



# Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

CONTENIDO Y TERMINOLOGIA  
DEL DICTAMEN

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

Que en Opcion al Grado de  
**LICENCIADO EN CONTADURIA**

P r e s e n t a  
**EMMANUEL CRESPO MOLINA**

Director del Seminario : C. P. VICTOR MANUEL PANIAGUA BRAVO

México, D. F.

1984



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## I N D I C E

	Pág.
MENSAJE AL LECTOR	7
1. EL DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS	8
2. EL DICTAMEN POSITIVO	20
3. DICTAMEN PROPUESTO	52
CONSIDERACIONES FINALES	59
BIBLIOGRAFIA	66

## MENSAJE AL LECTOR

La práctica profesional de la Contaduría Pública es una actividad importante y necesaria en el desarrollo de cualquier economía, ya que debe proporcionar información financiera confiable y oportuna que sirva para tomar decisiones; las cuáles estarán supeditadas al juicio que los usuarios se formen en la interpretación de los informes proporcionados por los profesionales de esta disciplina, al comunicar el resultado obtenido en la prestación de sus servicios.

En su carácter de auditor externo, el principal informe que emite el Licenciado en Contaduría, es el dictamen sobre estados financieros; el cuál es utilizado para diversos fines y, por tanto, su contenido debe ser claro y objetivo; siendo esto el primordial punto de mi atención, para la elaboración de la presente investigación.

Esta investigación comprende el análisis del contenido del dictamen sobre estados financieros (sin limitaciones al alcance ni excepciones a la opinión), promulgado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., con el propósito de elaborar un modelo de informe que reúna los requisitos mínimos de calidad establecidos por la ética profesional.

En el primer capítulo expongo la importancia del servicio profesional que desarrolla el Licenciado en Contaduría y, del informe que emite como auditor externo al examinar los estados financieros de una entidad, estableciendo el concepto de dictamen y sus antecedentes históricos.

El segundo capítulo comprende el estudio de las afirmaciones que incluyen los modelos de dictamen (tradicional y nuevo), establecidos para la expresión de la opinión, cuando ésta no tiene limitaciones en el alcance ni inobservancias a principios de contabilidad.

En el tercer capítulo propongo un modelo de dictamen positivo (sin salvedades ni excepciones), el cuál representa el punto de vista del autor de este seminario de investigación.

En las consideraciones finales incluyo las referencias que deben hacerse, para que el dictamen sea presentado en forma adecuada.

Emmanuel Crespo Molina.

México, D.F.

Primavera de 1984.

## CAPITULO 1

### EL DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

	Pág.
1.1. El servicio profesional del Licenciado en Contaduría	9
1.2. Concepto de dictamen sobre estados financieros	10
1.3. Su importancia	12
1.4. Antecedentes históricos	14

dencia que tiene respecto a la empresa a la que se refieren los estados o información financiera sobre la cual expresa su opinión, ya que se considera que no existe independencia de criterio ni imparcialidad para expresar una opinión (que sirva de base a terceros para tomar decisiones), cuando el profesional está vinculado económica o administrativamente a la entidad, de la cual dictamina estados financieros, cualquiera que sea la forma que se le denomine y se le retribuyan sus servicios, a excepción del Comisario en cuyo caso se considera que subsiste la independencia a imparcialidad, razón por la cual el dictamen sobre estados financieros debe ser emitido por el auditor externo.

Para que el Licenciado en Contaduría emita un dictamen sobre estados financieros, debe haber efectuado el examen de los mismos, es decir, una revisión encaminada a determinar si la información que presentan dichos estados es razonable de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con el propósito fundamental de emitir una opinión por escrito, denominada *dictamen sobre estados financieros*, el cual se define como el documento formal que emite el Licenciado en Contaduría en su carácter de auditor externo señalando en forma breve la naturaleza y alcance del examen que ha realizado y, expresando la opinión que se ha formado respecto a la situación financiera, sus cambios y el resultado de operación que muestran los estados financieros

formulados por la administración de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

### 1.3. SU IMPORTANCIA

Por la importancia que se otorga a la opinión que emite, el Licenciado en Contaduría adquiere la responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo de haber aplicado previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegurarse de la razonable situación financiera que presentan los estados financieros, independientemente del uso o destino que se le dé al dictamen.

El que se presente un dictamen, significa que el contenido de los estados financieros básicos, a los cuales va anexo, ha sido examinado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen por un profesional que posee el título de Licenciado en Contaduría o Contador Público, debidamente registrado, requisito que realza en sumo grado su importancia; además, de que las políticas de operación y los procedimientos de registro de la empresa han sido sometidos a la consideración de una persona con criterio independiente e imparcial.

Para la profesión es de trascendental importancia el dictamen,

porque con él culmina la actuación del Licenciado en Contaduría en el examen de los estados financieros, que es uno de los servicios prestados con mayor demanda en el mundo de los negocios ya que es de gran utilidad en el medio privado, en el oficial y entre el público en general; los fines a los que se aplica son, entre otros, los siguientes:

1. Como base para obtener o conceder créditos.
2. Como parte de la administración de la entidad.
3. Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.
4. Como base para determinar el valor de compra o venta de una entidad.
5. Para el registro de acciones, bonos y obligaciones en la Bolsa de Valores.
6. Para efectos de fusión de sociedades mercantiles.
7. Para efectos fiscales ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a quien sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes. En este caso, es importante señalar que el Licenciado en Contaduría no dictamina acerca de las declaraciones, sino que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de la entidad.

Esta diversidad de fines para los que se utiliza el dictamen sobre estados financieros, ha conducido a un amplio reconocimiento y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional a



la actividad que desempeña el Licenciado en Contaduría.

#### 1.4. ANTECEDENTES HISTORICOS

La actividad del profesional como auditor tal como se le conoce en la actualidad, es de creación relativamente reciente. La Ley Británica de Sociedades Mercantiles de 1862 fue la primera que reconoció de manera oficial los servicios del Contador Público, y posteriormente la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, fue una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el auditor conforme lo expresaba la Ley, sin embargo, hasta el año del 1908 se incluyeron disposiciones para asegurar la independencia del auditor.

En Inglaterra, en abril de 1888, se publicó en la revista The Accountant (El Contador), el siguiente dictamen:

"Tengo delante de mí el Balance..... limitado al año -- terminado en septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto".

Con la frase de haber examinado y encontrado correcto se tiene el principio de la evolución del dictamen.

Por el año de 1900, en los Estados Unidos de Norteamérica la forma de dictamen más utilizada fue la siguiente:

"Hemos examinado los libros, y cuentas de la compañía "X" por el año terminado el ..... de 19... y certificamos que, en nuestra opinión, el Balance que antecede muestra constante su posición al terminar ese año y que las cuentas de Pérdidas y Ganancias estan correctas".

En 1917 a solicitud de la Federal Trade Commission (Comisión Federal de Comercio), el Instituto Americano de Contadores Públicos preparó un folleto sobre la auditoría del balance que se llamó Approved Methods for the preparation to Balance sheet statements (métodos aprobados para la preparación de balances generales), que fue publicado por la Federal Reserve Board (Consejo de la Reserva Federal), el cual constituyó el primer intento para unificar la forma del dictamen redactándolo en los términos siguientes:

"He practicado una auditoría de las cuentas de la compañía "X" por el período al ..... y certifico que el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias que se incluyen, han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por el Comité de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la compañía "X" al ..... y el resultado de sus operaciones por el período indicado".

Este primer intento por unificar la forma de redactar el dictamen y evitar confusiones, no fue satisfactorio ya que muchos -

contadores formulaban el dictamen de manera más sencilla de la que se había recomendado y otros presentaban un informe con -- los procedimientos seguidos, dejando al criterio del lector si dichos procedimientos eran adecuados o si se habían omitido al gunos de importancia, además, la mayoría del público ignoraba en que consistía el plan sugerido por el Comité de la Reserva Federal.

En 1934, debido al colapso bancario norteamericano de 1929, en el que en pocos días la acciones de las grandes empresas se -- vieron afectadas por tan enormes bajas, que llegaron a no valer o a valer sólo una pequeña fracción de su valor original, y -- que tuvo importantes efectos para la economía mundial, la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos hicieron un estudio que dieron a conocer en el folleto titulado "Auditoría de las cuentas de Sociedades", en el que se recomendó la siguiente forma de dictamen:

"Hemos examinado el Balance General de la compañía "X" a .....  
..... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de la contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resul tados en el año citado, pero no se practicó una auditoría deta

llada de las operaciones. En mi opinión, basada en dicho examen, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados, que la compañía ha observado de manera uniforme durante el período que revisamos, su posición al ..... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha".

Esta forma de dictamen señaló nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión, en cuanto al tipo de auditoría que debería practicarse.

Posteriormente, en 1941, el mismo Instituto modifica su anterior dictamen para quedar como sigue:

"He examinado el Balance General de la Compañía "X" al .....  
.... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año terminado en esa fecha".

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

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

En 1951 aparece el folleto titulado "Codification of Statements on Auditing Procedure" (Procedimientos de auditoría en codificación de declaraciones), en el que se reúnen 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en el que la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, recomienda a sus miembros el uso de una forma estándar de dictamen, el cual se extendió rápidamente y cuya redacción es la siguiente:

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

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

Los cambios al dictamen adoptados en nuestro país han sido un reflejo de la evolución que el mismo ha tenido en los Estados Unidos de Norteamérica y que fueron recomendados por el Instituto Americano de Contadores Públicos en sus diferentes épocas, pensando que la auditoría y la contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no particularmente de cada país, independientemente de su grado de desarrollo.

## CAPITULO 2

### EL DICTAMEN POSITIVO

	Pág.
2.1. Introducción	21
2.2. El dictamen positivo	24
2.2.1. Texto tradicional	26
2.2.2. Texto nuevo	47

## 2.1. INTRODUCCION

En México, la práctica de la Contaduría está regulada por el -- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas (IMCP), al través de los pronuncia-- mientos normativos de carácter obligatorio que tienen por objeto ofrecer mayores garantías de calidad en la prestación de servi-- cios y establecer bases de actuación profesional, y que son:

1. Principios de ética profesional
2. Principios de auditoría
3. Principios de contabilidad

Es importante señalar que además de las reglamentaciones ante-- riores, el Licenciado en Contaduría debe apegarse a las diver--



sas disposiciones de carácter legal.

Es tan amplio el campo de actuación de este profesional, que resulta pertinente señalar que existen diversas formas en que el auditor emite su dictamen, y que pueden ser, dependiendo de las circunstancias:

1. *Positivo*. Es aquél en el cual el auditor expresa su opinión cuando no tuvo limitaciones en su trabajo, ni observó incumplimiento a principios de contabilidad.

2. *Con salvedades al alcance*. Es aquél en el que el auditor expresa su opinión señalando las limitaciones a su trabajo originadas por:

. Limitaciones en el alcance del examen practicado

a. Impuestos por la administración de la entidad

b. Por las circunstancias

. Incertidumbres

3. *Con excepciones a principios de contabilidad*. Es cuando en la opinión que se expresa se incluye, además, que en la formulación de los estados financieros hubo incumplimiento a principios de contabilidad, lo cual debe justificarse, señalando el efecto neto cuantificado en la situación financiera de la entidad.

4. *Abstención de opinión*. Cuando por las limitaciones en el -

examen practicado, el auditor no puede formarse una opinión de la situación financiera que muestran los estados financieros en su conjunto, se abstiene de emitir una opinión, señalando las causas por las cuales no esta en posibilidad de hacerlo, generalmente son por serias deficiencias en el sistema de control interno.

5. *Dictamen negativo.* Cuando en los estados financieros existen desviaciones en el cumplimiento con principios de contabilidad de tal magnitud que dichos estados en su conjunto no presentan la situación financiera, el auditor expresa una opinión negativa, incluyendo todas las razones que la justifican y su efecto neto cuantificado.

6. *Opinión parcial.* Es aquella en la que el auditor se ha abstenido de opinar o ha expresado una opinión negativa, pero que considera favorable emitir una opinión sobre aquellas partidas de los estados financieros que no se encuentran afectadas por las salvedades o excepciones que originaron la abstención de opinión o la opinión negativa.

Los pronunciamientos relativos a la abstención de opinión (H-05) y al dictamen negativo (H-04) emitidos por el IMCP en relación a la opinión parcial, establecen en su párrafo final que cuando exista una abstención de opinión o en un dictamen negativo no se deberá emitir una opinión parcial sobre algunas partidas in-

dividuales de los estados financieros, en vista de que esto haría contradictoria y confusa la expresión. Sin embargo, es recomendable presentar la opinión parcial como complemento directo y bondadoso para no dejar dudas al usuario sobre la información de los rubros que no fueron afectados por la abstención o negación de opinión, lo cual resulta de gran utilidad para el hombre de negocios.

Este estudio pretende evaluar los pronunciamientos emitidos por el IMCP, relativos al Dictamen Positivo sobre estados financieros básicos: estado de situación financiera, estado de resultados y estado de cambios de la situación financiera, ya que existen otros estados que podrán ser objeto de dictaminación, entre los que se encuentran los siguientes:

1. Proforma
2. Presupuestados
3. De personas físicas
4. De una organización con fines no lucrativos
5. De los sindicatos
6. Consolidados

## 2.2. EL DICTAMEN POSITIVO

Como resultado del examen practicado a los estados financieros -

de la entidad, el auditor externo debe expresar su opinión con la obligación ética y profesional de informar veraz e imparcialmente al público, señalando -en su caso- los problemas que no fueron solucionados a su satisfacción y la forma en que influyeron en su opinión. Cuando esta expresión no tiene salvedades y/o excepciones, se trata de un dictamen positivo.

La forma en que el profesional de la Contaduría se exprese, es tan importante que debe utilizar los términos adecuados para evitar confusiones y malinterpretaciones; así en este caso, se considera que no es correcto utilizar el término "limpio", para denominar este tipo de dictamen como lo define el pronunciamiento emitido por el IMCP relativo al dictamen positivo -- (H-02), puesto que su significado según los diccionarios, es -- que carece de mancha o no está sucio, por lo que el público -- desconocedor de los que se quiere dar a entender, con la sola -- denominación podría confundirse y llegar a pensar, y pensar -- bien, que esto se refiere a la presentación o apariencia física del dictamen sin considerar su contenido, obteniendo por -- consiguiente un concepto erróneo de lo que es el dictamen sin -- salvedades o excepciones, razón por la cual debe utilizarse el término "positivo", que se considera el adecuado para la denominación de este tipo de dictamen, ya que es la afirmación de -- que lo que se presenta es cierto, verdadero, que no ofrece duda y que se apoya en la experiencia y en la realidad de las cosas.

Las salvedades o excepciones no pueden ser consideradas como manchas, puesto que son limitaciones que influyen en la opinión del auditor, quien tiene la obligación de presentarlas en su dictamen, que además, deberá contar con una buena presentación para dar cumplimiento al principio tercero de ética profesional relativo a la calidad profesional de los trabajos.

### 2.2.1. TEXTO TRADICIONAL

El IMCP en el pronunciamiento relativo al dictamen (H-02), establece dos formas de expresar un dictamen (tradicional y nuevo), con los que se pretende la uniformidad de los auditores - el emitir su opinión y evitar confusiones entre el público. El dictamen tradicional es expresado como sigue:

"He examinado el balance general de la compañía "X" S.A., al ..... 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 las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

"En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X" S.A. - al ..... y los resultados de las operaciones por el - 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".

El primer párrafo se denomina del "alcance" y consiste en una breve exposición del trabajo realizado por el auditor y del -- grado de responsabilidad que asume respecto al mismo.

En el segundo párrafo, denominado de la "opinión", el auditor da su punto de vista sobre si los estados financieros examinados presentan o no la situación financiera de la entidad.

A continuación se comenta cada una de las frases que incluye - el dictamen arriba mencionado.

A. He examinado.

*Haber examinado* es la primera afirmación básica que hace el - profesional e indica que ha efectuado una auditoría para estar en posibilidades de emitir una opinión, ya que como profesio- - nal esta obligado a investigar e indagar previamente en forma

adecuada sobre los estados financieros de la entidad y a mencionar este hecho en el cuerpo del dictamen, para que el público interesado en él tenga la certeza de que el profesional tuvo que haber examinado dichos estados antes de expresar su opinión.

Esta afirmación implica, además, que se ha dado cumplimiento a los principios de ética profesional 1.06 y 1.07, que indican al respecto que el dictamen es el resultado del examen practicado por el Licenciado en Contaduría a los estados financieros y su juicio esta fundamentado en elementos objetivos derivados de dicho trabajo.

En la actualidad la tendencia general es llevar al cabo el examen de estados financieros en tres etapas, que se denominan:

1. Estudio y evaluación del sistema de control interno contable.
2. Auditoria de movimientos de las cuentas.
3. Auditoria de saldos.

El pronunciamiento relativo al dictamen (H-02) señala que cuando un despacho de Contadores Públicos sea quien suscribe el dictamen, puede redactarse utilizando la primera persona del plural; así en este caso, la frase inicial quedaría como "He--

mos examinado" y como antefirma se anotaría la denominación -- del despacho, ampliando la responsabilidad a todos los socios de la firma; sin embargo, existe contradicción con lo que establece el principio V de ética profesional, responsabilidad personal, que señala que sin excepción, el Licenciado en Contaduría aceptará la responsabilidad personal sobre los trabajos -- realizados por él o bajo su dirección y, se reafirma lo anterior en el principio 1.09 al indicar que en cualquier tipo de informes que firme este profesional se hará responsable de --- ellos en forma individual y, en el principio 2.03 que permite la asociación de este profesional con otros colegas o con otros profesionales con objeto de prestar un mejor servicio, siempre y cuando el Licenciado en Contaduría asuma su responsabilidad personal e ilimitada.

Por lo anterior, y considerando que la fuente de los principios de auditoría es la necesidad de que el examen sobre estados -- financieros se realice dentro de un marco de eficiencia y profesionalismo, a fin de que prevalezca la confianza que el público ha otorgado al dictamen, el Licenciado en Contaduría debe apearse a lo que establecen los principios de ética profesional y redactar sus informes en primera persona del singular.

#### B. Estados financieros.



En segundo término se hace mención de los estados financieros examinados, entidad a la que corresponden, fecha a la que presenta la situación financiera y período que comprenden.

Los estados financieros surgen de la necesidad de información financiera resumida y general de la propia entidad o de terceros interesados en su desarrollo. Sin embargo, es muy amplia y extensa la información que se genera dentro de la entidad, pues gran parte de ella se utiliza como medida administrativa, no siendo de utilidad para el usuario general que sólo requiere de la información de los estados financieros básicos. El boletín del esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera (A-1), emitido por el IMCP, establece que la presentación adecuada de la situación financiera de una entidad se compone por el estado de situación financiera, el estado de resultados y el estado de cambios en la situación financiera, no porque sean los únicos estados financieros importantes, sino porque son los que mejor reflejan la situación financiera de la entidad y el resultado de sus operaciones; razón por la cual el dictamen comprende a dichos estados financieros básicos y, al través del examen de los mismos se logra emitir la opinión sobre si éstos presentan o no la situación financiera de la entidad.

Al examinar los estados financieros básicos, el auditor debe -

tener presente que éstos pueden servir de base a terceros para tomar decisiones de inversión y de crédito, apreciar la solvencia, liquidez y capacidad de la entidad para general recursos, evaluar el origen, la aplicación y el rendimiento de sus recursos financieros, formarse un juicio y evaluar la administración de la entidad. Además, deben ser objetivos, verificables, con información significativa, veraz, comparable y oportunos; en resumen, deben ser preparados de acuerdo con los principios de contabilidad. Dentro de este contexto, los estados financieros básicos son históricos, por que informan de hechos sucedidos y son una referencia para que el usuario pueda ponderar -- el futuro.

*El estado de situación financiera* es aquél que muestra los activos, pasivos, capital y resultado acumulado de una entidad a una fecha determinada.

*El estado de resultados* es aquél que muestra los ingresos, costos y gastos, así como la utilidad o pérdida resultante en el - período contable. Existe la tendencia de dar más importancia - al estado de resultados que al estado de situación financiera porque presenta la utilidad o pérdida de operación de la entidad, sin embargo, el estado de situación financiera proporciona datos interesantes como son: el capital de trabajo, la rentabilidad, la situación financiera (incluyendo su solvencia y

liquidez), etc.

*El estado de cambios en la situación financiera* es aquél que muestra el origen y la aplicación de los recursos de la empresa en el período contable.

Con lo anterior se aprecia la importancia que tiene la mención de esos tres estados financieros básicos en el dictamen, ya -- que con esta referencia, el auditor abarca los principales aspectos contables de la empresa, además, debe considerarse que la preparación de los estados financieros es responsabilidad de la entidad y no del auditor externo, puesto que él sólo se hace responsable por la opinión que emite sobre los estados financieros que corresponden única y exclusivamente a la entidad que se menciona en el mismo cuerpo del dictamen, de ahí, la importancia de señalar a quién pertenecen dichos estados financieros.

Posteriormente, se indica la fecha a la que los estados financieros presentan la situación financiera y que la utilidad o pérdida que se incluye en la misma comprende un año de operaciones, ya que si dichos estados no abarcan ese período, el auditor debe apegarse a lo establecido en los pronunciamientos que regulan la revisión e informe sobre estados financieros intermedios (H-09 y G-16), que se definen como aquéllos que la -

entidad emite en cualquier fecha y por cualquier lapso, no coincidiendo con el cierre de su período contable. Estos pronunciamientos recomiendan los procedimientos mínimos de auditoría aplicables al examen de los estados financieros intermedios y establecen los principios sobre el tipo de informe que debe emitirse.

### C. Principios de auditoría

El IMCP denomina a los principios básicos de la práctica profesional de la Contaduría como el "código de ética profesional", donde la utilización del término código es criticable, ya que significa conjunto de reglas obligatorias, y que si bien es cierto que su contenido es de observancia general, también son las bases, fundamentos y orígenes de la profesión, siendo esto de suma importancia, por lo que se considera que la denominación adecuada es la de principios de ética profesional.

Así mismo, el modelo de dictamen emitido por el IMCP define a los requisitos mínimos *obligatorios* que debe cubrir el profesional de la Contaduría en su carácter de auditor, como "normas de auditoría generalmente aceptadas", lo cual se considera inadecuado ya que, en primera instancia, el término normas sig

nifica simplemente "reglas a seguir" y no debe designarse de esa forma a las bases, fundamentos y orígenes del examen de estados financieros, puesto que se le resta importancia a la práctica profesional de esta disciplina.

El principio de ética profesional 2.01 establece que el auditor sólo podrá expresar su opinión tomando en consideración dichos principios y dando cumplimiento a los pronunciamientos profesionales emitidos por el IMCP, razón por la cual se considera que deben eliminarse los términos generalmente aceptados, además, el usuario del dictamen podría pensar que si los principios de auditoría son generalmente aceptados, es porque existen profesionales que no cumplen con ellos; dando por consiguiente una mala imagen a la profesión que no tiene razón de ser.

Por tanto, se considera que el término adecuado, como en el caso de los principios de ética profesional, debe ser principios de auditoría sobre estados financieros.

Los principios de auditoría surgen de la necesidad de que el examen a los estados financieros se realice dentro de un marco de eficiencia y profesionalismo y, tienen por objeto mantener la confianza que el público ha otorgado al dictamen, se definen como los requisitos mínimos de calidad relativos a la

personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que emite como resultado del examen realizado, y --  
son:

- |                             |   |  |
|-----------------------------|---|--|
| 1. Personales               | } | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Capacitación { Teórica<br/>Práctica</li> <li>- Cuidado y diligencia profesionales</li> <li>- Independencia de criterio</li> </ul>                                     |
| 2. De ejecución del trabajo | } | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Planeación</li> <li>- Supervisión</li> <li>- Estudio y evaluación del sistema de control interno</li> <li>- Obtención de evidencia competente y suficiente</li> </ul> |

### 3. De información

- Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión
- Bases de opinión sobre estados financieros

El primer principio personal se ha denominado *capacitación*, es decir, la habilidad, aptitud y disposición que debe tener el profesional para la práctica de la Contaduría, ya que se considera inadecuado el término "estrenamiento" -utilizado por el IMCP- que significa ejercitar o prepararse para un deporte.

En los principios de ejecución del trabajo, se ha separado la *planeación* y *supervisión* porque son fundamentos distintos -- aplicables durante todo el desarrollo del examen.

#### D. Pruebas a la contabilidad financiera

La mención de que se efectuaron "pruebas de los registros de contabilidad" en el dictamen, responde a que el auditor ha dado cumplimiento al principio de ejecución del trabajo relativo a la obtención de evidencia competente y suficiente para estar en posibilidades de emitir su opinión, la cual no necesariamente requiere del examen de todas las transacciones efectuadas -

por la entidad, puesto que como lo indica el pronunciamiento relativo a las pruebas selectivas (F-02), puede utilizarse el muestreo, que es el método de investigación mediante el cual se obtienen conocimientos acerca de las características de un conjunto de eventos (universo), mediante el examen de una parte representativa de dicho conjunto (muestra).

El tipo de muestreo que debe utilizarse, lo determina el auditor de acuerdo a su criterio y a las circunstancias escogiendo el que más convenga a situaciones específicas.

Podría pensarse que no es necesario hacer mención de que el examen se efectuó a base de pruebas y que esto quedaría incluido en la afirmación de haber dado cumplimiento a los principios de auditoría, puesto que de hecho así es, sin embargo, es conveniente establecer que el examen no comprendió a todas las operaciones, lo cual aclara -el usuario del dictamen- la relación del auditor con la información que se presenta, ya que llevar al cabo la verificación al ciento por ciento sería el hecho de rehacer los movimientos, lo que originaría que la actividad del profesional como auditor cambiaría a ser la del contador que formula los estados financieros.

Se considera que no es adecuado hablar de pruebas de los "registros" de la contabilidad, porque el usuario del dictamen po



dría pensar que el examen se efectuó únicamente a los libros y documentos en cuanto a su forma y requisitos que deben cubrir para la presentación de la información financiera, lo cual es válido, sin embargo, la verificación realmente importante es la de las operaciones contenidas en dichos registros porque son las que determinan, principalmente, la situación financiera de la entidad. Además, no se especifica el tipo de contabilidad que fue objeto de dicho examen, porque aunque puede afirmarse que la contabilidad es una, con variantes y diferentes campos de acción, características y objetivos, pueden mencionarse entre otras a las siguientes:

1. General
2. Financiera
3. De costos
4. Por centros de responsabilidad
5. Fiscal
6. Presupuestaria
7. Administrativa
8. De productividad
9. Social
10. Económica

Por tanto, resulta conveniente señalar que las pruebas se efectuaron sobre la contabilidad financiera, es decir, sobre la --

técnica mediante la cual, en forma sistemática y estructurada, se obtiene información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza la entidad y de ciertos eventos identificables y cuantificables que la afectan, con objeto de facilitar a los usuarios tomar decisiones con relación a la misma.

#### E. Otros procedimientos de auditoría.

El pronunciamiento: carácter y obligatoriedad de los boletines de la comisión (A) emitido por el IMCP, establece que para dar cumplimiento al principio relativo a la ejecución del trabajo, el auditor (de acuerdo a su criterio y a las circunstancias) -- debe aplicar los procedimientos determinados por la Comisión -- de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, para llevar -- al cabo ciertas fases del examen, obtener evidencia competente y suficiente y realizar el trabajo en forma satisfactoria y -- profesional.

Al conjunto de técnicas de aplicación simultánea o sucesiva, -- al examinar una o varias partidas, a que debe apegarse el au- -- ditor para obtener los elementos de juicio y fundamentar su -- opinión sobre la situación financiera de la entidad, se denomi -- nan *procedimientos de auditoría*, los cuales deben ser aplicados



con oportunidad. Las técnicas son los métodos prácticos mediante los cuales se logra la información y comprobación necesaria para emitir una opinión profesional, y son:

1. Estudio general
2. Análisis
3. Inspección
4. Confirmación
5. Investigación
6. Declaración
7. Certificación
8. Observación
9. Cálculo

Aunque el IMCP establece procedimientos de auditoría aplicables a los diferentes rubros de los estados financieros, el auditor está obligado, además, a aplicar todas aquellas pruebas que considere necesarias para formarse una opinión sobre la situación financiera de la entidad que se dictamina, razón por la cual se incluye en el párrafo del alcance la frase de otros procedimientos de auditoría.

F. En mi opinión

Al examinar los estados financieros, el auditor adquiere la --

obligación de tener un criterio libre e imparcial y expresar - un juicio profesional sobre si la información que presentan di chos estados cumple con principios de contabilidad, apegan dose por tanto, al principio II de ética profesional relativo a la independencia de criterio, además, con la afirmación de - que está emitiendo *su juicio* adquiere la responsabilidad perso nal a que se refiere el principio V de ética profesional, por el trabajo realizado por él o bajo su dirección, lo cual indi ca que dió cumplimiento a todas las disposiciones obligatorias que establece el IMCP para la expresión de opinión.

Por lo anterior, se considera que esta frase, al igual que la de "He examinado", debe redactarse -invariablemente- en prime ra persona del singular, para dar confianza y seguridad al --- usuario sobre la opinión profesional que emite el auditor y la responsabilidad personal que éste adquiere.

#### G. Estados financieros "adjuntos"

El párrafo del alcance establece que el examen se efectuó a -- los estados financieros básicos, los cuales se anexan al dicta men, formando lo que se denomina *informe corto*. En ocasiones - se incluye, además, información complementaria o un *informe -- largo*, que es el análisis y los comentarios sobre ciertos da-- tos que aparecen en los estados financieros dictaminados, y cu

ya información también es objeto de examen; por consiguiente, debe emitirse una opinión sobre la misma que debe presentarse, de acuerdo con el pronunciamiento relativo al informe largo - (H-07), en un párrafo adicional al dictamen o inmediatamente - antes de dicha información.

Ahora bien, si la entidad actúa con dolo consciente o inconscientemente y anexa el dictamen del auditor (sin que éste se pueda percatar del uso y destino del mismo), la información - complementaria u otros estados financieros no examinados por él, los usuarios podrían pensar que la opinión que se emite comprende a la información o estados financieros incluidos en el cuaderno, por el sólo hecho de estar "adjuntos" al dictamen, - razón por la cual se considera que no debe incluirse dicho término y mencionar los estados financieros objeto del examen.

#### H. Razonablemente

El auditor, al afirmar que en su opinión los estados financieros examinados presentan la situación financiera de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad, hace innecesaria la utilización del calificativo razonablemente, que sólo induce al usuario a cuestionarse sobre si existiría "algo" que imposibilitó al auditor a expresar que dichos estados presentan la -

situación financiera o que trata de evadir la responsabilidad personal a que está obligado, al dar a entender que en su opinión, la información financiera que se presenta esta "más o -- menos bien".

Por tanto, se considera que el término razonablemente debe suprimirse del texto del dictamen.

#### I. Situación financiera

Con frecuencia, los usuarios consideran que la afirmación más importante del dictamen del auditor, es la opinión que éste -- emite de que los estados financieros básicos examinados presentan o no la situación financiera de la entidad a una fecha y - el resultado de sus operaciones por el año terminado en la misma, de conformidad con principios de contabilidad, ya que -ge-neralmente- la emisión de dicha opinión es el motivo principal por el cual se contratan sus servicios profesionales, sin embar-go, esta afirmación es tan importante como las demás contenidas en el dictamen, puesto que no puede hablarse de eventos aisla-dos si se toma en cuenta que éstos se desarrollan dentro de - un mismo contexto: el examen de estados financieros.

Indudablemente, durante su período contable, la entidad obtie-

ne una diversidad de resultados -entre otros- de carácter económico, administrativo, de productividad, fiscal y social, que en forma directa o indirecta repercuten en su situación financiera al través de la utilidad o pérdida generada por las operaciones efectuadas en dicho período y que se presenta como el último renglón del estado de resultados apareciendo, además, - en el estado de situación financiera como parte del capital.

Por lo anterior, se considera que no es recomendable la utilización del término "resultados" de sus operaciones, como se -- contempla en el dictamen propuesto por el IMCP, ya que el estado de resultados sólo proporciona uno que pasa a formar parte del estado de situación financiera: la utilidad o pérdida del período contable; siendo por consiguiente, el término adecuado *resultado* de sus operaciones.

#### J. Principios de contabilidad

La formulación y presentación de los estados financieros básicos objeto del examen del auditor, debe efectuarse de acuerdo a lo que establecen los principios de contabilidad promulgados por el IMCP, que son los conceptos fundamentales de la teoría contable que señalan las bases para delimitar e identificar a la entidad, cuantificar las operaciones y presentar la infor

mación financiera cuantitativa al través de los estados financieros, y son por tanto, de carácter obligatorio, por lo cual se considera que el calificativo "generalmente aceptados" que incluye el modelo de dictamen emitido por el mismo instituto, es inadecuado y debe eliminarse puesto que le resta importancia y confiabilidad a la opinión que expresa el Licenciado en Contaduría, ya que el usuario podría pensar que su aplicación no es de observancia general y lo llevaría a cuestionarse sobre si la entidad y el auditor aceptan y cumplen con lo que establecen dichos principios, dejando por consiguiente una mala imagen de la profesión.

Los principios de contabilidad promulgados por el IMCP, considerando su aplicación secuencial, son:

1. Entidad
2. Realización
- 3a. Valor histórico original
- 3b. Dualidad económica
- 3c. Importancia relativa
4. Período contable
- 5a. Consistencia
- 5b. Revelación suficiente
6. Negocio en marcha

En adición, uno de los nuevos fundamentos que constituyen la con-



tabilidad financiera es, precisamente, el principio de consistencia, por lo cual se considera que resulta pleonástica e inacuada la afirmación que el auditor hace de la aplicación de dichos principios "sobre bases consistentes con las del año anterior".

Por lo antes expuesto, se considera que la frase "principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior"; debe modificarse a quedar como lo señala el principio 3.02 de ética profesional, que establece la responsabilidad del Licenciado en Contaduría de preparar y presentar los informes financieros de acuerdo con los *principios de contabilidad promulgados por el IMCP*, lo cual otorga confiabilidad a la información que emite e importancia a la práctica profesional de la Contaduría.

El pronunciamiento relativo al dictamen (H-02) señala que el texto tradicional también podrá expresarse en un sólo párrafo, siendo su presentación la siguiente:

"En mi opinión, el balance general adjunto y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía X, S.A., al... y los resultados 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 sobre los estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias, consideré necesarios".

Este modelo de dictamen, en relación con el antes expuesto, no tiene cambios importantes en su contenido, solamente en su presentación, por lo que le son aplicables las referencias ya hechas al texto tradicional de dos párrafos. Además, se considera inadecuado que el auditor inicie su expresión con la opinión, sin antes haber mencionado las bases de su examen mediante las cuales está obteniendo los elementos de juicio necesarios para fundamentar dicha opinión.

#### 2.2.2. TEXTO NUEVO

La utilización del texto nuevo del dictamen emitido por el IMCP es opcional y se expresa como sigue:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía

X, S.A., al ... y los resultados de sus operaciones por el año - que terminó en esa fecha".

Las similitudes y diferencias principales de este modelo de dictamen, con relación al texto tradicional, son:

A. En la frase: *con base en el examen que practiqué*, se concreta y elimina el párrafo del alcance, con los siguientes argumentos del IMCP:

1. Que las afirmaciones contenidas en dicho párrafo son de carácter técnico y, por tanto, sólo tienen significado para el Licenciado en Contaduría o la persona concedora de la técnica contable.

2. Que dichas afirmaciones han servido para que el usuario del dictamen tenga conocimiento de las bases en las que el auditor fundamenta su opinión.

3. Que los tecnicismos pueden complicar al usuario la comprensión de la opinión, al no estar en posibilidades de medir su alcance por el desconocimiento de los mismos.

4. Que los preceptos que marca la profesión para la práctica de la Contaduría, siempre serán observados porque son de carácter -

obligatorio, aunque no se haga mención de ellos en el dictamen.

5. Que ha cumplido con fines educativos.

Sin embargo, en relación a dichos argumentos se considera que resulta conveniente establecer en forma clara y precisa las bases en las cuales el auditor está fundamentado su opinión, aunque el usuario no las conozca o no pueda medir su alcance, ya que esto otorga confiabilidad a la expresión que emite e importancia a la práctica profesional de la Contaduría, al señalar que ha dado cumplimiento a los preceptos obligatorios que establece la profesión para obtener los elementos de juicio necesarios y estar en posibilidad de emitir su opinión; además, es cierto que durante su vigencia, el texto tradicional ha servido para que quien lo ha utilizado conozca las bases en las que el auditor fundamenta su opinión, pero debe pensarse que cada día existen nuevos usuarios del dictamen que podrían llegar a no tener conocimiento de su existencia y por ende, de las afirmaciones que en él se establecen. También, ha servido y debe continuar utilizándose para fines educativos, ya que coadyuva a la formación académica y profesional de los futuros Licenciados en Contaduría, por la importancia de las referencias que en él se hacen.

B. El calificativo *razonablemente* es eliminado, lo cual se considera adecuado puesto que es un término ambiguo que sólo induce

al usuario a dudar, ya que se hace innecesario ante la afirmación del auditor de que: en su opinión, los estados financieros examinados presentan la situación financiera de la entidad de conformidad con principios de contabilidad.

C. Se elimina la referencia a *los principios de contabilidad* porque el IMCP considera que la mención de este tecnicismo podría dejar al lector en la situación de no comprender con exactitud su significado, además, de que el profesional para cumplir con los principios de auditoría debe comprobar que la administración de la entidad formuló los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad, aunque esto no sea expresado en el dictamen. Sin embargo, debe considerarse que dicha mención -- hace más confiable la opinión, ya que de la lectura de este -- dictamen podrían surgirle serias dudas al usuario al preguntarse acerca de cuales fueron las bases para la formulación de los estados financieros: ¿principios económicos?, ¿financieros? o, --- acaso ¿las disposiciones de la ley del impuesto sobre la renta?.

Por tanto, se considera que es conveniente señalar las bases con las cuales se formulan los estados financieros objeto del examen del auditor, aunque el usuario no las conozca o no pueda medir su alcance, ya que son los fundamentos de la teoría contable y cu ya mención hace confiable la opinión e importante la práctica -- profesional de la Contaduría.

D. Se incluye la referencia de que la formulación de los estados financieros examinados es responsabilidad de la administración de la entidad, ya que el auditor sólo responde por la opinión -- que emite, lo cual aclara al usuario su relación con la información que presenta. Esto no está contemplado en el texto tradicional, considerándose conveniente su inclusión.

En adición a lo antes expuesto y en relación a la redacción de este dictamen, se considera que, en primera instancia deben expresarse las bases mediante las cuales el auditor obtiene los -- elementos de juicio necesarios para, posteriormente, emitir su -- opinión y no iniciar su expresión con ésta. También, como en el caso del texto tradicional donde es criticable la utilización -- del término "adjunto", aquí lo es del mismo modo el de "acompañan" por las razones expuestas en el inciso G del punto 2.2.1. -- de este capítulo. Así mismo, lo es el término "resultados" utili zado en los dos modelos de dictamen, ya que el estado de resulta dos sólo proporciona uno: la utilidad o pérdida del período con- table.

**CAPITULO 3**

**DICTAMEN PROPUESTO**

El Profesional de la Contaduría debe cumplir con la responsabilidad que adquiere para con la sociedad, hacia quien contrata sus servicios, ante la profesión y para consigo mismo, de actuar con la más estricta ética en el desempeño de su trabajo, siendo necesario que cuente con la capacidad técnica y profesional para preparar todo tipo de información financiera de cualquier entidad, conozca y comprenda los diversos factores que influyen en la información, planifique, ordene, analice e interprete la información financiera para mayor utilidad de los usuarios y dictamine sobre la razonabilidad de las cifras que presentan los estados financieros.

En su carácter de auditor externo, el principal informe que emi-



te el Licenciado en Contaduría es el dictamen sobre los estados financieros, preparados por la administración de la entidad a la que se refieren; que es el producto final del examen practicado a los mismos y, en términos generales, la única prueba fehaciente que obtienen los usuarios del trabajo realizado; por lo cual se considera que debe mostrar en forma clara y concisa el alcance de dicho examen, las bases sobre las cuales lo efectuó y la opinión que se ha formado, con los elementos de juicio obtenidos respecto a si dichos estados presentan o no la situación financiera de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad; lo que resulta de gran utilidad para el usuario ya que -- obtiene conocimientos de la actividad desarrollada por este profesional y de la importancia de la Contaduría por su función generadora de información financiera oportuna, que se tornará confiable en la medida en que los diversos usuarios se la otorgen, puesto que son ellos quienes depositan su confianza en la opinión que se emite, siendo obligación del auditor mantenerla al cumplir con su trabajo correctamente y proporcionando resultados de calidad profesional.

Por lo anterior y considerando lo expuesto en el capítulo 2, se propone al siguiente modelo de dictamen positivo:

*Con base en los principios de ética y auditoría establecidos para la práctica profesional de la Contaduría, examiné el estado de situación financiera de la La Vencedora, S.A., al 31 de diciem*

bre de 1991 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha y que fueron preparados por su administración.

En mi opinión, los estados financieros examinados presentan la situación financiera de La Vencedora, S.A., al 31 de diciembre de 1991, el resultado de sus operaciones y los cambios en su 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.

Resulta conveniente la utilización de dos párrafos para la expresión de la opinión, ya que facilita al usuario del dictamen la identificación de :

- Alcance del examen realizado
- Opinión sobre si los estados financieros examinados presentan o no la situación financiera, sus cambios y el resultado de operación.

Debido a que la actuación profesional del Licenciado en Contaduría para dictaminar estados financieros, está regulada por el IMCP al través de los pronunciamientos de carácter obligatorio que emite, la primera afirmación que se considera debe hacerse, es la de haber dado cumplimiento a los principios fundamentales establecidos para la realización del examen; es decir, los prin-

cipios de ética y auditoría, puesto que esta mención dará confiabilidad e importancia a la opinión que se emite, aunque los usuarios no los conozcan o no estén en posibilidades de medir su alcance, pero tendrán conocimiento de que la profesión se ha preocupado por la calidad profesional de los trabajos, estableciendo requisitos mínimos que deben cubrirse para la obtención de elementos que permitan la formación de un juicio objetivo y, que además, el auditor ha cumplido con lo que establece obligatoriamente la profesión.

Con la afirmación de que se han examinado los estados de situación financiera, resultados y cambios en la situación financiera a una fecha y por un año, el auditor está aceptando la responsabilidad personal a que está obligado, de haber efectuado un trabajo de calidad al cumplir con lo que establece la profesión y, que por consiguiente, se cercioró amplia y objetivamente del contenido y presentación de dichos estados, a fin de formarse una opinión -sin lugar a dudas- de si presentan o no la situación financiera; así mismo, se delimita su responsabilidad al mencionar que los estados financieros fueron preparados por la administración de la entidad, ya que él sólo responde por la opinión que emite en el segundo párrafo del dictamen, donde reafirma su responsabilidad personal estableciendo su independencia de criterio con la frase *en mi opinión*, la cual otorga confiabilidad al juicio e importancia al trabajo desarrollado.

En el párrafo de la opinión no se mencionan los estados financieros objeto del examen, pues ya lo fueron en el alcance y resultaría repetitivo; restándole calidad y presentación al informe que se presenta, porque debe cuidarse hasta el menor detalle para -- redactar -de la mejor manera- un documento tan importante como - lo es el dictamen, puesto que de ello depende -en gran medida- la imagen que los usuarios obtengan de la profesión y la correcta comprensión de la información proporcionada, razón por la que se incluye la referencia a los *estados financieros examinados*.

En el párrafo del alcance se establece que se examinaron los -- estados de situación financiera, resultados y cambios en la situación financiera y, puesto que cada uno de ellos presenta aspectos importantes, que sirven para juzgar -en su conjunto- a la entidad, la opinión debe comprender a los tres estados y, -- por consiguiente, señalar que presentan la situación financiera a una fecha, el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el período que terminó en la misma.

El IMCP señala en el pronunciamiento relativo al dictamen (H -- 02) que los aspectos que presenta el estado de cambios en la situación financiera quedan incluidos en la expresión *situación financiera*; y que no es necesaria la referencia a dichos cambios en el párrafo de la opinión; pero que si se juzga conveniente, el Licenciado en Contaduría puede efectuar su inclusión

lo cual es recomendable para establecer claramente su importancia por los cambios que en el se presentan.

Como ya se expuso, los principios de contabilidad son de carácter obligatorio y, con objeto de dar confianza a los usuarios - del dictamen, se incluye que éstos fueron promulgados por el IM CP, ya que esta mención informa sobre la preocupación que tiene la profesión de realizar trabajos de calidad y cumplir de la me jor manera con la responsabilidad que el auditor adquiere para- con la sociedad, hacia quien patrocina sus servicios, hacia la profesión y consigo mismo.

## **CONSIDERACIONES FINALES**

Es importante señalar que el dictamen debe tener una adecuada presentación, puesto que de ello depende -en gran medida- la primera impresión que el usuario obtiene del producto final realizado por el Licenciado en Contaduría, ya que generalmente es el único documento de la auditoría al que tiene acceso y mediante el cual juzgará su trabajo, a la profesión y, tomará decisiones con respecto a la situación financiera de la entidad.

Por tanto, el auditor para cumplir con el principio III de ética profesional relativo a la calidad de los trabajos, está obligado a cuidar hasta el mínimo detalle, para dar al lector una buena impresión de:

- a) El examen realizado a los estados financieros de la entidad.
- b) La Contaduría como disciplina útil a la sociedad.
- c) Su integridad como profesional de la misma.

El dictamen debe presentarse en hoja blanca tamaño carta y -  
contener las siguientes referencias:

1. Denominación de la firma.

Debe presentarse en papel membretado con la sólo denominación y el logotipo de la firma (si es que se tiene y el cual se considera debe ser sencillo y poco llamativo), puesto que la inclusión del domicilio y teléfono(s) demeritan la presentación del dictamen, ya que esto puede ser considerado por los usuarios como un medio para anunciarse, lo que violaría el principio de ética profesional 1.19 que establece que el Licenciado en Contaduría cimentará su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad, evitando toda publicidad con fines de lucro o auto elogio.

2. Ser dirigido a quien solicitó la auditoría.

Esta referencia no debe incluir el domicilio en detalle (sólo -mencionar la población), puesto que la entrega tiene que hacerse en forma personal. Dependiendo de quien haya solicitado la auditoría, puede ser dirigido a los señores accionistas, al consejo de administración de la entidad o a una institución de crédito.



dito, entre otros.

### 3. Lugar y fecha.

El IMCP establece en el pronunciamiento relativo a la fecha del dictamen (H-06), que ésta debe ser la de culminación del examen realizado, o sea cuando el auditor se retira de las oficinas de la entidad, de la cual examinó los estados financieros y obtuvo la evidencia para emitir su opinión, ya que sólo se responsabiliza por los hechos ocurridos hasta esa fecha; así mismo y por consiguiente, el lugar debe corresponder al de la ubicación de la firma que emite el dictamen.

### 4. Nombre y firma.

El dictamen sobre estados financieros debe ser suscrito -invariablemente- por el Licenciado en Contaduría, para aceptar la -responsabilidad personal e ilimitada por el trabajo realizado -por él o bajo su dirección y, dar cabal cumplimiento a los principios V, 1.09, 2.03 y 2.23 de ética profesional, que establecen dicha responsabilidad.

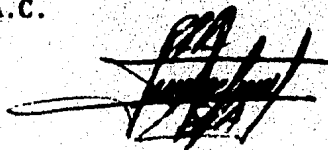
Con objeto de ilustrar lo anterior, a continuación se presenta el modelo de dictamen positivo propuesto:

CRESPO Y RIVERA, S.C.  
LICENCIADOS EN CONTADURIA

Señores Accionistas de  
La Vencedora, S.A.  
México, D.F.

Con base en los principios de ética y auditoría establecidos para la práctica profesional de la Contaduría, examiné el estado de situación financiera de La Vencedora, S.A., al 31 de diciembre de 1991 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha y que fueron preparados por su administración.

En mi opinión, los estados financieros examinados presentan la situación financiera de La Vencedora, S.A., al 31 de diciembre de 1991, el resultado de sus operaciones y los cambios en su 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.



L.C. Sandra Luz Rivera Aguilera.

México, D.F.

15 de enero de 1992.

Aún cuando los avances científicos y tecnológicos han sido significativos en los últimos años, la comunicación como factor importante para el desarrollo del individuo en la sociedad y de ésta misma, sigue siendo un grave problema (no tanto por los medios, sino por las expresiones utilizadas), puesto que a diario el lenguaje contiene más términos técnicos y tiende a deformarse por la influencia de factores, tales como: modismos, acepciones, dialectos, abreviaturas e idiomas, ya que con mayor frecuencia se escuchan frases como: que quiso decirse con ..., que debe entenderse por ..., que significa ...; lo que ocasiona que el oyente o lector se forme un concepto erróneo de lo que se está tratando, o no comprenda el mensaje o información tal y como lo concibe quien lo está emitiendo.

Es por ello que la profesión debe preocuparse por comunicar en forma acertada su información al través de expresiones adecuadas, ya que en muchas ocasiones éstas no sólo tienen implicaciones de forma sino también de fondo, lo que podría traer como consecuencia que se tomaran decisiones erróneas ( por estar basadas en interpretaciones incorrectas ), afectando por consiguiente la imagen de la profesión, la confianza que los usuarios depositan en el trabajo desarrollado por el Licenciado en Contaduría y, además, restando le calidad a la actividad de este profesional; puesto que de nada sirve proporcionar información obsoleta o deformada y que por el contrario, su utilización puede originar graves consecuencias tanto internas como externas para la entidad y en buena me---

dida a los demás usuarios de la misma.

Por tanto, debe crearse conciencia entre los miembros de la profesión, a efecto de evaluar y establecer los términos adecuados para expresarse de manera clara y objetiva.

## BIBLIOGRAFIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Código de ética profesional.*

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Normas y procedimientos de auditoría.*

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Principios de contabilidad.*

Tellez, T. B. *El dictamen en la Contaduría Pública.* México. Ediciones Contables y Administrativas.