



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**

# **DICTAMENES ESPECIALES**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

**QUE EN OPCION AL GRADO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A :**

**MIGUEL ANGEL RUIZ GARCIA**

**DIRECTOR DEL SEMINARIO;**

**C. P. ENRIQUE PEREZ COLIN**

**MEXICO, D. F.**

**1985**



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 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

Introducción.

Antecedentes.

Pág.

## CAPITULO I. DICTAMEN

1. Conceptos Generales .....	18
2. Texto .....	24
3. Membrete, Redacción y Firma del Dictamen .....	31
4. Quién firma el Dictamen y Restricciones .....	32
5. Análisis de las Afirmaciones .....	33
6. Fecha del Dictamen y Descubrimiento Posterior de Circunstancias existentes a esa Fecha .....	38
7. A Quién se Dirige el Dictamen .....	41
8. Responsabilidad del Auditor .....	42
9. Fuentes en las que se Apoya el Auditor .....	44

## CAPITULO II. DICTAMENES ESPECIALES

1. Normas de Auditoría Aplicables a Dictámenes Especiales .....	47
2. Dictamen Sobre Compañías en Etapa Preoperatoria .....	49
3. Dictamen Sobre Control Interno .....	54
4. Dictamen Sobre Estados Financieros Proforma .....	68
5. Dictamen Sobre Estados Financieros Consolidados o Combinados .....	71
6. Dictamen Sobre Estados Financieros Intermedios .....	80

	Pág.
7. Dictamen de Comisario .....	84
8. Dictamen de Estados Financieros de Personas Físicas .	91

Conclusiones.

Bibliografía.

## I N T R O D U C C I O N

El sorprendente proceso evolutivo industrial, el desarrollo social y económico que ha sufrido nuestro país en los últimos años, del cual hemos sido tes tigos elocuentes, nos hace presumir que seguirá realizándose a un ritmo más veloz en los próximos y con un enfoque de diversificación aún mayor.

Como consecuencia de esto, cuando una empresa llega a crecer demasiado, - sucede con frecuencia que existen posibilidades de cometer errores tanto de pro cedimientos contables como administrativos, es entonces cuando se requieren los servicios de personal capacitado o profesionistas que conozcan métodos adecua dos contables y administrativos (ya sea ajeno o no a la empresa), para que dé - una opinión acerca de la veracidad y la correcta elaboración del trabajo desa rrollado y una manera de lograrlo es a través de la auditoría.

La auditoría nace, sobre todo cuando la empresa es de un tamaño considera ble y existe una gran diversificación de funciones ya que es materialmente impo sible que una persona controle adecuadamente los procedimientos y políticas establecidas por la empresa.

Para lograr lo anterior deberá recurrirse a estudios que acompañados de - observaciones y sugerencias representan para los administradores elementos de - juicio que utilizados conjuntamente con la visión administrativa cuya función - principal es la de agregar confiabilidad a los informes contable-financieros, - permitan obtener mejores logros para la empresa.

Es aquí cuando el Contador Público independiente es requerido, para que proporcione el servicio de auditoría que solicite la empresa emitiendo su opinión profesional, basándose en un estudio de control interno, en sus conocimientos, buen criterio y en la buena fe de parte de los dirigentes de la empresa al contestar y aclarar cualquier pregunta relacionada con la revisión que lleva a cabo el Contador Público independiente.

De esta manera se lleva a la auditoría de estados financieros a su fase más importante, hacia el exterior, como apoyo en la toma de decisiones financieras a accionistas, administradores, personal inversionista, acreedores bancarios y comerciales y a otras personas que puedan interesarse en el adecuado desarrollo de la empresa. Por supuesto, uno de los mayormente interesados es el Gobierno, ya sea para medir la productividad de la empresa para fines económicos o bien para aspectos evidentemente fiscales.

Esto nos permite constatar la procuración de una evidencia externa, identificada con la opinión imparcial de un experto competente independiente que garantice la honradez y buena fe de su actuación. Por lo tanto, necesita de la opinión del Contador Público quien satisface esa demanda en forma privativa, añadiendo confianza a la comunicación de información de su competencia mediante su dictaminación, de tal suerte que la variedad de tipos de informes y de cartas que se puede solicitar al Contador Público es literalmente infinita y mientras más se entienda y se utilice su especial habilidad y experiencia, mayor será la diversidad de informes que se le pidan y mayor la variedad de problemas a los que se enfrente.

## ANTECEDENTES

A principios del presente siglo, se tenía todavía la creencia que la auditoría de estados financieros se llevaba a cabo en forma detallada y que su objetivo principal, era el de descubrir fraudes u otras irregularidades que existían o pudieran existir en la contabilidad de una entidad económica. Esta creencia afortunadamente ha sido cambiada y gracias a la divulgación que entre los hombres de negocios han hecho en los organismos que agrupan a la profesión en México acerca del trabajo que desarrolla el Contador Público independiente, se ha logrado que se acepte que el examen ordinario de los estados financieros de una empresa no está planeado para el descubrimiento de fraudes, sin embargo, el estudio de algunos fraudes significativos nos lleva a la conclusión de que es más probable descubrir un fraude cuando se cuenta con una cabal comprensión de las operaciones y problemas administrativos del cliente, que cuando se lleva a cabo un examen, en un mayor grado de detalle, de los registros contables y documentos; con mucha frecuencia un simple análisis de la rotación de cuentas por cobrar, a la luz de las condiciones de operación y problemas administrativos del cliente, nos puede llevar a la conclusión de que existen fraudes o irregularidades de significación.

Debido al concepto erróneo que existía acerca de la auditoría de estados financieros, a la opinión del auditor se le denominaba "Certificado" término que no debe ser aceptado por las siguientes razones:

1. Porque da a entender un grado de exactitud que no tienen los estados financieros.
2. Porque el examen del auditor no incluye una revisión detallada de todas las operaciones realizadas ni la inspección física de todos los activos.
3. Porque existen un gran número de métodos contables alternativos que caben dentro del concepto "Principios de contabilidad generalmente-aceptados" que hacen que ningunos estados financieros puedan considerarse como la única presentación correcta.
4. Porque los estados financieros contienen estimaciones que se consideran incompatibles con la idea de absoluta precisión.

La profesión a lo largo del siglo XX, logró cambiar la imagen que existía del trabajo del auditor siendo algunos de los principales logros, los que a continuación se mencionan:

1. Difundir que el objetivo que perseguía el auditor en su examen de los estados financieros, no era el descubrimiento de fraudes.
2. Se dejó asentado que el examen del auditor debería incluir el Estado de Pérdidas y Ganancias.
3. Se estableció que el auditor al expresar su opinión sobre los estados financieros, no sólo adquiría responsabilidad con su cliente -- que contrató sus servicios sino con el público en general que utilizaba su opinión como base para la toma de decisiones.
4. Se dejó perfectamente asentado que la auditoría de estados financieros no constituía una revisión detallada de todas las transacciones sino que ésta, se realizaba a base de pruebas selectivas.



5. Se reconoció la necesidad de llevar a cabo un estudio y evaluación del control interno como base para determinar la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Otro logro de gran trascendencia que ha tenido la profesión, es el de haber logrado la implantación de las normas de auditoría y hacerlas de aceptación general entre toda la profesión. En el año de 1948 el Instituto Americano de Contadores Públicos, aprobó dicha implantación lo que originó que a partir de esa fecha y en forma oficial, el auditor quedará obligado a hacer en su dictamen la afirmación en el sentido que su examen "Se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas". Esta afirmación ya había sido hecha por los contadores antes de esa fecha en su dictamen solo que, no tenía ningún apoyo profesional debido a que aún no existía una implantación oficial de las normas de auditoría.

Debido a que el auditor no puede afirmar que los estados financieros son exactos después de haber llevado a cabo su auditoría, el término que la profesión ha aceptado en lugar de "Certificado", es el de "Dictamen".

CAPITULO I

DICTAMEN

El Contador Público puede ejercer su profesión en muy diversos campos de acción, ya sea dentro de la iniciativa pública, por un lado, y por otro, han venido desarrollándose y diversificándose día con día sus actividades.

Dentro de esas diversas actividades que el Contador Público desempeña, se encuentra la Auditoría de Estados Financieros, que es una de las especialidades más importantes que el Contador Público realiza, ya que es una actividad en donde se requiere una base de conocimientos sólidos de la Contabilidad y no solamente de ésta rama, sino de algunas otras actividades que el Contador Público realiza, como pueden ser: la elaboración de presupuestos, la técnica de los costos, análisis e interpretación de estados financieros, etc.

La Auditoría de Estados Financieros se puede considerar una actividad --privativa del Contador Público, ya que cualquier persona con conocimientos más o menos básicos podría llevar el registro y control de las operaciones de una entidad económica, pero de ninguna manera elaborar y mucho menos analizar e interpretar estados financieros.

Como antes se mencionó, se necesita una serie de características especiales para poder llevar a cabo tan importante actividad, y sobre todo, en base a la aplicación de esas técnicas, poder emitir una opinión sobre los estados financieros que revisa o examina.

## 1. CONCEPTOS GENERALES

### A. Estados financieros.

El C. P. Arturo Elizondo López en su libro el Proceso Contable primer nivel define, "el estado financiero, es el documento suscrito por una entidad económica y en el cual se consignan datos valuados en unidades monetarias, referentes a la obtención y aplicación de recursos materiales".

En el Boletín B-1 de principios de contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define, "los estados financieros básicos son aquéllos que cumplen con el objetivo de informar sobre la situación financiera de la empresa en cierta fecha y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el período contable terminado en dicha fecha".

Dado que son un medio de transmitir información se puede concluir que:

1. Muestran la forma a través de la cual las entidades económicas han con jugado los recursos disponibles para la consecución de sus objetivos.
2. Muestran, a través de los valores monetarios que consignan, la eficiencia de la dirección de la entidad económica, en la administración de los recursos que le fueron encomendados.

Desde luego, dicha información presentada en los estados financieros se encuentra influida por los Principios de Contabilidad, sus Reglas de Aplicación y el Criterio Prudencial regido por el profesional que los preparó.

## B. Auditoría.

Tomando en consideración el lugar prominente que dentro de la actividad del Contador Público tiene la auditoría de los estados financieros, procederé a hacer una breve exposición de lo que se entiende por ésta, por lo tanto citaré algunas definiciones de diversos autores sobre el particular.

En la terminología del Manual de Procedimientos de Auditoría de los C. -- Mancera Hermanos, se define a la auditoría como "el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentos, comprobantes correspondientes de una persona, de una sociedad llevada a cabo con el objeto de determinar la exactitud e inexactitud de los estados financieros, informar y dictaminar acerca de ellos".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su libro de Normas y Procedimientos de Auditoría, nos indica, "la auditoría tiene como objetivo examinar los estados financieros, para rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con Principios de Contabilidad, aplicados sobre bases consistentes".

Montgomery define, "la auditoría es un examen sistemático de los libros de contabilidad y registros de un negocio u organismo, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a sus operaciones financieras y los resultados de éstas, para informar sobre los mismos".

Según Ernest Coulter Davies define a la auditoría de estados financieros-

como "el examen de los libros, cuentas, comprobantes y registros de una empresa con objeto de comprobar su exactitud; descubrir los errores habidos en la aplicación incorrecta de los principios de contabilidad, a las equivocaciones matemáticas o a las cometidas por los empleados".

El C.P. Francisco Torres Guillen define a la auditoría como, "el examen de los estados financieros que efectúa un contador público con base a normas de auditoría generalmente aceptadas con el fin de dar su opinión sobre la situación financiera y los resultados de operación".

Como consecuencia de las definiciones antes citadas se puede concluir -- que la definición más adecuada, en mi concepto, es la definición del C. P. --- Francisco Torres Guillen.

Para fundamentar mi opinión procedere a su análisis.

En primer término, es una definición bastante sencilla, en la cual se encuentran implícitos una serie de conceptos muy amplios y completos, como son:

Dentro de la frase "es el examen de los estados financieros que efectúa un contador público" debe entenderse como examen de los estados financieros el análisis de todos los rubros que los integran, se trata del balance general -- y/o del estado de resultados, dicho examen está enfocado no solamente a comprobar friamente la razonabilidad de las cuentas, sino que abarca una serie de aspectos como son:

- a) El cerciorarse del cumplimiento de los objetivos de los estados financieros, esto es, comprobar que realmente sean una herramienta que ayu

de a la gerencia a tomar decisiones y que además sean un reflejo real de la situación financiera y los resultados de operación de la entidad económica.

- b) Tomar en cuenta las consideraciones circundantes, o sea, todos aquellos factores externos ajenos a la entidad, pero que en determinado momento pueden afectarla; como pueden ser: su ubicación en el mercado y las características del mismo, cómo le afecta la competencia, con que canales de distribución cuenta, ambiente reglamentario (tributario), características de la demanda de productos, tendencia y condiciones de la tecnología, características de las fuentes de aprovisionamiento, disponibilidad del elemento humano, fortaleza financiera, etc.
- c) El estudio y evaluación de los controles de la entidad, tanto de organización, de operación, como los controles internos contables y los principios y métodos de contabilidad que dieron origen a las cifras integrantes de los estados financieros.

En la frase "con base a normas de auditoría generalmente aceptadas", implica que para efectuar la revisión el Contador Público debe apegarse a una serie de lineamientos normativos emitidos por el órgano que rige a la profesión del Contador Público en México, que es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Dentro de la frase "con el fin de dar su opinión sobre la situación financiera y los resultados de operación", lleva implícito el objetivo fundamental de la auditoría de estados financieros, que es el emitir una opinión a ---

través de un dictamen.

#### C. Normas de auditoría.

Las normas de auditoría son "los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, el trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo".

#### D. Pronunciamientos normativos.

Los pronunciamientos normativos son "aquellas disposiciones, expresamente declaradas como normativas, en que se aclaran, explican, amplían o aplican circunstancias generales o concretas de las propias normas de auditoría".

#### E. Procedimientos de auditoría.

Los procedimientos de auditoría, son "el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante los cuales el contador público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión".

#### F. Control interno.

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración".

#### G. Técnicas de auditoría.

Las técnicas de auditoría, "son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional".



#### H. Dictamen.

El dictamen del auditor "es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente".

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, - ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo.

## 2. TEXTO

En virtud de que ha sido necesario uniformar la forma literaria de la -- opinión del Contador Público para facilitar su interpretación por parte del público, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos según el Boletín H-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría emitió dos textos para expresar un dictamen.

### a) Dictamen nuevo.

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.

### b) Dictamen tradicional.

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 lesion 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 re

sultados 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.

Otra forma aceptable de expresar las ideas que contiene el modelo anterior, es 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 circunstan- cias, consideré necesarios.

Obviamente, un dictamen en los términos antes expresados, implica necesariamente que el auditor no tuvo limitaciones en su trabajo, que no encontró -- conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con princi -- pios de contabilidad y que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de dichos principios de contabilidad, incluyendo las re -- glas particulares. Sólo en estos casos es cuando el auditor puede expresar su opinión, generalmente denominada, limpia, o sea, sin salvedades y sin limita -- ciones de ninguna especie.

Los hechos y circunstancias sobre los que informa el estado de cambios - en la situación financiera quedan implícitamente incluidos dentro de la expresión "situación financiera". Por consiguiente, no es necesario hacer referencia expresa a dichos cambios en los párrafos de opinión que se presentan en -- los incisos a y b.

Las formas de dictamen mencionadas no deberán variarse a menos que existan razones importantes que lo justifiquen.

El modelo de dictamen tradicional, esta formado por dos párrafos: párrafo de alcance o de procedimiento y párrafo de opinión.

En el primer párrafo el auditor explica el alcance de su trabajo y el -- grado de responsabilidad que asume con respecto al mismo. Por lo tanto está -- formado por tres afirmaciones básicas:

- a) Que ha examinado los estados financieros descritos en el propio dicta men.
- b) Que el examen fue realizado de conformidad con normas de auditoría ge neralmente aceptadas:
- c) El auditor hace notar que utilizó en su examen, todos los procedimien tos que consideró necesarios en las circunstancias.

En el párrafo de opinión contiene igualmente tres afirmaciones básicas:

- a) Que los estados financieros presentan de modo razonable la situación-

financiera y los resultados de operación de la entidad.

- b) Que los estados financieros han sido preparados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Que dichos principios de contabilidad han sido aplicados de manera -- consistente en relación con el ejercicio anterior.

En el modelo que aparece en el inciso a) conocido como dictamen nuevo se eliminan ciertas afirmaciones que se incluyen en el dictamen tradicional. Estas eliminaciones se hicieron con base en los siguientes argumentos:

- a) Que tales afirmaciones son de carácter eminentemente técnico y, por lo mismo, tienen un verdadero significado exclusivamente para los contadores públicos o personas conocedoras de su técnica.
- b) Que han servido para revelar al lector del dictamen las bases en las cuales se fundamenta la opinión del auditor sobre estados financieros.
- c) En los años en que ha estado vigente el texto del dictamen tradicional; ha servido como labor educativa.

Al mismo tiempo, dicho texto expresa la obligación del auditor de cumplir con las afirmaciones respecto al alcance del trabajo y las de verificar la aplicación de principios de contabilidad en forma consistente.

- d) Que no obstante la experiencia adquirida, los lectores del dictamen -- pueden encontrar complicada la expresión de la opinión del auditor -- por el uso de tecnicismos relativos a las normas de auditoría general

mente aceptadas (que por lo general no conocen ni tienen obligación de conocer) y a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Esto coloca al lector en la situación de no comprender con exactitud el alcance que tiene la referencia a dichos tecnicismos.

- e) Que el calificativo razonablemente se hace innecesario ante la afirmación del Contador Público de que en su opinión se presenta la situación financiera y su juicio está enmarcado dentro de los principios de contabilidad.
- f) Que en los casos en los que es necesario hacer salvedades, por cualesquiera de las razones que lo ameriten, la redacción del dictamen se hace aún más complicada para el lector común.
- g) Que no se menciona expresamente la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Ante las consideraciones anteriores, en el año de 1974 se presentó a la profesión un nuevo dictamen en el que se destacan las principales características:

- a) Se eliminan las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría.
- b) Se eliminan las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente.
- c) Se elimina el calificativo de razonablemente.

- d) Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Por lo tanto las razones en que se basó la recomendación del nuevo dictamen son básicamente las siguientes:

- a) Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el auditor como resultado de su trabajo.
- b) Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía de preparar los estados financieros para el examen del auditor.
- c) No hay objeción para utilizar un nuevo dictamen sobre estados financieros si así lo considera más adecuado el auditor, porque existe la convicción de que las normas de auditoría siempre serán cumplidas notwithstanding que no haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.
- d) En forma similar el auditor tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente principios de contabilidad en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlo expresamente en el dictamen, para cumplir con las normas de auditoría.
- e) La consistencia en aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros, que acompañan al dictamen del auditor.

tor. Como sucede con cualquier otro asunto relativo a la adecuada revelación dentro de los estados financieros, si no se hace mención alguna expresa, se infiere que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

- f) La simplificación que se propone del dictamen es congruente con el hecho de que, existiendo ciertos artículos del Código de Ética Profesional que establecen obligaciones semejantes a las que se derivan de las normas de auditoría, no se ha considerado indispensable hacer referencia a la observancia de las normas de ética profesional dentro del cuerpo del dictamen.

Sin embargo, es importante aclarar que cuando existan violaciones a las normas de auditoría, a los principios de contabilidad y a sus reglas particulares de valuación y de presentación o a su aplicación consistente o cuando existan incertidumbres sobre la solución de algún problema, el auditor deberá expresar las salvedades, su opinión negativa o se abstendrá de opinar, según proceda.

La comisión recomienda la utilización del dictamen nuevo por las ventajas que representa y a fin de que llegue a ser de uso general; sin embargo, de no utilizarse esta nueva forma, deberá usarse el texto del dictamen tradicional.



### 3. MEMBRETE, REDACCION Y FIRMA DEL DICTAMEN

Por ser responsabilidad del auditor en su opinión, el único documento - que debe llevar membrete, es precisamente el dictamen. En ningún caso es admisible que los estados financieros se formulen en papelería del auditor ya que estos son de la empresa y la responsabilidad del auditor se limita a la emisión de su dictamen.

Los modelos de dictamen pueden redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: en nuestra opinión, practicamos, hemos examinado, etc.), - cuando sea un despacho de Contadores Públicos quien suscriba los dictámenes. En estos casos, como ante firma, se anota el nombre del despacho, lo cual significa que la responsabilidad que implica el dictamen se amplía a todos los - socios que forman la sociedad; sin embargo, siempre deberá aparecer el nombre y firma del Contador Público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen.

#### 4. QUIEN FIRMA EL DICTAMEN Y RESTRICCIONES

Todo dictamen debe ser suscrito por el auditor que tiene a su cargo la auditoría en su carácter de persona física ya que de acuerdo con el Código de Ética Profesional, quien firma un informe de cualquier tipo es responsable del mismo ante terceros, en forma individual. El Código de Ética Profesional manifiesta a este respecto en el artículo 1.09.

"Al firmar informes de cualquier tipo el Contador Público será responsable de ellos en forma individual".

Para que el auditor pueda emitir una opinión sobre estados financieros se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

En ocasiones, por situaciones encontradas en el curso del trabajo, por razones de costo para el cliente o por petición del mismo, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios, en dicha situación se debe expresar claramente en su dictamen en qué consisten las restricciones que tuvo y, en su caso, si éstas le fueron impuestas por el cliente o la entidad examinada.

Si el auditor ha tenido restricciones al alcance de su trabajo, ya sea por circunstancias ajenas a él o de su cliente por determinadas situaciones por ciertas características operativas de la entidad, deberá consignar este hecho en su dictamen. Desde luego, su criterio profesional deberá indicarle si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad, o tal vez, abstenerse de opinar, según su gravedad y naturaleza de las restricciones.

## 5. ANALISIS DE LAS AFIRMACIONES

### a) Significado del término "examen".

Examinar, significa investigar, analizar, inspeccionar, escrutar, sondear, visitar, estudiar, reflexionar, etc.

El dictamen de los estados financieros es producto de las investigaciones que el auditor lleva a cabo durante su examen y sólo a través de él, puede llegar a conclusiones respecto a si los mismos presentan con propiedad la situación financiera y los resultados de operación, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por lo tanto, no es admisible que el auditor exprese su opinión sin previamente haber llevado a cabo un examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

### b) Significado de que el examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad, y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.

Por lo tanto, al afirmar el auditor "mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas" está manifestando que sus in -

investigaciones, análisis, inspecciones y reflexiones que realizó durante su examen, fueron hechas atendiendo a los requisitos mínimos de calidad que todo auditor debe acatar para garantizar el trabajo desarrollado.

Entre otras cosas, mediante esta afirmación, está haciendo las siguientes manifestaciones:

- 1) Que quien realizó el examen además de tener un título profesional, posee entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor.
  - 2) Que en su examen ejerció todo el cuidado y diligencia profesional.
  - 3) Que su opinión es independiente y por lo tanto no estuvo sujeta a ninguna presión que menoscabara dicha independencia.
  - 4) Que previamente a su examen, llevó a cabo un cuidadoso estudio del control interno existente y con base en él, determinó el alcance y oportunidad de sus procedimientos de auditoría.
  - 5) Que su examen fue planeado debidamente y que como resultado de esa planeación, formuló programas de trabajo adecuados.
  - 6) Que supervisó muy de cerca al personal que materialmente ejecutó el trabajo.
- c) Significado de "en mi opinión".

Puesto que los servicios del auditor son contratados para expresar su opinión acerca de la razonabilidad con que los estados financieros presentan la situación financiera y los resultados de operación, la afirmación de mayor

trascendencia es aquella en la que el Contador Público califica a través de su opinión, la razonabilidad de los estados financieros. A través de esta opinión, el auditor no está certificando o garantizando que los estados son exactos.

La opinión del auditor debe entenderse en el sentido que a través de su revisión, ha llegado a la conclusión de que los estados financieros examinados son confiables y se encuentran libres de errores de importancia y que su presentación está hecha de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados en forma uniforme con el año anterior.

d) Significado de "presentan razonablemente".

El término "presentan razonablemente" tal como se usa en el dictamen adicional del auditor, significa que los estados presentan "honrada, imparcial, objetiva y equitativamente", la situación financiera y los resultados de operación y que se encuentran libres de errores de importancia.

Cuando el auditor no está convencido que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación, debe emitir una opinión adversa.

e) Significado del término "principios de contabilidad generalmente aceptados".

El término principios de contabilidad generalmente aceptados se utiliza en el dictamen del auditor, así como el término las normas de auditoría generalmente aceptadas, debiendo entenderse que en dicho sentido también incluye -

los métodos para la aplicación de dichos principios, los cuales constituyen - conceptos fundamentales que establecen bases adecuadas para:

- 1) Identificar y delimitar a las entidades económicas, las cuales, por - medio de la celebración de operaciones generen información financiera.
- 2) Valuar las operaciones.
- 3) Presentar la información financiera.

Por lo tanto los principios de contabilidad que se aplican en una enti - dad, deben ser aquellos que produzcan estados financieros razonables y deben - estar reconocidos como de aceptación general por parte de la profesión. Por - su parte el auditor durante su examen, deberá cuidar que la entidad haya utili - zado principios sanos y de aceptación general, siguiendo procedimientos de --- cuantificación que permanezcan en el tiempo, mencionando este hecho en su dic - tamen.

f) Significado del término "aplicado sobre bases consistentes".

La afirmación del término "aplicados sobre bases consistentes con las -- del año anterior", responde a la exigencia de la tercera norma de auditoría, - información y dictamen.

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- 1) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- 2) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- 3) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

La importancia de la consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, descansan en el hecho de que la consistencia o inconsistencia - afecta la comparabilidad de los estados financieros de un año en relación al inmediato anterior, aún cuando, los estados de ese año no se presenten para - fines comparativos.

En el caso de un dictamen sobre los estados financieros de una entidad económica en su primer año de operación, resultaría inapropiado hablar de consistencia puesto que no existe ninguna base de comparación.

Cuando los ejercicios anteriores no hayan sido examinados, el auditor - debe hacer constar ese hecho en su dictamen y que, por lo tanto, los estados de esos ejercicios se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresa opinión alguna sobre ellos. Además, en los estados financieros deberá indicarse de una manera clara en la columna con las cifras correspondientes, - la mención de ser "no auditados".

Cuando los estados del ejercicio anterior hayan sido examinados por -- otro Contador Público, el auditor debe satisfacerse de que se mencione ese hecho en los estados financieros o bien deberá mencionarlo en su dictamen. En ningún caso será necesario mencionar el nombre del auditor anterior.

En el caso de que el auditor que examinó el ejercicio anterior haya expresado alguna salvedad en su dictamen y por lo mismo se afecte la comparabilidad de los estados de los dos ejercicios, el nuevo auditor deberá mencionar ese hecho en su dictamen, aún en aquellos casos en que no se presentan esta - dos comparativos.

## 6. FECHA DEL DICTAMEN Y DESCUBRIMIENTO POSTERIOR DE CIRCUNSTANCIAS EXISTENTES A ESA FECHA

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su compendio de normas, pronunciamientos y procedimientos de auditoría emitidos por la misma Comisión, recomienda lo siguiente:

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en que el auditor concluye el trabajo de auditoría de estados financieros, o sea cuando se retira de las oficinas del cliente una vez obtenida la evidencia de la información que está dictaminando.

Cuando el auditor conozca de eventos subsecuentes que ocurran después de que haya concluido su trabajo de auditoría, pero antes de emitir su dictamen, se pueden seguir cualesquiera de las dos alternativas siguientes:

- a) Utilizar fechas dobles, o sea dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando enseguida una nueva fecha referida exclusivamente al evento subsecuente. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el evento subsecuente.
- b) Cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

Cuando al auditor se le requiere emitir nuevamente su dictamen sobre es-



tados financieros que ya habían sido examinados por él, el nuevo dictamen deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimiento de eventos ocurridos después de esa fecha que afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros en cuestión, en cuyo caso se deberán registrar los ajustes o bien incluir las revelaciones necesarias en los estados financieros. El auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los eventos subsecuentes que originaron los cambios fechando el nuevo dictamen conforme a lo establecido anteriormente.

Cuando después de haber emitido su dictamen el auditor conozca de hechos o situaciones que existían a esa fecha y que de haber sido conocidos por él, hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a su cliente que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe estén utilizando o hayan utilizado los estados financieros y al dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y dictamen revisados puedan ser reexpedidos. En dicho caso se deberá determinar tan pronto como sea posible el efecto de los hechos descubiertos en los estados financieros y dictamen, debiendo expedir los estados financieros modificados y el dictamen revisado a la brevedad posible.

El auditor deberá también referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos descubiertos que originaron los cambios.

Si el cliente se rehusa a hacer las revelaciones especificadas por el auditor, éste deberá notificar por escrito al Consejo de Administración sobre esa negativa y tomar las medidas que considere pertinentes en las circunstan-

cias, entre otras notificar por escrito para que no continúen asociando su dictamen con los estados financieros a:

- a) Su cliente.
- b) Dependencias encargadas del control y vigilancia que tengan jurisdicción sobre la entidad.
- c) Las personas que estén utilizando o hayan utilizado esos estados financieros y el dictamen respectivo.

## 7. A QUIEN SE DIRIGE EL DICTAMEN

Generalmente el dictamen esta dirigido a la Asamblea de Accionistas o al Consejo de Administración<sup>1</sup>. La presentación refleja la conciencia que tiene el auditor sobre el hecho de que su obligación primaria debe estar dirigida a este grupo y a sus representantes.

Hay una tendencia creciente en los negocios actuales de presentar un informe a los poseedores de acciones de las entidades, con el objeto de ratificar los resultados de las Asambleas Anuales.

1. Sin embargo, no existe ninguna objeción en no dirigirlo a nadie en particular cuando así lo desee alguna entidad.

## 8. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

El auditor es responsable de su trabajo y consecuentemente la emisión de una opinión le impone serias obligaciones. Mientras el auditor es responsable de su opinión, la responsabilidad primaria de los estados financieros de una empresa incluyendo cualquier anexo descansa en la administración de la misma y esa responsabilidad no puede ser relevada por contrato o convenio de un auditor independiente.

Los estados financieros constituyen una representación de su desempeño en los negocios por parte de la administración de la entidad. Al mismo tiempo el auditor reconoce que el significado de la opinión expresada en su informe, lo capacita para ejercer considerable influencia en los estados financieros y hacer recomendaciones que aseguren la veracidad de la información ahí contenida.

El Contador Público será considerado culpable de un acto que desacredite a la profesión, si al expresar su opinión respecto a los estados financieros que haya examinado o al presentar cualquier otra información profesional como:

- a) Omitir un hecho importante que conozca y sea necesario manifestarlo para que los estados financieros o sus informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas.
- b) No informar claramente sobre cualquier dato falso importante del cual tenga conocimiento.
- c) Incurrir en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesio-

nal o al rendir el informe correspondiente.

- d) No obtener suficiente información para justificar la opinión que emite.
- e) No informar respecto a cualquier desviación grave de los principios - de contabilidad generalmente aceptados o acerca de cualquier omisión- importante en las circunstancias del caso concreto.
- f) Aconsejar falsear los estados financieros o cualquier otra informa -- ción de su cliente.

## 9. FUENTES EN LAS QUE SE APOYA EL AUDITOR

El auditor cuenta por lo menos con tres fuentes básicas de información, para la expresión de su opinión, las cuales brevemente se describen a continuación.

La primera de ellas, es el sistema de controles internos y contables del cliente, que incluye procedimientos tales como la verificación de débitos y --créditos, las conciliaciones bancarias, la conciliación de los registros auxiliares con las cuentas de mayor, etc. Además, un adecuado sistema de control interno el cual provee una protección adicional contra otro tipo de errores.

Esto se logra fundamentalmente mediante la segregación de funciones, autorización independiente de transacciones y aprobación de documentos, así como un control total sobre las transacciones operadas por medio del procesamiento electrónico de información.

La segunda fuente de información para el auditor consiste en su revisión de porcentajes, tendencias e índices importantes reflejados en la información financiera del cliente, y la investigación de las fluctuaciones significativas que pudiesen detectarse.

Los porcentajes de utilidad bruta, costos unitarios, variaciones en relación con costos estándar o presupuestos y las rotaciones de cuentas por cobrar e inventarios, los cuales constituyen ejemplos de tales índices y porcentajes. El estudio por parte del auditor de éstos y otros indicadores se designa como-

"revisión analítica" o "análisis de información financiera".

La tercera fuente de información del auditor, consiste en su examen específico de transacciones o saldos de cuentas. Como ejemplos de tales procedimientos, se pueden señalar la confirmación de cuentas por cobrar, de cuentas por pagar, la observación de inventarios físicos y el examen de ingresos y egresos los cuales se aplican usualmente sobre la base de pruebas selectivas.

## CAPITULO II

### DICTAMENES ESPECIALES



## 1. NORMAS DE AUDITORIA APLICADAS A DICTAMENES ESPECIALES

Las normas de la profesión se aplican con igual rigor a todos los trabajos del auditor, la única excepción es el hecho práctico de que algunas - de ellas no están relacionadas a algunas situaciones especiales sobre las - que se informa.

La necesidad teórica y práctica de esa disciplina es obvia, pero fácilmente es pasada por alto cuando el trabajo del auditor, y el informe que resulta, lo llevan a áreas muy alejadas de los estados financieros convencionales.

Las normas personales, entrenamiento técnico y capacidad profesional, cuidado y diligencia profesional e independencia mental son claramente aplicables a cualquier trabajo profesional.

De las normas de ejecución del trabajo, planeación y supervisión y la obtención de evidencia suficiente y competente, base de cualquier opinión, - son también claramente universales en su aplicación.

La norma de estudio y evaluación del control interno es también aplicable en lo general, aunque no universalmente; en cualquier caso en que un informe profesional abarque un sistema de actividad del negocio, el auditor debe obtener un entendimiento del sistema y de sus controles, para poder hacer juicios profesionales adecuados. Sin embargo, algunos informes, tales como aquellos sobre la contabilización o el tratamiento fiscal de operaciones en perspectiva, no se basan en el control interno.

Las normas de información, son más específicas y en consecuencia no pueden aplicarse tan universalmente, la primera, apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados obviamente se aplica solo a estados financieros que pretenden presentar la situación financiera y los resultados de las operaciones, o a partidas que se derivan de los mismos. La segunda norma, que los principios de contabilidad generalmente aceptados sean aplicados sobre bases consistentes, se aplica en cualquier caso en que un informe se relacione con la aplicación de los principios de contabilidad. Las normas tercera y cuarta, que se refieren a una adecuada revelación informativa y clara indicación del grado de responsabilidad que asume el auditor aun cuando se expresen en términos de estados financieros, pueden perfectamente visualizarse como aplicables generalmente a cualquier informe escrito por un auditor, o por cualquier otro profesional, para el caso.

Aún cuando algunas de las normas no son aplicables a determinados dictámenes especiales, resulta deseable expresar en los mismos que el examen se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

## 2. DICTAMEN SOBRE COMPAÑIAS EN ETAPA PREOPERATORIA

Los estados financieros de empresas en etapa preoperatoria reúnen características especiales y diferentes de cuando estas mismas se encuentren ya en su actividad normal de operación. El período preoperatorio de una empresa se caracteriza básicamente por sus actividades de preparación y de desarrollo que le harán posible llegar a obtener ingresos en el futuro, al alcanzar su etapa operatoria.

La etapa preoperatoria concluye cuando la empresa inicia sus actividades mercantiles, de producción o de servicio en forma comercial, y constante, conforme al objeto del negocio, en una calidad aceptada por sus clientes y no para fines experimentales.

Bajo las circunstancias anteriores los costos y gastos que efectúa una empresa durante la etapa preoperatoria tiene como principal objetivo, el llegar a obtener ingresos en el futuro, se deben asociar con los costos y gastos preoperatorios que fueron necesarios erogar para tal propósito, es decir, no es apropiado mostrar como una pérdida, los gastos preoperatorios erogados, cuando una empresa no ha empezado a operar.

El Boletín H-24 emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, se refiere a los efectos de las contingencias en el dictamen del auditor indicando que existen ciertas contingencias de carácter repetitivo o aislado, no susceptibles de cuantificación, como en el caso de la recuperación de activos e inversiones en empresas en etapa preoperatoria, éste boletín indica que cuando no es posible estimar el efecto de alguna

contingencia de importancia, el auditor debe revelar en su dictamen el asunto que origina la incertidumbre, y debe considerar si ha de expresar una -- opinión con salvedad, una opinión negativa o bien abstenerse de opinar.

Los pronunciamientos normativos que regulan el dictamen del auditor - sobre los estados financieros de empresas en etapa preoperatoria, respectoa su operación total, o bien a empresas en operación que adopten un nuevo - giro adicional o un ramo de actividad diferente son:

1. El auditor deberá mencionar en su dictamen que los estados financieros se refieren a una empresa en etapa preoperatoria.
2. El Boletín C-8 Intangibles emitido por la Comisión de Principios - de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, enfatiza que no obstante que las incertidumbres inherentes a una empresa en etapa preoperatoria impiden juzgar sobre la absorción futura de los gastos preoperatorios, mientras exorta incertidumbre, - tales gastos preoperatorios deberán diferirse para ser amortizados cuando se alcance la etapa preoperatoria. Por lo tanto el auditor deberá emitir una opinión limpia sin salvedades, en tanto no existan indicios negativos, respecto a la recuperación o realización - de sus activos (incluyendo los costos y gastos preoperatorios diferidos).
3. Las circunstancias más comunes que normalmente son indicativas de problemas o dudas respecto a si la empresa puede llegar a alcanzar la etapa operatoria adecuada y que le permita a la empresa continuar como negocio en marcha, pueden ser las que en forma enunciativa, más no limitativa, se mencionan a continuación:

- a) Períodos preoperatorios prolongados y en exceso a los períodos originalmente planeados, derivados de diversos problemas tales como:

Falta de recursos financieros para terminar los proyectos e -- instalaciones productivas, deficiencias técnicas o falta de -- personal técnico capacitado, escasez de materias primas indispensables para lograr los ensayos o pruebas, imposibilidad de obtener los bienes de capital necesarios por el gobierno, fallas en la ejecución de los planes financieros, técnicos y administrativos, etc.

- b) Obsolescencia del producto.

- c) Competencia desmedida que provoque falta de rentabilidad del negocio proyectado.

- d) Fallas en la explotación u obtención de recursos renovables.

- e) Limitaciones a concesiones y al uso de marcas, así como limitaciones laborales o gubernamentales, etc.

Después de evaluar estas circunstancias, entre muchas otras, el auditor podrá formarse una opinión respecto a si en cada situación existen o no indicios respecto a si la compañía logrará con éxito alcanzar la etapa operatoria.

A continuación se presentan dos ejemplos del informe que puede utilizar el Contador Público para expresar una opinión sobre compañías en etapa preoperatoria.

A los Señores Accionistas de  
Compañía X, S. A. de C. V.

He examinado el balance general de la Compañía X, S. A. de C. V. que se encuentra en etapa preoperatoria al ... y el estado 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.

La Compañía se encuentra en etapa preoperatoria al .... Los estados financieros que se acompañan han sido preparados de conformidad con los principios de contabilidad aplicables a un negocio en marcha, que contemplan la realización o recuperación de los activos y el pago de pasivos en el curso normal de sus operaciones. Sin embargo, la recuperación de los activos de la Compañía depende de ciertos eventos futuros que no se pueden aseverar a esta fecha, así como de su habilidad para obtener ingresos futuros adecuados para absorber sus costos, obtener utilidades, y los financiamientos adecuados para soportar sus actividades de investigación y desarrollo. Si estas situaciones no acontecen, los estados financieros que se acompañan pueden afectarse materialmente.

En mi opinión, sujeta a la resolución favorable de las incertidumbres descritas en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A. de C. V. 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.

Nombre y Firma del Contador.

México, D. F.,  
31 de Julio de 19x

A los Señores Accionistas de  
Compañía X, S. A. de C. V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, y sujeta a la resolución favorable de las incertidumbres descritas en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S. A. de C. V. al .... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La Compañía se encuentra en etapa preoperatoria al .... Los estados financieros que se acompañan han sido preparados de conformidad con los principios de contabilidad aplicables a un negocio en marcha, que contemplan la realización o recuperación de los activos y el pago de pasivos en el curso normal de sus operaciones. Sin embargo, la recuperación de los activos de la Compañía depende de ciertos eventos futuros que no se pueden aseverar a esta fecha, así como de su habilidad para obtener utilidades, y los financiamientos adecuados para soportar sus actividades de investigación y desarrollo. Si estas situaciones no acontecen, los estados financieros que se acompañan pueden afectarse materialmente.

Nombre y Firma del Contador.

México, D. F.,

31 de julio de 19x

### 3. DICTAMEN SOBRE CONTROL INTERNO

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para - salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a - las políticas prescritas por la administración.

De aquí se desprende que los objetivos del control interno son:

#### 1. Protección de los activos de la empresa.

Obtener un control efectivo sobre todos los aspectos vitales de un ente económico, con el fin de evitar erogaciones impropias y protegerse contra la incurrencia de obligaciones inadecuadas; así como salvaguardar los bienes, ya que en la mayoría de los casos, la ocasión para cometer un fraude surge - de la falta de un sistema de control interno adecuado. Sin embargo, no debe considerarse que un sistema de esta índole, por perfecto que fuese, evite en lo absoluto la coyuntura de malos manejos, pero el hecho de que existan métodos de verificación, dificulta sobremanera la comisión de un acto delictivo.

#### 2. Obtención de información financiera veraz y confiable.

Asegurar la exactitud y confiabilidad de toda la información financiera y de operación, ya que ésta es la base para el desarrollo de cualquier empresa, pues en ella descansan todas las decisiones que deben tomarse y los - programas que han de normar las actividades futuras.



### 3. Promoción de eficiencia en la operación del negocio.

Estimular la eficiencia del personal mediante la vigilancia que se ejerce, es a través de los informes de contabilidad, ya que si el sistema contable provee las medidas necesarias para el control de los gastos departamentales y, al mismo tiempo, de a conocer los rendimientos correspondientes, la gerencia estará en situación de precisar el trabajo de cada una de las secciones del ente económico, pudiendo estimular la eficiencia de los jefes y empleados encargados de los departamentos respectivos.

Actualmente la promoción de eficiencia de operación, es uno de los objetivos que atraen la mayor atención de los hombres de negocios, preocupados en mejorar la productividad de sus empresas.

### 4. Adhesión a las políticas establecidas por la administración de la empresa en la ejecución de las operaciones.

Este objetivo se refiere a la forma en que el personal se adapte a los lineamientos o políticas establecidas por la administración, lo cual constituye un factor fundamental en los resultados obtenidos por la organización.

Al cumplimiento de los dos primeros objetivos anteriormente mencionados se les conoce con el nombre de control interno contable; en cambio, los otros dos objetivos citados se refieren al control interno administrativo.

Durante décadas los auditores han informado a los clientes sobre los resultados de su evaluación del control interno, al grado de que muchos consideran deficiente una auditoría si no surgen de ella sugerencias cons-

tructivas al respecto. En el pasado, esos reportes eran con frecuencia informales, incluso orales, y cuando se daban por escrito no se sujetaban a ninguna estandarización.

Los informes sobre control interno han adquirido una importancia mayúscula en años recientes, porque un mayor número de personas -las gerencias, directores, dependencias normativas, clientes cuyos intereses se ven afectados y -- aún el público en general- se han dado cuenta de los peligros potenciales de - las debilidades en el control interno.

Esta sección distingue entre el público en general por una parte y, por la otra, entre aquellos que tienen un interés directo en el control interno, - los conocimientos y la experiencia para entenderlo, y los medios para corregir sus deficiencias como resultado del informe del auditor, tales como la geren - cia, los directores, las dependencias normativas y otros auditores.

Un informe sobre control interno es claramente menos útil al público en general: puede malinterpretarlo; tiende a enfatizar algún tema en detrimento - de otras áreas importantes de la administración, y la acción que podría tomar sería indirecta, en el mejor de los casos.

Como se establece en el Boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, con el objeto de poder determinar la naturaleza, exten - sión y oportunidad de los procedimientos de auditoría que va a realizar, el auditor deberá efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno -- contable existente.

El cumplimiento de esta norma ha dado al Contador Público una experien - cia profesional muy valiosa y por otra parte, ha permitido a los usuarios apreciar la ayuda que el Contador Público puede proporcionarles, cuando están interesados en obtener una opinión independiente en relación con el control inter-

no contable existente en una empresa.

Cuando el auditor es contratado exclusivamente para rendir un dictamen sobre el sistema de control interno contable, el objetivo de su trabajo difiere del que realiza para cumplir con las condiciones descritas en los Boletines E-02 Estudio y evaluación de control interno y F-05 Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, - los cuales establecen los conceptos básicos que el auditor debe seguir, - con objeto de dar cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo que establece que debe estudiar y evaluar el control interno.

Sin embargo, el conocimiento de los conceptos básicos del control interno atendiendo al cumplimiento de sus objetivos y la metodología para estudiarlo y evaluarlo, son requisitos indispensables para que el Contador Público independiente esté en condiciones de aceptar la realización de un trabajo con el objetivo de dar una opinión sobre el sistema de control interno contable existente.

Cuando el Contador Público es contratado para efectuar un estudio específico del control interno contable y rendir un dictamen sobre el mismo, se le pueden presentar diversas alternativas:

1. Emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable - ya sea a una fecha específica o por un período determinado.

2. Emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable - vigente en una empresa para el uso de la administración o bien de ciertos organismos, en base a las reglas emitidas por dichos organismos, por ejemplo, podría darse el caso de un informe de control interno contable prepa-

rado como respuesta a una solicitud específica de una entidad gubernamental.

3. Examinar y opinar solamente sobre una parte del sistema de control interno contable de una empresa. En este caso, se debe considerar esta limitación en el alcance de su trabajo al diseñar los procedimientos en su programa de trabajo y además debe discutir con el cliente la inconveniencia práctica de efectuar este tipo de revisiones cuando se refieran únicamente a segmentos de un ciclo de transacciones. En otras palabras, deberá seguirse la regla de que se abarquen todas las funciones de un ciclo de transacciones como mínimo ya que de otra forma, la visión que el Contador Público pueda tener del sistema sujeto a examen será limitada, con los consecuentes efectos en el dictamen.

Es importante señalar que aunque existen afinidades con el estudio y evaluación del control interno que el Contador Público efectúa como parte de una auditoría de estados financieros para cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las revisiones especiales para rendir dictámenes sobre control interno contable difieren de las anteriores tanto en su alcance como en sus objetivos.

Por tal razón, en la revisión del control interno en relación con una auditoría de estados financieros el auditor normalmente no considera los aspectos de diseño del sistema, pues su trabajo se limita a identificar las técnicas de control interno tal y como operan en la práctica.

En las revisiones específicas para opinar sobre el control interno, el aspecto del diseño del sistema y su relación con lo que está pasando en la práctica, constituyen un elemento importante que el auditor utiliza en su trabajo.

Otro aspecto esencial en relación con las características que se pue-

den presentar en este tipo de revisiones, es que el Contador Público puede ser contratado para efectuarlas como parte de un trabajo de mantenimiento de un sistema de control interno contable. En este sentido la intervención del Contador Público con el objeto de rendir la opinión sobre el control interno contable puede asimilarse a la existencia de una función de auditoría interna, desde el punto de vista que ambas actividades terminan formando parte del propio sistema de control interno contable como un elemento adicional para darle mayor confiabilidad.

Considerando lo descrito en párrafos anteriores, puede decirse que el Contador Público que efectúa la revisión de un sistema de control interno con el objeto de rendir una opinión sobre el mismo, podrá hacerlo independientemente de que sea contratado para efectuar una auditoría de los estados financieros de la propia empresa.

Cuando el Contador Público independiente es contratado para emitir una opinión sobre los estados financieros, también se le solicita una opinión sobre el control interno contable, puede utilizar los resultados de este último trabajo para dar cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo relativa al estudio y evaluación del control interno que es necesario efectuar para fines de emitir un dictamen sobre estados financieros.

Considerando tanto la naturaleza del trabajo como la de los procedimientos a seguir, el Contador Público independiente no deberá en términos generales establecer restricciones en el uso del informe que rinde como resultado de este tipo de revisiones.

Cuando se efectúa un estudio y evaluación del sistema de control interno contable para emitir una opinión sobre el mismo a una fecha determinada o por un período determinado, la metodología que el Contador Público deberá considerar es la siguiente:

1. Planear el alcance de su trabajo y preparar el programa de trabajo relativo.

2. Revisar el diseño del sistema de control interno contable, identificando los objetivos específicos de control en cada ciclo sujeto a estudio y las técnicas de control interno establecidas para cumplir con dichos objetivos.

3. Diseñar un programa de trabajo para probar a base de pruebas de cumplimiento el funcionamiento de las técnicas de control interno establecidas.

4. Evaluar los resultados de sus procedimientos de revisión y de sus pruebas de cumplimiento y preparar el dictamen correspondiente.

A continuación se señalan algunos aspectos que el auditor debe tomar en cuenta al efectuar el análisis general de riesgo para planear su trabajo:

1. Considerar la naturaleza de las operaciones de la empresa, de sus activos, el grado de riesgo de que dichos activos sean utilizados en forma incorrecta y desde luego el volumen de las transacciones que se efectúan.

2. Evaluar en general el medio ambiente que rodea a la empresa, la reputación de la administración, la calidad y rotación del personal con el cual trabaja, el medio ambiente en el que desarrolla operaciones con terceros tales como clientes, proveedores, etc., y en general los aspectos que pueden provocar que la empresa se aparte de los procedimientos de control interno establecidos.

3. Determinar si los procedimientos de control interno establecidos han sido comunicados claramente a todo el personal encargado de ponerlos en práctica de una manera formal o si existen más bien como resultado de -

la experiencia. De la misma forma, los procedimientos para ejercer la supervisión relativa al cumplimiento de las disposiciones de control interno también deben estudiarse, así como en general el sistema de información financiera incluyendo los informes diseñados para planear y controlar las -- operaciones tales como presupuestos, informes periódicos de tipo estadístico, etc.

4. Utilizar en su caso el conocimiento que el Contador Público ha adquirido en relación con el sistema de control interno de la empresa cuando ha efectuado con anterioridad la auditoría a los estados financieros. En este caso, deberá tomar en cuenta los resultados del estudio y evaluación de control interno efectuados en relación con la auditoría, así como el -- riesgo potencial de que deficiencias importantes de control interno que hayan ocurrido en el pasado se puedan volver a presentar.

5. Existencia de centros de proceso de transacciones en diferentes localidades, la calidad o a la diferencia en la calidad del personal que puede existir cuando la empresa tiene centralizadas sus funciones y cuando utiliza personal en diferentes centros de captura de información, el hecho de que exista o no la función de auditoría interna y desde luego la calidad con la que este departamento realiza su trabajo, etc.

Una vez que el Contador Público ha planeado en forma general el alcance de su trabajo para revisar el sistema de control interno de una empresa, pasará a la fase de revisar el diseño del mismo sistema. El objetivo de esta revisión es llegar a una conclusión preliminar sobre si el sistema parece adecuado con las características propias de la empresa, la naturaleza de sus operaciones y otros elementos como los que se han señalado en párrafos anteriores.

Con el objeto de llegar a esta conclusión preliminar el Contador Público deberá adquirir un conocimiento adecuado de aspectos tales como:

1. Los ciclos en los cuales se pueden agrupar las transacciones de la entidad.

2. El flujo de las transacciones a través del sistema de contabilidad, los objetivos específicos de control interno, las técnicas de control interno establecidas para cumplir con dichos objetivos, así como las áreas en las cuales pueden existir mayores riesgos respecto al grado de cumplimiento de dichos objetivos.

Existen objetivos primarios y secundarios de control interno y como ejemplo de los primeros, se señala la preparación de relaciones mensuales de cuentas colectivas y su comparación periódica con las cifras de control de mayor, la preparación de conciliaciones bancarias mensuales y la investigación y ajuste de las partidas en tránsito, etc.

Como ejemplo de los segundos, se señalan aquellas técnicas de control que incluyen la comparación sistemática de los resultados de acuerdo con los registros con los resultados esperados y los informes relativos a las variaciones entre resultados reales y presupuestos, costos estándar o estimados de ingeniería, etc.

Cuando el objetivo del examen es emitir una opinión sobre el sistema de control interno, el Contador Público deberá incluir en su programa de trabajo tantas pruebas de cumplimiento como sean necesarias para poder formarse una opinión sobre el mismo, lo que puede no ser necesario en una auditoría de estados financieros en la que una prueba sustantiva puede sustituir por razones de eficiencia a una prueba de cumplimiento.

En este sentido, la naturaleza y el alcance de las pruebas de cumplimiento del auditor sobre los procedimientos de control interno podrán ser modificados en el curso del trabajo con objeto de confirmar las conclusiones preliminares a las que puede haber llegado como resultado de la revisión del sistema.



Además de efectuar pruebas de cumplimiento y en virtud de que la administración es parte integrante y muy importante de cualquier sistema de control interno, el Contador Público deberá cerciorarse de:

1. La responsabilidad que la propia administración ha asumido respecto al establecimiento de técnicas de control interno adecuadas y al mantenimiento de las mismas.

2. La identificación de debilidades consideradas como importantes -- por la administración incluyendo las posibilidades de tomar acción correctiva evaluadas por ella.

3. La descripción de cualquier irregularidad que pueda haber involucrado a la administración o a empleados que tengan un papel importante en el sistema de control interno.

4. La comunicación respecto a si ha habido cambios importantes en el sistema de control interno desde la fecha en la cual el auditor ha efectuado sus pruebas, hasta la fecha de su informe.

Una vez que el Contador Público ha llevado a cabo el trabajo, deberá aplicar su juicio profesional con el objeto de evaluar los resultados de su revisión.

Es necesario identificar cualquier deficiencia importante que pueda existir en el sistema de control interno, así como el efecto que dicha situación pueda tener en las operaciones de la empresa en conjunto.

Por otra parte, el Contador Público también deberá evaluar los errores o irregularidades encontrados y las posibilidades de que ocurran errores o irregularidades debido a fallas en las técnicas de control interno establecidas.

Cuando las técnicas de control interno diseñadas para cumplir con ciertos objetivos específicos no lo logran, podemos mencionar que nos encontramos ante una deficiencia importante de control interno. El juzgar la importancia relativa de la misma es cuestión de juicio profesional, sin embargo, cuando el riesgo de que ocurran errores o irregularidades debido a la falta de cumplimiento de ciertos objetivos específicos de control interno es muy alto, podemos mencionar que estamos en una situación en la cual una deficiencia en el sistema de control interno es importante.

El Contador Público debe considerar que la naturaleza de una debilidad importante del sistema de control interno es diferente cuando se enfrenta al riesgo de un error que puede ocurrir por fallas en las técnicas, que cuando se enfrenta al riesgo de una irregularidad.

Normalmente los errores ocurren por fallas humanas producidas o influenciadas posiblemente por debilidades en el sistema y las irregularidades ocurren como resultado de acciones de personas involucradas en el mantenimiento del sistema de control interno que pueden disponer o hacer mal uso de ciertos activos. En este sentido, es más fácil predecir el riesgo de errores observando lo que ha sucedido en el pasado durante el período en el cual han estado operando los procedimientos, que predecir las reacciones de una persona que tiene la posibilidad de cometer irregularidades debido, por ejemplo, a la concentración inadecuada de funciones de control.

Los pronunciamientos normativos relativos al dictamen del Contador Público sobre el control interno contable son:

1. El Contador Público puede expresar una opinión sobre el sistema de control interno contable de una empresa.
2. Al expresar esta opinión el Contador Público deberá considerar -- los siguientes aspectos:
  - a) Alcance del trabajo, cuya descripción deberá ser incluida en su informe.
  - b) La fecha o período al cual se refiere la opinión de acuerdo -- con el trabajo desarrollado.
  - c) La advertencia al lector de las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, que pueden permitir que existan errores o irregularidades y no ser detectadas y de que -- cualquier sistema está sujeto a deterioro por cambios en las -- circunstancias o incumplimiento de las técnicas de control.
  - d) La definición de que el diseño y mantenimiento del sistema de control es una responsabilidad de la administración y la opinión respecto a si el sistema en conjunto cumple con los objetivos de control interno contable diseñados para evitar el -- riesgo de errores o irregularidades, que afecten en forma im -- portante la información preparada en base a los registros que -- comprenden las transacciones sujetas al sistema de control in -- terno examinado.
  - e) Con objeto de no inducir al lector a errores, el Contador Pú -- blico independiente debe aclarar en el texto del dictamen so -- bre control interno, si por separado ha expresado o no una opi -- nión en relación con los estados financieros de la empresa.

A continuación se presenta un ejemplo del informe que puede utilizar el Contador Público para expresar una opinión sobre el sistema de control interno de una empresa.

A los Señores Accionistas de  
Compañía X, S. A. de C. V.

Hemos hecho un estudio y una evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía X, S. A. de C. V., en vigor al .... Nuestro estudio y evaluación fueron hechos de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables para estos exámenes.

En nuestra opinión, el sistema de control interno contable de la Compañía X, S. A. de C. V., tomado en conjunto, fue suficiente para satisfacer -- los objetivos de que existe seguridad razonable, pero no absoluta, de que -- los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

Para aclarar si se han dictaminado o no los estados financieros, se debe incorporar al dictamen sobre control interno el párrafo que sea aplicable de los dos párrafos siguientes:

El presente dictamen se emite como resultado de la revisión del sistema de control interno contable y consecuentemente no tuvo como finalidad expresar y no expresamos una opinión en relación con los estados financieros -- de la Compañía X, S. A. de C. V.

Por separado, el 31 de julio de 19X hemos emitido una opinión sobre -- los Estados Financieros de la Compañía X, S. A. de C. V., al .....

Nombre y Firma del Contador.

México, D. F.,  
31 de julio de 19X

#### 4. DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

El dictamen del Contador Público se emite ordinariamente en relación con estados financieros históricos que presentan la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de operación por el período que termina en la misma fecha.

Existen, sin embargo, situaciones que hacen indispensable conocer el efecto que pueden tener sobre las cifras de los estados financieros, transacciones importantes que ocurren después de la fecha de los mismos o que no se han consumado, pero que tienen grandes probabilidades de efectuarse. Para conocer ese efecto se utilizan estados financieros que se denominan - proforma.

El concepto proforma presupone una presentación formal de situaciones sobre las cuales se pueda tener un grado de certeza tal que no hagan concluir a los lectores de manera equivocada. Por esto, el Código de Ética Profesional establece que ningún Contador Público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole cuya realización dependerá de hechos futuros en tal forma que induzca a creer que el Contador Público asume la responsabilidad de que se realicen las estimaciones o proyectos.

Los pronunciamientos normativos que se mencionan a continuación se refieren exclusivamente al dictamen sobre estados proforma que se preparan para mostrar el efecto de hechos posteriores ya ocurridos o cuya posibilidad de ocurrir tenga un alto grado de certeza. Dichos pronunciamientos no se aplican a otros estados proforma basados en presupuestos, hipótesis o tendencias para los cuales se usa el nombre genérico de "proyecciones".

1. Sólo podrá dictaminarse sobre estados financieros proforma cuando estén basados en estados históricos dictaminados.

2. El auditor deberá obtener evidencia suficiente y competente sobre las operaciones posteriores a las que se les está dando efecto retroactivo si es que ya ocurrieron o bien deberá asegurarse de que existe un alto grado de certeza de que esos hechos ocurrirán.
3. Los estados financieros que se acompañen al dictamen del Contador Público deberán estar claramente marcados como proforma y las operaciones subsecuentes a las que les esté dando efecto retroactivo deberán estar claramente explicadas en notas a dichos estados.
4. El dictamen del Contador Público deberá indicar que se refiere a estados financieros proforma y que se da efecto a las operaciones o hechos subsecuentes descritos como si hubieran ocurrido precisamente al cierre de las operaciones del último día del ejercicio - dictaminado.
5. Cuando existan salvedades, observaciones o aclaraciones a los estados base, deberán consignarse también en el dictamen sobre los-estados proforma.

A continuación se presenta un ejemplo del informe que puede utilizar el Contador Público para expresar una opinión sobre estados financieros pro - forma.

A los Señores Accionistas de  
Compañía X, S. A. de C. V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros proforma adjuntos, preparados por la administración de la Compañía -- presentan la situación financiera de Compañía X, S. A. de C. V., al ..... y los resultados de sus operaciones por el año, dando efecto a las operaciones posteriores que se describen en la Nota ..... como si hubieran ocurrido - en esa fecha.

Nombre y Firma del Contador.

México, D. F.,

31 de julio de 19X



## 5. DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS O COMBINADOS

El caso más frecuente en el que un auditor externo (que en los Boletines H-14 y G-17 emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, se identificará como auditor principal) se encuentra ante la situación de utilizar los dictámenes emitidos por otros Contadores Públicos, es cuando se le contrata para que examine y emita una opinión profesional sobre estados financieros que incluyan inversiones en subsidiarias, afiliadas o asociadas y que de acuerdo al Boletín B-8 de la Comisión de Principios de Contabilidad sus estados financieros tengan que consolidarse o combinarse con los de la tenedora o bien que dichas inversiones tengan que valuarse por el método de participación.

Los pronunciamientos normativos relativos a la utilización de los dictámenes de otros auditores son:

1. El auditor sólo podrá asumir responsabilidad y emitir una opinión sobre estados financieros consolidados o combinados cuando haya cumplido con las normas de auditoría y haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que sean necesarios, tanto en la empresa tenedora como en las subsidiarias, asociadas o afiliadas.
2. En el caso de estados financieros consolidados o combinados, el auditor principal deberá decidir:
  - a) Si utiliza los informes de los otros auditores sin asumir responsabilidad.
  - b) Si asume responsabilidad por el trabajo de los otros auditores.

3. Si utiliza el trabajo de otros auditores, el auditor principal deberá decidir si la parte examinada por él es suficiente, considerando factores tales como:

a) La importancia relativa de lo examinado por otros auditores en el consolidado o combinado total.

No sería apropiado emitir un dictamen sobre estados financieros consolidados o combinados en el caso de que la parte revisada por el auditor principal no fuera representativa en relación al total, ya que se faltaría a las normas de ejecución del trabajo relativas a la obtención de evidencia suficiente y competente.

b) Su conocimiento profesional y personal de los otros auditores.

Pueden o no ser firmas asociadas, corresponsales, representantes o designadas por el auditor principal.

c) La medida en que se satisfaga del trabajo de los otros auditores - a través del examen de sus papeles de trabajo, su cambio de impresiones con ellos, etc.

4. El auditor principal deberá satisfacerse del cumplimiento de las normas de auditoría en los dictámenes que utilice de otros auditores, y si éstos no son miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se deberá obtener carta especificando que:

a) Cumplieron con las normas de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

b) Han cumplido con el Código de Ética del propio Instituto.

c) Han sido, por el período cubierto por los estados financieros examinados y continúan siendo a la fecha de la carta, efectivamente -

independientes, respecto de la empresa examinada, en los términos de dicho Reglamento.

- d) Tienen conocimiento de que los estados financieros y su dictamen servirán al auditor principal para efectos de consolidación o combinación.
  - e) Efectuarán una revisión de los aspectos que afecten a la eliminación de operaciones y saldos entre compañías, así como que están familiarizados con los principios de contabilidad promulgados por el propio Instituto, para efectos de uniformidad, y en su caso, que se revelen las discrepancias.
5. Cuando el auditor principal encuentre que los informes de los auditores no cumplen con las normas de auditoría, considerará dichos estados financieros como si no estuvieran auditados. En estos casos, si el auditor principal no hizo el trabajo por sí mismo sobre las subsidiarias, asociadas o afiliadas, debe incluir una salvedad a su opinión o abstenerse de opinar sobre los estados consolidados o combinados como un todo. En este caso, la limitación no debe subsanarse mencionando en el dictamen del auditor principal el hecho de que otros auditores examinaron tales estados financieros.
6. Al no asumir responsabilidad por el trabajo de los otros auditores, el auditor principal deberá mencionar en su dictamen el hecho de que otros auditores examinaron los estados financieros de algunas de las compañías incluidas en los estados financieros consolidados o combinados, sobre los que expresa su opinión (mencionando la porción, en conceptos tales como importes o porcentajes de activos totales, ingresos, resultados u otros criterios) cuando éstos sean relativamente impor -

tantes comparados con el total.

Esta mención no es una excepción a la afirmación de que el auditor hizo el examen de acuerdo con las normas de auditoría, sino una información de que el trabajo desarrollado fue hecho por él y por -- los otros auditores.

7. Si el auditor principal decidiera asumir responsabilidad por el -- trabajo de los otros auditores, satisfaciéndose del cumplimiento -- de las normas de auditoría y otras medidas que considere apropiadas, tales como revisión de los papeles de trabajo del otro audi -- tor, no deberá indicar en su dictamen que una parte del examen fue efectuada por otros auditores, porque si lo hiciera, podría dar lugar a que algún lector malinterpretara el grado de responsabilidad asumida.
8. Cuando los auditores que hayan examinado los estados financieros -- de las subsidiarias o afiliadas, hubieran emitido una opinión con -- salvedades, el auditor principal podrá considerar las siguientes -- alternativas:
  - a) Si no asumió responsabilidad por el trabajo de los otros auditores, deberá transcribir la salvedad en su dictamen, indicando -- que proviene del dictamen de los otros auditores.
  - b) Si asumió responsabilidad por el trabajo de los otros auditores deberá hacer suya la salvedad.

En ambos casos, cuando la salvedad en los dictámenes sobre las subsidiarias o afiliadas no sea importante con relación a los estados consolidados o combinados en su conjunto, el auditor principal podrá, a su juicio, eliminar dicha salvedad.

9. Al dictamen sobre estados financieros que incluyan inversiones en subsidiarias, que no sea apropiado consolidar, o en asociadas que se valúen por el método de participación, le son aplicables las reglas descritas para los estados financieros consolidados o combinados.

A continuación se presentan ejemplos del informe que puede utilizar - el Contador Público para expresar una opinión sobre estados financieros consolidados o combinados.

A los Señores Accionistas de  
Compañía X, S. A. de C. V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y el dictamen de otro auditor, a que se hace referencia en el párrafo siguiente, los estados financieros consolidados que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera consolidada de la Compañía X, S. A. de C. V. y su subsidiaria Compañía Y, S. A. de C. V. al .... y los resultados consolidados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros de la subsidiaria, Compañía Y, S. A. de C. V., que representa \_\_\_ % de los activos totales, \_\_\_ % de los ingresos totales y \_\_\_ % de la utilidad neta consolidada del año que terminó el.. fueron examinados por otro auditor cuyo dictamen me fue proporcionado y mi opinión en lo que se refiere a las cifras de la Compañía Y, S. A. de C. V., está basada exclusivamente en dicho dictamen.

Nombre y Firma del Contador.

México, D. F.,

31 de julio de 19X

A los Señores Accionistas de

Compañía X, S. A. de C. V.

He examinado el balance general consolidado de Compañía X, S. A. de C.-V. y Subsidiaria al .... y los correspondientes estados consolidados de resultados, utilidades acumuladas por aplicar y de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Mi examen no incluyó la revisión de los estados financieros de la subsidiaria, Compañía Y, S. A. de C. V. que representa \_\_\_\_ % de los activos totales, \_\_\_\_ % de los ingresos totales y \_\_\_\_ % de la utilidad neta del año de 19X consolidados. Estos estados financieros fueron examinados por otro auditor, cuyo dictamen me fue proporcionado y mi opinión, que a continuación expreso, está basada en el dictamen de dicho auditor, por lo que se refiere a las cifras de la Compañía Y, S. A. de C. V.

En mi opinión, basada en el examen practicado y el dictamen del otro auditor, los estados financieros consolidados adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A. de C. V. y Subsidiaria 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.

Nombre y Firma del Contador.

México, D. F.,  
31 de julio de 19X

A los Señores Accionistas de  
Compañía X, S. A. de C. V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros consolidados que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera consolidada de Compañía X, S. A. de C. V. y compañías subsidiarias, al .... y el resultado de sus operaciones consolidadas, por el ejercicio terminado en esa fecha.

Nombre y Firma del Contador.

México, D. F.,

31 de julio de 19X



A los Señores Accionistas de  
Compañía X, S. A. de C. V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros combinados que se acompañan, preparados por la administración de la - Sociedad y de la Asociación, respectivamente, presentan la situación financiera combinada de Compañía X, S. A. de C. V. y de Y, S. A. de C. V., al ... y los resultados de sus operaciones combinadas por el ejercicio terminado en esa fecha.

Nombre y Firma del Contador.

México, D. F.,

31 de julio de 19X

## 6. DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

Es frecuente que las empresas tengan la necesidad de emitir estados financieros intermedios para cumplir con diversas necesidades, ya sean legales, estatutarias o contractuales. Un ejemplo de ello son los informes trimestrales requeridos por la Comisión Nacional de Valores para las empresas registradas en bolsa. En otras ocasiones esta necesidad se puede derivar de convenios especiales entre accionistas o con acreedores.

Algunas empresas emiten estados financieros intermedios haciendo mención del nombre de su auditor sin que hubiese ninguna revisión por parte de éste. Otras empresas emplean los servicios del Contador Público para llevar a cabo revisiones limitadas de sus estados financieros intermedios.

El término "Estados financieros intermedios" se refiere a los estados que la empresa emite en cualquier momento durante su ejercicio a fechas (y por períodos) que no coinciden con el cierre de éste. Usualmente este tipo de información es trimestral; sin embargo puede abarcar cualquier otro período.

El término "Revisión limitada" se refiere a los procedimientos mínimos que puede seguir el auditor para:

1. Satisfacerse de que los estados financieros intermedios fueron preparados sobre bases consistentes con respecto a las utilizadas en los estados financieros dictaminados al cierre del ejercicio anterior.
2. Obtener conocimiento de aquellos asuntos que pueden afectar sensiblemente la situación financiera y los resultados de operación de la em

presa, sin que necesariamente tneg a que descubrir todos los asuntos - de importancia que pudieran existir.

Los pronunciamientos normativos relativos a las revisiones limitadas de estados financieros intermedios son los siguientes:

1. El auditor sólo podrá asumir responsabilidad y emitir opinión sobre los estados financieros intermedios cuando haya cumplido con las normas de auditoría y haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que sean necesarios.
2. Si el cliente del auditor publica estados financieros intermedios por disposiciones legales o estatutarias y éstos no han sido sujetos de examen de acuerdo con normas de auditoría, el auditor no debe aceptar que se asocie su nombre a dichos estados.
3. El auditor podrá emitir un informe sobre los estados financieros intermedios siempre y cuando:
  - a) Cumpla con los procedimientos mínimos de auditoría que son aplicables para este tipo de revisiones.
  - b) Señale claramente en dicho informe que no expresa una opinión en virtud de que su revisión sólo fue limitada.
4. Si el auditor obtiene, en el transcurso del ejercicio, evidencia de que existen omisiones o irregularidades en los estados financieros intermedios emitidos, deberá hacerlo notar a la empresa, solicitar la corrección correspondiente y que se describa en una nota el efecto -- cuantificado con indicación de los períodos a que afecta. El auditor deberá hacer referencia a este hecho en su informe.

Los pronunciamientos normativos relativos al informe sobre estados financieros intermedios son los siguientes:

1. La identificación de la información financiera intermedia.
2. La mención de que los estados financieros del ejercicio anterior fueron dictaminados (y si fue otro auditor, mencionar este hecho)
3. Una descripción general de los procedimientos utilizados.
4. La aseveración de que no se efectuó un examen de acuerdo con las normas de auditoría.
5. Una abstención de opinión y, en su caso, una descripción de los asuntos que deben informarse y que no estén incluidos en los estados financieros.

Considerando los elementos mencionados, el informe puede redactarse como sigue:

A los Señores Accionistas de

Compañía X, S. A. de C. V.

He llevado a cabo una revisión limitada del balance general de la Compañía X, S. A. de C. V. al .... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera.

Como auditor externo de la Compañía, previamente he examinado los estados financieros al 31 de diciembre de 19X sobre los cuales emití mi dictamen con fecha 31 de julio de 19Y.

Mi revisión limitada consistió principalmente en una comparación analítica de los estados financieros al 30 de abril de 19Y con los últimos estados financieros dictaminados, en evaluar las respuestas de los funcionarios de la Compañía que tienen responsabilidad sobre asuntos financieros y contables y en la lectura de actas de asambleas y de juntas de consejo.

En virtud de que esta revisión limitada no constituye un examen de acuerdo con las normas de auditoría, no estoy en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros intermedios.

Durante mi revisión limitada no tuve conocimiento de algún asunto de importancia que considero deba informarles, excepto por (se describen los asuntos a informar).

\_\_\_\_\_  
Nombre y firma del Contador.

México, D. F.,  
30 de agosto de 19Y.

## 7. DICTAMEN DE COMISARIO

### 1. Los comisarios.

La vigilancia de la administración de la sociedad anónima corresponde a los comisarios, que constituyen un órgano especial de control sobre la gestión de los administradores.

La Ley General de Sociedades Mercantiles exige con carácter obligatorio, la existencia de ese órgano de vigilancia. Así, el artículo 164 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que la vigilancia de las sociedades anónimas estará a cargo de uno o varios comisarios, temporales y revocables, que pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad.

El cargo de comisario puede ser desempeñado por personas físicas (para las que la ley no exige calidades especiales) o por personas morales, específicamente por instituciones fiduciarias, en los términos del inciso c) del artículo 44 de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares. En este último caso, la institución fiduciaria desempeñará su cometido, y ejercerá sus facultades por medio de uno o más funcionarios que se designen especialmente al efecto, y de cuyos actos responderá directa e ilimitadamente la institución, sin perjuicio de las responsabilidades civiles o penales en que ellos incurran personalmente (Art. 45 frac. IV, de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares).

No pueden desempeñar el puesto de comisario:

- a) Los que conforme a la ley están inhabilitados para ejercer el comercio.

- b) Los empleados de la sociedad.
- c) Los parientes consanguíneos de los administradores, en línea recta sin limitación de grado, los colaterales dentro del cuarto grado y los afines dentro del segundo (Arts. 165 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

La retribución de los comisarios, en el caso de que no esté fijada en los estatutos, será determinada por la Asamblea General Ordinaria de Accionistas (Art. 181, frac, II, de la Ley General de Sociedades Mercantiles)

## 2. Poderes y obligaciones.

En términos generales, la función de los comisarios, consiste en vigilar ilimitadamente las operaciones de la sociedad (Art. 166, frac, IX, de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

Se señala como facultades y obligaciones de los comisarios las siguientes:

- a) Cerciorarse de la constitución y subsistencia de las garantías -- que deben prestar los administradores y gerentes de la sociedad, dando cuenta sin demora de cualquier irregularidad a la Asamblea General de Accionistas (Art. 152 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).
- b) Exigir a los administradores una balanza mensual de comprobación de todas las operaciones efectuadas.
- c) Examinar, una vez al mes por lo menos, los libros y papeles de la sociedad, así como la existencia en caja.
- d) Intervenir en la formación y revisión del balance anual (Art.174-

de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

- e) Hacer que se inserten en la orden del día de las Asambleas Generales de Accionistas y de las Sesiones del Consejo de Administración, los puntos que crean pertinentes.
- f) Convocar a Asambleas Generales de Accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquier otro caso en que lo juzguen conveniente (Arts. 183, 184 y 185 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).
- g) Asistir con voz, pero sin voto, a todas las Sesiones del Consejo de Administración, a las cuales deberán ser citados.
- h) Asistir con voz, pero sin voto, a las Asambleas de Accionistas.

Los comisarios deberán obrar por iniciativa propia o como consecuencia de la denuncia presentada por cualquier accionista. Así, el artículo 167 de la Ley General de Sociedades Mercantiles dispone que los accionistas podrán denunciar por escrito a los comisarios los hechos que estimen irregulares en la administración, y que éstos deberán mencionar las denuncias en sus informes a la asamblea general y formular acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que estimen pertinentes.

### 3. Nombramiento y revocación.

El nombramiento de los comisarios corresponde a los accionistas -- (Arts. 91, frac. V; 100, frac. IV, y 181, frac. II de la Ley General de Sociedades Mercantiles). En el caso especial establecido por el artículo 168 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la autoridad judicial -- del domicilio de la sociedad podrá hacer el nombramiento de comisarios, - con carácter provisional.

Cuando los comisarios sean tres o más, el contrato social determinará los derechos que correspondan a la minoría en la designación; pero, en



todo caso, la minoría que represente un veinticinco por ciento del capital social nombrará cuando menos un comisario (Arts. 144 y 171 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

Los comisarios continuarán en el desempeño de sus funciones, aun -- cuando hubiere concluido el plazo para el que hayan sido nombrados, mientras no se haga nueva designación y los designados no tomen posesión de -- su cargo (Arts. 154 y 171 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

El nombramiento de los comisarios puede ser revocado en cualquier -- tiempo por la Asamblea General Ordinaria de Accionistas (Arts. 164 y 181 -- de la Ley General de Sociedades Mercantiles). Sin embargo, solamente podrá ser revocado el nombramiento del comisario designado por la minoría, -- cuando igualmente se deje sin efecto el de todos los demás comisarios -- (Arts. 144 y 171 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

Dispone el artículo 168 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que en el caso de que por cualquier motivo faltare la totalidad de los -- comisarios, los administradores deberán convocar, en el término de tres -- días, a Asamblea Ordinaria de Accionistas, para que ésta haga el nombra -- miento o nombramientos correspondientes. Cuando los administradores no -- hicieren la convocatoria dentro del plazo indicado, cualquier accionista -- podrá ocurrir a la autoridad judicial del domicilio de la sociedad para -- que haga la convocatoria. Si no se reuniere la Asamblea o cuando, habiéndose reunido, no se hiciera la designación, la autoridad judicial del do -- micilio de la sociedad, a solicitud de cualquier accionista, nombrará a -- los comisarios, en forma provisional mientras la Asamblea Ordinaria de Ac -- cionistas hace el nombramiento definitivo.

#### 4. Caucción.

Los comisarios, para asegurar las responsabilidades en que pueden -- incurrir en el desempeño de sus funciones, deben otorgar la garantía que-

establezcan los estatutos o, en su defecto, la que determine la Asamblea - General Ordinaria de Accionistas (Arts. 152 y 171 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

5. Deber de lealtad.

Cuando los comisarios tengan en cualquier operación un interés opues to al de la sociedad, deberán abstenerse de toda intervención (Art. 170 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

6. Responsabilidad.

Los comisarios, señala el artículo 169 de la Ley General de Socieda- des Mercantiles, serán individualmente responsables para con la sociedad - por el cumplimiento de las obligaciones que la Ley y los estatutos les im- ponen.

"Se precisa que cada uno de los comisarios será individualmente res- ponsable para con la sociedad por el cumplimiento de las obligaciones que- la Ley y los estatutos les imponen, aclarándose así que cada uno de esos - comisarios podrá desempeñar, aisladamente de los demás, las labores de vi- gilancia que le incumben" (Exposición de Motivos de la Ley General de So - ciedades Mercantiles).

Igualmente, los comisarios serán responsables -solidariamente-, con- los que les hayan precedido, por las irregularidades cometidas por éstos, - si conociéndolas no las denuncian a la Asamblea General de Accionistas, pa- ra que se ejercite la correspondiente acción de responsabilidad (Arts. 160 y 171 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

La acción de responsabilidad civil en contra de los comisarios co -- rresponde, en principio, a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas; - pero podrán ejercitarla también directamente los accionistas que represen-

ten el treinta y tres por ciento del capital social, por lo menos (Arts.-161, 163 y 171 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

Tomando en consideración los elementos antes mencionados, el informe puede redactarse como sigue:

A los Señores Accionistas de

Compañía X, S. A. de C. V.

En cumplimiento a las disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles y particularmente a su artículo 166, me es grato rendir el presente informe sobre los estados financieros de Compañía X, S. A. de C. V., por el año terminado al ... tal y como fueron presentados por la Administración, después de haber sido examinados por el Despacho de Contadores Públicos ... auditores externos de la citada sociedad, quienes emitieron su dictamen sobre los mismos con fecha 31 de diciembre de 19X.

Basado en el dictamen de los Contadores Públicos citados en el párrafo anterior, cuyo informe y estados financieros deben considerarse parte integrante del presente, y habiendo estado al tanto de la marcha de las operaciones de la Sociedad durante el año, opino lo siguiente:

1. Las cifras presentadas en los estados financieros dictaminados por el despacho citado, son veraces, suficientes y razonables; mismas cifras que la Administración presentará a la H. Asamblea de Accionistas.

2. Las políticas y criterios contables, así como de información son adecuados y suficientes.

3. Se siguió el principio de contabilidad relativo a la consistencia en la información presentada por la Administración.

Por lo anterior, propongo a esa H. Asamblea la aprobación de los estados financieros por el ejercicio comprendido del primero de enero al 31 de diciembre de 19X.

Nombre y Firma del Contador.

México, D. F.,  
31 de marzo de 19Y.

## 8. DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS FÍSICAS

Debido a que una persona física puede tener varios negocios y propiedades que forman su patrimonio, esta clase de estados financieros deben claramente identificar a aquellos negocios y propiedades que se incluyen en los mismos, ya que normalmente no se incluyen todos los activos, pasivos, ingresos y gastos derivados de los asuntos de una persona física.

Por este problema, es importante subrayar que, como elemento indispensable para que el auditor pueda expresar una opinión, debe existir un sistema de control interno adecuado que permita captar, procesar y distinguir las diversas operaciones y transacciones que realiza dicha persona física. Por lo tanto, los estados financieros que emanan del sistema de control interno deberán indicar claramente su alcance en el sentido de que se basan en los registros contables que lleva cierta persona para el control de uno o varios negocios o que se refieren a ciertas propiedades o a determinadas combinaciones, etc.

Como en la mayoría de los casos, no será apropiado usar en los estados financieros de una persona física términos empleados para entidades de carácter eminentemente económico, como son: balance general, estados de resultados de operación y de cambios en la situación financiera, etc.; dichos estados deben identificarse respectivamente como: estados de activos, pasivos y patrimonio, ingresos y egresos, cambios en el patrimonio, etc.

El auditor deberá realizar su examen en conformidad con las normas de auditoría, teniendo especial cuidado en que no existan limitaciones para llevar a cabo todos los procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias y para poder efectuar las revelaciones suficientes, particularmente por lo que se refiere a garantías, avales, compromisos, contingencias, etc.

Considerando lo mencionado en los párrafos anteriores, el informe puede redactarse como sigue:

Al Sr. Angel Martínez González:

Hemos examinado el estado de activos y pasivos de La Estrella al ... y - el estado de patrimonio que le es relativo por el año que terminó en esa fecha. Los estados de la negociación mencionada que opera a nombre del Sr. Angel Martínez González, no incluyen todos los activos, pasivos y operaciones derivadas de las actividades del propietario. Nuestro 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 demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión los estados financieros que se anexan, presentan razonablemente los activos y pasivos de La Estrella al ..., así como sus ingresos y gastos por el año que terminó en esa fecha, según se desprende de los libros y registros de dicha negociación, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Nombre y Firma del Contador.

México, D. F.,

31 de julio de 19X

## CONCLUSION

Como lo demuestra la exposición de este trabajo de investigación contable, la profesión ha trabajado durante mucho tiempo y ha hecho esfuerzos por establecer una terminología estandarizada que tenga un significado preciso para cubrir cada tipo posible de situación. No obstante, los usuarios de los estados financieros continúan interpretando mal o no llegan a entender lo que el dictamen del Contador Público menciona.

Como los asuntos en los negocios continúan expandiéndose, diversificándose y creciendo, es de esperarse que los problemas de una comunicación precisa se multipliquen, por lo tanto, el Comité de Normas de Auditoría, tiene por consiguiente la importancia grande y creciente el refinamiento ulterior del único medio formal de comunicación que tiene el Contador Público con el gran conjunto de usuarios.

En los informes profesionales que emite el Contador Público se pretende dar un tipo de opinión, al cual se convierta en un servicio de la profesión - repetitivo y generalizado que requiera del establecimiento previo de un marco de referencia, constituido por conceptos situación financiera y resultados de operaciones de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Las normas de la profesión se aplican con igual rigor a todos los trabajos del auditor, la única excepción es el hecho práctico de que algunas de ellas no están relacionadas a algunas situaciones especiales sobre las que se informa.

Aún cuando algunas de las normas no son aplicables a determinados dictámenes especiales, resulta deseable expresar en los mismos que el examen se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Por lo tanto, el dictamen del auditor es un documento formal, que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

Tomando en consideración los párrafos descritos anteriormente y a lo expuesto en los capítulos anteriores, podemos decir que el trabajo que desarrolla el Contador Público en los dictámenes especiales se caracteriza por su objetivo, ya que éste es de importancia relevante, tal es el caso del:

1. Dictamen sobre compañías en etapa preoperatoria, en donde el período de operación de una empresa se caracteriza por sus actividades de preparación y desarrollo que le harán posible llegar a obtener ingresos en el futuro.
2. Dictamen sobre control interno, que se caracteriza por la metodología que el Contador Público deberá considerar en su programa de trabajo - en el cual se deben incluir tantas pruebas de cumplimiento como sean necesarias para poder formarse una opinión sobre el mismo, lo que no puede ser necesario en una auditoría de estados financieros en la que una prueba sustantiva puede sustituir por razones de eficiencia a una prueba de cumplimiento.
3. Dictamen sobre estados financieros proforma, se emite ordinariamente en relación con estados financieros históricos que presentan la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de operación por el período que termina en esa fecha, presuponiendo una presentación formal de situaciones sobre las cuales se puede tener un grado de certeza tal que no hagan concluir al lector de manera equivocada.



4. Dictamen sobre estados financieros consolidados o combinados, se caracteriza por el cumplimiento de las normas de auditoría y la aplicación de todos los procedimientos de auditoría que sean necesarios, tanto en la empresa tenedora como en las subsidiarias; asociadas o afiliadas, tomando en cuenta las inversiones que con tengan sus estados financieros.
5. Dictamen sobre estados financieros intermedios, éste tipo de opi ni ón que emite el Contador Público, se lleva a cabo por la necesidad que tienen las empresas de emitir estados financieros intermedios para cumplir con diversas necesidades, ya sean legales estatutarias o contractuales.

Dichos estados financieros, se refieren a los estados que la empresa emite en cualquier momento durante su ejercicio a fechas - (y por periodos) que no coinciden con el cierre de ésta.

6. Dictamen de comisario, se caracteriza por las disposiciones esta ble ci da s en la Ley General de Sociedades Mercantiles y en la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, las cuales se toman como base para rendir un informe sobre los - estados financieros.

Asimismo, el comisario se basa en el dictamen del Contador Públi co, cuyo informe y estados financieros deben considerarse como - parte integrante del presente, habiendo estado al tanto de la -- marcha de las operaciones de la empresa.

7. Dictamen de estados financieros de personas físicas, éste tipo - de opinión se caracteriza en que se incluyen los activos, pasivos, ingresos y gastos derivados de asuntos de una persona física.

Como elemento indispensable, deberá existir un sistema de control interno adecuado que permita captar, procesar y distinguir las diversas operaciones y transacciones que realiza dicha persona física, para que el auditor pueda emitir una opinión.

Otra característica son los términos empleados, los cuales deben identificarse en los estados como: estados de activos, pasivos y patrimonio y no como los términos utilizados en entidades de carácter eminentemente económico.

El examen deberá realizarse de conformidad con las normas y procedimientos de auditoría, que considere necesarios en las circunstancias para poder efectuar las revelaciones suficientes.

En general, en todo tipo de dictamen que emita el Contador Público, expresa una opinión profesional y no la aseveración de un hecho.

## BIBLIOGRAFIA

C. Mancera Hermanos y Cía., S. C.

Manual de Procedimientos de Auditoría.

108 p.

Delfiese, Johnson Maclead

Auditoría Montgomery.

1a. Edición.

México, Ed. Limusa, 1983.

820 p.

Elizondo, López Arturo

El Proceso Contable

Contabilidad Primer Nivel.

1a. Edición.

México, Ed. Ediciones Contables y

Administrativas, S. A., 1978.

473 p.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Código de Ética Profesional.

México, Ed. Litograf, S. A., 1978.

18 p.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
Normas y Procedimientos de Auditoría.

16a. Edición.

México, 1984.

483 p.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
Principios de Contabilidad Generalmente

Aceptados.

1a. Edición.

México, 1984.

495 p.

Pina, Vara Rafael de

Derecho Mercantil Mexicano.

12a. Edición.

México, Ed. Porrúa, S. A., 1979.

492 p.

Torres, Guillén Francisco

Apuntes de Auditoría III

Facultad de Contaduría y Administración,

1983.

Valle, Moriega Jaime del y Gómez, Espiñeira Antonio C.

Temas Prácticos de Auditoría

Módulo 10

Dictámenes de Estados Financieros Emitidos

por Contadores Públicos.

1a. Edición.

México, Dofiscal Editores, 1983.

139 p.