividendos decretados, etc.

4.3.2. Incertidumbres.

Es de esperarse que la administración de la entidad al preparar los estados financieros haga uso de estimaciones respecto al resultado de acontecimientos futuros, los cuales en un momento dado afectarían la situación financiera y el resultado de operación. A continuación se exponen algunos ejemplos de estimaciones:

- A) Vida útil de activos depreciables.
- B) Recuperación de cuentas por cobrar.
- C) Valor de realización de los inventarios.
- D) Importe de los pasivos por garantía otorgados.

Con respecto a incertidumbre pueden mencionarse los siguientes ejemplos:

1. Beneficio de un gasto diferido.
2. Litigio pendiente de resolución.

Cuando existan incertidumbres legítimas sobre el efecto que puedan tener asuntos por resolver, sobre la situación financiera y el resultado de operación de la entidad, debe utilizarse la expresión: "sujeto a" describiendo las incertidumbres que existan, en la misma forma en que se exponen las causas de las salvedades.

4.3.3. Carta de la gerencia.

Al finalizar el examen de estados financieros el Licenciado en Contaduría debe obtener de la gerencia de la entidad la carta de representación, la cual cubre asuntos que el auditor no puede verificar o determinar mediante la aplicación de procedimientos de auditoría.

En aquellos casos en que la gerencia se niega a firmar esta carta, el Licenciado en Contaduría debe considerar cuidadosamente este hecho y determinar el efecto que puede tener sobre el dictamen.

La ausencia de esta declaración, puede originar a juicio del auditor una salvedad, o en casos muy graves, abstención de opinión.

La comisión de normas y procedimientos de auditoría en su boletín 25 señala que es indispensable obtener por escrito esta manifestación, porque:

- A) reduce considerablemente los errores de interpretación.
- B) Representan una manifestación formal de la buena fe del cliente.
- C) Constituye evidencia objetiva respecto a circunstancias en que el Licenciado en Contaduría, por si mismo, tiene limitaciones y dificultades para llegar a conclusiones.
- D) Ratifican que el cliente es responsable en primer término de los datos contenidos en los estados financieros.

Y de conformidad con lo estipulado en el boletín 32 y en el pronunciamiento F-04, obtener esta carta es un procedimiento de auditoría obligatoria, para el que no existe sustituto y que en términos generales o normalmente da lugar a una salvedad al alcance.

- 4.4. Ejemplo de dictamen con salvedades.
4.4.1. Falta de confirmación cuentas por cobrar.

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS; S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por - la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que por instrucciones de la administración de la entidad no solicité confirmación de las cuentas por cobrar - mediante correspondencia directa de los deudores de la compañía.

Para el examen de estos saldos recurrí a otros procedimientos de auditoría supletorios y no pude satisfacerme por otros medios de la corrección de dichos saldos con importe de \$ 20.000,000 al 31 de diciembre de 1980.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos - A.C.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 20 de 1981.

4.4.2. Falta de confirmación de cuentas por cobrar a cargo del gobierno federal.

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que no pude obtener confirmación de las cuentas por cobrar a cargo de dependencias oficiales y no puede satisfacerme por otro medios de la corrección de dichos saldos con importe de \$ 271,000.000 al 31 de diciembre de 1980.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos - A.C.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 29 de 1981.

4.4.3. *Falta de observancia del inventario inicial en una primera auditoría.*

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que no presencié el inventario físico inicial de la compañía y no pude satisfacerme de la corrección de dichos inventarios con importe de \$ 96,980,000 al 31 de diciembre de 1980.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, - A.C.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 20 de 1981.

4.4.4. Por no presenciar la toma de los inventarios.

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que la compañía no practicó un inventario físico de las refacciones y no pude satisfacerme por otros medios de la corrección de dicho inventario con importe de \$ 210,000 al 31 de diciembre de 1980.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera, - por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1980.

- 4.5. *Ejemplo dictamen con excepciones al cumplimiento con principios de contabilidad.*
- 4.5.1. *Cuando el costo de los inventarios es superior al valor de mercado.*

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, - A.C., excepto que el inventario de productos terminados que aparece en el estado de situación financiera por \$ 500,000 se encuentra valorado a su costo de producción al cual es superior a su valor de mercado en \$ 100,000 después de considerar el efecto sobre el impuesto global gravable y la participación del personal en la utilidad.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1981.

4.5.2. Por pérdida de una subsidiaria.

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., - excepto que la compañía es poseedora mayoritaria de las acciones de Comercial ABC, S.A. la que, al 31 de diciembre ha sufrido pérdidas de operación por \$ 1'000,000 en exceso a su capital, sin embargo, no se ha hecho provisión en libros.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1981.

4.5.3. *Por no incluir el importe de los gastos de fabricación.*

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980, el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., excepto que, por política contable de la compañía de inventarios de producción en proceso y de artículos terminados no incluyen el importe de los gastos de fabricación.

Por lo anterior, los inventarios de producción en proceso y de artículos terminados que se presentan en el estado de situación financiera adjunto con importe de \$ 1'000,000 y \$ 850,000 respectivamente; hubieran sido superiores en aproximadamente \$ 300,000 y \$ 250,000, la utilidad del año se encuentra disminuida en 600,000, después de considerar el efecto del impuesto al ingreso global gravable y la participación del personal en la utilidad.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1981.

4.5.4. *Insuficiencia en la estimación de cuentas incobrables y obsolescencia en los inventarios.*

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, - A.C., excepto que la estimación de cuentas incobrables es insuficiente en la cantidad de \$ 850,000.

Los inventarios incluyen materiales obsoletos y de lento movimiento con importe de \$ 1'000,000 para los cuales no se ha creado provisión para cubrir la pérdida en el momento de realizarlos. Por lo anterior la utilidad está excedida en \$ 1'000,500 después de considerar el efecto del impuesto al ingreso global gravable y la participación del personal en la utilidad.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México, D.F.
enero 30 de 1981.

4.5.5. Cambios en la valuación de salidas de almacén.

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año-terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos - A.C., excepto que en el año anterior se valoraron las salidas de almacén a precios promedios, a fin del presente año se valoraron a primeras entradas primeras salidas, el cambio afectó la utilidad en \$ 987,000 cambio con el cual estoy de acuerdo.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1981.

4.5.6. *Insuficiencia de información en los estados financieros.*

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año-terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.B. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., excepto que con fecha al 20 de enero de 1981 la compañía llevó a cabo una emisión de obligaciones por \$ 1'000,000 con el propósito de ampliar su planta industrial. El contrato de emisión de obligaciones en su cláusula novena especifica que durante la vigencia de la emisión que vence el 19 de enero de 1982 la compañía no podrá repartir dividendos a sus accionistas, información que no encuentra reflejada en los estados financieros adjuntos.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1981.

4.5.7. *Por incertidumbre.*

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se deriva los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., sujeto a la cuenta de clientes que incluye la cantidad de \$ 896,000 que los abogados de la compañía han tratado de cobrar mediante procedimientos judiciales los que al 31 de diciembre de 1980 no han producido resultados favorables por lo que no fue posible formarme una opinión sobre la suficiencia de la reserva que se muestra en el estado de situación financiera adjunto.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1981.

4.5.8. Cuando la gerencia se rehusa a firmar al Licenciado en Contaduría la carta de manifestaciones.

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que no me fue posible obtener manifestaciones de la compañía Industrial ABC, S.A. de C.V. respecto a los siguientes asuntos.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 - el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1980.

4.6. *Opinión negativa.*

Cuando el Licenciado en Contaduría al través de su examen de esta dos financieros encuentra excepciones al cumplimiento con principios de contabilidad de tal magnitud que origina que los estados- financieros en su conjunto no muestran la situación financiera, - el resultado de operación y sus cambios en la situación financiera deberá, haciendo uso de su juicio profesional expresar una opi nión negativa exponiendo lo siguiente:

- A) Todas las razones que tuvo para emitir una opinión negativa.
- B) Los efectos especiales del asunto que es material de su opi - nión negativa.
- C) Revelar su efecto neto.
- D) En el párrafo de la opinión deberá incluir la referencia direc ta al párrafo incluido, que revela el fundamento de la opinión ne gativa.

La opinión negativa tiene su origen básicamente en violaciones a principios de contabilidad.

Reglas para formular un dictamen negativo:

1. Obtener evidencia suficiente y competente para el caso (sopor - tar perfectamente el dictamen negativo).
2. No expresar una opinión parcial sobre el resto de los estados- financieros, dado que esto podría confundir al usuario y/o hacer contradicciones, e incongruente la afirmación básica que los esta dos financieros no presentan la situación financiera, de sus cam bios y el resultado de operación de la entidad.

3. Este dictamen debe ser muy claro y autosuficiente.
4. Comentar el borrador con la administración de la entidad.

4.6.1. *Insuficiencia en la estimación de incobrabilidad.*

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. ni el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, no está de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., dado que:

Al 31 de diciembre de 1980, la compañía tenía creada una reserva para cuentas de cobro dudoso en la cantidad de \$ 2'000,000 la que en opinión de la gerencia era insuficiente para absorber pérdidas que pudiera sufrir la empresa en el cobro de las cuentas por cobrar reveló que dicha reserva es insuficiente en la cantidad de \$ 3'000,000.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.

enero 20 de 1981.

4.6.2. Pasivo por asistencia técnica y regalías no registrado.

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. ni el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, no está de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. dado que:

No se contabilizó en pasivo por asistencia técnica y regalías por \$ 5'000,000 aún estando establecido en contrato, se omitieron ventas por 3'000,000 reportándose aún como inventario a costo de los mismos.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1981.

4.7. *Abstención de opinión.*

En el caso de que haya habido limitaciones al examen interpuestas ya sea por el cliente o circunstancias de tal manera importantes que el Licenciado en Contaduría, pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto, debe indicar - por que se abstiene de opinar, indicando todas las causas que origina dicha abstención.

Reglas para formular la abstención de opinión dentro del texto del dictamen.

1. Debe obtenerse evidencia suficiente y competente para el caso.
2. Debe haber agotado todas las posibilidades según el caso.
 - A) Desde la carta de contratación, haber determinado el problema.
 - B) Convencer a la administración de la entidad del efecto de las limitaciones.
 - C) Aplicar procedimientos supletorios.
3. Redactar claramente la abstención.
4. Comentar el borrador del informe con la administración de la entidad.

El hecho de referirse a todas las razones o motivos que dieron origen a la abstención, no eximirá al Licenciado en Contaduría incluir las excepciones o salvedades que pudieran tener relación a la aplicación de principios de contabilidad.

La abstención no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Si el Licenciado en Contaduría ha llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera ni el resultado de operación y cambios en la situación financiera conforme a principios de contabilidad así debe expresarlo.

Cuando exista una abstención de opinión no debe expresar una opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros en virtud que haría contradictoria y confusa la abstención.

4.7.1. *Incertidumbre.*DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

La compañía ha venido utilizando una patente para la elaboración de sus productos, la cual se encuentra registrada a nombre de un particular - quien ha entablado una demanda en su contra, en vista de que al 31 de diciembre de 1980 el juicio se encontraba en proceso, no es posible conocer el fallo final que dicten las autoridades correspondientes.

En vista de la importancia del asunto mencionado anteriormente, me abstengo de opinar sobre los estados financieros adjuntos que examiné considerados en su conjunto de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980.

lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1981.

4.7.2. Falta de confirmación de cuentas por cobrar.

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año-terminado en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

Por instrucciones de la gerencia no solicité confirmación de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la compañía y no pude satisfacerme de la corrección de dichos saldos con importe de \$ 2'000,000 al 31 de diciembre de 1980.

En vista de lo descrito anteriormente, no estoy en aptitud de expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos que examiné considerados en su conjunto de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.
enero 30 de 1981.

4.8. *Opinión parcial.*

El Licenciado en Contaduría podrá expresar su opinión profesional sobre información parcial, siempre y cuando haya podido expresar una opinión sobre los estados financieros en conjunto o si hubo salvedades que estos no tengan conexión con la información parcial sobre la que se está opinando.

En esta opinión debe hacerse referencia a la fecha del dictamen sobre los estados financieros y mencionar las salvedades que contenga.

Cuando el Licenciado en Contaduría ha expresado una opinión negativa sobre los estados financieros tomados en conjunto, puede expresar una opinión favorable sobre aquellas partidas de los estados financieros que no se encuentren afectados por las excepciones que originaron la opinión negativa.

La opinión parcial puede emitirse solamente en aquellos casos en que la parte de los estados financieros a la que se refieren sean relativamente importantes, mas aún, la opinión parcial normalmente debe expresarse siempre y cuando las partes de los estados financieros que queden afectados por la negación de opinión, sean fácilmente identificables y también importantes las partes que se intente cubrir con la opinión parcial.

Cuando exista una abstención de opinión no deberá expresar una opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que harían contradictoria y confusa la abstención.

4.8.1. Ejemplo.

DEL CAMPO, GONZALEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licenciados en Contaduría

A los señores accionistas de
Industrial ABC, S.A. de C.V.

He examinado los libros principales, archivos contables y demás documentación comprobatoria de la que se derivan los estados -preparados por la administración de la entidad-, de situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha.

El examen se efectuó de acuerdo con los lineamientos del código de ética, normas de auditoría y los demás procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros no presentan la situación financiera de Industrial ABC, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1980 ni el resultado de operación y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, no está de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. dado que según se explica en la nota 2 a los estados financieros, se considera que la estimación para cuentas malas, no cubre saldos incobrables por la cantidad de \$ 5'000,000 originados por ventas efectuadas en el ejercicio examinado.

Sin embargo en mi opinión; los activos (con excepción de las cuentas por cobrar) el capital y la utilidad acumulada en años anteriores presentan la situación financiera y los renglones individuales de resultados (salvo estimación de incobrabilidad) se presenta en igual forma.

Lic. en Contaduría Humberto González M.

México D.F.

enero 30 de 1981.

B I B L I O G R A F I A

AUDITORIA

Eric Kohler
Editorial Diana
México, 1979.

AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS

Arthur W. Holmes
Biblioteca UTEMA de Contabilidad Superior
México, 1979.

EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA

C.P. Benjamín P. Télles
Ediciones Contables y Administrativas, S.A.
México, 1977.

PRINCIPIOS DE AUDITORIA

Walter B. Meigs
Editorial Diana
México, 1980.

AUDITORIA I

C.P. Israel Osorio
Ediciones Contables y Administrativas, S.A.
México, 1979.

INTRODUCCION A LA TECNICA DE LA INVESTIGACION EN CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION Y COMPORTAMIENTO.

Fernando Arias Galicia
Editorial Trillas
México, 1980

EL PROCESO CONTABLE PRIMERO Y SEGUNDO NIVEL

Arturo Elizondo López

Ediciones Contables y Administrativas, S.A.

México, 1980.

BOLETINES DE LA COMISION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

COMPENDIO DE NORMAS, PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS, PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA Y OTROS EMITIDOS POR LA COMISION

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

BOLETINES DE LA COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

REVISTAS:

DIRECCION Y CONTROL No. 58, 82, 124

CONTADURIA PUBLICA I.M.C.P., A.C, Mayo 1975, Mayo 1973, Junio 1976.

CONTADURIA Y ADMINISTRACION

Facultad de Contaduría y Administración No. 60,64,69,70,77.



Impresiones Lupita

MEDICINA No. 25
FRACC. COPILCO UNIVERSIDAD
CIUDAD UNIVERSITARIA, D. F.
TEL. 548-49-79