



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN

84  
2er.

1959  
RILAS

**"EL DICTAMEN COMO CARTA DE PRESENTACION  
DEL CONTADOR PUBLICO"**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADA EN CONTADURIA  
P R E S E N T A  
PATRICIA ESCAMILLA SANCHEZ

ASESOR: L. C. JUAN CORTES GUTIERREZ

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEXICO

NOVIEMBRE 1959

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR  
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVANZADA DE  
MEXICO

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JAIME KELLER TORRES  
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN  
P R E S E N T E .

AT'N: Ing. Rafael Rodriguez Ceballos  
Jefe del Departamento de Exámenes  
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos el trabajo de tesis:

" El Dictamen como carta de presentación del contador público".

que presenta la pasante: Patricia Escamilla Sánchez  
con número de cuenta: 8408899-7 para obtener el TITULO de:  
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .  
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"  
Cuautitlan Izcalli, Edo. de Méx., a 23 de Septiembre de 1996.

PRESIDENTE	M. en C. Ma. Blanca Nieves Jiménez y Jiménez	
VOCAL	C.P. José Luis Muñoz y Alonso	
SECRETARIO	L.C. Juan Cortés Gutiérrez	
1er. SUPLENTE	C.P. Rafael Delgado Colón	
2do. SUPLENTE	L.C. Juan Manuel Cano Guerrero	

#### **A DIOS:**

A ese ser infinito que me dió la vida, que me permitió estar aquí, que me puso en el camino y me ha ayudado a salir adelante, que nunca me ha dejado sola y siempre ha caminado a mi lado; por quererme, por permitirme la dicha de ser madre, porque tú más que nadie sabe que a pesar de todas las adversidades en este camino he luchado para poder realizar este objetivo.

#### **A MI QUERIDA U.N.A.M.**

Por ser la máxima casa de estudios y porque gracias a las puertas que un día me abriste y a la oportunidad que me diste de poderme sentir y ser universitaria, hoy quiero expresar este orgullo y enaltecer tu nombre por siempre.

#### **A LA FES CUAUTITLAN**

A tí mi querida escuela, mi segundo hogar (por mucho tiempo), por enseñarme que no importan las distancias, por brindarme en tus aulas los cimientos de mi formación académica, por formar parte de mi vida, de mi persona y de mi profesión.

#### **A MI ASESOR PROFR. JUAN CORTES**

Por ser una gran persona, por dedicarme parte de su tiempo y de sus conocimientos, por apoyarme enormemente en la realización este trabajo, por alentarme a continuar y a superarme.

**AL APRECIABLE JURADO:**

**PROFRA. MA. BLANCA NIEVES JIMENEZ Y JIMENEZ  
PROFR. JOSE LUIS MUÑOZ Y ALONSO  
PROFR. JUAN CORTES GUTIERREZ  
PROFR. RAFAEL DELGADO COLON  
PROFR. JUAN MANUEL CANO GUARNEROS**

**Por su tiempo y dedicación en la revisión de este trabajo de tesis.**

**A LOS PROFESORES DE LA FES-C**

**Por compartir con nosotros sus consejos, sus conocimientos, sus experiencias, su tiempo y su dedicación, ya que es algo invaluable que nos servirá por siempre.  
GRACIAS.**

### **A MIS PADRES:**

Quiero agradecer enormemente su apoyo, quiero dedicarles este trabajo y decirles que el anhelo que algún día tuvieron en mí, pronto lo podrán ver realizado.

Mamá, Gracias a ti que siempre luchaste por darnos lo necesario para nuestros estudios y por inculcar en mí ese espíritu de lucha y superación.

### **A MI HIJO RICARDO**

A ti que eres la razón de mi vida, el mejor regalo que Dios me ha dado, el motivo más grande para superarme, quiero decirte que nada en la vida es fácil, tienes que esforzarte y luchar por conseguir lo que deseas. Espero llegar a verte en esta etapa y apoyarte para que realices todos tus objetivos.

### **A MIS HERMANOS**

SUSA, CHAVA, CHIQUIS, PANCHO Y CHAVE

Por creer en mí, por alentarme a continuar, por su cariño, por el apoyo que alguna vez me brindaron, por sus consejos y porque juntos formamos parte de nuestra familia que espero siempre mantengamos unida.

### **A MIS SOBRINOS**

CARLA, ALE, ELY, CHAVA, ANGEL Y PACO

Porque ocupan un lugar especial en mi corazón; por su cariño, su ternura y su inocencia y porque espero que algún día esto les sirva de aliento y podamos verlos concluir su carrera profesional.

### **A MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS**

Por brindarme su amistad, su compañía, su apoyo, por todo lo que me han ayudado, por todos los momentos compartidos.

Y a todas las personas que de manera directa o indirecta influyeron en la realización de este trabajo.

**EL DICTAMEN COMO CARTA DE  
PRESENTACION DEL CONTADOR PUBLICO**

**I N D I C E**

	PAG.
INTRODUCCION	I
CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES	
1.1 CONCEPTO DE AUDITORIA	4
1.2 NORMAS DE AUDITORIA	6
1.3 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	13
1.4 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	19
1.5 CONTROL INTERNO	24
CAPITULO II. LA OPINION	
2.1 ANTECEDENTES	33
2.2 DEFINICION DE DICTAMEN	44
2.3 OBJETIVOS	47
2.4 CLASIFICACION	48
2.5 ESTRUCTURA TECNICA	58
CAPITULO III. EL DICTAMEN COMO CARTA DE PRESENTACION DEL C.P.	
3.1 LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN	62
3.2 USUARIOS INTERESADOS EN LA OPINION DEL C. P.	64
3.3 REQUISITOS DEL CONTADOR PUBLICO PARA DICTAMINAR	66
3.4 RESPONSABILIDAD DE C.P. QUE DICTAMINA	68
3.5 SANCIONES	75
3.6 EL DICTAMEN COMO CARTA DE PRESENTACION DEL C.P.	80
ANEXOS	83
CONCLUSIONES	101
BIBLIOGRAFIA	106

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

**El campo profesional del Contador Público, se ha diversificado en diferentes áreas las cuales le permiten mayor campo de trabajo y mejor desarrollo profesional. A través de su actuación se le ha reconocido como un profesional capaz que puede desarrollar trabajos de Impuestos, Finanzas, Auditoría, Implantación de Sistemas de toda índole, etc.**

**En los últimos años la auditoría es la actividad que ha tenido mayor desarrollo y por consecuencia mayor importancia, para muchas personas que de alguna manera tienen algún interés en información financiera y fiscal, como es el caso del Gobierno Federal, Instituciones de Crédito, Acreedores, Proveedores, empleados y futuros inversionistas entre otros.**

**A través de la opinión del Contador Público independiente, las empresas obtienen mayor credibilidad en las cifras que presentan sus Estados Financieros. De ahí se deriva la importancia que tiene la presentación del Dictamen, ya que es el trabajo final y el más importante en la Auditoría; el Auditor plasmará los resultados del examen realizado a los Estados Financieros de la empresa y por tanto, deberá elaborarse conforme a las normas que la profesión establece.**



Este trabajo está estructurado en tres capítulos y anexos que ilustran la teoría presentada; en el primer capítulo se mencionan los antecedentes de la Auditoría, conceptos, objetivos entre otros, con el propósito de que al consultarla se comprendan los términos técnicos que aquí se emplean.

El segundo capítulo trata el Dictamen, sus antecedentes, objetivos, la forma en que se clasifica la opinión, su estructura técnica y algunos ejemplos de Dictamen, con el fin de que el interesado observe el contenido del mismo.

En el tercer capítulo expongo la importancia que tiene el Dictamen en la Contaduría Pública, los requisitos para que el Contador Público pueda dictaminar, así como las responsabilidades y sanciones a que se hace acreedor.

Por último incluyo unos anexos los cuales pretenden ilustrar toda la teoría planteada en los tres capítulos anteriores.

Deseo que este trabajo de investigación documental cumpla con su objetivo; es decir, que sirva de apoyo a todos los interesados en el tema.

## **CAPITULO I LA AUDITORIA**

- 1.1 CONCEPTO DE AUDITORIA**
- 1.2 NORMAS DE AUDITORIA**
- 1.3 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE  
AUDITORIA**
- 1.4 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD  
GENERALMENTE ACEPTADOS**
- 1.5 CONTROL INTERNO**

## **1.1 CONCEPTO**

A través de los años han existido diversos conceptos de lo que es la "Auditoría", esto se debe a los diferentes criterios de los Contadores Públicos. A continuación se presentan algunos de estos conceptos

### **MENDIVIL ESCALANTE**

"Auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos".

### **OSORIO SANCHEZ**

"Auditoría es el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera".

### **ERICK L. KOHLER**

"Auditoría es una revisión analítica proporcionada por un Contador Público del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión sobre la corrección de los estados financieros".

**INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS**

**"Es el examen analítico y sistemático de los libros, comprobantes y otros registros contables de un individuo o corporación mediante el empleo de normas, que son afines a la naturaleza del examen, con el propósito de informar sobre la integridad y exactitud de la contabilidad y de una manera preponderante proporcionar una opinión de que los estados financieros que se formulan presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa auditada".**

**"La Auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública".<sup>1</sup>**

**Por lo anterior, en mi opinión:**

**Auditoría es el examen analítico y crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros, comprobantes y otros registros de una organización económica basado en técnicas y normas específicas, con la finalidad de emitir una opinión confiable sobre la razonabilidad de la información financiera presentada.**

---

<sup>1</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Boletín 1010 I.M.C.P., México, 1995.

## **1.2 NORMAS DE AUDITORIA**

“En alguna época se pensó que el nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mínimos obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría, pero pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo.

La Auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La Auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

La dificultad que representa resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos obligó a las organizaciones profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relación con la actividad profesional de los auditores, a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependían de los servicios del contador público independiente. Se llegó al convencimiento de que, si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría, sí, en cambio, existen ciertos fundamentos que son la base de inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales.

A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama "Normas de Auditoría", por tanto son de observación general para todos los contadores públicos y garantizan a los clientes, terceros y otras personas un mínimo de calidad en los trabajos del profesionista".<sup>2</sup>

### **DEFINICION**

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define las Normas de Auditoría de la siguiente manera:

Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, el trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Estas normas para su mejor estudio se han clasificado en:

- a) Normas Personales
- b) Normas de Ejecución del trabajo
- c) Normas de Información

---

<sup>2</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín 10101 M.C.P., México, 1995.

#### *a) NORMAS PERSONALES*

“ Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional. ”

Por tanto, podemos decir que las normas personales se refieren a las cualidades indispensables que debe tener el auditor para poder realizar un trabajo profesional.

Estas a su vez se dividen en:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- Cuidado y diligencia profesional
- Independencia mental

#### *Entrenamiento técnico y capacidad profesional*

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

### *Cuidado y diligencia profesional*

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

### *Independencia mental*

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

### *b) NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO*

Los elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

Podríamos decir que estas normas se refieren a los elementos fundamentales que la profesión requiere para la realización de su trabajo.

### *Planeación y Supervisión*

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.



### ***Estudio y Evaluación del Control Interno***

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

### ***Obtención de Evidencia Suficiente y Competente***

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

### ***c) NORMAS DE INFORMACION***

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe, ya que mediante él, se presentan los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. Con el dictamen o informe que el auditor emite añade confianza a las cifras de los Estados Financieros, de esta forma respalda las declaraciones que en ellos aparecen, sobre la situación financiera y los resultados de operación de la empresa. Principalmente es a través del informe o dictamen, como el público y 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. Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a confiar en él hace

necesario que el auditor cumpla con las normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente.

*Aclaración de la relación con estados financieros o información financiera y expresión de opinión.*

En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con Estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación, con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

*Bases de opinión sobre estados financieros*

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

- Fueron preparados de acuerdo con Principios de Contabilidad;
- Dichos Principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente por su razonable interpretación.

**Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.**

**De acuerdo a lo anterior las Normas de Auditoría son de gran importancia para los Contadores Públicos en el desarrollo de la auditoría, ya que son fundamentos de observación general que regulan su actuación profesional.**

### **1.3 TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

Las técnicas de Auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional, apegándose siempre a las Normas de Auditoría y a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, clasifica las técnicas de Auditoría de la siguiente forma:

*Estudio General.* - Es la apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas y extraordinarias. Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del contador público, que basado en su preparación y experiencia podrá obtener de los datos o información originales de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial.

Esta apreciación deberá aplicarse con mucho cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional sólido y amplio. Esta técnica debe aplicarse antes de cualquier cosa, ya que sirve de orientación para la aplicación de las otras técnicas.

**ANALISIS**- Es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis puede ser básicamente de dos clases considerando que es aplicado a cuentas o rubros de los estados financieros

- a) Análisis de saldos
- b) Análisis de movimientos

a) **Análisis de saldos**- Se podrá aplicar a cuentas cuyo saldo representa el neto de las diferentes partidas que en ella se verificaron.

b) **Análisis de Movimientos**- Se aplica a las cuentas cuyos saldos se forman por acumulación de partidas por lo que resulta necesario analizar los movimientos realizados.

**INSPECCION**- Es el examen físico de bienes materiales o documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

**CONFIRMACION**- Es la obtención de una comunicación por escrito de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidades de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella. Se realiza mediante el envío por parte de la empresa de una confirmación dirigida a la persona a quien se solicita la información, esta confirmación puede ser:

- a) **Positiva**- En este tipo de confirmación se requiere de respuesta tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmaciones, preferentemente para el activo.
- b) **Negativa**- Se solicita contestación únicamente si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar activo.
- c) **Indirecta, Ciega o en Blanco**- No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

**INVESTIGACION**- Es la obtención de la información, datos y comentarios de los propios funcionarios y empleados de la propia empresa.

**DECLARACION**- Es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones lo amerita. La validez de esta técnica está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ingerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

*CERTIFICACION*- Es la obtención de un documento en el que se asegura la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

*OBSERVACION*- Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos tales como los inventarios.

*CALCULO*- Es la verificación matemática de algunas partidas. Es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas.

El Contador Público debe apoyarse en estas técnicas en el desempeño de su trabajo

## **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín 5010, los define de la siguiente manera: "los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión".

Debido a que el auditor no puede obtener el conocimiento necesario para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante la aplicación simultánea o sucesiva de varias técnicas.

### **LA NATURALEZA**

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



### *LA EXTENSION O ALCANCE*

Se llama extensión o alcance, a la amplitud que se da a los procedimientos, es decir, la intensidad y profundidad con que se han de practicar. Muchas de las operaciones de la empresa son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, por tanto no es posible realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman un partida global. Es por esto que cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de un universo, conociéndose como pruebas selectivas. No son exclusivas de la auditoría, ya que tienen aplicación en muchas otras disciplinas.

La relación de las partidas examinadas con el total global se le conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la auditoría.

### *LA OPORTUNIDAD*

Es la época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar.

No es indispensable, ya que a veces no es conveniente realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

#### **1.4 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS**

Un principio es una verdad fundamental, y constituyen reglas que se derivan de la razón y de la experiencia, guiando la actuación del contador.

“ Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros ”.<sup>1</sup>

A continuación presento la clasificación que hace el Instituto Mexicano de Contadores Públicos de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Son los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y sus aspectos financieros.

Entidad,  
Realización y  
Periodo contable.

---

<sup>1</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México, 1993.

**Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación:**

**Valor Histórico Original,  
Dualidad Económica y  
Negocio en Marcha.**

**Es el principio que se refiere a la información:**

**Revelación Suficiente.**

**Son los principios que son considerados como requisitos generales al sistema y abarcan a todos los anteriores:**

**Consistencia\*,  
Importancia relativa.**

- \* Este principio cambió de nombre por el de Consistencia y Comparabilidad en el Boletín A-7, publicado en febrero de 1994 e inició su vigencia obligatoria a partir de los ejercicios sociales iniciados el 1o. de enero de 1994.

### **ENTIDAD**

**Es la actividad económica realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, naturales, técnicos y de capital coordinados por**

una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

### REALIZACION

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

### PERIODO CONTABLE

Es la necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad que tiene una existencia continua y obliga a dividir su vida en periodos convencionales, los costos y gastos deben identificarse en los ingresos que originaron independientemente de la fecha en que se deben pagar, cualquier información contable debe de indicar el periodo a que se refiere.

### VALOR HISTORICO ORIGINAL

Las transacciones y eventos económicos en la contabilidad se cuantifican y se registran según la existencia de efectivo que se afecta o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento que se consideren realizados contablemente.

## **DUALIDAD ECONOMICA**

A todo cargo corresponde un abono y se constituyen de:

1. Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines.
2. Las fuentes de dichos recursos que a su vez son las especificaciones de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

## **NEGOCIO EN MARCHA**

La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario, por lo que las cifras de sus estados financieros representan valores históricos o modificaciones sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representan valores estimados de liquidación deberá especificarse claramente y sólo deberán aceptarse para información general cuando la entidad esté en liquidación.

## **REVELACION SUFICIENTE**

La información y todas las revelaciones en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

## **IMPORTANCIA RELATIVA**

La información que aparece en los Estados Financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que puedan ser cuantificados en términos monetarios, tanto

para efecto de los datos que entran al sistema de información contable, como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

#### **CONSISTENCIA O COMPARABILIDAD**

Los usos de la información contable requiere que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación, para que mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, se conozca su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y advertido claramente en la información e indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

Los Principios de Contabilidad también son de observación general para todos los Contadores Públicos, son lineamientos que deberán seguir en el desempeño de su trabajo.

## **1.5 CONTROL INTERNO**

“ El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría ”.<sup>4</sup>

### **DEFINICION**

“ El Control Contable comprende todo un plan de organización, además de los métodos y procedimientos aplicables a la verificación de que los datos contables sean registrados en forma exacta y confiable, así como salvaguardar los activos correspondientes de pérdidas provenientes de fraudes o errores ”.<sup>5</sup>

“ La estructura del control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad ”.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín 3050. I.M.C.P., México, 1995.

<sup>5</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1995.

<sup>6</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México, 1993.

**OBJETIVOS:**

1. *La protección de los activos de la empresa*, tiene como finalidad evitar los desperdicios, mal uso y otras irregularidades que se pueden presentar, contando para tal fin con los recursos humanos, materiales y técnicos.

Evita errores y fraudes con la administración, que es la finalidad de protección de los activos.

2. *La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna*. Mediante un sistema de control interno adecuado, la administración obtendrá información veraz, completa y oportuna, que le permitirá tomar decisiones.

3. *La promoción de eficiencia en la operación del negocio*. Incluye la reducción de costos, productividad óptima de todos los recursos y el cumplimiento de las políticas establecidas.

4. *Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa*. Las políticas deberán constar por escrito para que se cumplan los procedimientos implantados y los objetivos deseados; a la vez que deben ser de fácil entendimiento para que el personal las maneje, y haga su registro oportuno y correcto.



El cumplimiento de los dos primeros objetivos mencionados se les conoce con el nombre de controles internos contables, y los otros dos objetivos se refieren al control interno administrativo.

Se dice que el Control Interno es mucho más que un instrumento para prevenir fraudes o el descubrimiento de errores accidentales en el proceso contable, constituye una ayuda importante para la Administración, particularmente a empresas de gran escala.

## **ELEMENTOS**

Los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones:

### **1. ORGANIZACIÓN**

Tiene por objeto el agrupar e identificar las tareas y los trabajos a desarrollarse dentro de la empresa, a través de definir y delegar la responsabilidad y autoridad adecuada a los diversos niveles jerárquicos concordando y estableciendo las responsabilidades a los individuos integrantes de la entidad, para el logro de los objetivos, en la forma más eficiente y con el mínimo de esfuerzo.

- a) *Dirección*.- Que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
- b) *Coordinación*.- Que adapte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico; que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a la asignación de autoridad.

- c) *División de labores*. - Que defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro. El principio de división de funciones impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación, puedan influir en la forma que ha de adoptar su registro.
- d) *Asignación de responsabilidades*. - Que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía, y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas.

## 2. PROCEDIMIENTOS

La existencia del control interno no se demuestra con una adecuada organización, sino es necesario que sus principios se apliquen mediante técnicas y procedimientos de control que vayan acordes a los planes que se quieren lograr.

- a) *Planeación y sistematización*. - Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre las funciones de dirección y coordinación. Las operaciones deben preverse y sistematizarse para asegurar el cumplimiento.
- b) *Registros y formas*. - Para la correcta tramitación de las operaciones se debe contar con un registro completo y correcto de los activos, pasivos, productos, gastos y formas adecuadas de acuerdo a las necesidades de la empresa, de tal forma que vayan en concordancia con los procedimientos empleados para la consecución de los objetivos.

- c) Informes. - Con el objeto de que la dirección esté en condiciones de tomar decisiones, es indispensable que cuente con información de lo que está aconteciendo.

### 3. PERSONAL.

Lo efectivo que sea un sistema de control interno, dependerá en gran parte del personal, ya que no sólo basta que se cuente con una organización sólida y procedimientos adecuados para que la empresa logre sus objetivos, es necesario contar con el personal entrenado, el cual comprenderá el juicio personal de cada uno de ellos.

Se recomienda que los empleados tomen sus vacaciones regularmente para que sus tareas sean cubiertas por otros, esto evita el encubrimiento de fraudes y otras irregularidades, también es importante que las personas que ocupen puestos de responsabilidad estén afianzadas.

- a) Entrenamiento. - Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal de la empresa.
- b) Eficiencia. - El interés de la empresa por medir y atender la eficiencia supera al personal.
- c) Moralidad. - Es una de las columnas sobre las que se soporta el control interno. Implica el comportamiento que tiene el personal dentro la empresa, para esto se

debe de contar con un departamento de selección de personal que indique los requisitos mínimos para la admisión y reclutamiento del personal.

- d) **Retribución.**- Es indiscutible que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor para lograr los propósitos de la empresa.

#### 4. SUPERVISION.

Es necesario que se planee, se organice y coordine un sistema de control interno, el cual se apoye en los principios que le dan solidez, siendo aplicados por personal capaz y responsable, debiendo supervisarlo periódicamente para ajustarlo a las necesidades actuales.

Es indispensable que siempre exista una constante vigilancia para determinar:

- Que las políticas dictadas estén siendo aplicadas correctamente.
- Que los cambios registrados en las condiciones de operación no han hecho que los procedimientos sean engorrosos, obsoletos o inadecuados.
- Que el sistema se desarticule y se tomen de inmediato medidas correctivas.

#### ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El estudio del control interno se refiere al análisis y comprensión del plan de organización, de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar el auditor.

**La evaluación es la conclusión a la que se llega, el juicio que se forma en la mente del auditor cuando recibe los resultados del estudio del control interno.**

**Al evaluar el control interno, el auditor deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas.**

**El estudio y evaluación del control interno debe hacerse cada año como parte fundamental de la planeación de la auditoría; es indispensable dejar evidencia en los papeles de trabajo, ya que son la evidencia de que el auditor cumplió con las normas de auditoría que la profesión establece.**

**Existen tres métodos para el estudio y evaluación del control interno: descriptivo, cuestionarios y gráfico.**

- 1. METODO DESCRIPTIVO** - Es el método por el cual se relacionan en los papeles de trabajo las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados.
- 2. METODO GRAFICO** - Consiste en presentar objetivamente la organización de la empresa y los procedimientos que tiene en vigor, basándose en la esquematización mediante el uso de dibujos (flechas, líneas rectas, figuras geométricas, entre otras) que representan departamentos, conceptos, formas, archivo, etc.

3. METODO DE CUESTIONARIOS- En este método se elabora previamente una relación de preguntas que usualmente constituyen los aspectos básicos del control interno. Generalmente estas preguntas se formulan de tal suerte que una respuesta negativa advierte debilidad en el control interno; no obstante, cuando se hace necesario deben incluirse explicaciones más amplias que hagan más eficiente las respuestas.

Considero que el método más aplicable en la actualidad es el método de cuestionarios ya que mediante una serie de preguntas podemos conocer de manera más fácil y rápida si existen algunas deficiencias en el control interno.

## **CAPITULO II LA OPINION**

**2.1 ANTECEDENTES**

**2.2 DEFINICION**

**2.3 OBJETIVOS**

**2.4 CLASIFICACION**

**2.5 ESTRUCTURA TECNICA**

## **2.1 ANTECEDENTES**

Durante muchos años la *opinión* del Contador Público llegó a ser considerada como un *certificado* de los estados financieros ya que el texto de la opinión se iniciaba con la frase *certificamos que*; sin embargo, las conclusiones del C.P. son fundamentalmente cuestión de juicio más que de hechos. Su opinión es la expresión de su juicio personal.

No es posible asegurar que todos los datos mostrados en los estados financieros son exactos y veraces, dados los múltiples factores que intervienen en su formación, pero basándose en una revisión efectuada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, podrá opinarse sobre la situación encontrada, opinión que en ningún caso es una afirmación o aseveración de la exactitud de los hechos examinados tal como ello está implícito el término *certificado*. El C.P., por lo tanto, *opina*, no *asegura*; *dictamina*, no *certifica*.

### **ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN EUROPA Y LOS E.U.**

“La profesión del auditor, tal como se le conoce actualmente, es de creación relativamente reciente y fue la Ley Británica de Sociedades Mercantiles (Companies Act) de 1862 la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del contador público.



En realidad, la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales algunos años después fue en gran parte una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el Auditor conforme lo expresaba la ley. Sin embargo, no fue sino hasta el año 1908 cuando se revisó el ordenamiento en cuestión, y se sintió la necesidad de incluir disposiciones para asegurar la independencia del auditor ".<sup>7</sup>

"En Inglaterra, el 7 de abril de 1888 se publicó en la revista *The Accountant*, de Londres, el siguiente dictamen:

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

Con la frase *auditado y encontrado correcto* tenemos el principio de la evolución del dictamen. En Inglaterra, en el año 1900, al modificarse la *Companies Act* de 1879 se agregó que tenía que haber un *auditor* que opinaría sobre las cuentas de las compañías.

En la Ciudad de Edimburgo en el año de 1773 ya existían contadores al servicio público, y para 1880 el gobierno inglés reconocía al Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, y partían, rumbo al nuevo mundo, auditores independientes para cuidar de las inversiones inglesas en estas tierras ".<sup>8</sup>

<sup>7</sup> El Dictamen en la Contaduría Pública, Téllez Trejo Benjamín R., 1987

<sup>8</sup> El Dictamen en la Contaduría Pública, Téllez Trejo Benjamín R., 1987.

**“La forma de dictamen más utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica por el año 1900 fue la siguiente.**

*Hemos examinado los libros y cuentas de la Cía. “X” por el año terminado el ..... de 19.... y certificamos que, en nuestra opinión, el balance que antecede muestra correctamente su posición al terminar ese año y que las cuentas de Pérdidas y Ganancias están correctas.”\**

El Instituto Americano de Contadores Públicos en 1917, busca unificar el texto del dictamen de acuerdo con el “Federal Trade Commission” por lo que publica un folleto denominado “Métodos aprobados para la preparación del Balance General”, en el que proponía el texto siguiente.

*He practicado una auditoria de las cuentas de la Compañía “X” por el periodo al . . . . . y certifico que el balance general y los estados de pérdidas y ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Cía. “X” al . . . . . y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado.*

---

\* Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., I.M.C.P., México, 1995.

De este modelo notamos que ya se incluía la opinión del profesional sobre la situación financiera del negocio; este fué el paso inicial, ya que se comenzaba a tratar de persuadir a los profesionales para evitar confusiones en la variedad de dictámenes.

El gran desequilibrio de la economía norteamericana en el año de 1929 fué el motivo por el cual en 1934 se buscara la unificación de la auditoría.

En 1934 el Instituto Americano de Contadores Públicos y la Bolsa de Valores de Nueva York después de sus investigaciones, publican un folleto titulado "Auditoría de las Cuentas de Sociedades", proponiendo el siguiente modelo:

*Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X" a . . . . . y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basado en dicho examen, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme durante el periodo que*

*revisamos, su posición al . . . . . y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.*

De lo anterior podemos mencionar que esta forma de dictamen señaló nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión en cuanto al tipo de auditoría que debería practicarse, y las principales modalidades en relación al dictamen de 1917 fueron las siguientes.

- La inclusión por primera vez del Estado de Superávit dentro de los estados financieros principales.
- Se confirmó el concepto de que el examen está basado en una sola clase de auditoría mediante pruebas e investigaciones, lo que actualmente conocemos como pruebas selectivas; revisión de métodos y registros contables, así como las cuentas de resultados.
- Se estableció que la declaración que suscribe el auditor no es una certificación sino un dictamen, es decir un juicio que se forma y emite.
- Determina su responsabilidad en la aplicación de principios de contabilidad sólo por el periodo revisado y no por los anteriores.

La Comisión de Valores y Cambios decidió realizar investigaciones después de descubierto el fraude en la compañía Mc. Kesson and Robbins ocurrido en 1938 en E.U.; las que dejaron ver la necesidad de aplicar pruebas y procedimientos que permitieran considerar realmente fidedignas las cifras de los estados financieros.

Debido a los hechos antes citados el Instituto Americano de Contadores Públicos decidió modificar el boletín "Examen de los Estados Financieros" publicado en 1936 incluyendo un informe denominado "Extensiones de Procedimientos de Auditoria", el cual tenía carácter de obligatorio para los auditores, el de mencionar los procedimientos utilizados para la revisión de inventarios y cuentas por cobrar, por lo que también al considerarlo obsoleto el dictamen propuesto en 1934, por no contener, si la revisión se había practicado sobre normas de auditoria generalmente aceptadas, lo que originó la propuesta de un nuevo dictamen en 1941 con el siguiente texto:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
DE LA COMPAÑIA "X"

*He examinado el balance general de la compañía "X" al . . . . . y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año terminado en esa fecha.*

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

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

**Los aspectos más relevantes de esta forma de dictamen son los siguientes:**

- **Por primera vez aparece el concepto de *Normas de auditoría generalmente aceptadas*, que se complementa con la de *aplicables en las circunstancias*.**
- **Aparece también por primera vez la mención de la revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad como indicación de la extensión de la auditoría.**
- **En relación a los principios de contabilidad generalmente aceptados, se amplía la mención de su aplicación, diciendo que fue consistente con los del ejercicio anterior.**
- **Declara haber revisado los registros contables y hacer pruebas sobre ellos a través de métodos aplicables en las circunstancias y utilizando todos los procedimientos que se consideraron necesarios.**

En el año de 1951, surge un nuevo texto de dictamen que se venía planeando desde 1914 con el cual se buscaba la simplificación de los términos utilizados, evitar redundancias y ser más concreto.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores publica el folleto titulado "Codification of Statements on Auditing Procedure", en el cual se reúnen los 23 boletines publicados a partir de 1939 sobre los procedimientos de auditoría y mediante éste recomienda a sus miembros el uso de una forma estándar

del dictamen, a la que se llamó Short Form of Report, cuyo uso se extendió rápidamente y su redacción era la siguiente:

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

*Hemos 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. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de Auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.*

*En nuestra opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de variaciones en el Capital 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 los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.*

México, D.F., . . . . . 19 . . .

**ALIDA RANGEL, TELLEZ Y CIA.**

Luis Rey Kantú López.

Contador Público

Ced. Prof. 177729

El dictamen de 1951 viene a corregir la deficiencia del de 1941 al eliminar la frase *aplicable a las circunstancias* ya que las normas son constantes y aplicables en toda auditoría realizada. Se redujo lo concerniente al alcance de la auditoría; se eliminó la declaración de que no se hizo una auditoría detallada de las operaciones por redundante e innecesaria.

En junio de 1975 se propone ante el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. una nueva forma de dictamen, que fue puesta a consideración y aprobada por el Instituto en el mes de octubre del mismo año a través del boletín No. 36 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Dicho texto no ha sido aceptado totalmente por los miembros del Instituto ya que según ellos no cumple con los elementos técnicos necesarios para su fin, los cuales son:

1. No es un nuevo dictamen, ya que se basa principalmente en el de 1951, sólo que de manera simplificada y evitando los tecnicismos propios del contador, con el fin de que sea entendido por cualquier usuario; aun cuando el auditor sigue manteniendo la responsabilidad y cumple con el Código de Ética Profesional en la elaboración de su dictamen. Dicha práctica ya se lleva a cabo en otros países como son: Holanda e



Inglaterra. Otros países propusieron modelos similares en el aspecto técnico, en el X Congreso Internacional de Contadores Públicos llevado a cabo en 1972.

2. Es optativo, esto se genera por la disposición de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría que permite la opción entre el nuevo dictamen y el de 1951, lo cual crea cierta desconfianza entre los auditores, por lo que la mayoría sigue utilizando el modelo de 1951, ya que cubre mejor las necesidades del auditor al expresar su opinión.
3. No se refiere a las normas ni los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados. El Instituto opina que esto no es una falta, por lo que el hecho de no mencionarlos no es causa de no aplicarlos; ya que se cuenta con una educación de muchos años en la que el contador de acuerdo con su Código de Ética Profesional los ha venido aplicando constantemente aun sin mencionarlos o en otros casos, los menciona y no los cumple.
4. No se menciona el calificativo razonablemente. En este punto se dice que no es necesario este calificativo ni ningún otro porque la opinión va a depender del buen juicio del auditor y ésta no requiere de ninguno.
5. Hace referencia de que los Estados Financieros fueron preparados por la administración. Basándonos en las normas de auditoría esta situación se da por entendida ya que es una norma de información deslindar la responsabilidad de los Estados Financieros presentados para su revisión.

## MODELO DEL NUEVO DICTAMEN

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

México, D.F., a . . . . . 19 . . . . .

Tomando en cuenta la posición de utilizar en la práctica dos tipos de dictamen optamos por el de 1951, ya que es más completo no solo porque contenga párrafo de alcance y párrafo de opinión, sino también porque dentro del cuerpo mismo podemos insertar las salvedades si es que existen, además al ser un documento elaborado por un Contador Público independiente, es importante mencionar que los Estados Financieros, objeto de la revisión fueron elaborados por la administración de la empresa, incluso a través de la práctica diaria podemos darnos cuenta que el llamado "dictamen tradicional" (de 1951) tiene mayor aceptación dentro del ejercicio profesional.

## **2.2 DEFINICION**

**Para que la información financiera goce de la aceptación de las personas, es necesario que un Contador Público o Licenciado en Contaduría independiente le imprima el sello de confiabilidad a los Estados Financieros a través de su opinión escrita en un documento llamado DICTAMEN.**

**El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, en su Boletín 4010, lo define de la siguiente manera:**

**“El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.”**

**El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos lo define:**

**“ El dictamen es la opinión del Contador Público en sus funciones de auditor; es el documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los Estados Financieros ”.**

**Para la Comisión Nacional de Valores:**

“ El dictamen es la certificación de un balance; es la expresión de la opinión profesional del Contador Público respecto a que el citado documento representa la situación financiera de la empresa debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y, en su caso, los efectos del cambio ”.

**Victor M. Mendivil E. lo define como:**

“ Es la opinión del Contador Público sobre la corrección contable de las cifras de los Estados Financieros como resultado del examen y revisión de los mismos ”.

**W.A. Paton considera que.**

“ El dictamen es el instrumento mediante el cual el Contador Público reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo ”.

**Téllez Trejo lo define como:**

“ El dictamen es un conjunto de elementos aceptados por la profesión y por el público, con que el Contador Público, expresa su opinión concisa sobre los Estados Financieros de una empresa examinados por él ”.

**El diccionario de la Real Academia Española considera que:**

**"El dictamen es la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa".**

**Considerando lo anterior, a continuación presento el siguiente concepto:**

**El dictamen es el documento formal mediante el cual el Contador Público emite su opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros de una empresa como resultado del examen practicado.**

**" Se debe tener en cuenta que para que el Licenciado en Contaduría emita su opinión, antes revisará y se cerciorará de que los datos asentados en los registros contables y en los Estados Financieros sean razonables de acuerdo con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados y las Normas y Procedimientos de Auditoría".<sup>10</sup>**

---

<sup>10</sup> Apuntes de Auditoría, Profr. Juan Cortés Gutiérrez, 1995.

### **2.3 OBJETIVOS**

El objetivo fundamental del dictamen es expresar una opinión profesional independiente respecto a si los estados financieros que se examinaron presentan la situación financiera de una empresa de acuerdo con los principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

La opinión del auditor por ser independiente a la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

Los objetivos más importantes de la dictaminación de Estados Financieros son:

- a) **Opinar acerca de la razonabilidad que reflejan las cifras y operaciones contables que se muestran en los estados financieros.**
- b) **Servir como medio de apoyo a la administración de la empresa para la localización de desviaciones.**
- c) **La planeación de operaciones futuras.**
- d) **Dar confianza a los socios o accionistas y al público en general de la seguridad de sus inversiones en la entidad.**

- e) Dar mayor confiabilidad a los futuros inversionistas
- f) Servir de apoyo a las entidades gubernamentales en la verificación del cumplimiento de las obligaciones y disposiciones de carácter fiscal.

## **2.4 CLASIFICACION DE LA OPINION**

De acuerdo a las circunstancias en las que se desarrolla el trabajo pueden emitirse los siguientes tipos de dictamen:

1. OPINION LIMPIO O SIN SALVEDADES
  2. OPINION CON SALVEDADES
  3. OPINION NEGATIVA
  4. ABSTENCION DE OPINION
- 
1. DICTAMEN LIMPIO O SIN SALVEDADES.

Esta clase de dictamen se presenta cuando la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad es razonablemente correcto, es decir, no existen limitaciones de ninguna índole en el trabajo del auditor.

**Ejemplo de dictamen limpio o sin salvedades:**

**He examinado los estados de situación financiera de Compañía Z, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.**

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía Z, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.



## **2. DICTAMEN CON SALVEDADES**

Es aquel en el cual existen hechos o limitaciones que impiden que el auditor emita un dictamen limpio, las principales causas son las siguientes:

- a) Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad
  - b) Por limitación en el alcance del examen practicado
- a) El auditor después de identificar la desviación deberá de cuantificarla y analizar el efecto que ésta representa dentro de los Estados Financieros y el dictamen que va a emitir. Esta inconsistencia se insertará en el dictamen pero en caso de que la desviación fuera causa de una salvedad ésta también se pondrá en el párrafo de la opinión.

Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

Ejemplo de dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad:

**Hemos examinado los estados de situación financiera de la Compañía Z, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1 y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.**

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Según se explica en la Nota \_\_\_\_\_ a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1 no incluye saldos que se consideran de dudosa recuperación por \$XXXX y \$XXXX respectivamente.

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía Z, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los

**cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.**

**b) Dictamen con salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.**

**Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedades al alcance, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios en las circunstancias. Cuando el auditor por causas ajenas a él no logra realizar las pruebas selectivas en algún renglón de los estados financieros en revisión y tampoco puede hacerlo a través de pruebas supletorias, deberá mencionar que se presentan limitaciones en el alcance del examen y deberá describirlas en un párrafo específico dentro del dictamen.**

**El auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si las restricciones o limitaciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar.**

**Ejemplo de dictamen con salvedad por limitaciones en el alcance del examen practicado:**

He examinado el estado de situación financiera de la Compañía Z, S.A. al 31 de diciembre de 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. Los estados financieros del ejercicio 19X1 fueron dictaminados por otro auditor quien emitió su dictamen sin salvedades y se presentan únicamente para fines comparativos.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión.

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presencié los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía Z, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados

### 3. DICTAMEN NEGATIVO

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

Ejemplo de dictamen negativo:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía Z, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; así mismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, considerándose que dichos efectos son importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de Compañía Z, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4. DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades, estas limitaciones pueden ser ocasionadas por el cliente, por terceros o por las circunstancias, lo que determinará que no puede tener un juicio claro sobre la situación financiera real de la entidad auditada; no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

El cuerpo del dictamen debe de contener todas las limitaciones que se tuvieron, esta abstención debe ser total y no sólo en algunos rubros de los Estados Financieros.

**Ejemplo de dictamen con abstención de opinión:**

**Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de Compañía Z, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.**

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19X2, que ascienden a \$XXXXX y que representan un \_\_\_% de los efectivos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración



integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía Z, S.A., al 31 de diciembre 19X2, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

## **2.5 ESTRUCTURA TECNICA DEL DICTAMEN**

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes:

- **Destinatario**

Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor

- **Identificación de los estados financieros**

El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.

Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y periodos de los estados financieros por él examinados.

- **Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor.**

Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.

- Descripción general del alcance de la auditoría

En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:

- a) Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
- d) Que la auditoría incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.
- e) Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

- **Opinión del auditor**

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- **Redacción y firma del dictamen**

Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento.

- **Fecha del dictamen**

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

- **Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen deberá prepararse de acuerdo al modelo establecido por el I.M.C.P.**

### **CAPITULO III**

#### **EL DICTAMEN COMO CARTA DE PRESENTACION DEL C.P.**

- 3.1 LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN**
- 3.2 USUARIOS INTERESADOS EN LA OPINION DEL  
CONTADOR PUBLICO**
- 3.3 REQUISITOS DEL CONTADOR PUBLICO PARA  
DICTAMINAR**
- 3.4 RESPONSABILIDAD DEL C.P. QUE DICTAMINA**
- 3.5 SANCIONES**
- 3.6 EL DICTAMEN COMO CARTA DE PRESENTACION  
DEL CONTADOR PUBLICO**

### **3.1 LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN**

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina.

"El informe de auditoría es el producto terminado que el Contador Público ofrece a sus clientes por los honorarios que recibe, por este motivo contrae considerable responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo. Tal responsabilidad nace de la importancia que las personas, para quienes la emite, conceden a su opinión.

Antes de emitir su opinión debe haber aplicado previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegurarse de la razonable corrección de los estados financieros con el objeto de mantener la confianza que el público ha depositado en él. El C.P. contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen, cualquiera que sea el uso o su destino, precisamente por el alto grado de credibilidad que se le concede".<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> El Dictamen en la Contaduría Pública, Téllez Trejo Benjamín R. 1987.

**La Comisión de Valores y Cambios de los E.U. de N.A., en una ocasión en que los asesores jurídicos de una empresa, pretendiendo restar importancia a la opinión del Contador Público, afirmaban que el dictamen no era en sí cosa importante, y que simplemente era una etiqueta o marbete adosado a los estados financieros, y que solamente cumplía la misión de despertar cierta confianza y garantizar su propiedad, refutó tales afirmaciones declarando:**

**Dentro del área de la auditoría el dictamen es el documento de mayor importancia. Significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo, ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen. A fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista, la ley ha dispuesto que sólo sea emitido por Contadores Públicos independientes, y tal requisito realza en sumo grado su importancia.**

**Un dictamen de contador público proporciona, cuando menos, cierta protección contra falsedades y verdades a medias que sin él se suscitarían frecuentemente. Documento que sirve a tan altos fines no puede ser considerado un simple marbete; por el contrario, su importancia es grande en tanto que proporciona significación y confianza a los datos mostrados en pugna con el engaño y la falsedad frecuentemente presentes en los estados financieros.**

Para la Contaduría Pública es de trascendental importancia el dictamen, porque con él culmina la actuación del profesional en el examen de los estados financieros.

### **3.2 USUARIOS INTERESADOS EN LA OPINION DEL CONTADOR**

#### **PUBLICO**

Uno de los servicios que presta el Contador Público y que cada vez se reclama con mayor urgencia en el mundo de los negocios, es la auditoría de estados financieros, de los cuales es uno de los más importantes.

El dictamen interesa a distintos grupos de personas relacionados con la empresa, tales como:

- Propietarios, accionistas.- Porque ratifica la confiabilidad de las cifras sobre las que apoyarán sus decisiones y juzgarán la productividad y solidez financiera del negocio.
- Inversionistas (futuros accionistas o acreedores).- Porque de esta manera pueden concluir con mayor confianza de la estabilidad económica que garantice su inversión y de la productividad que asegure un rendimiento adecuado.

- *Gobierno Federal.*- Porque avala la buena fe del causante en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el Gobierno puede confiar en que percibió la parte que legalmente le corresponde.
- *Empleados y obreros.*- Porque la imparcialidad del Contador Público al emitir su dictamen les asegura la corrección en la determinación de la participación en las utilidades, a que tienen derecho.

Las personas interesadas en el dictamen pueden estar dentro o fuera de la empresa a que se refiera, en atención a las relaciones directas o indirectas que mantengan con ella, formando un núcleo de interés que puede ser desconocido al Contador Público y que se constituye en los generadores de responsabilidad profesional más considerable para él.



### **3.3 REQUISITOS DEL CONTADOR PUBLICO PARA DICTAMINAR FISCALMENTE**

La Dirección de Auditoría Fiscal Federal se considera como dependencia de la S.H.C.P., cuya función principal es la de investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Está facultada para ordenar las visitas domiciliarias con el fin de practicar auditorías, revisión de documentación y registros contables de bienes de los contribuyentes.

El Contador Público para poder emitir un dictamen con fines fiscales debe de contar con un registro ante esta dependencia, el ordenamiento que contiene las disposiciones del dictamen de estados financieros con fines fiscales es el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 52, y es precisamente este artículo el que establece los requisitos que deberá reunir el Contador Público que quiera dictaminar los estados financieros de una entidad.

#### **REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO**

1. Nacionalidad mexicana. (Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte, este último entró en vigor a partir del 1° de enero de 1996.).

2. Tener título de Contador Público registrado ante la Secretaría de Educación Pública
3. Ser miembro de un Colegio de contadores reconocido por la S.E.P.
4. Tener como mínimo 3 años de experiencia en Auditoría Externa.

DICTAMEN DE ACUERDO CON DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DEL  
C.F.E. Y NORMAS DE AUDITORIA.

- II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado del mismo.

EMISION DEL INFORME SOBRE LA SITUACION FISCAL DEL  
DICTAMINADO.

- III. Que el C.P. emita, conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que asigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señala el Reglamento de este Código.

### **3.4 RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINA**

#### **LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR**

“ El contador público que ofrece sus servicios como auditor externo asume el deber de ejercer con toda la habilidad que posea con cuidado y diligencias razonables el trabajo contratado. Cuando se exija una habilidad especial, este profesional se considera con el grado de habilidad suficiente para desarrollar actividades propias de su área buscando cubrir los objetivos contratados.

Pero si sus pretenciones carecen de base, es evidente que comete un fraude al respecto; sin embargo existen tareas en donde el riesgo es inminente y lo obliga a cometer errores, si esta deficiencia es calificada de buena fé y con integridad, no adquiere ninguna responsabilidad profesional. Pero es responsable ante el que lo emplea por mala fé, descuido o falta de honradez y adquiere la responsabilidad legal y profesional ”.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Apuntes de Auditoria Básica, Profr. Juan Cortés Gutiérrez, 1995.

El Profesor Juan Cortés en sus apuntes de Auditoría Superior clasifica la responsabilidad del Contador Público de la siguiente forma:

**RESPONSABILIDAD LEGAL Y PROFESIONAL DEL C.P. COMO AUDITOR EXTERNO.**

La responsabilidad legal y profesional del C.P. como auditor externo se clasifica en:

**1. Responsabilidad Legal**

- a) Penal
- b) Civil
- c) Fiscal

**2. Responsabilidad Profesional**

**a) Pública**

- personas o instituciones no ligadas al negocio que se auditan
- propietarios, personas o instituciones ligadas al negocio que se audita

**b) Privada**

- Código de Ética Profesional
- Honradez Profesional
- Capacidad técnica

## **RESPONSABILIDAD LEGAL.**

### **a) RESPONSABILIDAD PENAL**

En la actividad de Auditoría en muchas ocasiones el C.P. adquiere su responsabilidad al contratarse con el cliente, este servicio si no se desarrolla eficientemente puede caer dentro de la responsabilidad penal, la cual está contenida en el Código Penal Arts. 228 y 230, en los cuales, se refiere a que un profesionista que incurra en daños y perjuicios en el ejercicio de su profesión, acto o actividad será sancionado de acuerdo al daño causado.

### **b) RESPONSABILIDAD CIVIL.**

Cuando el C.P. independiente no cumple con lo pactado ocasiona daños a su cliente, está obligado a resarcir esos daños o a indemnizar a todos aquellos que fueron afectados con su actuación, esto está contenido en el Art. 2615 del Código Civil.

### **c) RESPONSABILIDAD FISCAL.**

La Responsabilidad de carácter Fiscal que contrae el C.P. que dictamina para efectos fiscales está contenida en el Código Fiscal de la Federación en el Art. 52 Fracc. II, en el cual se refleja la responsabilidad que implica emitir una opinión con estos fines, así

mismo menciona las penas a que se hacen acreedores los Contadores Públicos cuando no cumplen con las disposiciones establecidas.

En el Reglamento del Código Fiscal de la Federación el Art. 57 también señala la responsabilidad que tiene el C.P. al dictaminar para efectos fiscales, en el sentido de la observancia de lo dispuesto en dicho artículo, además indica las sanciones a que se hará acreedor el C.P. siendo las siguientes.

- a) Amonestación, esta puede ser pública o privada.
- b) La suspensión temporal de los efectos de su inscripción en el Registro de Contadores Públicos de la S.H.C.P., esta puede ser de uno a dos años.
- c) Cancelación de su inscripción en el propio Registro.

En caso de reincidencia o si el contador hubiese participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro.

#### RESPONSABILIDAD PROFESIONAL

Las normas morales de las cuales es postulado el respeto a la dignidad humana, se ejercen por la conciencia de tal dignidad y no por alguna exigencia que se imponga forzosamente. Es por esto que quien pretende llevar una actividad como lo es la de Auditoría, tendrá que exhibir una conducta moral intachable, asociando la teoría de lo

ético y lo moral, con referencia a la conducta humana y la relación con la actividad personal del C.P. y lo referente a su actuación en toda su vida profesional; ésta reclama un tipo específico de ética basada en la aceptación de responsabilidad por parte del C.P. frente a la sociedad.

El Código de Ética Profesional establece las bases por las que debe regirse la conducta de un C.P., en sus relaciones profesionales, observando las siguientes actitudes:

- **Integridad**.- Un C.P. debe ser recto, honesto y sincero al realizar su trabajo por el cual fué contratado.
- **Objetividad**.- Un C.P. debe ser imparcial y no debe permitir que los prejuicios contrarresten su objetividad, debe mantener una actitud imparcial principalmente cuando tenga bajo su cuidado el informe sobre Estados Financieros.
- **Independencia**.- En la práctica un C.P. deberá ser libre respecto de cualquier interés que puede considerarse como incompatible en la integridad y objetividad.
- **Confidencialidad**.- Un C.P. deberá respetar y hacer cumplir el secreto profesional, respecto a la información que se allegue en el desarrollo de su trabajo, y no deberá revelar información alguna a terceros sin la autorización específica; a menos que tenga el derecho o la obligación profesional o legal de hacerlo, también tiene la obligación de garantizar que el personal bajo su control, así como de las personas

de las que obtenga consejos y/o asistencia respeten fielmente el principio de confidencialidad.

- Normas técnicas. - El C.P. deberá cumplir su trabajo profesional de acuerdo con las normas técnicas o profesionales apropiadas para dicho trabajo.
- Competencia Profesional. - El C.P. tiene la obligación de mantener su nivel de competencia a lo largo de toda su carrera profesional, y sólo deberá contratar trabajos que él o sus compañeros esperan poder realizar, de acuerdo a su competencia profesional.

#### a) RESPONSABILIDAD PUBLICA

Se define como aquella que nace en el momento en el que el Contador obtiene el título y toma una protesta en la que éste se compromete a observar ciertas normas que implican lealtad, discreción y justa actuación que desde luego se consideran sumamente amplias, pero que se traducen en el ofrecimiento de actuar en cualquier momento dentro de un marco de absoluta rectitud.

Las personas que ejercen la profesión en la que ofrecen sus conocimientos y sus habilidades al servicio de los negocios de otros, tienen responsabilidades y obligaciones hacia aquellos que confían en su trabajo.



Las personas a quienes afecta el trabajo realizado por un C.P. son: acreedores, Gobierno Federal, Socios y accionistas, y en general a todas aquellas personas que tienen o pueden tener un interés sobre el negocio que se está auditando.

**b) RESPONSABILIDAD PRIVADA**

Debemos entender por Responsabilidad Privada a todos aquellos actos u omisiones que puedan afectar en lo particular y en lo general a la profesión contable.

Debemos considerar a la profesión como una entidad común cuyo fin es servir a la sociedad, los contadores en lo particular son parte integrante de esa entidad a la que pertenecen y con su esfuerzo personal contribuyen a lograr el fin que persiguen y el de la profesión.

Si las pérdidas que pudieran resultar de sus descuidos o incompetencias, fueran sólo de carácter financiero, los C.P. podrían protegerse contra ellas mediante un seguro apropiado, pero es evidente que la pérdida de clientes de prestigio y de reputación, no puede pedirse ni compensarse por medio de un seguro, por lo tanto en su Dictamen deberá:

- Indicar claramente los procedimientos omitidos.

- **Presentar en forma adecuada y específica las razones que tuvo para omitir los procedimientos de auditoría.**
- **Limitar el informe a la declaración de lo que se ha encontrado.**
- **Dar una opinión con salvedades, abstenerse, negar la opinión o como último recurso no permitir que su nombre sea asociado con los Estados Financieros.**

### **3.5 SANCIONES**

El Contador Público en su desarrollo profesional debe dar cumplimiento a diversos ordenamientos que la profesión juzga como obligatorios, en algunos casos estos ordenamientos son emitidos por la profesión organizada a través del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., en otros casos por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus leyes fiscales.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 52 establece las sanciones para el Contador Público que dictamina:

Quando el Contador Público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el C.P. hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de

dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión.

El Código de Ética Profesional establece en el Art. 5.01 que el Contador Público que viole este código se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

Art. 5.03 Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación privada
- b) Amonestación pública
- c) Suspensión temporal de sus derechos como socio
- d) Expulsión
- e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su Art. 57 establece que son causas de amonestación, suspensión o cancelación del registro del Contador Público las siguientes:

**I. Se amonestará al Contador Público cuando la información que presente con motivo de la auditoría sea incompleta de acuerdo al Art. 49 de este ordenamiento.**

**Cuando la información del dictamen presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro. Cuando no cumpla con lo establecido en el último párrafo del Art. 45 de este reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.**

**II. La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:**

- a) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en el Art. 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento, 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.**
- b) El C.P. que acumule hasta tres amonestaciones. En este caso la suspensión será hasta por un año.**
- c) El C.P. que no cumpla con lo señalado en el Art. 55 Fracc. I, inciso b de este Reglamento. En este caso la suspensión será hasta por un año.**
- d) No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.**
- e) Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.**

- f) Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- g) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

III. La cancelación procede cuando:

- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.  
Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el Contador Público acumule tres suspensiones.
- b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

**El cómputo de lo dispuesto en el inciso a) de las fracciones I y II de este artículo, se hará por cada actuación del Contador Público independientemente del contribuyente a que se refiere.**

**Lo dispuesto en este artículo también será aplicable a aquellos Contadores Públicos que emitan dictamen de acuerdo al Art. 32-A fracción II del Código, así como a los que emitan dictamen de acuerdo con el Artículo 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

**Art. 58 del R.C.F.F. Procedimiento para suspensión o cancelación**

**Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:**

- I. Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del Contador Público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.**
- II. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el Contador Público, cuando se trate de una suspensión o cancelación del registro.**

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

### **3.6 EL DICTAMEN COMO CARTA DE PRESENTACION DEL CONTADOR PUBLICO**

Cuando el Contador Público termina el trabajo de revisión de una auditoría, una de sus más importantes labores queda aún por hacer. Debe formular un informe; sin esto, el trabajo de revisión por bien que se haya ejecutado, puede tener un valor mucho menor para su cliente.

El contador que no tiene la habilidad o la dedicación necesarias para escribir un informe claro, ordenado, preciso, informativo e interesante sobre los resultados de su auditoría, no sirve a su cliente tan bien como debería hacerlo, ni le hace justicia a su propio trabajo. Si su informe no es claro, puede ser mal interpretado; si es desordenado, creará una impresión desfavorable; si es impreciso o insuficientemente informativo fallará en su propósito; y si no es interesante, quizá no sea leído íntegramente. Por lo tanto, de acuerdo a la habilidad que el contador público posea en la elaboración de su informe creará una impresión favorable o desfavorable de su trabajo.

"No se puede dogmatizar acerca de los informes en general o reducir la elaboración del informe a una ciencia exacta".<sup>11</sup> La formulación del informe no es una ciencia exacta ya que es una actividad creadora y, en cierto modo, literaria, sujeta a la personalidad de cada individuo en aspectos tales como estilo y técnica. Sin embargo, el informe de auditoría debe cumplir con ciertos requisitos, mencionados en el párrafo anterior, para llenar plenamente su cometido.

Es indudable la importancia y trascendencia del dictamen del auditor en el proceso económico de una nación; la razón fundamental por la que se hace indispensable la Dictaminación de los estados financieros es la necesidad de que las personas que deben tomar decisiones en relación con una entidad económica, requieren de información confiable preparada bajo la responsabilidad de la administración, pero avalada por una opinión independiente; es decir, la opinión de un profesional experto en la materia que, sin participar en la administración de la empresa y bajo una incontestable independencia mental, lleve a cabo una revisión de los libros, registros contables y demás documentación, que le permitan allegarse elementos de juicio para estar en condiciones de concluir, si en su opinión, dicha información se encuentra presentada en forma razonable.

---

<sup>11</sup> Editorial, The Canadian Chartered Accountant, Manual del Contador Público. I.M.C.P., 1988



Como se mencionó anteriormente el informe de auditoría es el producto terminado que el Contador Público ofrece a sus clientes por los honorarios que recibe, por este motivo contrae considerable responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo. Tal responsabilidad nace de la importancia que las personas para quienes la emite conceden a su opinión, ya que es lo único que este público conoce de su trabajo, por tanto conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina.

Se podría decir que el Dictamen es la carta de presentación del Contador Público porque es la opinión que va a expresar una vez que se ha cerciorado de la razonabilidad de los estados financieros examinados, es la conclusión de todo el trabajo de auditoría realizado, y aunque exista un modelo establecido por la profesión, el desempeño y realización de la auditoría depende del criterio del Contador Público, por tanto, éste debe ser un trabajo de y con calidad; realmente lo es si lo analizamos detenidamente, ya que el Licenciado en Contaduría en la realización de la auditoría se basa principalmente en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en Normas de Auditoría que le van a llevar a concluir su trabajo con un DICTAMEN bien sustentado.

## **ANEXOS**

**A continuación se presentan algunos ejemplos de Dictámenes para ilustrar la teoría planteada.**

**ANEXO 1.- DICTAMEN FINANCIERO LIMPIO O SIN SALVEDADES**

**ANEXO 2.- DICTAMEN FINANCIERO CON SALVEDAD POR LIMITACION  
EN EL ALCANCE**

**ANEXO 3.- DICTAMEN FINANCIERO CON OPINION NEGATIVA**

**ANEXO 4.- DICTAMEN FINANCIERO CON ABSTENCION DE OPINION**

**ANEXO 5.- DICTAMEN FISCAL.**

**ANEXO 6.- DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA**

**ANEXO 7.- DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS  
FISICAS**

**ANEXO 8.- DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA  
ASOCIACION SIN FINES DE LUCRO**

**ANEXO 9.- DICTAMEN POR FUSION DE SOCIEDADES**

**ANEXO 10.- DICTAMEN POR ESCISION DE SOCIEDADES**

**ANEXO 11.- DICTAMEN POR CONSOLIDACION**

México, D.F., a 15 de Julio de 1996.

A los señores Accionistas de  
**MOLINOS AZTECA, S.A.**

He examinado los estados de situación financiera de **MOLINOS AZTECA, S.A.**, al 31 de diciembre de 1995 y 1994, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de **MOLINOS AZTECA, S.A.**, al 31 de diciembre de 1995 y 1994 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**C.P. GUADALUPE MARTINEZ L.**  
Ced. Prof. 13003

México, D.F., a 15 de Agosto de 1996.

A los señores Accionistas de  
NALCOMEX, S.A.

He examinado el estado de situación financiera de la NALCOMEX, S.A. al 31 de diciembre de 1995, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. Los estados financieros del ejercicio 1994 fueron dictaminados por otro auditor quien emitió su dictamen sin salvedades y se presentan únicamente para fines comparativos.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión.

**ESCAMILLA, MARTINEZ, BELMAN**  
**CONTADORES PUBLICOS**

Debido a que fui contratada como auditora de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presencié los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de NALCOMEX, S.A., al 31 de diciembre de 1995 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**C.P. GUADALUPE MARTINEZ L.**  
Ced. Prof. 13003

México, D.F., a 15 de Julio de 1996.

A los señores accionistas de  
**LA INTERNACIONAL, S.A. DE C.V.**

He examinado los estados de situación financiera de LA INTERNACIONAL, S.A. DE C.V., al 31 de diciembre de 1995 y 1994, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; así mismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

**ESCAMILLA, MARTINEZ, BELMAN**  
**CONTADORES PUBLICOS**

Como se menciona en la Nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, considerándose que dichos efectos son importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de LA INTERNACIONAL, S.A. DE C.V. al 31 de diciembre de 1995 y 1994, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**C.P. GUADALUPE MARTINEZ L.**  
Ced. Prof. 13003



México, D.F., a 15 de Julio de 1996.

A los señores accionistas de  
**RICHARDSON, S.A.**

Fui contratada para examinar el estado de situación financiera de **RICHARDSON, S.A.**, al 31 de diciembre de 1995, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fué realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 1995, que ascienden a \$785,000 y que representan un 20% de los efectivos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

**ESCAMILLA, MARTINEZ, BELMAN**  
**CONTADORES PUBLICOS**

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de RICHARDSON, S.A., al 31 de diciembre 1995, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

**C.P. GUADALUPE MARTINEZ L.**  
Ced. Prof. 13003

**A los señores Accionistas de**  
**RICH, S.A. DE C.V.**

He examinado los estados de situación financiera de RICH, S.A. DE C.V., al 31 de diciembre de 1994 y 1993, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los ejercicios terminados en esas fechas, que se encuentran incorporados en el disco magnético flexible entregado a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, identificado con el número de serie B5157000A1. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los referidos estados con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto, considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Los estados financieros antes mencionados, han sido preparados para ser utilizados por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y por lo tanto, se han presentado y clasificado conforme a los formatos que para tal efecto ha emitido esa Administración General.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente, en los aspectos importantes, la situación financiera de RICH, S.A., al 31 de diciembre de 1994 y 1993, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los ejercicios terminados en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, excepto que no se reconoció en la información financiera los efectos de la inflación de acuerdo con el Boletín B-10, emitido por la Comisión de Principios de Contabilidad, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

**C.P. GUADALUPE MARTINEZ L.**  
**Registro en la A.G.A.F.F. 09353**

México, D.F.  
Agosto 15, 1995.

**A LOS SEÑORES ACCIONISTAS**  
**DE LA COMPAÑIA ABC, S.A.**

He examinado el balance general proforma de ABC, S.A., al 31 de diciembre de 1996 y los correspondientes estados de resultados y de variaciones en el capital contable por el ejercicio anual terminado en esa fecha. En el balance general proforma se está dando efecto a una emisión de obligaciones por diez millones de pesos, llevada a cabo el 31 de marzo de 1995. En la nota 2 se explican más ampliamente las características de esta emisión. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión el balance general proforma y los estados de resultados y de variaciones del capital contable que se acompañan presentan razonablemente la situación financiera de ABC, S.A., 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 aceptados, y dan efecto a las operaciones o hechos posteriores descritos en el párrafo anterior y en la nota 2.

México, D.F., a 31 de diciembre de 1995.

**C.P. GUADALUPE MARTINEZ L.**  
Ced. Prof. 13003

**AL SEÑOR MARTIN LUNA LARA**

He examinado el estado de activos y pasivos de la Compañía "X" al 31 de diciembre de 1995 y el estado de resultados y de variaciones del capital contable que le es relativo por el año que terminó en esa fecha. Los estados de la negociación mencionada, que opera a nombre del señor MARTIN LUNA LARA no incluyen otros valores que son de su propiedad personal. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, los estados financieros que se anexan presentan razonablemente los activos y pasivos de la empresa "X" al 31 de diciembre de 1995 así como sus ingresos y gastos por el año que terminó en esa fecha, según se desprende de los libros y registros de dicha negociación, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 31 de Agosto de 1996.

**C.P. GUADALUPE MARTINEZ L.**  
Ced. Prof. 13003

**A LA ASAMBLEA DE SOCIOS  
DEL CLUB "X", A.C.**

He examinado el balance general del Club "X", A.C. al 31 de diciembre de 1995 y el correspondiente estado de modificaciones al patrimonio social por el año terminado en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La contabilidad se lleva siguiendo un sistema de ingresos cobrados y gastos erogados, por lo cual las cuotas se registran hasta el momento en que se hacen efectivas, y los gastos al ser pagados.

Al 31 de diciembre de 1995, se habrán expedido recibos por cuotas pendientes de cobro, según talonarios y contratrecibos firmados y prenumerados, que revisé y cuyo monto era de \$ 500,000.

En mi opinión, el balance general y el estado de modificaciones al patrimonio social que se acompañan, presentan razonablemente la situación financiera del Club "X", A.C. al 31 de diciembre de 1995 y el resultado de sus operaciones, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de Agosto de 1996.

**C.P. GUADALUPE MARTINEZ L.**  
Ced. Prof. 13003

**CASA DE CAMBIO GBM ATLANTICO, S.A. DE C.V.**

**(Subsidiaria de Grupo Financiero GBM Atlántico, S.A. de C.V.)  
Dictamen de los Auditores Externos**

**A los Accionistas:**

1. Hemos examinado los balances generales de Casa de Cambio GBM Atlántico, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1994 y de 1993 y los estados de resultados, de cambios en la inversión de los accionistas y de cambios en la posición financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la casa de cambio. Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.
2. Casa de Cambio GBM Atlántico, S.A. de C.V., prepara sus estados financieros conforme a las prácticas de contabilidad prescritas por la Comisión Nacional Bancaria (Comisión) para casas de cambio. En la Nota 1 sobre los estados financieros se indican las prácticas de contabilidad más importantes y las diferencias significativas entre estas prácticas y los principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. En la asamblea general extraordinaria celebrada el 1 de octubre de 1993, los accionistas acordaron fusionar Casa de Cambio Atlántico, S.A. de C.V., en GBM Casa de Cambio, S.A. de C.V. Como resultado de la fusión y de conformidad con instrucciones de la Comisión, la casa de cambio registró directamente en el capital contable las utilidades generadas por Casa de Cambio Atlántico, S.A. de C.V., hasta el 31 de agosto de 1993 por un importe de \$ 1,531,735.
4. En nuestra opinión los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de Casa de Cambio GBM Atlántico, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1994 y de 1993, así como el resultado de sus operaciones y los cambios en la inversión de los accionistas y en su posición financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las prácticas contables establecidas por la Comisión para casas de cambio.

México, D.F., a 17 de enero de 1995.  
González Vilchis y Cía., S.C.  
C.P. Javier Flores D.  
Rúbrica.



**GRUPO BURSÁTIL MEXICANO, S.A. DE C.V.  
(CASA DE BOLSA)**

**Dictamen de los Auditores Externos**

**A los Accionistas:**

1. Hemos examinado los balances generales de Grupo Bursátil Mexicano, S.A. de C.V., Casa de Bolsa al 31 de 1994 y de 1993, y los estados de resultados, de movimientos del capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Casa de Bolsa. Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.
2. Grupo Bursátil Mexicano, S.A. de C.V., Casa de Bolsa prepara sus estados financieros conforme a las prácticas de contabilidad prescritas por la Comisión Nacional de Valores (Comisión) para las Casas de Bolsa. En la Nota 2 se indican las prácticas de contabilidad más importantes y las diferencias significativas entre estas prácticas y los principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Como se menciona en la Nota 1 sobre los estados financieros, en asamblea extraordinaria celebrada el 3 de mayo de 1994, los accionistas de Grupo Bursátil Mexicano, S.A. de C.V., Casa de Bolsa decidieron escindir la sociedad, transfiriendo a Tenedora de Valores, S.A. de C.V., la tenencia de parte de la posición de valores y del capital contable.

4. Como se menciona en la Nota 2a, a los estados financieros, el 14 de febrero de 1995 la casa de bolsa recibió autorización por parte de la Comisión para presentar la diferencia generada en el ejercicio de 1994 resultante de comparar el costo de las inversiones en valores de renta variable y su valor de mercado, incluyendo la proveniente de títulos opcionales por un importe de \$ 59,987 en la cuenta de "Utilidad no realizada en inversiones en valores" que se presenta dentro del estado de resultados, así como su correspondiente efecto de impuesto sobre la renta y participación de utilidades a los trabajadores diferido por \$ 27,297. Hasta el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1992, este diferencial se registraba en la cuenta de "Plusvalía (minusvalía) por valuación de cartera" que se presenta dentro del capital contable. El remanente de esta última cuenta generado hasta el 31 de diciembre de 1993, se aplicará, previa aprobación de la Comisión, contra los resultados futuros de la casa de bolsa.
5. En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de Grupo Bursatil Mexicano, S.A. de C.V., Casa de Bolsa al 31 de diciembre de 1994 y de 1993, así como el resultado de sus operaciones, los movimientos del capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las prácticas de contabilidad prescritas por la Comisión.
6. En relación con los exámenes de los estados financieros a que se hace referencia en los párrafos precedentes, revisamos también:
  - a. Las cuentas de orden que se muestran en el balance general, las que en nuestra opinión, presentan en forma razonable los saldos al 31 de diciembre de 1994 y de 1993 resultantes de operaciones con valores y efectivo realizadas por cuenta de clientes, de conformidad con las prácticas de la Comisión.
  - b. El Anexo I, el cual presenta razonablemente la información requerida por la Comisión en su Circular 10-30.

México, D.F., a 14 de febrero de 1995.  
Gonzalez Vilchis y Cia., S.C.  
C.P. Javier Flores D.  
Rúbrica.

**GRUPO FERQUIN, S.A. DE C.V.**

**A la Asamblea de Accionistas:**

Hemos examinado los balances generales consolidados de Grupo Ferquin, S.A. de C.V., y subsidiarias al 31 de diciembre de 1994 y 1993 y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos, por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la Administración de la Compañía. Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

1. En 1994, en cuanto a la aplicación consistente de los principios de contabilidad generalmente aceptados, Grupo Ferquin, S.A. de C.V. cambio del método de ajustes por cambios en el nivel general de precios que venía utilizando para la actualización del terreno, al de costos específicos. El cambio con el cual estamos de acuerdo, incrementó el valor del terreno en N\$ 2,928,389 y generó un superávit por tenencia de activos no monetarios por la misma cantidad.
2. En Maizoro, S.A. de C.V. - compañía subsidiaria al 97.4% - falta una reserva por N\$ 2.8 millones para completar el pasivo acumulado por obligaciones laborales al 31 de diciembre de 1994, que debió cargarse a los resultados del ejercicio de 1993 y años anteriores. Adicionalmente, las obligaciones por beneficios actuales y proyectados y del costo neto del año.

En nuestra opinión, excepto por la falta de una reserva para cubrir el pasivo por obligaciones laborales al 31 de diciembre de 1993, que se menciona en el punto 2 anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera consolidada de Grupo Ferquin, S.A. de C.V. y subsidiarias al 31 de diciembre de 1994 y 1993, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 4 de marzo de 1995.  
Coopers & Lybrand  
Despacho Roberto Casas Alatriste  
C.P. Manuel Mena Zárate  
Rúbrica

## **CONCLUSIONES**

**El trabajo profesional de Auditoría debe realizarse de acuerdo a las Normas de Auditoría y a los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos; 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; por tanto son de observación general para todos los contadores públicos que realicen auditorías, de esta forma garantizan a los clientes, terceros y otras personas un mínimo de calidad en los trabajos referentes al examen de los Estados Financieros.**

**Los Principios de Contabilidad y las Normas de Auditoría son reglas que guían la actuación del Contador Público en el desarrollo de la Auditoría, así como en la presentación de su trabajo.**

**La Auditoría no es una actividad mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo serían indudables; se requiere de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deberán seguirse y evaluar los resultados obtenidos.**

**El auditor deberá efectuar un estudio y evaluación del Control Interno existente en la empresa a auditar, que le servirá de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que les dará a los procedimientos de auditoría. Deberá considerar el método más conveniente para su evaluación y determinar si es deficiente o correcto y así mismo proponer alternativas.**

**Durante muchos años se decía que la opinión del Contador Público era una certificación de los estados financieros, sin embargo su opinión es la expresión de su juicio personal.**

**El Dictamen es el documento formal mediante el cual el Contador Público emite su opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros de una empresa como resultado del examen y revisión de los mismos de acuerdo a las normas establecidas por la profesión.**

**El auditor es un profesional independiente y de confianza para opinar sobre los Estados Financieros formulados por la empresa, por lo tanto, su opinión es garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. El trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo**

que no depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino de la actividad profesional de la auditoría.

Una vez examinados los Estados Financieros, se pueden emitir los siguientes tipos de dictamen de acuerdo a las circunstancias en las que se desarrolla el trabajo:

1. Opinión Limpia o sin Salvedades
2. Opinión con Salvedades
3. Opinión Negativa
4. Abstención de Opinión

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El C.P. contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen, cualquiera que sea el uso o su destino, precisamente por el alto grado de credibilidad que se le concede.

El contador público que ofrece sus servicios como auditor externo asume el deber de ejercer con toda la habilidad que posea con cuidado y diligencias razonables el trabajo contratado. Cuando sus pretensiones carecen de base, es evidente que comete un fraude al respecto; sin embargo existen tareas en donde el riesgo es inminente y lo obliga a cometer errores, si esta deficiencia es calificada de buena fe y con integridad

no adquiere ninguna responsabilidad profesional, pero es responsable ante el que lo emplea por mala fé, descuido o falta de honradez y adquiere la responsabilidad legal y profesional.

Es importante mencionar que otras profesiones reconocen el trabajo del auditor por medio del Dictamen de Estados Financieros, sin embargo debe reconocérsele a los Contadores Públicos en cualquier actividad que realice dentro del área contable, financiera, administrativa, fiscal, etc.

## **BIBLIOGRAFIA**

**APUNTES DE AUDITORIA BASICA**  
Profr. Juan Cortés Gutiérrez.

**AUDITORIA I**  
Osorio Sánchez.  
Editorial ECASA, México 1993

**AUDITORIA II**  
Regalado Hernández Henoc  
Edit. Soid, S.A

**CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.**  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
México, D.F.

**COMPILACION FISCAL 1996**  
Dofiscal Editores  
México, 37 Edic. Dic. 1995

**EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA**  
Téllez Trejo Benjamin R.  
Editorial ECASA, México 1987

**ELEMENTOS DE AUDITORIA**  
Mendivil Escalante Victor Manuel  
Editorial ECASA, Mexico 1993

**MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO. Tomo II**  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Facultad de Contaduría y Administración U.N.A.M., México 1974.

**NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Editorial IMCP, 15a. Edic. México 1995



**PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA**

W. Holmes, Arthur  
Editorial CECSA, México 1994

**PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS**

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Editorial IMCP, 8a. Edición, Diciembre 1993

**TEMAS PRACTICOS DE AUDITORIA**

Del Valle N., Jaime  
Dofiscal editores, México 1994

**DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION**

2 de diciembre de 1994, 28 de marzo de 1994.

**TESIS PROFESIONALES**

**ASPECTOS RELEVANTES DEL AUDITOR EN LA  
REALIZACION DE LA AUDITORIA FISCAL.**

Juana Angélica Hernández Ramírez  
UNAM, Cuautitlán Izcalli, 1995.

**AUDITORIA OPERACIONAL.**

M. de Jesús Hernández Ibarra  
Enrique Vázquez Pérez  
U.N.A.M., Cuautitlán Izcalli, 1992.

**EL DICTAMEN FISCAL EN LA INDUSTRIA DE LA  
TRANSFORMACION DE VINILES**

Ma. Isabel López García  
Miriam Vicente González  
U.N.A.M., Cuautitlán Izcalli, 1992.