



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

263  
117

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

E L D I C T A M E N

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE  
QUE EN OPCION AL GRADO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

JULIETA MAGDALENA RIVERA SUASTE

DIRECTOR DE SEMINARIO  
C.P. FRANCISCO TORRES GUILLEN

MEXICO, D. F.

1987



## **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

CAPITULO	I	GENERALIDADES
		INTRODUCCION
		CONCEPTO
		ANTECEDENTES
		IMPORTANCIA Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR
CAPITULO	II	ELEMENTOS DE JUICIO PARA EMITIR SU OPINION
		NORMAS BASICAS DE AUDITORIA
		PAPELES DE TRABAJO
		CONTROL INTERNO
		LA EVIDENCIA
		EL INFORME
CAPITULO	III	CLASIFICACION DEL DICTAMEN
		DICTAMEN LIMPIO
		DICTAMEN CON SALVEDAD
		DICTAMEN NEGATIVO
		ABSTENCION DE OPINION
CAPITULO	IV	EL DICTAMEN FISCAL
		ANTECEDENTES
		REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA
		DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
		REGLAMENTO AL ARTICULO 52 DEL CODIGO
		FISCAL DE LA FEDERACION
		CONCLUSIONES
		BIBLIOGRAFIA

CAPITULO I

GENERALIDADES

## INTRODUCCION

En la época actual en que la crisis económica tan crítica por la que atraviesa, no solo nuestro país sino todo el mundo época en la que es necesario luchar por aprovechar al máximo los recursos económicos con los que contamos, todos tenemos la obligación de -- fijar metas que nos permitan mejorar y luchar por alcanzarlas.

Este trabajo se empezó a investigar con la plena conciencia - de la responsabilidad que se ha aceptado al desarrollar el DICTA-- MEN, tema por demás interesante.

La opinión del Contador Público independiente expresada en un documento formal llamado dictamen comenzó a tener auge a fines del siglo XVIII, desde esa fecha se han tenido cambios con lo que se - ha logrado estandarizar la opinión de los Contadores Públicos --- acerca de la terminología a utilizar en tan importante documento, - el cual ha sido considerado como elemento de confianza en la buena marcha de los negocios y cada día se hace indispensable para las - grandes empresas públicas y privadas, ya que su contenido refleja - la calidad profesional normada en el Código de Etica y en normas -- legales establecidas por Instituciones Gubernamentales, que le han dado prestigio colocando al Contador Público como un experto cuya - opinión es importante para tomar alguna decisión.

A continuación se exponen los puntos relacionados con el indi ce, empezando por conceptos generales, breves antecedentes e impor

tancia y responsabilidad del Contador Público al emitir su dictamen, mencionando las normas de auditoría, papeles de trabajo, informes de auditoría y elementos de juicio así mismo una breve -- explicación sobre los diversos tipos de dictamen que existen.

Por último, por considerarlo de gran importancia se refiere - el dictamen fiscal.

## EL DICTAMEN

### Definición.

Después de haber realizado la auditoría de estados financieros, el Contador Público debe manifestar por escrito, si estos sean o no razonables, a esta opinión de una manera genérica se le conoce con el nombre de dictamen.

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

El Comité de terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que el dictamen es "La opinión del Contador Público en funciones de auditor, es un documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y alcance de la auditoría que ha realizado y expresado la opinión que se ha formado respecto a los estados financieros.

El diccionario de la Real Academia Española estima que el dictamen es la opinión que se emite sobre una cosa.

En Resumen, podemos decir que el dictamen es la opinión profesional del Contador Público acerca de la razonabilidad de los

estados financieros que se han examinado, fundamentada en la naturaleza, alcance y resultados de su examen y con el más estricto -- apego a las normas de su profesión.



## ANTECEDENTES

El origen de la auditoría, se remonta a tiempos tan antiguos como la contaduría, el avance de la civilización trajo la necesidad de confiar a un hombre, la propiedad de otro.

De las primeras auditorías que se tiene registros escritos, estan las feudales, entre los siglos XIII y XVI en la Gran Bretaña. La autoridad del auditor en esa época estaba compuesta por dos partes, una por la persona que lo designaba y otra por decretos.

La profesión tal como se le conoce actualmente, es de creación relativamente reciente y fue la Ley Británica de Sociedades Mercantiles de 1862, la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del Contador Público.

### DICTAMEN DE 1917.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la Federal Trade Commission, preparó un folleto sobre la auditoría del balance, que se llamó "Metodos Aprobados para la preparación de Balances Generales", constituyendo este el primer intento para unificar la forma del dictamen.

Los resultados de este primer intento no fueron satisfactorios, pues muchos contadores presentaban un informe en el cual listaban todos los procedimientos que habían seguido dejando al

**criterio de quién los leyera si esos procedimientos eran adecuados  
o se habían omitido algunos de importancia.**

## LA CRISIS DE 1929 Y DEL DICTAMEN DE 1934

En 1929 sufrió grandes efectos la economía mundial, el Gran Crack Bancario Norteamericano, en el que las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días bajas que llegaron a valer -- tan solo una pequeña fracción de su valor original de adquisición.

El pánico entre el público y los retiros de depósito provocó la quiebra de los bancos y la actividad productiva descendió a niveles nunca vistos. Como resultado de tan tremenda crisis el --- público llegó a responsabilizar a los contadores que auditaban a -- las grandes empresas.

La Comisión del Instituto sostuvo además que debía dar mayor importancia al Estado de Pérdidas y Ganancias considerando que el valor de un negocio no depende de su dimensión, de su fama, sino de su capacidad para generar utilidades. Se insistió en que las empresas tendrán que reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados, también se recomendó que se modificara la forma del dictamen para constar que los estados financieros si habrían sido preparados en conformidad con los métodos de contabilidad -- empleados por la empresa.

La bolsa de valores de New York y el Instituto Americano de -- Contadores Públicos dieron a conocer en 1934 un folleto titulado -- " Auditoría de Cuentas de Sociedades ", y en la redacción del dictamen se recomendó lo siguiente:

- 1.- Que la confirmación del exámen se llevara a cabo mediante pruebas e investigaciones.
- 2.- Que la declaración que suscribe al auditor es un juicio que se forma y emite.

## EL DICTAMEN DE 1941.

Un fraude descubierto en la empresa McKesson and Robins en los Estados Unidos de Norteamérica en 1933 se liga de manera muy importante con nuestra profesión, ya que como resultado de las investigaciones, se derivaron una serie de medidas que modificaron los procedimientos de auditoría usados en esa época.

En seguida una breve descripción:

Los estados financieros presentados al ejercicio de 1937, mostraban activos por cerca de noventa millones de dólares de los cuales, veintiuno eran completamente ficticios, estaban localizados renglones de inventarios y cuentas por cobrar.

La Comisión de Valores y Cambios, inició investigaciones, para determinar lo siguiente:

a) El alcance de la auditoría realizada por el Contador Público que dictaminó.

b) Si dicha auditoría había sido practicada de acuerdo con las normas y principios generalmente aceptados.

c) Si las normas y procedimientos garantizaban la veracidad de los Estados Financieros.

Esta investigación fue la más exhaustiva y penetrante de la época llevada a cabo por una dependencia oficial, respecto a la

práctica de la profesión en general.

Como consecuencia del caso McKesson, La Comisión de Valores y Cambios, declaró que el dictamen de auditoría de 1934, no se declaraba en el si el exámen se había practicado de acuerdo con las normas de auditoría y si algunos procedimientos se habían omitido aún cuando fueran necesarios para el auditor.

A tales necesidades el Instituto Americano hizo algunas modificaciones al dictamen anterior, en los que se destacan los siguientes aspectos:

- 1.- Por primera vez aparece el concepto de Normas de Auditoría Generalmente Aceptados.
- 2.- La revisión del Control Interno.
- 3.- Los procedimientos de Contabilidad, como indicación de la extensión de la auditoría.

#### EL DICTAMEN ACTUAL Y TRADICIONAL DE 1951.

En el año de 1951, la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores emite un folleto en el que se reúnen, 23 boletines sobre procedimientos de auditoría en el que se recomienda el uso de una forma estándar de dictamen a la que se llama Short Form of Report, cuyo uso se extendió rápidamente.

El alcance en lo concerniente con la auditoría se redujo, -  
declarando que en la revisión solo se incluyó pruebas sobre la --  
documentación, registros de Contabilidad y los procedimientos de-  
auditoría que se consideraron como necesarios de acuerdo a las -  
circunstancias también se eliminó la redundante declaración de -  
que no se hizo una auditoría detallada de las operaciones.  
Cuya redacción es la siguiente:

**AL CONSEJO DE ADMINISTRACION.  
DE LA COMPANIA " X " .**

Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X". al...  
y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de varia-  
ciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa -  
fecha. Nuestro exámen fué realizado de acuerdo con las Normas de  
Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las-  
pruebas de documentación y registros de contabilidad, así como --  
otros procedimientos de Auditoría que juzgamos necesarios en visa  
de las circunstancias.

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

México, D.F. .. .....de 19...

**OLGUIN ROMERO Y CIA.**  
Contador público  
Manuel de Olaguilbe  
y Tena  
Céd. Prof. 193661

En México, la evolución del dictamen ha sido un reflejo de - la evolución del mismo que ha sufrido el de Los Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios al dictamen no se deben a determinados acontecimientos, sino a recomendaciones por parte del Instituto - Americano en sus diferentes épocas, ya que la auditoría y la contabilidad son técnicas iguales en cualquier lugar, independientemente del desarrollo de cada país.

#### COMENTARIOS A LA SIMPLIFICACION DEL DICTAMEN.

Desde los inicios de la profesión hasta la época actual, el - dictamen ha sufrido modificaciones, éstas se han enfocado al párrafo de alcance o extensión de la revisión, siempre con la finalidad de abreviar y simplificar el contenido de dicho párrafo para - que así la redacción del dictamen sea más sencilla y concreta.

Debido al limitado campo de acción del contador público en - años anteriores y al no haberse dado la confianza suficiente, obligó al auditor a señalar la clase de trabajo efectuado para salvaguardar su responsabilidad, en la actualidad se han superado esas circunstancias pues su campo de acción es muy amplio y existe confianza en el público que solicita sus servicios.

En la redacción del dictamen de 1951 se menciona, en el párrafo de alcance. " que el exámen fue realizado de acuerdo con las - normas de auditoría generalmente aceptadas y, consecuentemente --



incluye las pruebas sobre documentación y registros de contabilidad, y otros procedimientos de auditoría que juzgó necesarios en vista de las circunstancias. " El hecho de especificar dichos procedimientos nos da una idea clara del exámen practicado a los estados financieros, ya que se aplicaron diversos procedimientos, que en todo caso que debían también incluirse en este párrafo.

Además al haber efectuado la revisión de acuerdo con las normas de auditoría se admite que el auditor revisó los documentos, registros de contabilidad y aplicó aquellos procedimientos de auditoría que juzgó conveniente al caso.

por lo tanto se considera que debe eliminarse la forma de que se refiere al exámen de documentación y registros de contabilidad y a la aplicación de otros procedimientos de auditoría que se juzgaron necesarios en vista de las circunstancias, por considerarla redundante. Ya que el auditor esta obligado a aplicar toda clase de procedimientos de auditoría que juzguen convenientes, para obtener los elementos de juicio y fundar su opinión.

La recomendación que da la Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría a los contadores públicos de México, es la utilización de una nueva forma de dictamen para que así llegue a ser de uso general.

Por lo que se propone la siguiente redacción del dictamen:

CONSEJO DE ADMINISTRACION  
COMPANIA "X"  
Presente:

Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X" al ..... y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Varia--- ciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa -- fecha. Nuestro exámen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En nuestra opinión el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, - reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "X" al ..... el resultado de sus operaciones y las Variaciones de - Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuer do con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F. .... de 19.....

OLGUIN ROMERO Y CIA.  
Contador Público  
Manuel de Olaquilde  
y Tena.  
Céd. Prof. 190661

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría efectuó - un análisis de las frases del dictamen de 1951 y determinó comen-- tar las siguientes afirmaciones:

a) El exámen se efectuó de acuerdo con las normas de audito-- ría generalmente aceptadas. Tal afirmación es de carácter técnico, por lo que tiene un significado exclusivamente para personas cono-- cedoras de su técnica.

b) El exámen incluyó las pruebas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias. Ha revelado al lector del dictamen las bases en las cuales se fundamenta su opinión de los Estados Financieros.

c) La situación financiera y los resultados de las operaciones se presentan razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. En los 35 años que tiene de vigencia el texto del dictamen, señala la obligación del contador público de verificar la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

d) Los principios fueron aplicados sobre bases consistentes. Los lectores del dictamen no pueden entender exactamente el contenido de la opinión expresada por el contador público, debido al uso de tecnicismos que por lo general no conoce ni tiene la obligación de conocer.

En los casos en los que es necesario emitir una opinión con salvedades es aún más complicada la comprensión para un lector común.

No se menciona la responsabilidad de la administración de la Compañía en la preparación de los estados financieros.

En seguida se cita algunos cambios:

- a) Se eliminan las referencias expresadas a las normas y procedimientos de auditoría.
- b) Se eliminan las referencias expresadas 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

La Comisión recomienda que el texto sobre el nuevo dictamen sea como sigue:

CONSEJO DE ADMINISTRACION  
COMPANIA "X"  
Presente:

En mi opinión, con base en el exámen que practiqué, los Estados - Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de .....al 31 de diciembre de ..... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esta fecha.

México, D.F. a ..... de 19 .....

OLGUIN ROMERO Y CIA.  
Contador Público  
Manuel de Olaguilbe  
y Tena  
Céd. Prof. 190661

## IMPORTANCIA Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

El trabajo del Contador Público es importante y de gran responsabilidad ya que se ha establecido sólidamente como un servicio indispensable ante el mundo de los negocios, ya que la profesión es digna y respetada.

Un aspecto sobresaliente de esta profesión, que es no solamente responsable para la empresa a la que presta sus servicios sino también y en un grado cada día mayor, para con inversionistas gobierno y público en general.

Sus conocimientos de organización y técnicas relativas, son varias ya que la actividad del auditor se esta convirtiendo más y más es un medio esencial del control de operaciones, cualquiera que sea la forma de organización.

Su función es de primordial importancia para la sociedad pues se requiere que por costumbre, por algunas reglamentaciones, se haga público el resultado de su trabajo en informes cuya redacción o extensión son de su exclusiva competencia.

### RESPONSABILIDAD LEGAL DE AUDITOR

El artículo 4º Constitucional reglamenta el ejercicio de las profesiones de la siguiente manera:

Artículo 4º A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinado judicial cuando se ataquen los derechos de terceros o por la resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley cuando se ofenda los derechos de la sociedad.

En relación, con el código penal dice:

Los profesionales sólo se consideran culpables penalmente cuando haya cometido algún delito, ya sea intencional o por imprudencia punible. Ahora bien, para que un Contador Público pueda ser juzgado penalmente habrá que demostrarse que en su trabajo realmente hubo delito, y habría si el motivo de la demanda se equi<sup>l</sup>pará con lo que el Código Penal considere como delito intencional o de imprudencia punible.

El Código Civil en su artículo 2615, en el capítulo referente a la prestación de servicios profesionales dice:

Artículo 2615. El que presente servicios profesionales sólo es responsable hacia las personas a quienes sirve, por causa de negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las personas que merezca en caso de delito.

En nuestra profesión a quienes servimos tiene la aceptación más amplia que en cualquier otra profesión, ya que no sólo será el

cliente el perjudicado, sino todas las personas interesadas en el dictamen del contador público, que les va a servir para tomar decisiones.

Los artículos de las diversas leyes y códigos que se refieren a la responsabilidad profesional son muy generales y los casos en que el contador público puede caer en responsabilidades son muchas y particulares.

Será civilmente responsable solo ante las personas a quienes sirva en caso de negligencia, impericia o dolo en el desempeño de su profesión. siempre y cuando esa negligencia, impericia y dolo, no vaya acompañado de alguna otra forma que entrafie delito, ya que de ser así, la responsabilidad que contrae con su cliente será penal y no civil.

En suma; Debemos tener en consideración que todos los litigios legales que las cortes penales emiten en contra de los licenciados en contaduría pública, demuestra la falta de madurez profesional y que afectan a todos los miles de profesionistas que hay en la actualidad, y futuros pasantes de la Contaduría pública. Debemos reconocer que al emitir un dictamen tenemos que unificarnos y mantenernos todos unidos en cuanto a la seriedad y honestidad de nuestra opinión, o de lo contrario seguramente habremos de terminar juzgados penalmente y separados de la profesión para toda nuestra vida.

## SU RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR ANTE LA SOCIEDAD

Cuando el contador-público ha presentado su exámen profesional en la facultad o Escuela en la que estudió y recibe los múltiples parabienes de sus profesores, parientes y amigos, sabe, en términos muy generales la responsabilidad que va a adquirir al enfrentarse con numerosos problemas que le plantee la profesión. Desde que al hacerle la toma de protesta se le advierte claramente que la sociedad le reclamará cualquier falta o delito que cometa - en el curso de su trabajo, el nuevo Contador Público, sea que obre independientemente o este sujeto de algún modo a la política interna de una empresa en la que preste sus servicios, sabe de antemano su responsabilidad.

Como resultado del alto grado de confianza al que la profesión se ha hecho acreedora en nuestro país el Contador Público, -- conciente de ello, no puede menos que corresponder a esa confianza actuando en sus decisiones con absoluta equidad.

El Contador Público, más que el servidor del cliente, está al servicio de la comunidad en la que vive y, por consecuencia - cumple una función social, posiblemente de ahí se derive su calidad de " PÚBLICO " como Contador por lo que es natural, que su responsabilidad también sea pública, es decir que la sociedad que está vitalmente interesada en la honestidad y rectitud del profesionalista. Cuando éste viola de algún modo, determinada regla de conducta, la sociedad ejerce, a través del poder público, el dere--



cho de llamarlo para que responda de sus actos. Y ellos es así - porque esta vinculado a intereses que, siendo delicados todo mundo esta dispuesto a defender y reclamar cuando sea necesario.

El Estado, en consecuencia, al interpretar el interes de la - sociedad que representa, es capaz de exigir, de acuerdo con la ley la responsabilidad del contador público que emita un dictamen que - debe ser utilizado como prueba del cumplimiento de determinadas - obligaciones.

Finalmente, es muy importante que al realizar nuestro trabajo seamos concientes de la calidad del servicio que estamos prestando ya que de lo contrario además de fallar ante la comunidad, estamos fallando ante nosotros mismos, situación más deprimente aún porque considero que es engañarse a uno mismo y faltar a nuestra ética - profesional.

CAPITULO II  
ELEMENTOS DE JUICIO PARA EMITIR  
OPINION

## NORMAS DE AUDITORIA

La afirmación más amplia que hace el contador público en el párrafo del alcance de un dictamen es sin duda aquella en la que declara que su exámen fue llevado a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La auditoría es una actividad profesional, es el ejercicio de una técnica especializada, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que forman el cuerpo técnico de su actividad, por lo que en el desempeño de su labor adquieren responsabilidad no sólo con la persona que contrata sus servicios sino con otras personas desconocidas para él, que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o inversión.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos conciente de la responsabilidad pública que implica el ejercicio de una profesión, afrontó el problema de la calidad profesional en el trabajo de auditoría y decidió establecer los requisitos mínimos, de orden general, que deben observarse para el desempeño de un trabajo de auditoría de calidad profesional. A éstos principios básicos de auditoría se les llama "Normas de Auditoría" y, por su naturaleza deben ser de aceptación general para la profesión.

## **DEFINICION**

**Estracto del boletín "C" del IMCP Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría:**

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

## **CLASIFICACION**

### **1.- Normas personales:**

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- b) Cuidado y diligencia profesional.
- c) Independencia mental.

### **2.- Normas de ejecución de trabajo:**

- a) Planeación y supervisión.
- b) Estudio y evaluación del Control Interno.
- c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

### **3.- Normas de información:**

- a) Relación con los estados financieros y responsables.
- b) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.
- d) Suficiencia de las declaraciones informativas.
- e) Salvedades.

f) Negación de Opinión.

**NORMAS PERSONALES.**

Son comunes en todas las profesiones, el entrenamiento técnico es sumamente necesario para desarrollar al habilidad práctica es una profesión y junto con el estudio y la investigación llevada a cabo en forma constante se fundamenta la Capacidad Profesional.

El hombre al desarrollar cualquier actividad humana, está -- sujeta a la apreciación personal y, por ende, al error, por lo - que es falible, y conciente de ello el profesionista debe esforzarse a reducir a un mínimo ese grado de error, mediante un buen trabajo, con éste me refiero al Cuidado y Diligencia Profesional.

La Independencia Mental la tiene el auditor en el desarrollo de su trabajo puesto que en el mismo, adquiere la calidad de juez o árbitro.

**NORMAS DE EJECUCION DE TRABAJO.**

Si se hace una adecuada planeación del trabajo al desarrollar lo, se garantiza la atención a los puntos más importantes, así como la aplicación de los procedimientos de auditoría para la obtención de elementos de juicio suficientes y competentes para fundamentar la opinión del contador. El auditor se auxilia de ayudantes - para realizar su trabajo, delega funciones lo cual no le resta su responsabilidad total, por lo que se hace necesario la Supervisión

del trabajo, para que así se cumpla con el objetivo y proporcione la adecuada información.

El auditor al elaborar su programa de trabajo establece procedimientos, su alcance y oportunidad, y esto depende mucho del tipo de empresa y de sus particularidades operativas; por lo que se hace necesario el Estudio y Evaluación del Control Interno.

Los resultados que obtiene el auditor deben ser Suficientes y Competentes, es decir que los hechos que se están tratando de probar, o los criterios cuya corrección se están juzgando, han quedado comprobados y se refieren a aquellas circunstancias que tienen realmente importancia con lo examinado.

#### **NORMAS DE EJECUCION.**

El auditor, como consecuencia de su trabajo, emite una opinión en la que expresa su trabajo desarrollado y las conclusiones a que llegó, a esa opinión se le llama dictamen y por su importancia se han establecido las normas que regulan su calidad. A través del informe o dictamen el público o el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte de dicho trabajo, que queda a su alcance.

#### **BASES DE OPINION SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS.**

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

- a) Fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad;
- b) dichos principios fueron sobre bases consistentes
- c) la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

**RELACION CON ESTADOS O INFORMACION FINANCIERA Y EXPRESION  
DE OPINION.**

El contador público deberá expresar la naturaleza de su relación con los estados de información financiera, su opinión sobre los mismos y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su exámen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión profesional a pesar de haber hecho un exámen de acuerdo con las normas de auditoría.

**NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y DICTAMEN.**

1ª En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado algún exámen de ellos, el contador público debe manifestar de modo expreso y claro, el carácter de su exámen. Su alcance y grado de imposibilidad que como consecuencia él asume.

2ª El auditor debe aclarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de operación de la empresa en la fecha y por el período a que se refieren y si dichos estados financieros fueron elaborados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.



3ª El auditor, debe declarar expresamente en su dictamen o - informe si los principios de contabilidad han sido observados consistente en el período actual en relación con el período precedente.

4ª A menos que el auditor haga una declaración expresa en contrario, se considera que él estima, que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuados.

5ª Cuando el auditor se considere obligado a hacer salvedades a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen, deberá - expresarlas de modo claro e inequívoco, manifestar explícitamente a cual de las informaciones genéricas se refieren a indicar los - motivos de la salvedad y trascendencia o importancia de ellas dentro del cuadro general que suministran los estados financieros.

6ª Cuando el auditor considere que no está en condiciones de expresar una opinión profesional con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, debe declararlo así de manera explícita, aún cuando después de esta declaración podrá hacer los comentarios parciales que considere que el resultado de su examen le autoriza para hacer.

## **PAPELES DE TRABAJO.**

Los papeles de trabajo son propiedad indudable del Contador - Público, y quedan sujetos a las restricciones que en su utilización de la información en ellos contenida establece el deber genérico del secreto profesional.

El auditor recaba información comprobatoria mediante fuentes-originales de información a su alcance; para organizarlos se elabora papeles de trabajo que guardan un orden específico, suficiente y competente que vinculan entre sí los elementos de los estados - financieros.

Las características que manifiestan los papeles de trabajo, - reflejan las preferencias personales, los estudios, las investigaciones y la experiencia que configura el soporte racional que permite al contador público respaldar con seguridad su opinión profesional.

### **DEFINICION.**

Los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que se elaboran y obtienen en el desarrollo de las diversas -- fases de la auditoría, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre las cuales el auditor emite al elaborar el informe.

- a) En ellos se respalda y fundamenta sus informes el auditor.

- b) Sirven de fuente de información superior.
- c) En ellos se evidencia el trabajo realizado, su alcance, limitaciones y su oportunidad.
- d) Sirve de guía para futuras auditorías.

#### IMPORTANCIA.

El auditor, al momento de ir desarrollando la revisión, va dedicando gran parte de su tiempo a elaborar papeles de trabajo -- para recabar los datos que considere indispensables, para ser analizados y relacionados entre sí.

Cuando mejor hayan sido formulados los papeles de trabajo, la labor del auditor será satisfactoria en cuanto los resultados que reflejan las medidas tomadas por el contador público.

La importancia que tiene los papeles de trabajo, radica en la necesidad de tomar en cuenta cualquier aseveración de hechos que se mencionen en el informe pues si se llegara a dudar de algún dato, la evidencia está escrita.

#### CLASIFICACION.

Se clasifican desde dos puntos de vista:

Por su uso

- a) Papeles de uso continuo;
- b) Papeles de uso temporal;

Por su contenido.

- a) Hoja de trabajo:
- b) Cédula sumarias de resumen
- c) Cédula de detalle o descriptivas
- d) Cédulas analíticas o de comprobación.

POR SU USO.

Los papeles de trabajo pueden contener información útil para varios ejercicios (acta constitutiva, contratos a plazos mayores de un año o indefinidos, cuadros de organización, catálogos de cuentas, manuales de procedimientos, etc.) Por su utilidad más o menos permanentes a este tipo de papeles se les acostumbra conservar en un expediente especial, particularmente cuando los servicios del auditor son requeridos por varios ejercicios contables.

De la misma manera los papeles de trabajo pueden contener información útil solamente para un ejercicio determinado (confirmación de saldos a una fecha dada, contratos a plazo fijo de un año, conciliaciones bancarias, ect.); en este caso, tales papeles se agrupan para integrar el expediente de la auditoría del ejercicio a que se refieren.

POR SU CONTENIDO

Aunque en diseño y contenido los papeles de trabajo son tan variados como la propia imaginación, existe en la secuela del tra-

bajo de auditoría papeles clave cuyo contenido está más o menos -  
definido y que los hace característicos:

a) Cédula.

Es el documento que representa el análisis de las cuentas, o que consigna procedimientos de verificación o incluye información sobre ciertos aspectos referentes a la entidad que nos ocupa.

b) La hoja de trabajo es la cédula que muestra los - grupos o rubros que integran los estados financieros.

c) Las cédulas sumarias muestran las cuentas de Mayor que forman un Rubro.

d) Las cédulas de detalle relacionan partidas que - componen una cuenta de Mayor o un saldo cualquiera.

e) las cédulas de comprobación contienen el trabajo - efectuado para verificar la corrección de una partida u operación.

Planeación de los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deben ser planeados con todo cuidado - antes y durante el curso de la auditoría, para lo cual se tomarán-

en cuenta los siguientes aspectos:

- a) Proporcionar una secuencia lógica ordenada del trabajo.
- b) Facilitar la revisión del trabajo.
- c) Facilitar la supervisión del trabajo.
- d) Planeación del tiempo para llevar a cabo la auditoría.

## Elementos formales de las cédulas.

### a) Encabezado.

- Nombre de la Entidad Auditada.
- Ejercicio que se esta revisando.
- Concepto del trabajo a realizar.
- Nombre del supervisor, del auditor quién formula - la cédula, que sirven para precisar la responsabilidad.
- Fecha de inicio y fin de la elaboración del papel de trabajo.

### b) Cuerpo de la información.

- En el se anota el trabajo desarrollado, los conceptos y las observaciones encontradas, la conclusión a que se llegó y basicamente el fundamento.
- Las notas aclaratorias o complementarias se anotan al pie de la cédula, amplía la información mediante la aportación de nuevos datos o simplemente re-dactados de una manera más extensa lo anotado con anterioridad, cuando sea necesario para su mayor-comprensión.

### c) Pie de la cédula.

- Se refiere al origen o la fuente de donde se obtuvieron las cifras y los datos que constan en la - cédula.

## TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

### CONCEPTO:

Las técnicas de auditoria son los metodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para - lograr la información y comprobación necesarias para poder -- emitir su opinión profesional.

Los procedimientos de auditoria son: El conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o un grupo de hechos o circunstancias relativas a los estados financieros...

O sea, las técnicas son las herramientas de trabajo del Contador Público y los procedimientos la combinación que se - hace de esas herramientas para un estudio particular.

### CLASIFICACION DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín F-01 ha propuesto la siguiente clasificación:

Estudio general

Análisis

Inspección

Confirmación

Investigación

Declaraciones o certificaciones



Certificación.

Observación, y

Cálculo.

**Estudio general.** Es la apreciación y juicio de las características generales de la empresa, las cuentas o las operaciones, a través de sus elementos más significativos para concluir si se ha de profundizar en su estudio y la forma en que ha de hacerse.

**Análisis.** Es el estudio de los componentes de un todo para concluir con base en aquéllos respecto de éste. Esta técnica se aplica concretamente a estudio de las cuentas o rubros genéricos de los estados financieros.

**Inspección.** Es la verificación física de las cosas materiales en que se tradujeron las operaciones. Se aplica al estudio de las cuentas cuyo saldo tienen una representación material (efectivos, mercancías, bienes, etcétera).

**Confirmación.** Es la ratificación por parte de una persona ajena a la empresa, de la autenticidad de un saldo, hecho u operación, en la que participó y por la cual está en condiciones de informar válidamente sobre ella.

**Declaraciones y certificaciones.** Es la formalización de la técnica anterior, cuando, por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deban quedar escritas (declaraciones) y en algunas ocasiones certificadas por una autoridad (certificaciones).

**Observación.** Es una manera de inspección, menos formal - y se aplica generalmente a operaciones para verificar como se realiza en la práctica (cómo se paga la nómina, cómo se efectúa el recuento de los inventarios, etcétera).

**Cálculo.** Es la verificación de la corrección aritmética de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas. (Intereses pagados o cobrados, depreciaciones, etcétera).

#### **CLASIFICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.**

Como ya se dijo, los procedimientos son la agrupación de las distintas técnicas aplicables al estudio particular de -- una cuenta u operación; prácticamente resulta inconveniente - clasificar los procedimientos ya que la experiencia y el criterio del Auditor deciden las técnicas que integran el procedimiento en el caso particular. No obstante, al tratar de la auditoría de las cuentas se verá que la experiencia general - aconseja el empleo de técnicas que se consideran necesarias, - en cada caso, para obtener una certeza razonable.

#### **EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS.**

Se llama extensión o alcance a la amplitud que se da a los procedimientos, es decir, la intensidad y profundidad con que se aplican prácticamente. En el caso de las cuentas por cobrar a clientes, por ejemplo, el aplicar la técnica de confirmación de saldo, el alcance lo representa el total de sal-

dos seleccionados frente al total de saldos que integran la -  
cuenta Mayor.

El alcance lo determinan varios elementos pero el más im  
portante es el grado de eficacia del control interno de la em  
presa. Otros factores que lo determinan son: El total de par-  
tidas individuales que forma la partida total a examinar, la  
cantidad de errores localizados al efectuar el examen, etcéte-  
ra.

#### OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS.

Es la época en que han de aplicarse los procedimientos -  
al estudio de partidas específicas, por ejemplo, la fecha en-  
que se han de arquear los efectivos, la fecha en que se han -  
de solicitar confirmaciones de adeudos, la fecha en que se --  
han de presenciar los inventarios de mercancías, etcétera.

**Destino de las cédulas.**

**- Archivo de papeles de trabajo.**

Cualquier papel de trabajo que contenga información que se va a utilizar para el informe de auditoría - de un ejercicio formará parte del archivo de papeles de trabajo.

**- Archivo de referencia permanente.**

Son los papeles de trabajo que se pueden utilizar - varios años con lo que se forma el expediente de -- archivo permanente.

## ORDENAMIENTO INDICE DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Para facilitar su localización, los papeles de trabajo se marcan con indices que indiquen claramente la sección del expediente donde deben ser archivados, donde podrán localizarse cuando se necesite posteriormente.

Los indices pueden usarse con números, letras o la combinación de ambos. Además permiten diferenciar (o cruzar) fácilmente las cédulas que por contener datos comunes, el ser verificados en una, obviamente están comprobados en la otra.

## CONTROL INTERNO

### OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

El Sistema de Organización de un negocio, es el Control Interno, sus procedimientos que tiene implantados y el personal con que cuenta forman la estructura de un todo para lograr sus 4 objetivos que son:

- A) La protección de los activos de la empresa y
- B) la obtención de información financiera veráz, confiable y oportuna.
- C) la promoción de eficiencia en la operación del negocio.
- D) que la ejecución de las operaciones se adhiera a las - políticas establecidas por la administración de la empresa.

Para poder comprender lo que es el control interno en cierta manera es algo complejo, por la razón que abarca la forma en que - están organizadas las personas, a los procedimientos a que se sujetan sus acciones y a los actos mismos que realizan.

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

Por último el control interno, sin duplicar sus labores de -- su personal debe promover la eficiencia de su operación.

## Elementos del Control Interno

Los elementos del control interno se pueden clasificar en cuatro grupos:

### A) Organización

Sus elementos que intervienen son:

1.- La Dirección, responsable de la política general de la empresa y de las decisiones que toma durante su desarrollo.

2.- La coordinación, que adopte las obligaciones y necesidades, para que de ésta manera se pueda prevenir los conflictos de las funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de auditoridad.

3.- La división de labores, que en éste aspecto se refiere a que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación.

4.- Asignación de Responsabilidad, se refiere a que se establezca con claridad los nombramientos dentro de una empresa, su jerarquía, deleguen facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas. Ahora bien quien realice una transacción debe estar autorizado para ello.

## B) Procedimientos.

### 1.- Planeación y sistematización.

Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorización y fijación de responsabilidades. Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar el cumplimiento, por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa, uniforman los procedimientos, -- reducen errores, abrevian el período de entrenamiento del personal y eliminan o reducen el número de órdenes verbales y de decisiones apresuradas.

### 2.- Registros y Formas.

Un buen sistema de control interno debe procesar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.

### 3.- Informes.

No basta la preparación periódica de informes internos, -- sino su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias. Los informes contables constituyen en este aspecto un -- elemento muy importante de control interno, hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad o de obligaciones -- por vencimientos.



### C) Personal.

#### 1.- Entrenamiento.

Mientras mejores programas de entranamiento se encuentran en vigor mayor será el grado de control interno logrado, permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficiencia y desperdicio.

#### 2.- Eficiencia.

Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado a cada actividad. Los negocios adoptan algún método para el estudio de tiempo y esfuerzo empleados por el personal que ofrecen al auditor la responsabilidad de rendir comparativamente las cifras representativas de los costos.

#### 3.- Moralidad.

Los requisitos de admisión y el constante interes de los directivos por el comportamiento del personal son, en efecto, ayudas importantes al control. Las vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal deben ser obligatorias hasta donde lo permitan las necesidades del negocio.

#### 4.- Retribución.

Es indudable que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención a cumplir con eficiencia que en hacer planes para defalcicar al negocio. Los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y premios, pensiones por

vez y oportunidad que se le brinda para plantear sus sugerencias y problemas personales constituyen elementos importantes del control interno.

**D) Supervisión.**

La supervisión, se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funciones y empleados, y en forma directa o indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

## **ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO.**

El auditor debe estudiar y evaluar el control interno de una empresa de cuyos estados financieros va a dictaminar, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas relativas a la ejecución del trabajo.

La evaluación del control interno es la conclusión a que se llega, es el juicio que se forma el auditor al recibir los resultados del control interno.

El estudio del control interno que debe realizar el contador-público como base para su posterior evaluación, incluye, además -- del conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos, un grado razonable de seguridad de que éstos están -- siendo utilizados y de que están operando en la forma en que están planeado. Estas dos fases del estudio del control interno se refieren a la revisión del sistema y a las pruebas de cumplimiento.

El propósito de las pruebas de cumplimiento, es proporcionar al auditor seguridad razonable de que los procedimientos contables de control están siendo aplicados como está previsto.

Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos establecidos por la empresa, pues en base a ellas, se va a determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas directas a los saldos de las cuentas de los estados financieros, -- también llamados pruebas sustantivas.

Los resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de cumplimiento junto con los que arrojen las pruebas sustantivas, proporcionaran al auditor la evidencia necesaria para emitir su dictamen.

Los métodos para efectuar el estudio del control interno son tres:

**Método descriptivo.**

Este método se refiere a la explicación por escrito de las diferentes actividades establecidas en la empresa, para la ejecución de las operaciones o aspectos del control interno. O bien, es la formulación de MEMORANDUM en la cual se transcribe los pases de un determinado aspecto operativo.

**Método de cuestionarios.**

Este procedimiento consiste en la previa elaboración, de una serie de preguntas sobre los principales aspectos de operación a investigar; posteriormente se procede a obtener las respuestas. Por lo general éstas preguntas se formulan de tal manera que una respuesta negativa advierta debilidades en el control interno; así mismo es necesario incluir amplias explicaciones que hagan más suficiente las respuestas.

**Método gráfico.**

Este método tiene como base la esquematización de las opera--

ciones mediante el empleo de dibujos (flechas, cuadros, figuras - geométricas varios); en dichos dibujos se representan los diferentes departamentos e indican los flujos de operaciones. El examen del control interno consta de dos fases: La investigación con los funcionarios y empleados para describirlo, graficarlo o resolver - el cuestionario y el estudio real de la operación.

## **EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.**

La evaluación del control interno es el juicio que se forma-- el auditor con respecto a si el control interno es bueno o con -- debilidades, para que así permita la consecución de sus objetivos o no.

El auditor en principio hace una comparación de los estándá-- res; del control interno contra el control vigente. Por lo que es importante que el contador público tenga conocimiento acerca de - la teoría de un buen control interno en actividades específicas.

### **Debilidades importantes del control interno.**

La existencia de debilidades importantes en el sistema de - control interno afectan la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría por aplicar en una revisión de estados -- financieros. Sin embargo, la comunicación, ya sea oral o mediante un informe escrito, de dichas debilidades de los cuales el auditor esta conciente, no se requiere para autorizar al auditor a esta--- blecer que su revisión ha sido de acuerdo con las normas de auditó ría generalmente aceptadas.

El auditor puede llegar a describir debilidades importantes - en el sistema de control interno mediante la aplicación de pruebas sustantivas con el propósito de obtener evidencia acerca de la - validez y propiedad del tratamiento contable de transacciones y - saldos o, de lo contrario, de errores o irregularidades en ellas- incluidas.

Es responsabilidad de la gerencia, el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control interno. El conocimiento en debilidades importantes en el control interno es esencial en la gerencia para delimitar su responsabilidad mediante la implicación de acciones correctivas en la medida que sean necesarias y de acuerdo con las circunstancias.

El auditor deberá comunicar las debilidades importantes del control interno que haya detectado a través de su revisión de los estados financieros tan pronto como le sea posible una vez que haya terminado su revisión.

Si el auditor, no detecta ninguna debilidad importante en el control interno durante su examen de los estados financieros, puede sin que sea un requisito, comunicar este hecho.

## ALCANCE DEL CONTROL INTERNO.

Por lo que respecta al alcance del control interno existen dos posibilidades para determinarlos:

Cuando se efectua por primera vez la auditoria en una determinada empresa, es conveniente llevarlo a cabo totalmente, abarcando todos los aspectos posibles en relación con la auditoria que se esta realizando.

En auditorias posteriores se puede preparar un plan relativo, éste consiste en examinar en un año algunos aspectos y en el próximo los aspectos restantes, así completando siempre los aspectos en los que no se profundiza, puesto que se tiene el conocimiento anterior, o los cambios que hubieren mostrado.

## INFLUENCIA EN EL PROGRAMA DE TRABAJO.

El control interno tiene influencia directamente en el programa de trabajo, ya que con un eficiente control interno el auditor puede reducir las pruebas, debido a la confianza que merece.

Y cuando presta serias deficiencias el control, se debe ampliar las pruebas hasta un limite que permita juzgar los errores que el estudio y evaluación del control interno pueda detectar.

Los contadores públicos no deben emitir opiniones sobre estados financieros de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas sin haber cumplido plenamente con aquellas que le obligan



a examinar el control interno en sus aspectos relacionados con la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los estados financieros.

#### INFORME SOBRE EL CONTROL INTERNO.

Dependiendo de la naturaleza de las observaciones, las sugerencias pueden valorar, desde lo general, como podría ser ejemplo la necesidad de que se haga un estudio profundo de la situación observada, hasta lo particular, como sería la recomendación concreta de una medida para subsanar la deficiencia observada. En todo caso, se considera prudente tener la plena conciencia de la responsabilidad que entraña el hacer una recomendación y por consiguiente, al hacerla, tener la seguridad razonable de la posibilidad de su aplicación práctica, así como de que realmente será de beneficio para la empresa.

Las observaciones y sugerencias que incluyan en el informe sobre el control interno versarán generalmente sobre los siguientes aspectos.

- a) Señalamiento de situaciones que denoten vulnerabilidad de la empresa entre fraudes y otros riesgos;
- b) Recomendaciones sobre el mejoramiento de los sistemas de registro de información:

- c) Sugestiones tendientes a incrementar, la eficiencia administrativa principalmente en lo que se refieren a métodos y procedimientos relacionados con el control de las operaciones en su aspecto financiero;
- d) Observaciones sobre situaciones que denoten falta de cumplimiento inadecuado de obligaciones tributarias;
- e) En la medida que hayan llamado la atención del contador público, observaciones y recomendaciones sobre desperdicios de recursos y de tiempo.
- f) Situaciones de carácter legal que en su opinión deben ser objetos de estudio por parte de un abogado.

## **EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.**

El auditor actua racionalmente al recopilar evidencia y evaluarla, para así formarse un juicio y emitir una opinión, si comete errores al recopilar el material de prueba suficiente y competente, y falla al evaluar la evidencia obtenida, el auditor no esta actuando racionalmente y los juicios que realice tendrán poca--validéz, por lo que es esencial que el auditor reúna una capacidad profesional tal, que le permita obtener una verdadera evidencia y una adecuada evaluación de la misma, para que sea una base -real y verdadera, y así fundar y formar un juicio adecuado.

La evidencia suficiente y competente se refiere a las características cuantitativas y cualitativas que debe reunir el material o los elementos de juicio así como de los criterios de importancia relativa y de riesgo probable que deben guiar al auditor -tanto en la conducción de su trabajo como en la preparación de su dictamen.

**Tipos generales de evidencia.**

**En terminos sumamente generales hay tres clases principales:**

- 1.- Evidencia natural**
- 2.- Evidencia creada.**
- 3.- Argumentación Racional.**

La evidencia natural existe en todo lo que nos rodea y comúnmente cuenta en toda actitud mental que desarrollamos. Vemos el inventario y estamos convencidos de que existe, la evidencia natural es la más conveniente evidencia aprovechable.

La evidencia creada no existe de manera natural en el mundo que nos rodea; se requiere cierto esfuerzo para hacerla patente. La observación de la evidencia, sea natural o creada, es un arte en sí misma. El observador experto ve mucho que el inexperto, y lo que tiene más significado para él debe ser perito en observación si es que ha de hacer uso de la evidencia de que dispone.

La argumentación racional constituye la tercera clase de la evidencia.

Las ideas frecuentemente se siguen de los hechos observados y nos parecen verdaderas, aunque al mismo tiempo se requiere un esfuerzo mental para ir desde el simple hecho observado hasta la conclusión encontrada por nuestra inteligencia. Como cuando se presentan de una manera extremadamente convincente un determinado número de hechos nosdejamos llevar por la expresión "PARECE LOGICO" ésto, indica la frecuencia con que fiamos en este tipo de evidencia.

Dentro de la formación de juicio de una persona existe un grado de seguridad en el cual puede afirmar las cosas con plena confianza de que no está haciendo una afirmación audáz o arriesgada aún

cuando no tenga la certeza absoluta de ellas. A este grado de seguridad, dictada por la prudencia y que es la guía que rige la -- mayor parte de las actividades humanas, se le llama certeza moral.

La evidencia es competente cuando se refiere a hechos, cir-- cunstancia o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y -- apropiadas.

La evidencia que se obtiene debe referirse a los hechos impor-- tantes de su examen, estar relacionada con ellos y ser útil como - base para la opinión que va a emitir. La simple acumulación de -- datos, comprobaciones y elementos que no tiene relación con los - objetivos fundamentales e importantes de la auditoría no califican como evidencia competente.

La reunión de éstos dos elementos: Evidencia suficiente (ca-- racterísticas cuantitativa) y evidencia competente (características cualitativa) proporcionan al auditor la convicción necesaria para-- tener una base objetiva a su examen.

Para obtener la evidencia, el auditor deberá guiarse por los-- criterios de importancia relativa y riesgo probable.

El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que - puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de-- la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretenda -- comprobar.

Suponiendo que en un caso no es posible encontrar el testimonio original de la escritura de propiedad de una casa o edificio - que forma parte del activo de la empresa y supongamos también que en otro caso no es posible encontrar la letra de cambio que ampara la deuda de un cliente. El riesgo de aceptar erróneamente la partida no inspeccionando cada uno de los documentos, es evidentemente mucho mayor en el caso del título de crédito negociable que en el caso de la escritura que ni es título de crédito, ni es negociable. Es pues necesario que el auditor considere, al evaluar su evidencia comprobatoria, ese elemento de riesgo de error que puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia.

La evidencia suficiente y competente se debe consignar en papeles de trabajo.

## PRESNTACION DEL DICTAMEN

### FORMATO.

La práctica generalizada es que el dictamen del auditor debe presentarse en un papel membretado. Cuando se requiera un encabezado este debe ser preferentemente "Dictamen de Auditores" y no "Informe del Auditor", "Certificado del Auditor", "Opinión de los Contadores", etc., en virtud de que algunas ocasiones no se emite una opinión, como sería el caso de una abstención de opinión.

El dictamen del auditor normalmente debe contener una exposición del trabajo efectuando expresando en un párrafo inicial o del alcance y una exposición de las conclusiones alcanzadas al párrafo final o de la opinión; pueden incluirse párrafos explicativos. El dictamen debe incluir fecha, el lugar en que se expide y la firma del auditor.

Debido a la importancia que tiene la opinión del auditor, y la responsabilidad que contrae al expresarla, es importante una uniformidad razonable en la forma de expresar su opinión, tanto para él como para aquellos que confían en sus conclusiones.

### FECHA DEL DICTAMEN.

Generalmente cuando se han concluido todos los procedimientos de auditoría importantes, debe usarse como la fecha del dictamen del auditor.

## GENERALIDADES DEL DICTAMEN

### CARACTERISTICAS DE LA REDACCION DEL INFORME.

#### CLARIDAD.

Esta característica de la redacción consiste en expresar las ideas de tal manera, que no se tenga que hacer ningún esfuerzo mental para entenderlas; es decir un documento es claro cuando se entiende con la primera leída. Para lograr esto es conveniente:

- Ordenar las ideas y los conceptos en forma lógica.
- Evitar exceso de aclaraciones y explicaciones.
- Suprimir las notas entre paréntesis.
- Evitar los términos ambiguos y las frases superflúas.
- Indicar las referencias y anexos al final del párrafo.

#### PRECISION.

Esta característica del estilo consiste en expresar los conceptos, con todos los datos necesarios, para que se comprenda cabalmente, la idea es decir, una redacción es precisa cuando expresa con exactitud el asunto. Para lograr documentos precisos, es necesario que el escrito conteste a las preguntas:

- Qué
- Quién
- Cuándo
- Dónde
- Cómo



- Por que
- Para que etc.

#### PROPIEDAD.

Se redacta con propiedad, cuando se usan correctamente las palabras, es decir, conforme a las reglas gramaticales. Escribamos con propiedad cuando utilizamos las palabras y los términos de acuerdo a su significado, escritura y pronunciación.

Para lograr esto es necesario:

- Conocer el estricto sentido de las palabras.
- Usar correctamente los sinónimos y antónimos.
- Saber las reglas de la correspondencia.
- Evitar el uso de expresiones ambiguas.

#### CONCISIÓN.

Esta característica de la redacción consiste en expresar los pensamientos con el menor número de palabras, sin que por ello se reste claridad y precisión a los conceptos, es decir, un documento es conciso cuando expresa con brevedad los temas o asuntos utilizando exclusivamente las palabras y términos necesarios.

La concisión puede lograrse:

- Evitando palabras innecesarias.
- Eliminando frases y términos ociosos o de relleno.
- Tratando cada asunto o tema en párrafos separados.

- Utilizando frases y oraciones cortas.
- Planeando el texto antes de construirlo.

### **SENCILLEZ.**

Esta inapreciable cualidad de la redacción consiste en expresar las ideas y hechos con naturaleza un documento es sencillo -- cuando carece de excesivo lenguaje.

La sencillez puede lograrse:

- Evitando frases y palabras rebuscadas y sofisticadas.
- Utilizando términos modernos en lugar de los antiguos.
- Omitiendo el uso innecesario de tecnicismos.
- Eliminando palabras extranjeras.
- Prescindiendo de expresiones elevadas que suponiendo cultura fuera de lo común.

### **CORTESIA.**

Esta característica, en los documentos, consiste en dar el trato adecuado a las personas de acuerdo con el tipo de relación que se tiene con ellas y según la índole de los asuntos que se gestionan, es decir una redacción es cortés cuando expresa con amabilidad los conceptos que así lo requieran.

La cortesía puede lograrse:

- Expresando con tacto y consideración los asuntos delicados y confidenciales.

- Tratando con respeto y distinción a las personas.
- Haciendo las explicaciones pertinentes a casos complicados.
- Manifestando disculpas y agradecimiento, siempre que sea necesario.

## **FORMA DE DIRIGIR EL DICTAMEN.**

En un dictamen no debe utilizarse ningún tipo de salutación - tal como: "Muy señores nuestros", "Estimado señor", etc. El dictamen normalmente debe dirigirse a los Accionistas, al Consejo de Administración, etc., o una persona, como destinatario principal, - seguido por la identificación del cliente.

Ya, sea que el auditor es un socio de una firma y el dictamen a firmar es para efectos financieros, el auditor puede firmar en - forma manuscrita bajo el nombre de la firma de Contadores Públicos.

Cuando el dictamen es para efectos fiscales, el auditor aún - cuando sea socio de una firma, debe firmar en forma personal.

Normalmente es opcional usar el título "Contadores Públicos" - bajo el nombre de firma, y podría omitirse si se desea.

## **TERMINACION.**

Los dictámenes no deben terminarse con "Atentamente", "Sus - atenos y Seguros Servidores" o cualquier frase de cortesía y no - deben incluir ninguna expresión de aprecio o agradecimiento por - las atenciones y la cooperación recibida del personal del cliente.

En caso de que un hecho posterior que requiera ser revelado - ocurra después de la fecha del dictamen del auditor pero antes de - la emisión del mismo, y llegan a conocimiento del auditor, el he--

cho debe ser revelado en una nota a los Estados Financieros o bien el auditor debiera emitir un dictamen con salvedades.

El informe debe ser entregado al cliente inmediatamente después de la fecha del dictamen. El no entregar el informe en un plazo razonable, podría tener como consecuencia que se tuviese que efectuar trabajo adicional de revisión de hechos posteriores a la fecha de los Estados Financieros, especialmente si existen incertidumbres importantes.

CAPITULO III  
CLASIFICACION DEL DICTAMEN

## CLASIFICACION DEL DICTAMEN

### A) Dictamen Limpio

1.- Dictamen Limpio o sin salvedades.

### B) Dictamen Limitado

1.- Dictamen con salvedades.

a) Por desviación en la aplicación consiste de los principios.

b) Por limitaciones en el alcance del examen practicado.

c) Por incertidumbre.

2.- Negación de la opinión.

3.- Abstención de la opinión.

## LA OBLIGACION DE EMITIR UN DICTAMEN EN TODO TRABAJO PROFESIONAL

En todos los casos en que un contador público independiente - haya hecho una revisión de estados o información financiera, ineludiblemente deberá expresar una opinión en los términos del exámen que practicó.

Por la obligación moral y profesional que tiene el auditor de informar veráz e imparcialmente al público que leerá sus informes, cuando sea contratado para llevar a cabo un exámen de estados financieros estará obligado a rendir su dictamen sin importar las circunstancias, pues si llevó a cabo su trabajo de auditoría y existieron problemas que no fueron solucionados a su satisfacción, los deberá indicar claramente, así como el efecto que tuvieron en su opinión.

Deben incluirse todas las razones por las cuales el auditor no puede emitir su opinión, pues la omisión de alguna de esas causas implica la ocultación de información a la que el lector de los estados financieros, tiene derecho conocer.

A continuación se presentan los dictámenes señalados en la clasificación que los antecede.

Como resultado de sus investigaciones y de las conclusiones - el contador público puede expresar su opinión sin salvedad alguna cuando está completamente satisfecho de que los Estados Financie--



ros presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones de la empresa en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, consistentemente aplicados con respecto al período anterior.

**DICTAMEN LIMPIO**

**Existen dos maneras de expresar un dictamen, como sigue:**

**CONSEJO DE ADMINISTRACION  
COMPANIA "X"  
Presente:**

En mi opinión, con base en el exámen que practiqué, los estados -  
financieros que se acompañan, preparados por la administración de  
la compañía, presenta la situación financiera de la compañía "X",  
S.A. al ..... y los resultados de sus operaciones por el año  
que terminó en esa fecha.

México, D.F. a ..... 19 .....

**OLGUIN ROMERO Y CIA.  
Contador Público  
Manuel de Olaguilbe  
y Tena  
Céd. Prof. 190661**

**CONSEJO DE ADMINISTRACION  
COMPAÑIA "X"  
Presente:**

He examinado el balance general de la compañía " X ", S.A. al .... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría -- que consideré necesarios en las circunstancias.

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

México, D.F. a ..... 19 .....

**OLGUIN ROMERO Y CIA.  
Contador Público  
Manuel de Olaguilbe  
y Tena  
Céd. Prof. 190661**

También puede expresarse en un sólo párrafo como sigue:

CONSEJO DE ADMINISTRACION  
COMPANIA " X "  
Presente:

En mi opinión, el balance general adjunto y los estados de resultados y de cambio 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 los 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 contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias, consideré necesarios.

México, D.F. a ..... 19 .....

OLGUIN ROMERO Y CIA.  
Contador Público  
Manuel de Olaguilbe  
y Tena  
Céd. Prof. 190661

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

salvedades y sin limitaciones de ninguna especie.

**NOTA:**

La observación a los modelos de dictamen asegura uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitará confusiones en el público.

## DICTAMEN LIMITADO

El dictamen limitado, como su nombre lo indica, es en el que la opinión del contador público se ve limitado por circunstancias o hechos ajenos a su voluntad y que puede originar que dicha opinión sea negada, adversa, parcial, o bien incluir salvedades o excepciones.

Cualquier salvedad debe hacerse constar clara e inequívocamente, ya sea que afecte al alcance de la auditoría, a cualquier partida de los estados financieros o a la solidez de los métodos de la empresa, ya sea con respecto a los libros o a los estados financieros, o a la continuidad de prácticas contables.

Ya sea por existir alguna, o algunas partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y reglas particulares, o bien, por haber existido limitaciones en el alcance del examen o que existan incertidumbres sobre la solución de algún problema importante.

Las salvedades o excepciones pueden tener los siguientes orígenes:

- a) Por desviación en la inconsistencia de los principios;
- b) Por limitaciones en el alcance del examen practicado;
- c) Por incertidumbres.

## **SALVEDAD POR INCONSISTENCIA A LOS PRINCIPIOS.**

Es importante señalar que las salvedades o excepciones no deben ser de tal importancia que hagan negatoria la opinión del auditor sobre los estados financieros tomados en conjunto y que, por lo tanto, lo adecuado sería emitir una opinión negativa o adversa. Lógicamente el grado de importancia que se asigna a las salvedades o excepciones es materia del juicio personal y del criterio profesional por parte del auditor en vista de las circunstancias.

Este tipo de dictamen, se usa cuando la salvedad o las salvedades tienen una importancia relativamente considerable, aunque no tanto como para negar la opinión o para expresarla en forma adversa.

En ciertas circunstancias, el auditor según su criterio y experiencia, puede resaltar o hacer énfasis a un hecho que crea necesario a fin de que el lector pueda comprender mejor los estados financieros. Estas aclaraciones o menciones no implica salvedades.

Si se hacen revelaciones en una nota a los estados financieros de los asuntos que dan origen a las salvedades, ese párrafo puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota.

El propósito de que el auditor se cerciore que los estados financieros han sido preparados observando consistentemente principios de contabilidad incluyendo las reglas particulares de valu

ción y de presentación, es la de informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre períodos, aún cuando -- éstos no se presenten, no ha sido afectada por cambios en los principios de contabilidad ni en las reglas particulares. Para juzgar sobre la consistencia el auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y las reglas particulares utilizadas para preparar los estados financieros.

En caso de que existan cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares, éstos deberán ser adecuadamente aplicados y debidamente justificados por la misma empresa en una nota a los estados financieros. El auditor deberá mencionar en su dictamen la naturaleza y el efecto monetario de los cambios que hayan ocurrido para que el lector pueda juzgar de ellos.

Por lo que es recomendable que se manifieste claramente su aceptación.

Este dictamen por salvedad de consistencia se emite cuando la o las salvedades de consistencia tenga una importancia relativamente considerable, aún que no tanta como para negar la opinión o para expresarla en forma adversa.



**DICTAMEN CON SALVEDAD DE CONSISTENCIA  
PERO SIN NEGAR OPINION.**

Se presenta a continuación el siguiente ejemplo:

**CONSEJO DE ADMINISTRACION  
COMPANIA " X "**

Muy señores nuestros:

He examinado el Balance General de la Compañía "X" al ..... y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi exámen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, con la excepción señalada al final de este párrafo, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan, razonablemente, la situación financiera de la compañía "X" al ..... el resultado de sus operaciones y las Variaciones de su capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptadas, con excepción de lo señalado en el siguiente párrafo.

La empresa vende sus taladros en bodegas, y por lo tanto, la utilidad bruta se difería para ser observada por los resultados de los ejercicios siguientes de acuerdo con el ritmo de las cobranzas, y durante el ejercicio que termina el ....., varió de procedimiento y consideró los ingresos provenientes de las ventas efectuadas durante los nueve meses terminados en esa fecha como un ingreso del referido período.

México, D.F. a ..... 19 .....

OLGUIN POWERO Y CIA.  
Contador Público  
Manuel de Olaguilbe  
y Tena  
Céd. Prof. 190661

## LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN PRACTICADO

Cuando haya limitaciones en el alcance del exámen y se puedan circunacribir sus efectos, se describe la naturaleza de la limitación en un párrafo separado y se expresará una salvedad.

La descripción de las limitaciones deberá efectuarse en el cuerpo del mismo dictamen, pues no es apropiado que problemas al alcance del exámen practicado se discutan en notas a los estados financieros, pues estas declaraciones son de la empresa y no del auditor.

Cuando el contador público encuentra impráctico obtener confirmación escrita de las cuentas por cobrar o no le sea posible observar el inventario inicial durante una primera auditoría pero haya podido satisfacerse de esas partidas mediante la aplicación de procedimientos de auditoría supletorios, no se considera indispensable mencionar este hecho en el cuerpo de su dictamen.

Es importante señalar que habría caos en que la aplicación del procedimiento de confirmación no sea práctico (adeudos de algunas dependencias gubernamentales, cuentas en litigio, cuando el deudor no tiene elementos para contestar, etc.) el auditor tendrá que aplicar procedimientos de auditoría supletorios con el propósito de obtener la evidencia suficiente y competente para soportar la corrección de las cuentas y, en estos casos, no requiere mencionar limitación alguna en su dictamen.

sin embargo es importante, recalcar que si el auditor no logra satisfacerse en la razonabilidad de las cuentas por cobrar, del inventario inicial o de otras cuentas a través de la utilización de procedimientos supletorios, tendrá que adoptar una posición igual a las indicaciones en los procedimientos relativos a restricciones.

## SALVEDADES POR INCERTIDUMBRES.

Las incertidumbres son limitaciones importantes al alcance del exámen, ya que las evidencias de que dispone el auditor no son suficientes para respaldar la expresión de una opinión limpia y -- las condiciones para calificar como una excepción quedan fuera de control. Por lo tanto, el conocimiento de asuntos de importancia-pendiente de resolución obliga al auditor a tomar los efectos que la situación puede tener en la información financiera y en los resultados de operación que en ellos se presentan. Una incertidum--bre de esta naturaleza, normalmente, requiere de una salvedad la -cual se mencionará usando el vocablo de "sujeta a" para significar que la opinión del auditor dependerá de la solución de la misma. Si la incertidumbre es de cierta importancia entonces, deberá de -abstenerse de opinar.

Desde luego, todas las situaciones donde existen incertidum--bres requieren de un profundo y cuidadoso estudio y evaluación de--todas las ramificaciones así como la aplicación del mejor juicio,- tanto por parte del cliente, como del auditor, para poder llegar a una conclusión al respecto y muy importante, por la naturaleza in--trínseca de las mismas incertidumbres, es que la redacción de este tipo de salvedades, así como de los detalles que se anotan en las--notas a los estados financieros, debe ser lo más clara y precisa - posible para dar toda la información relevante para ayudar al lec--tor a evaluar la situación.

## DICTAMEN NEGATIVO

Cuando el resultado de la verificación practicada por un contador público independiente amerite salvedades que resultan en un dictamen negativo, o bien cuando la investigación haya tenido, a juicio del profesional, alcance insuficientes, éste no debe extender su dictamen a la forma en el sentido de que los estados financieros presentan razonablemente la situación de la empresa y los resultados de sus operaciones, y que tales estados están formulados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. En tales circunstancias, el auditor debe limitarse a informar acerca de lo que haya encontrado y las razones que tenga para negar su opinión.

Cuando las salvedades por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad sean de tal magnitud que hagan que los estados financieros en conjunto no muestran la situación financiera y/o los resultados de las operaciones, se expresará una opinión negativa, listando todas las razones que la justifiquen y su efecto.

Este tipo de dictamen contendrá invariablemente el párrafo de alcance incluyendo las salvedades de procedimientos que correspondan inmediatamente después se hará la declaración de la imposibilidad de dar una opinión sobre los Estados Financieros tomados en conjunto, indicando las razones que la motivan.

**DICTAMEN CON NEGACION DE OPINION**

**AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
LA COMPAÑIA "X".**

**Muy señores nuestros:**

He examinado el Balance General de la Compañía "X" al .....y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi exámen fue realizado de acuerdo con sus instrucciones no solicite confirmación directa de los saldos por cobrar ni presencie la toma de los inventarios físicos al principio y al cierre del ejercicio.

Tomando en consideración los conceptos mencionados en el párrafo anterior, manifiesto no estar en posición de expresar una opinión sobre los Estados Financieros considerados en conjunto, en vista de que los renglones anteriores afectan substancialmente la determinación de la posición financiera y los resultados de operación.

México, D.F. a .....19 .....

**OLGUIN ROMERO Y CIA.  
Contador público  
Manuel de Olaguilbe  
y Tena.  
Céd. Prof. 190661**

## LA ABSTENCION DE OPINION

En el caso de que hayan habido limitaciones al exámen practicado, impuestas ya sea por el propio cliente o por las circunstancias de tal manera importantes que el contador público no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando todas las causas que originan dicha abstención.

Deberá señalarse con toda precisión las causas en que se funda esta opinión. Tales causas deberán estar plenamente comprobadas y cuantificadas y deberán expresarse su cuantía con toda claridad.

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance del exámen, por cualquier circunstancia, ha sido limitado en forma importante e indicar claramente todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención. También deberá abstenerse de opinar en los casos en que la situación financiera de la entidad sujeta a exámen pueda verse afectada en forma trascendental -- por incertidumbres en la forma en que ciertos asuntos han de resolverse y que influirán decisivamente en la vida misma del negocio. En estos casos, debido a que estas incertidumbres, de hecho, representan limitaciones serias al alcance del trabajo del auditor para reunir la evidencia suficiente y competente para respaldar su opinión, debrá expresar que el efecto desconocido de estos asuntos le impide opinar sobre estados financieros y que, en consecuencia, -

tiene que abstenerse de opinar.

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
COMPANIA " X " .

Muy señores nuestros:

He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A. al ..... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos. Mi examen reveló que existan deficiencia de control, las que me impiden satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del ejercicio.

Las principales deficiencias encontradas fueron:

- a.-
- b.-
- c.- etc.

En vista de la importancia de las deficiencias descritas en párrafos anteriores, no estoy en aptitud de expresar una opinión sobre los estados financieros que examiné considerados en su conjunto.

México, D.F. a ..... 19 .....

OLGUIN ROMERO Y CIA.  
Contador público  
Manuel de Olaguilbe  
y Tena.  
Céd. Prof. 190661



CAPITULO IV  
DICTAMEN FISCAL

## EL DICTAMEN FISCAL

### ANTECEDENTES.

De acuerdo con el decreto del 21 de Abril de 1959, se creó - la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, nombre con el que se dió a conocer el organo revisor de la Secretaría de Hacienda en materia de impuestos federales.

A partir de esa fecha, en que se les dió a los Contadores Públicos un grado de confianza para opinar la situación no sólo financiera sino del debido cumplimiento en materia fiscal de sus -- clientes, se han ido presentando modificaciones que van desde el -- nombre de dicho organismo, su estructura, su administración, su -- control, etc. Vemos que en materia de revisión de los dictámenes de Contadores Públicos Registrados se han ido unificando en su -- presentación primero, a través de los instructivos serie 10 de la propia Dirección de Auditoría Fiscal Federal, para luego quedar -- establecido dentro del Código Fiscal de la Federación, en su -- artículo 35 y su reglamento, del propio artículo antes mencionado, según Diario Oficial de Abril de 1930 y sus modificaciones según -- Diarios Oficiales del 2 de Septiembre de 1930 y 23 de Febrero de -- 1931.

Actualmente, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal es conocida como Dirección General de Fiscalización, la cual cuenta -- entre otras Direcciones que la forma, con una Dirección especial --

para revisión de los Dictámenes, siendo ésta la encargada de la -  
aceptación, control, revisión y en su caso proponer revisión direct  
ta si el contador Público Registrado cumplió con lo mínimo estableci  
do en el código de la Federación y su Reglamento.

**LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION SE RIGE POR EL SIGUIENTE  
REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO  
PUBLICO.**

(Publicado en el diario oficial de la federación del 25 de -  
Agosto de 1933.)

Este reglamento interior, que consta de 154 artículos, enmarca en ellos la actuación de las diferentes Direcciones en que está dividida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La Dirección General de Fiscalización y las Administraciones Fiscales Regionales, que son las Dependencias que van a normar las situaciones para los Dictámenes de Contadores Públicos Registrados, están comprendidos en los artículos 60, 62 y 133 respectivamente, del Reglamento Interior.

**FORMULAR LA POLITICA Y PROGRAMAS DE REVISION, PLANEACION DE  
ACTIVIDADES DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES**

Respecto a la Dirección General de Fiscalización, ésta tiene entre sus funciones la de proponer para su aprobación la política y los programas en materia de revisión de declaraciones, dictámenes y de inspección y comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos federales, así como programar las actividades de las Administraciones Fiscales Regionales. A este respecto, es menester resaltar el hecho de que los Dictámenes emitidos por Contadores Públicos Registrados en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, van a ser sometidos a revisión por parte de las Administraciones Fiscales Regionales, actividad que -

soló estaba encomendada a la Dirección General de Fiscalización, -  
en un avance hacia la desconcentración administrativa.

**ESTABLECER SISTEMAS DE REVISION DE DICTAMENES Y DECLARACIONES  
ASESORAMIENTO Y SUPERVISION.**

Función importante de la Dirección General de Fiscalización, -  
es la de establecer sistemas y procedimientos a los cuales debe -  
sujetarse la revisión de Dictámenes de Contadores Públicos Regis--  
trados. También debe asesorar y supervisar a las Administraciones  
Fiscales Regionales en el área de la competencia de Fiscalización--  
con el objeto de que exista uniformidad en la revisión de dictáme--  
nes, tanto en el Sector Central como en las Administraciones Fis--  
cales Regionales.

**ORDENAR Y PRATICAR AUDITORIAS**

**REQUISICION A CONTRIBUYENTES Y OBLIGADOS**

**AUTORIZACION A CONTADORES PUBLICOS**

La Dirección General de Fiscalización tiene además de las fa-  
cultades de ordenar y practicar vistas domiciliarias, las de reque  
rir a los contribuyentes, o a otros obligado, la exhibición de -  
libros y documentación relativa a sus operaciones.

**COMUNICACIONES DE RESULTADOS A AUTORIDADES COMPETENTES DAR A CONOCER  
LOS HECHOS U OMISIONES A LOS CONTRIBUYENTES INFORMACION DE DELITOS -  
A LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION.**

Por último, también tiene esta Dirección General de Fiscali--  
sación como competencia, comunicar los resultados obtenidos en las

distintas revisiones que lleva a cabo, a las autoridades competentes para su liquidación, así como a los contribuyentes de los -- hechos u omisiones que se pueden traducir en incumplimientos de -- las disposiciones fiscales, para que en su caso hagan valer su inconformidad, o bien, a La Procuraduría Fiscal de la Federación, en el caso de presunta omisión de delitos fiscales.

#### **DIRECTIVOS DE FISCALIZACION.**

De las tres Direcciones que conforman la Dirección General de Fiscalización: Dirección de Revisión de Declaraciones, Dirección de Revisión de Dictámenes y Dirección de Auditoría Fiscal, definitivamente la que tiene mayor importancia en relación al tema que nos ocupa, es la Dirección de Revisión de Dictámenes, por lo que a continuación se pasa a tratar lo correspondiente a esa Dirección.

#### **COMPETENCIA DE LA DIRECCION DE REVISION DE DICTAMENES.**

##### **ARTICULO 62**

- I.- Proposición de políticas y programas de revisión de dictámenes.
- II.- Proposición de programas de actividades de las Administraciones Fiscales Regionales.
- III.- Proposición de sistemas y procedimientos de dictámenes.
- IV.- Asesoría y supervisión de sistemas en las Administraciones Fiscales Regionales.
- V.- Participación en los programas en materia de participación de los trabajadores en las Utilidades.
- VI.- Autorización a contadores públicos para formular dictámenes.

- VII.- Requisición de información a contribuyentes y terceros.
- VIII.- Comunicación de resultados de dictámenes a autoridades competentes.
- IX.- Dar a conocer a los contribuyentes los hechos u omisiones.
- X.- Información a la Procuraduría de delitos.

#### PROPOSICION DE POLITICAS Y PROGRAMAS DE REVISION DE DICTAMEN.

Según el art. 62. La Dirección de Revisión de Dictámenes conbase en las necesidades que tenga, debe ajustar sus políticas de revisión año con año, y asesorar en el mismo sentido a las Administraciones Fiscales Regionales, acorde al convenio delegatorio de funciones.

Hasta el momento, la Dirección de Revisión de Dictámenes -- tiene implantados dos Cuestionarios de Revisión, el preliminar y el normal.

La diferencia principal estriba en que el primero se llena con los datos obtenidos del cuaderno de Dictámenes y de las aclaraciones solicitadas al Contador Público Registrado, por teléfono o por correo, y el segundo al acudir al Contador Público Registrado a la revisión de sus papeles de trabajo, en las oficinas oficiales.

#### REQUISICION A CONTRIBUYENTES DE DOCUMENTACION.

La Dirección de Revisión de Dictámenes, tiene también la facultad de requerir a los contribuyentes y demás obligados, libros y documentación para verificar el cumplimiento de las obligaciones

fiscales correspondientes.

**COMUNICACION DE RESULTADOS DE DICTAMENES A AUTORIDADES COMPETENTES O INFORMACION A LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION, DE DELITOS.**

La Dirección de Revisión de Dictámenes comunicará a las autoridades competentes, los resultados obtenidos de la revisión de Dictámenes para efectos de determinar los créditos fiscales, proporcionando para tal efecto, los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades ejerzan sus facultades de liquidación. Dará a conocer a los contribuyentes mediante un oficio de Observaciones, los hechos u omisiones, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, pudiendo inconformarse de lo dicho en ese oficio.

Asimismo, La Dirección de Revisión de Dictámenes tiene la facultad de comunicar a la Procuraduría Fiscal de la Federación, la presunta omisión de delitos fiscales y oficiales de que tenga conocimiento, derivado de la revisión de los dictámenes.



## CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

### ARTICULO 52

Es en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, es - donde al Contador Público Registrado se le reconoce que sus opiniones que emita sobre revisión de estados financieros, son ciertas, a menos que se le pruebe lo contrario.

Así, cualquier Contador Público Registrado que cumpla los - requisitos para dictaminar, puede contar con que las opiniones que sobre estados financieros de terceros, van a considerarse ciertos- y los cuales la Secretaría de Hacienda no va a poner en tela de - juicio.

Requisito indispensable para que los hechos que afirme el - Contador Público Registrado se consideran ciertos, es que se cumplan las disposiciones del Reglamento del artículo 85 del Código - Fiscal de la Federación el cual sigue siendo aplicable por lo que dispone el artículo 2<sup>a</sup> transitorio del Código Fiscal de la Federa- ción en vigor. No obstante, todo lo mencionado respecto a la - presunción de certeza, los dictámenes de Contadores Públicos Regis- trados no obligan a la Secretaría de Hacienda, ya que éste puede - ejercer directamente sus facultades de revisión en cualquier momen- to.

Desde el punto de vista de la recaudación fiscal, indudable- mente que el dictamen que emite el Contador Público Registrado -

para efectos fiscales, es uno de los medio más efectivos de fiscalización indirecta con que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, razón por la cual fue necesario reglamentar el artículo 85 (actualmente 52) del Código Fiscal de la Federación.

Este reglamento que fue publicado en el Diario de la Federación el 2 de Abril de 1980, con posterioridad se vería afectado con algunas modificaciones, las cuales fueron publicadas en el mencionado Diario Oficial, con fecha 2 de Septiembre de 1980 y éstas fueron sustituidas por las disposiciones aparecidas en los Diarios Oficiales:

del 23 de Febrero de 1981

del 1ª de Marzo de 1982

del 31 de Marzo de 1983

#### REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO EN LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

Los documentos que el Contador Público debe presentar para obtener su registro, consistirán en copias certificadas de su acta de nacimiento, de su título profesional y cédula, así como una constancia reciente emitida por algún colegio de contadores, en el sentido de acreditar su calidad de miembro. Al mencionar el reglamento que la constancia es reciente, se debe entender que la máxima antigüedad de esa constancia debe ser de dos meses anteriores a la presentación de la solicitud de Registro.

Asimismo, el Contador Público que desee dictaminar para efec-

tos fiscales, deberá expresar que no está acusado o condenado por alguno de los diversos delitos, previstos por éste ordenamiento, - esto es perfectamente comprensible ya que si el dictamen para efectos fiscales es un documento al cual se le concede un crédito total, sería una incoherencia que la persona que los suscribe (el contador público), estuviera acusado de algún delito.

#### AVISO PARA PRESENTAR DICTAMEN FISCAL.

Es conveniente resaltar el hecho de que el " Aviso " para dictaminar, a que hace referencia el artículo 3º del Reglamento - debe estar suscrito por el contribuyente (se entiende que por el representante legal o propietario) y debe presentarse con un máximo de tres meses, que es el mismo plazo que tienen las empresas para presentar su declaración anual.

El dictamen deberá ser siempre por el último ejercicio fiscal para ser congruente con el Artículo 64 del Código Fiscal de la Federación, ya que siendo liquidable sólo el último ejercicio no tiene ningún caso aceptar un dictamen por un ejercicio que no sea liquidable legalmente. Cabe hacer aquí la aclaración de que si se puede presentar dos dictámenes en los casos en que se efectúe cambio de fecha del balance: uno por el ejercicio de doce meses y otro por el ejercicio irregular que se haya originado, siempre y cuando el aviso para la dictaminación sea presentado en tiempo, dentro de los tres meses después de la fecha de cierre, en cada caso.

**MOTIVO POR LOS CUALES NO SURTE EFECTO EL AVISO DE PRESENTACION DE DICTAMEN FISCAL.**

La autorización para dictaminar es "aut mática", pero el "Aviso", para dictaminar no es válido si no presenta a tiempo; el contador no esta registrado o su registro está suspendido o cancelado; tampoco surtirá efecto el aviso si con anterioridad a su presentación se notifica orden de visita domiciliario a la empresa o cuando se haya emitido, aún cuando todavía no se haya notificado. La Dirección General de Fiscalización deberá notificar al contribuyente como al Contador Público Registrado que dictamine, dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de presentación del aviso. Por lo tanto, si la autoridad no le comunica al contribuyente y al contador que fue aceptado el aviso para dictaminar, se enterará que fue negado el permiso para dictaminar fiscalmente.

**PLAZO PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN.**

Respecto al plazo que se le otorga para presentar el dictamen ante la Dirección General de Fiscalización, se considera que es bastante razonable, ya que al otorgarse siete meses de plazo después del cierre del ejercicio, o sean cuatro meses después de la presentación de la declaración anual, el contador público registrado dispone de un plazo suficiente para llevar a efecto su auditoría.

Además, el plazo puede ampliarse por el tiempo en que se prorrogue la presentación de la Declaración o bien, prorrogarse

hasta un mes, después de los siete mencionados, siempre y cuando existan causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas.

La Dirección General de Fiscalización tiene como plazo para revisar el dictamen 7 u 8 meses, es decir, si un contribuyente tiene un ejercicio que va del 1º de Enero al 31 de Diciembre, deberá presentar su declaración a más tardar el 31 de Marzo del siguiente año; su dictamen para efectos fiscales 4 meses después o sea, al 31 de Julio, plazo que puede prorrogarse hasta el 31 de Agosto.

Por lo tanto, la revisión por parte de la Dirección partirá del 1º de Septiembre según sea el plazo, y concluirá el 31 de Marzo del siguiente año, que es la fecha en que el contribuyente debe presentar la declaración del siguiente ejercicio.

Con base en el artículo 64 del Código Fiscal de la Federación, la Dirección deberá iniciar antes de la fecha del 31 de Marzo -- siguiente las facultades de revisión, notificando al contribuyente cualquier oficio de solicitud de información, a efecto de que dichas facultades no concluyan en la fecha señalada.

#### RENUNCIA A LA PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL

La renuncia del contribuyente en la presentación del dictamen procederá dentro de los 3 meses después de presentado el aviso para dictaminar, justificando los motivos que tuviere.

En el caso de la no presentación del dictamen corresponda una

incapacidad física o impedimento legal, el Contador Público Registrado podrá ser sustituido en cualquier tiempo, mientras no concluya el plazo para presentar el dictamen.

**CAOS EN QUE EL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO SE ENCUENTRA IMPEDIDO PARA DICTAMINAR.**

El contador público que sea cónyuge, pariente por consanguinidad etc. del propietario o socio principal de la empresa, estará impedido para dictaminar, ya que en este caso se considera no tendría la suficiente independencia mental para poder emitir un juicio libre e imparcial de la situación fiscal de la empresa tampoco se considera que tiene total independencia mental si se está vinculando económica o administrativamente con la empresa que pretende dictaminar, no así el Comisario de la empresa, que si puede dictaminar, salvo que además de Comisario tuviera alguna otra relación administrativa económica con la compañía.

Un empleado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tampoco debe dictaminar una empresa, ya que no son actividades compatibles, pues no puede ser a la vez juez y parte.

**RELACION DE DOCUMENTOS QUE DEBEN PRESENTARSE CON EL DICTAMEN FISCAL.**

Una vez que el contador público registrado va a presentar su dictamen ante la Dirección General de Fiscalización, deberá cerciorarse de que el mismo vaya redactado conforme a un texto apropiado por el colegio a que pertenezca.

A este dictamen, el contador público deberá acompañar los estados financieros que el Reglamento y sus modificaciones han --- llamado "Estados Financieros Básicos" y que son: Balance General-- (Estado de Situación Financiera): Estados de Resultados: Estados-- de Modificaciones al Capital Contable: Estados de Cambios en la -- Situación Financiera (Estado de Origen y Aplicación de Recursos)-- y notas a los Estados Financieros.

Todos los Estados Financieros mencionados, deben ir suscritos por el contribuyente. A este respecto, conviene comentar el hecho de que el Reglamento menciona como estado financiero básico, las - "Notas a los Estados Financieros", y por lo tanto, acorde con el - Reglamento, deben ir firmadas por el contribuyente.

Las modificaciones al Reglamento, obliga al contador público- a declarar, bajo protesta de decir verdad, que emite el informe - apeándose a lo dispuesto en el Artículo 85 (Hoy 52) del Código - Fiscal de la Federación y su Reglamento; debe manifestar además, - que examinó selectivamente la situación fiscal del contribuyente, - no habiendo observado ninguna comisión en el cumplimiento de sus - obligaciones fiscales. Obsérvese que no se menciona "observación- de importancia", por lo que ya no quedará a juicio del contador - público que dictamine, evaluar las irregularidades fiscales dicta- das.

Una innovación importante en las modificaciones al Reglamento

es que el contador público que dictamine, deberá manifestar que - por sus pruebas de auditoría, comprobó razonablemente que los bienes o servicios adquiridos, fueron recibidos y presentados, respectivamente. Esto repercute en el hecho de que el Contador Público-Registrado tendrá la obligación de verificar que la empresa que dictamine realmente, reciba los bienes o servicios por los que está pagando, y no solamente se concrete el contador público a examinar los recibos o facturas que amparan el gasto.



**PROCEDIMIENTO PARA EFECTUAR LA REVISION DEL DICTAMEN POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.**

Una vez que el Contador Público Registrado, haya presentado - su dictamen ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Dirección General de Fiscalización, dicho dictamen será sujeto a revisión. La Dirección General de Fiscalización deberá observar una "revisión secuencial" del dictamen, esto es, deberá requerir primeramente al Contador Público Registrado, que dictaminó cualquier -- información que conforme al Reglamento y otras disposiciones, --- debiera contener el cuaderno del dictamen y no la haya incluido, - como por ejemplo, el Estado de Resultados, Relación de Obligaciones Fiscales, Estados de Posición Financiera, etc.

Como segundo paso en la revisión, la Dirección General de - Fiscalización solicitará la exhibición de los papeles de trabajo - que sirven de base para la elaboración del dictamen y en caso de - necesitarse, se solicitará también al Contador Público Registrado- alguna otra información necesaria, así como también la exhibición- de libros y documentación original.

La solicitud de información al Contador Público Registrado, - deberá ser como un plazo no menor de cinco días hábiles para su - cumplimiento, en su primer requerimiento, no así, para subsecuentes solicitudes que comúnmente suceden al no entregarse la información integral solicitada.

En el caso de que el Contador Público Registrado no atienda a la solicitud de información por parte de las autoridades, éste podrá hacerlo directamente al contribuyente, es decir, que en este caso se invierta el requerimiento hecho al Contador Público Registrado, con copia a la Empresa, por el requerimiento directo a la Empresa con copia al Contador Público Registrado.

Además de lo anterior, la Dirección General de Fiscalización está facultada para efectuar las llamadas "compulsas", que no es otra cosa la de requerir información a terceros. Si a través de este procedimiento resultaran hechos u omisiones que afecten el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se notificará por escrito al contribuyente dicha situación, con copia al Contador Público Registrado, teniendo los plazos para interponer su inconformidad señalados en el Código Fiscal de Federación o en este Reglamento que se comenta.

Es necesario aclarar que no siempre se efectuará todos los pasos señalados en la revisión secuencial; es decir, con base en el resultado de los primeros pasos, dependerá el que se continúe o no la revisión; la cual podría llegar hasta culminar con una visita domiciliaria si como resultado de la aplicación de procedimientos se determinara que el Contador Público Registrado no efectuó la auditoría en forma satisfactoria; o bien, omitió señalar aspectos de importancia que se traducen en omisiones de impuestos.

Es importante destacar el hecho de que no obstante que la revisión del dictamen va a hacerse en "forma secuencial", la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se reserva el derecho de ejercer en cualquier momento y directamente sus facultades de revisión, por lo que no se puede que, expresa que cuente con dictamen fiscal esté totalmente exenta de una auditoría directa por parte de la Dirección General de Fiscalización.

**MOTIVOS DE SUSPENSION O CANCELACION DEL REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO.**

Por último, es necesario dejar bien claro que un Contador Público Registrado puede ser amonestado, suspendido su registro o cancelado definitivamente, dependiendo de las irregularidades en que incurra, y las cuales están mencionadas en los últimos artículos del Reglamento. Pero ya conociendo las causas por las cuales un contador Público puede ser suspendido o cancelado su registro, seguramente serán poquísimos los que incurran en tales irregularidades.

**TEXTOS DE DICTAMEN APROBADO POR EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES  
PUBLICO, A.C.**

**C O N T A D O R E S   P U B L I C O S**

**A LOS SEÑORES ACCIONISTAS  
DE " LA COMPAÑIA X "**

En mi opinión con base en el exámen que practiqué y excepto - por la omisión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera que se menciona 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", al 31 de Diciembre de 1983 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La Compañía omitió revelar los efectos de la inflación en la información financiera por el año que termino el 31 de Diciembre de 1983. De acuerdo con principios de contabilidad, dicha información debe presentarse como información adicional para interpretar adecuadamente los estados financieros básicos.

México, D.F. a ..... 19 .....

(FIRMA DEL C.P.)  
C.P. Manuel de Olagilbe  
y Tena  
Registro de la Dirección  
General de Fiscalización  
núm. 15142.

## CONCLUSIONES

La dictaminación de estados financieros, es uno de los campos de actuación profesional del Contador Público independiente, la opinión que emite sobre la razonabilidad de los mismos está fundamentada en un minucioso exámen apegado a normas, técnicas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, que hacen al profesionista idóneo para obtener la confianza del público en general, quien debido a dicha opinión, encuentra una base firme para la toma de decisiones de diversas índole.

Los miembros de la profesión, han considerado la necesidad de uniformar la forma literaria al emitir su opinión, con el fin de que terceros lectores interesados en los mismos, interpreten en forma clara la situación financiera y el resultado de las operaciones de una entidad económica.

El dictamen básicamente está integrado por dos párrafos, el del alcance, en donde el Contador Público afirma haber examinado los estados financieros de cierta entidad económica, apegado a las normas de auditoría que implica requisitos mínimos en cuanto a su persona y su trabajo y que en el desarrollo del mismo aplicó su criterio profesional para la selección de procedimientos que a su juicio fueron necesarios; y el segundo párrafo el de la opinión en donde el Contador Público expresa su opinión, sobre la razonabilidad de la situación financiera y del resultado de las operaciones.

por un período determinado, reflejadas en los estados financieros de cierta entidad económica, objeto de su exámen mismas que fueron preparadas de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados consistentemente con las del ejercicio anterior.

Si durante el desarrollo de su exámen practicado a los estados financieros, el auditor encuentra restricciones parciales o totales en determinadas áreas de los mismos que su importancia así lo requiera, deberá hacerlo notar mencionandolos en forma clara e indicativa por medio de salvedades o por su abstención de opinión o -- emitiendo una opinión negativa.

El Contador Público al dictamenar sobre los estados financieros, adquiere una gran responsabilidad para con quien contrata sus servicios, así como para los terceros interesados en el resultado de los mismos, además la legislación cuyas disposiciones previenen la responsabilidad profesional, son demasiado generales dando margen a una elasticidad de criterio del Contador Público. Precisamente de ésta situación tan especial, se deriva el excesivo apego por parte del Contador Público, a los lineamientos normativos del código de ética profesional y todas aquellas fundamentaciones que la profesión ha establecido como requisitos mínimos para la dignificación de la misma, ya que será la sociedad, en última instancia la que juzgue la actuación del Contador Público.

## BIBLIOGRAFIA

Instituto Mexicano de  
Contadores Público  
México, 1981

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS  
DE AUDITORIA

Téllez Trejo, Benjamín R.  
Ediciones Contables y  
Administrativas, S.S. 1986

EL DICTAMEN EN LA  
CONTADURIA PUBLICA

Calvo Langarica, César Robles  
Avila Ramón Editorial Pac. S.A.  
de C.V.  
México, 1984

GUIA PARA EL DICTAMEN  
FISCAL

Mendivil Escalante  
Ediciones Contables y  
Administrativas, 1987

ELEMENTOS DE AUDITORIA

Mautz y Sharaf  
Ediciones Contables y  
Administrativas, S.A. 1981

FILOSOFIA DE LA AUDITORIA