



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**EL DICTAMEN COMO RESULTADO DE LA
AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

Seminario de Investigación Contable

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a :

SALVADOR LOPEZ LARA

Director del Seminario: C.P. ARTURO ELIZONDO LOPEZ

México, D. F.

1983



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.

I N D I C E

	Págs.
INTRODUCCION	1
CAPITULO 1	
CAMPOS DE ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO	
1.1. EN LA ENTIDAD PRIVADA	5
1.2. EN LA ENTIDAD PUBLICA	9
1.3. EN LA UNIVERSIDAD	10
1.4. EN EL DESPACHO PROFESIONAL	15
CAPITULO 2	
GENERALIDADES SOBRE EL AREA DE AUDITORIA	
2.1. CONCEPTO DE AUDITORIA	21
2.2. CLASIFICACION DE LA AUDITORIA	24
2.3. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	27
2.4. NECESIDAD DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	44
CAPITULO 3	
EL DICTAMEN COMO RESULTADO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	
3.1. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DICTAMEN	46

	Págs.
3.2. CONCEPTO DE DICTAMEN	51
3.3. FINALIDADES DEL DICTAMEN	52
3.4. DISPOSICIONES LEGALES SOBRE EL DICTAMEN	55
 CAPITULO 4	
ESTRUCTURA FORMAL DEL DICTAMEN	
4.1. PREPARACION DEL DICTAMEN	60
4.2. MODELO ESTANDAR DEL DICTAMEN	64
4.3. OTRAS FORMAS DE DICTAMEN	72
4.4. LIMITACIONES AL DICTAMEN	108
 CAPITULO 5	
EL INFORME LARGO	
5.1. OBJETIVOS DEL INFORME LARGO	111
5.2. CONTENIDO DEL INFORME LARGO	112
5.3. RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO SOBRE LOS DATOS MOSTRADOS EN EL INFORME LARGO	114
 CONCLUSIONES	 117
 BIBLIOGRAFIA	 121

INTRODUCCION

La Profesión de la Contaduría Pública ha tenido un gran impulso durante los últimos años, debido a que constantemente se han ido superando los Contadores Públicos, a través de la especialización en las diversas áreas de las entidades, mismas que demandan con mayor frecuencia el establecimiento de adecuados sistemas de información y asesoría competente que facilite la realización de los objetivos trazados.

En el presente trabajo de investigación se hace referencia a las distintas actividades que desarrolla el Contador Público en entidades públicas y privadas, así como en el ejercicio libre de su profesión, resaltando de ésta última postura, la importancia del dictamen de estados financieros como resultado final del proceso de auditoría, al proporcionar a los usuarios de los estados financieros la confianza plena de que la situación financiera reflejada, corresponde a la realidad que vive la entidad, contando así, con una base firme para la toma de decisiones.

En el CAPITULO 1, se mencionan los diferentes campos de actuación del Contador Público: En la entidad privada; como gerente de contabilidad, gerente de ---

auditoría interna, gerente de finanzas, contralor, contador de costos, analista financiero. En la entidad pública; realizando auditorías fiscales en forma directa, o -- revisando dictámenes presentados por Contadores Públicos Independientes. En la Universidad; dedicándose a la investigación y la docencia. En el Despacho Profesional; como organizador, administrador, asesor fiscal, auditor externo.

El CAPITULO 2, comprende las diferentes definiciones que de auditoría se han emitido, donde el autor ha puesto en cada una de ellas su teoría y práctica para -- dar su opinión de los estados e informes que se rindan. Su clasificación, como tradicionalmente se conoce; en interna o dependiente y en externa o independiente además de otras modalidades que han surgido, como son la auditoría administrativa y operacional. Se precisa la importancia del trabajo de auditoría, las normas que establecen los requisitos mínimos relativos a su personalidad, a su trabajo e información.

En el CAPITULO 3, se aborda el tema del dictamen, como resultado final del proceso de auditoría, antecedentes, concepto, finalidades y disposiciones legales que lo exigen.

En el CAPITULO 4, se establecen las bases para la preparación del dictamen, se ejemplifican y analizan los modelos estándar o tradicional y el actual, así como - - otras diferentes formas de dictámenes, sus limitaciones.

En el CAPITULO 5, como complemento del capítulo anterior, el Contador Público además de expresar su opinión sobre los estados financieros examinados, incluye - una serie de comentarios relativos a las operaciones realizadas por la empresa; presenta estados comparativos, - analiza e interpreta los estados financieros y comenta - algunas cuentas de balance. Estos comentarios y análisis adicionales a ciertos datos que aparecen en los estados financieros, se muestran en un documento llamado informe largo.

El informe largo, al igual que el informe corto, deberá sujetarse a examen en los mismos términos en que se examinaron los estados financieros principales o básicos.

CAPITULO 1

CAMPOS DE ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO

- 1.1. En la Entidad Privada.**
- 1.2. En la Entidad Pública.**
- 1.3. En la Universidad.**
- 1.4. En el Despacho Profesional.**

1.1. EN LA ENTIDAD PRIVADA.

El Contador Público es un profesional que actúa, ya sea al servicio de una entidad en particular, o bien, como profesional al servicio del público en general.

El Contador Público presta sus servicios a la entidad privada cuando asume los siguientes cargos:

1.1.1. Gerente de Contabilidad.

"Es el funcionario que tiene la finalidad de controlar todas aquellas actividades relacionadas con la obtención de información financieras, tales como:

1. En sistematización:

- a) Selección de sistemas de información financiera.
- b) Diseño de sistemas de información financiera.
- c) Implementación de sistemas de información financiera.

2. En procesamiento:

a) Captación, clasificación y registro de operaciones financieras,

b) Elaboración de estados financieros y declaraciones fiscales.

3. En información:

a) Elaboración de informes financieros y fiscales.

b) Discusión y fundamentación de informes financieros y fiscales" (Elizondo, la Profesión, -- pp. 72-73).

1.1.2. Gerente de Auditoría Interna.

Funcionario que en forma individual o mediante -- un grupo de personas a su cargo, lleva a cabo la actividad de revisión en forma permanente, con la responsabilidad de comprobar la información financiera, sin que su -- opinión trascienda de la entidad revisada.

La importancia de la auditoría interna radica, en

que se constituye en el instrumento de control interno_ que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funciona-- miento de otros controles proporcionando a los responsa bles de la dirección, información que contribuya sobre_ el resultado de su gestión y propiciando en su caso, la adopción de medidas que tiendan a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos y el logro de los objetivos asignados.

1.1.3. Gerente de Finanzas.

Es el funcionario responsable de la planeación, dirección y evaluación de los resultados en las operacio nes monetarias de la entidad en cuanto a:

1. Elaboración del plan financiero.
2. Control, liquidación de impuestos y seguros.
3. Relaciones financieras, custodia de fondos e inversiones, crédito y cobranzas.
4. Estructuración, aplicación, distribución y - control del capital.

5. Evaluación de proyectos de inversión.
6. Formulación de presupuestos financieros y fiscales.
7. Análisis de estados financieros.
8. Interpretación de información financiera.

1.1.4. Contralor.

"Funcionario responsable de las actividades vinculadas con la contabilidad histórica y presupuestal, - la auditoría interna y las obligaciones fiscales de una entidad".

1.1.5, Contador de Costos,

"Funcionario responsable del procesamiento de datos relacionados con la adquisición y consumo de materia prima, mano de obra y gastos de producción que se emplean en la manufactura de mercancías de una entidad".

1.1.6. Analista Financiero.

"Funcionario responsable de la evaluación de los estados financieros de una entidad". (Elizondo, la Profesión, p. 75).

1.2. EN LA ENTIDAD PUBLICA.

Los puestos que ocupa el Contador Público en las entidades privadas coinciden por lo general con los cargos públicos al servicio del Estado, constituyendo otra de sus actividades dependientes.

Dentro del Gobierno, el Contador Público en su ejercicio profesional puede colaborar de manera especial en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realizando auditorías fiscales en forma directa y revisando dictámenes presentados por Contadores Públicos Independientes.

En la Tesorería puede intervenir en la preparación y control de los presupuestos,

Inicialmente, los servicios del Contador Público en la Contraloría del Gobierno Federal estuvieron enfocados

dos a evitar gastos injustificados, fraudes, defectos - técnicos de la contabilidad, administración viciosa de los bienes nacionales y malos manejos de los fondos, -- etc.

Sin embargo, con el desarrollo, han aparecido -- nuevas necesidades de información financiera, la crea-- ción y aplicación de nuevos procedimientos contables -- que satisfagan la necesidad de control que afrontan las dependencias gubernamentales.

El Estado, a través de la Ley del Presupuesto, - Contabilidad y Gasto Público; Ley de Auditoría Gubernamental y la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda ha logrado en forma legal, la vigilancia y el -- control de los fondos públicos vía labores contables.

1.3. EN LA UNIVERSIDAD.

Con respecto al medio empresarial en que se de-- senuelve el Contador Público, es conveniente hacer no-- tar ante todo, la importancia de la actuación de este - profesional en los últimos años dentro de los diversos - sectores de la sociedad. Su función no se circunscribe como antaño, al aspecto contable, pues cada día se va -

definiendo con mayor claridad el alcance de los servicios profesionales que presta.

En la actualidad, su preparación profesional, le permite desarrollar tareas de muy diversa índole, tanto en las entidades públicas, como en las privadas y a las de fines no lucrativos.

Al igual que los despachos profesionales, la entidad privada y la entidad pública, las Universidades demandan día con día los servicios del Contador Público.

Al incrementarse cada vez más, el número de aspirantes a la profesión, surge la necesidad de contar con profesionales de la contaduría que se dediquen a la investigación y a la docencia, buscando nuevas y mejores fórmulas que faciliten la expansión y el progreso de la profesión.

"La docencia como actividad profesional, data del año 1970, cuando se establecen en la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, las primeras plazas de profesor de carrera". (Tiempo completo y medio tiempo).

"Anteriormente al año de 1970, la actividad docen

te se ejercía 'como todavía lo hacen muchos Contadores' en combinación con el ejercicio profesional en despachos y entidades".

"Afortunadamente, la existencia de profesores de tiempo completo remunerados con percepciones competitivas, están permitiendo, la profesionalización de la enseñanza superior, lo cual, sin duda, favorece el quehacer académico" (Elizondo la Profesión, p. 226).

Para inclinarse a la actividad de catedrático se requiere de vocación, es decir; tener interés, así como disposición y aptitudes para la transmisión de conocimientos. El catedrático, además de poseer firmes conocimientos científicos y técnicos, deberá tener una cierta capacidad psicológica y psicotécnica con la cual logre una adecuada comprensión de los hechos individuales que estudia y aplicar en forma conveniente las técnicas de la enseñanza.

Son consideradas como características propias de un profesor universitario, las siguientes:

1. Competencia científica.
2. Competencia técnica.

3. Competencia académica.
4. Capacidad de proyección social.
5. Capacidad sistemática.
6. Capacidad directiva.
7. Capacidad de comunicación.
8. Estabilidad emocional.
9. Espíritu de justicia.
10. Cultura General.

"Cuando el catedrático posee una personalidad y - capacidad profesionales, lleva implícito un respeto y admiración por parte del alumnado que se traduce en disciplina" (Elizondo, La Profesión, p. 227).

Las normas que rigen la actuación del Contador Público en la docencia, se encuentran transcritas en los - artículos 4.01 a 4.06 del Código de Etica vigente, sancionado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

4.01. "El Contador Público que imparte cátedra, - debe orientar a sus alumnos para que en el futuro ejercicio profesional actúen con estricto apego a las normas - de ética profesional".

4.02. "El Contador Público que ejerce la docencia

se mantendrá actualizado en las áreas propias de su ejercicio, a fin de transmitir a sus alumnos conocimientos más avanzados de la materia existente en la teoría y práctica profesionales".

4.03. "El Contador Público catedrático debe dar a sus alumnos un trato digno y respetuoso, instándolos permanentemente a su constante superación".

4.04. "El Contador Público en la exposición de su cátedra, podrá referirse a casos reales o concretos de los negocios, pero se abstendrá de proporcionar información que identifique a personas, empresas o instituciones relacionadas con dichos casos, salvo que los mismos sean del dominio público o se cuente con autorización expresa".

4.05. "El Contador Público en el ejercicio de la cátedra se abstendrá de emitir comentarios que lesionen la imagen de otros colegas o alumnos".

4.06. "En sus relaciones con la administración o autoridades de la institución en la que ejerza como catedrático, deberá ser respetuoso de la disciplina prescrita; sin embargo, debe mantener una posición de indepen--

cia mental y espíritu crítico en cuanto a la problemática que plantea el desarrollo de la ciencia o técnica objeto de estudio" (Instituto, Comisión de Ética, p. 18).

1.4. EN EL DESPACHO PROFESIONAL.

Indudablemente una de las aspiraciones del Contador Público es llegar a prestar sus servicios como profesional independiente, es decir, efectuar sus labores sin la obligada supervisión de funcionarios superiores, que en ocasiones puedan desvirtuar su labor, ya sea por la necesidad de imponer determinada medida, o bien por llevar adelante su propio criterio. Al parecer, ésta es la posición más cómoda que puede adoptar el Contador Público, ya que sin ninguna imposición, puede solucionar todos los problemas de acuerdo con su criterio y dar a sus opiniones la fuerza que esa independencia le proporciona; sin embargo, con tal independencia, adquiere una serie de responsabilidades que sólo puede cumplir, si está dotado de determinadas cualidades morales, posee amplia experiencia y sólidos conocimientos de la profesión que garanticen el buen éxito de sus soluciones cualquiera que sea la actividad que desarrolle.

La independencia del Contador Público se traduce

en libertad de juicio, y ésta deberá siempre de conservarse ya que es el reflejo de su integridad.

Se dice que la actividad del Contador Público es independiente, cuando instala un despacho, ya sea en forma individual, o asociado con otros colegas y ofrece sus servicios al público, contratando libremente los trabajos a desarrollar.

El Contador Público, en el carácter de profesional independiente, aprecia el alcance de su colaboración en las entidades como:

1.4.1. Organizador.

Tiene por objeto estructurar los planes que van a seguirse dentro de las entidades para el:

1. Establecimiento de sistemas administrativos.
2. Establecimiento de sistemas de control interno.
3. Intervención en contratos laborales.

1.4.2. Administrador.

Se refiere a la planeación general de la entidad,

tanto en lo referente a su estructura, como a su funcionamiento, de acuerdo con un programa en el cual se incluirá lo relativo a:

1. Planeación de actividades.
2. Sistemas básicos de operación.
3. Organización y dirección gerencial.
4. Administración de personal, sueldos y salarios.
5. Proyección de la empresa en compras, ventas, -
financiamiento, relaciones humanas, régimen ju
rídico y control estadístico.

1.4.3. Asesor Fiscal.

1. Trámites ante las autoridades fiscales.
2. Consultas relativas a las leyes fiscales.
3. Estudios, planeaciones fiscales a corto y a --
largo plazo.
4. Análisis y evaluación de las obligaciones impo
sitivas.

1.4.4. Auditor Externo.

Mientras más crecen los países en sus actividades comerciales, industriales y de servicios, más necesidad

tienen de técnicos y asesores no solo como funcionarios de empresas o de instituciones gubernamentales, sino --- también y en medida muy importante como profesionales in dependientes encargados de examinar la información finan ciera de sus clientes y asesorarlos tanto en la toma de decisiones, como en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La auditoría externa, es la especialidad que ha - dado el mayor reconocimiento a la profesión de la conta duría pública, así como la auditoría interna que ha lle- gado a requerir la calidad profesional del Contador Pú- blico y que también ha aumentado el prestigio del mismo.

En la actualidad y debido al desarrollo económico de los países, los propietarios y administradores solo - pueden dirigir acertadamente sus empresas cuando cuenten con una información confiable y adecuada.

El banquero y el hombre de crédito acuden a la in formación financiera para tomar sus decisiones, el inver- sionista grande o pequeño requieren también de este tipo de información sobre las sociedades en que tienen una in versión o piensan invertir.

Las empresas descentralizadas y los organismos de participación estatal informan al público en general a través de sus estados financieros.

El hecho de que una persona ofrezca sus servicios como profesionista dentro de una rama cualquiera de las actividades profesionales, viene a constituir una especie de declaración pública, por lo que debe de estar teórica y prácticamente preparado y no cometer un engaño en contra de quienes contraten sus servicios.

El Contador Público antes de hacer frente a un trabajo y para estar en condiciones de poder externar en forma profesional su opinión respecto a los estados financieros de una empresa, requiere de una serie de conocimientos e información sobre dichos estados financieros.

A través de la práctica de la auditoría, el Contador Público independiente, logra encontrar los elementos de juicio que deben ser: objetivos suficientes y competentes con los cuales fundamenta su opinión sobre los estados financieros sujetos a revisión.

CAPITULO 2

GENERALIDADES SOBRE EL AREA DE AUDITORIA

- 2.1. Concepto de Auditoría.**
- 2.2. Clasificación de la Auditoría.**
- 2.3. Normas y Procedimientos de Auditoría.**
- 2.4. Necesidad de la Auditoría de Estados Financieros.**

2.1. CONCEPTO DE AUDITORIA.

Muchas son las definiciones que refiriéndose a -- auditoría se han emitido, en cada una su autor ha puesto su teoría y práctica para dar su opinión de los estados_ e informes que se rindan de conformidad con principios - de contabilidad.

El C. P. Víctor M. Mendivil Escalante, define a - la auditoría como: "la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados fi-- nancieros; 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" (Mendivil, p. 13).

El Comité Especial del Instituto Americano de Con_ tadores Públicos determina que auditoría es: "El examen_ de los libros de contabilidad, comprobantes y demás re_ gistros de un organismo público, institución, corpora- ción, firma o persona, o de algunas personas situadas en destino de confianza, con el objeto de averiguar la co_ rrección o incorrección de los registros, y de expresar_ opinión sobre los documentos suministrados comúnmente en forma de un certificado" (Comité citado por Parra, p. 18)..

Para Arthur W. Holmes, "auditoría es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud o integridad de la contabilidad, mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones y certificar los estados e informes que se rindan" (Holmes citado por Parra, p. 18).

Según los Hermanos Mancera, la auditoría es "El examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondientes de una empresa, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una oficina pública, de una copropiedad, de un negocio en especial cualquiera y llevarlo a cabo, con el objetivo de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellos" (Mancera citado por Parra, p. 18).

Según Eric L. Kohler, "la auditoría es la revisión de exploración crítica, que ejecuta un Contador Público de los controles internos fundamentales y de los libros de contabilidad de una empresa comercial o de otra unidad económica, antes de expresar una opinión so-

bre la corrección y confiabilidad de sus estados financieros".

"Es cualquier inspección, llevada a cabo por una tercera persona, de los libros de contabilidad, comprendiendo análisis, pruebas, confirmaciones o comprobaciones".

"Cualquier investigación sistemática o evaluación de los procedimientos u operaciones con objeto de determinar la conformidad con el criterio prescrito" (Kohler, p. 44).

Por las definiciones anteriores se concluye que la auditoría de estados financieros es, el examen que hace un Contador Público independiente, en los libros, bienes, y transacciones de una entidad económica, realizada conforme a técnicas especiales, con la finalidad de fundamentar su opinión respecto de la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de una empresa, mostrados en los estados financieros, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados,

2.2. CLASIFICACION DE LA AUDITORIA.

Tradicionalmente se conocen dos clases: auditoría interna y auditoría externa.

"La auditoría interna la desarrollan personas que dependen del negocio y actúan revisando, las más de las veces, aspectos que interesan particularmente a la administración, aunque pueden efectuar revisiones programadas sobre todo los aspectos operativos y de registro de la empresa".

"La auditoría externa, conocida también como auditoría independiente, la efectúan profesionistas que no dependen de la empresa, ni económicamente ni bajo cualquier otro concepto, y a los que se les reconoce un juicio imparcial merecedor de la confianza de terceros. El objeto de su trabajo es la emisión de un dictamen" (Méndivil, pp. 14-15).

En virtud de existir otras modalidades sobre auditoría, es de importancia definir cada una de ellas:

1. Auditoría Administrativa.

"Es el examen comprensivo y constructivo de una -

sección del gobierno o de cualquier parte de un organismo, como una división o departamento, respecto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma de -- operación y el uso de sus recursos físicos y humanos" (P. Leonard citado por Martínez, p. 45).

Por medio de la auditoría administrativa, la administración de una empresa podrá llevar a cabo entre -- otras labores, las siguientes:

- a) Eliminar pérdidas y deficiencias.
- b) Mejorar los sistemas y procedimientos de operación.
- c) Mejorar los medios de control.
- d) Desarrollar mejor al personal.
- e) Utilizar mejor los recursos de que se dispone tanto humanos como físicos.

2. Auditoría Financiera.

H. Montgomery menciona que auditoría es "un examen sistemático de los libros y registros de un negocio, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a sus operaciones financieras y a los resultados de éstas para informar sobre los mismos" (H. Montgomery citado por Amador, p. 21).

Objetivos que persigue:

a) Aseverar la confiabilidad de los estados financieros.

b) Rendir una opinión sobre lo adecuado de la - - presentación de tales estados.

c) Servir como guía a las futuras decisiones de - las fases de la administración financiera tales como, la planeación, organización, integración y control.

3. Auditoría Operacional.

"Es el servicio adicional que presta el Contador Público en su carácter de auditor externo cuando, coordinadamente con el examen de estados financieros, revisa - ciertos aspectos administrativos con el propósito de incrementar la eficiencia y eficacia operativas de su - - cliente a través de proponer las recomendaciones que considera adecuadas" (Instituto citado por Nava, pp. 40-41).

4. Auditoría Fiscal.

Es la revisión que hace el Gobierno Federal por - medio de la Dirección General de Fiscalización a las empresas, con el propósito fundamental de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que están sujetas.

2.3. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

"Las normas de auditoría difieren de los procedimientos, en que los procedimientos se refieren a actos - que han de ejecutarse, en tanto que las normas tienen -- que ver con medidas relativas a la calidad en la ejecu-- ción de esos actos y los objetivos que han de alcanzarse mediante el uso de los procedimientos adoptados. Las -- normas de auditoría así diferenciadas de los procedimien-- tos de auditoría, se relacionan, no sólo con la calidad_ profesional del auditor, sino también, con el juicio ejer_ citado por él en la ejecución de su examen y en la elabo_ ración de su informe" (Instituto, Declaraciones, p. 4).

La Comisión de Normas y Procedimientos de Audito- ría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., define a las normas de auditoría como: "Los requisitos - mínimos de calidad relativos a la personalidad del audi- tor, al trabajo que desempeña y a la información que rin_ de como resultado de dicho trabajo" (Instituto, Comisión de Normas, p. 3).

La profesión estableció las normas de auditoría - generalmente aceptadas en virtud de que:

1. Se exige una calidad óptima en los trabajos de auditoría para hacer frente a la responsabilidad adquirida con el público y clientes, a fin de mantener esa calidad, se establecieron reglas a las que el profesionalista debe sujetarse.

2. Resulta imposible reglamentar en forma específica el trabajo de auditoría, ya que está sujeto al criterio del auditor.

Para mantener la óptima calidad de los trabajos se fijaron normas de carácter general, a las cuales debe apegarse el criterio individual.

2.3.1. Normas de Auditoría:

1. Normas Personales.- Son comunes a todas las profesiones; el Contador Público como profesionalista en ejercicio, deberá contar con ciertos requisitos y cualidades referentes a su personalidad, tales como:

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional: Para poder expresar una opinión sobre los estados financieros se requiere que quien la emite sea un experto en asuntos contables, tener la preparación académica que --

culmina con la obtención del título profesional de Conta-
dor Público y la madurez de juicio adquirida a través de
la experiencia obtenida en la práctica de la auditoría.

b) Cuidado y diligencia profesionales: La capaci-
dad profesional del auditor debe aplicarla a cada uno de
los trabajos que realice. De lo contrario no se logra-
ría un trabajo de máxima calidad.

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y di-
ligencia razonables en la realización de su examen y en
la preparación del dictamen e informe, el hombre no es -
infallible, pero las posibilidades de equivocación se re-
ducen si se emplea el cuidado y la diligencia necesarios.

c) Independencia mental: "La independencia es --
una norma de auditoría esencial porque la opinión del --
Contador independiente se proporciona con el propósito -
de dar razonable credibilidad a los estados financieros,
que son, primordialmente, aseveraciones de los adminis-
tradores, su opinión no agregaría nada. Es por la segu-
ridad que prestan, por lo que se pide de expertos profe-
sionales que externen sus opiniones; por lo mismo tales_
expertos contraen una profunda obligación profesional a
ese público oculto del que tal vez ni siquiera sepan có-

mo se integra". (Instituto, Manual, p. 818).

La independencia mental y la capacidad profesional, son las bases en las que se funda la confianza del público.

El Código de Etica Profesional, en su artículo -- 2.21., considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el Contador Público:

1. "Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil -- en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún Director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente".

2. "Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o -- que tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le desig-

ne y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad".

3. "Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio".

4. "Reciba en cualquier circunstancia o motivo, - participación directa sobre los resultados del asunto -- que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados - financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción".

5. "Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio".

6. "Desempeñe un puesto público en una oficina -- que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de -- trascendencia y decisiones sobre nombramientos de Contadores Públicos para prestar servicios a dependencias o - empresas estatales".

7. "Perciba de un solo cliente, durante más de -- dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u -- otra proporción que aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia" (Instituto, Comisión de -- Etica, p. 16).

2. Normas de Ejecución del Trabajo.- El Conta-- dor Público tiene la obligación de realizar un trabajo -- con cuidado y diligencia profesionales, ya que aunque -- puede resultar difícil establecer los lineamientos para determinar cuando se es cuidadoso y diligente, existen -- algunos aspectos que sí cumplen, responden a esa obliga-- ción.

Por la importancia que tiene el cuidado y diligen-- cia profesional en la realización de la auditoría, se -- han establecido tres normas específicas adicionales:

a) Planeación y supervisión. El Contador Público para poder formarse una opinión sobre la razonabilidad -- de los estados financieros debe realizar los procedimien-- tos que lo conduzcan a ese objetivo. En efecto, si se -- planea el trabajo a desarrollar se establece una situa-- ción que garantiza razonablemente la atención de los pun--

tos más importantes, así como la aplicación de los procedimientos mínimos para la obtención de elementos de juicio suficientes y competentes que fundamenten dicha opinión.

Planear la auditoría consiste en decidir anticipadamente en base al control interno existente:

1. Los procedimientos que deben aplicarse.
2. La extensión que debe darse a los procedimientos.
3. La fecha en que deben realizarse.
4. Quién debe llevarlos a cabo.

La realización del trabajo de auditoría requiere de ayudantes que auxilien al auditor, por lo cual se hace necesaria la supervisión para constatar que las pruebas se hayan llevado a cabo tal y como se planearon y satisfacerse de los resultados obtenidos de las mismas, -- en virtud de que el asume toda la responsabilidad de su opinión.

El auditor debe dejar en los papeles de trabajo evidencia de la planeación y supervisión ejercida.

b) Estudio y evaluación del control interno. Para poder planear y realizar la auditoría de estados financieros en forma adecuada, el Contador Público debe estudiar y evaluar el control interno existente de la empresa antes de iniciar su examen.

El control interno se define como "El plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración". (Instituto, Comisión de Normas, p. 36).

De lo anterior se deduce que el control interno está formado por todos los procedimientos establecidos en una empresa con la finalidad de:

1. Proteger sus activos.
2. Obtener información financiera correcta.
3. Lograr una operación eficiente.
4. Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Los métodos principales para dejar evidencia en los papeles de trabajo, del estudio y evaluación del control interno realizado son:

a) Método descriptivo, es relacionar en papeles de trabajo las distintas formas del control interno, clasificándolo por actividades, registros contables que intervienen, departamentos, funcionarios y empleados.

b) Método de cuestionarios, son una serie de preguntas relacionadas con papeles de trabajo, planteando los aspectos básicos del control interno.

c) Método gráfico, presenta objetivamente la organización del cliente y sus procedimientos vigentes en los distintos departamentos o actividades.

3. Obtención de evidencia suficiente y competente.- El auditor debe comprobar los hechos y cifras de los estados financieros para contar con elementos de juicio en los cuales basar su opinión.

Estos elementos denominados evidencia comprobatoria, deben ser objetivos y ciertos y darán al Contador Público la certeza razonable sobre las cifras de los estados financieros.

"La evidencia será suficiente, cuando ya sea por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas diferentes, se ha obtenido en la calidad indispensable, para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados".

"La evidencia es competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas". (Instituto, -- Comisión de Normas, p. 50).

3. Normas de dictamen e información. Los estados financieros y el dictamen del auditor son la información que reciben los interesados en la situación financiera y los resultados de la empresa.

En virtud de lo anterior, se establecieron las siguientes normas:

a) Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.

El Contador Público puede estar asociado con esta
dos financieros de una compañía por muy diversas razones:

1. Como contador.
2. Como auditor interno.
3. Como gerente.
4. Como auditor independiente, etc.

Esta norma obliga a que cuando su nombre esté aso
ciado con estados financieros, aclare:

- a) La naturaleza de su relación con los estados -
financieros.
- b) La responsabilidad que asume respecto a ellos.

Por lealtad hacia el público mismo que depende de
sus servicios y de su opinión y defendiendo su responsabi-
lidad y posición se hace indispensable que ningún Conta-
dor Público permita que su nombre quede asociado expresa-
o implícitamente a un grupo de estados financieros, sin -
que exista una explicación clara y expresa del tipo de re-
lación y de la responsabilidad asumida respecto a los es-
tados financieros.

- b) Aplicación de los principios de contabilidad,

Para que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera y resultados de operación de una empresa deben haber sido formulados de conformidad con principios de contabilidad.

Es responsabilidad de la administración de una empresa establecer y mantener principios de contabilidad adecuados, quedando a cargo del auditor vigilar que la empresa examinada, haya aplicado esos principios en el registro de las operaciones y en la formulación de los estados financieros y de informar en el dictamen, que dichos principios fueron observados.

Los principios de contabilidad se definen como: "Los 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". (Instituto, principios, p. 7).

c) Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

La interpretación de los estados financieros requiere en la mayoría de los casos, la posibilidad de com

parar la situación financiera de una empresa, en diversos momentos de su vida y los resultados de operación en distintos periodos de su actividad.

No es posible hacer la comparación de los estados financieros de una misma empresa, si éstos fueron formulados sobre diferentes bases.

Debido a la importancia que representa lo anterior, es necesario que el auditor declare explícitamente si los principios de contabilidad han sido aplicados en forma consistente en relación con el ejercicio anterior.

d) Suficiencia de las declaraciones informativas.

Los estados financieros se forman de: títulos, rubros, clasificaciones, descripciones, agrupaciones, cifras totales y subtotales, notas explicativas, etc.

Para que el lector de los estados financieros pueda llegar a conclusiones y tomar decisiones adecuadas, se requiere que la información que se le proporcione sea correcta.

El auditor está obligado a verificar que los esta

dos tengan la información suficiente para su interpretación.

e) Salvedades.

Son las excepciones parciales a las afirmaciones básicas del dictamen.

El auditor solo cuando se ha convencido de que su examen fué realizado conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad, y aplicados sobre bases consistentes a las del año anterior, e incluyendo toda la información requerida para que no conduzcan a errores o malas interpretaciones podrá expresar una opinión sin salvedades.

Cuando el Contador Público después de haber realizado su examen no ha podido llegar a la conclusión de -- que los estados financieros en su conjunto presentan con propiedad la situación financiera y los resultados de -- las operaciones, deberá poner una o varias salvedades en su dictamen las cuales tienen como finalidad exceptuar -- de la opinión favorable que se ha formado de los estados financieros tomados como un todo, a uno o varios renglo-

nes que se encuentran afectados con una salvedad. Debido a que el origen de una salvedad puede provenir tanto del balance general, como del estado de resultados, las salvedades del auditor pueden afectar a ambos estados o solo alguno de ellos.

En todos aquellos casos en los que el auditor se vea obligado a poner una salvedad, deberá modificar el modelo estándar de su dictamen a fin de que quede redactado en forma clara el origen de la salvedad y el efecto que tiene tanto en la situación financiera como en la utilidad neta.

Los criterios de importancia relativa y riesgo probable, constituyen para el auditor herramientas de gran utilidad para la toma de decisiones tanto en el desarrollo de su auditoría, como en la preparación del dictamen.

Para decidir sobre la importancia de una partida, el auditor debe compararla con el grupo o rubro de la que forma parte, y determinado el efecto que representa para los estados en su conjunto.

En el desarrollo de su auditoría, el auditor tam-

bién debe tomar en consideración el riesgo probable que originará no revisar una partida o no profundizar demasiado en ella.

f) Abstención de opinión.

Cuando las excepciones a las afirmaciones del dictamen son de tal magnitud e importancia, que impidan al Contador Público expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, el auditor está obligado a:

1. Declarar expresamente que no está en condiciones de dar una opinión profesional.

2. Expresar las razones por las cuales no está en condiciones de hacerlo.

Generalmente una abstención de opinión se deriva de:

1. Limitaciones en el alcance del examen.

2. Incertidumbre sobre asuntos no resueltos a la fecha de los estados financieros que tengan la debida importancia.

3. Por fallas al control interno.

2.3.2. Procedimientos de Auditoría.

Los procedimientos de auditoría son; "el conjunto de técnicas que forman el examen de una partida, hecho o circunstancia".

Las técnicas de auditoría son: "los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para su opinión" (Comisión de Normas citado por Mendivil, p. 25).

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha -- propuesto la siguiente clasificación:

1. Estudio General.
2. Análisis.
3. Inspección.
4. Confirmación.
5. Investigación.
6. Declaraciones.
7. Certificaciones.

8. Observación.

9. Cálculo.

(Instituto Comisión de Normas, pp. 55-56-57).

2.4. NECESIDAD DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

La necesidad de la auditoría de estados financieros es indiscutible; el administrador y el inversionista necesitan, como elemento importante para tomar decisiones, primero, conocer la situación financiera de la entidad que administran o en la que desean invertir y, segundo, tener la certeza de que tal situación financiera corresponde a la realidad en que vive la entidad.

Con la auditoría de estados financieros se logra:

1. Aseverar la confiabilidad de los estados financieros.

2. Rendir una opinión sobre lo adecuado de la presentación de tales informes.

3. Servir como guía a las futuras decisiones de las fases de la administración financiera tales como, la planeación, organización, dirección y control.

CAPITULO 3

EL DICTAMEN COMO RESULTADO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

- 3.1. Antecedentes Históricos del Dictamen.**
- 3.2. Concepto de Dictamen.**
- 3.3. Finalidades del Dictamen.**
- 3.4. Disposiciones Legales sobre el Dictamen.**

3.1. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DICTAMEN.

La profesión de auditor, es de creación reciente, ya que en el año de 1862 con la Ley Británica de Sociedades Mercantiles se reconocieron por primera vez de manera oficial los servicios del contador público.

Con la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales en el año de 1880, fué una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el auditor conforme lo expresaba la Ley. La revisión del ordenamiento en cuestión hizo sentir la necesidad de incluir disposiciones que aseguraran la independencia del auditor.

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

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

"Con la frase auditado y encontrado correcto se tiene el inicio de la evolución del dictamen" (Tellez, p. 13).

Cabe señalar que en el año de 1773 en la ciudad de Edimburgo, ya existían contadores al servicio del público, por lo que no es de extrañarse la existencia de dictámenes.

La forma de dictamen más utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica por el año 1900 fué la siguiente:

"Hemos examinado los libros y cuentas de la Cfa. "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" (Tellez, p. 14).

Durante muchos años se acostumbró iniciar el texto de la opinión del contador público con la frase certificamos que; es natural que la opinión llegara a ser considerada como un certificado y que, por la misma razón, se llegara a decir que el contador público certifica los estados financieros. Sin embargo, las conclusiones del -- contador público son fundamentalmente cuestión de juicio más que de hechos. Su opinión es la expresión de su juicio personal. Siendo esto reconocido, se acostumbra actualmente usar la frase en mi opinión para iniciar la ex

posición de las conclusiones del contador público acerca de la razonable corrección de los estados financieros.

El término certificado no debe ser aceptado por -- las siguientes razones:

1. Porque da a entender un grado de exactitud que no tienen los estados financieros.

2. Porque el examen del auditor no incluye una revisión detallada de todas las operaciones realizadas ni la inspección física de todos los activos.

3. Porque existe un gran número de métodos contables alternativos que caben dentro del concepto "Principios de Contabilidad" que hacen que ningún estado financiero pueda considerarse como la única presentación correcta.

4. Porque los estados financieros contienen estimaciones que se consideran incompatibles con la idea de absoluta precisión.

A principios del presente siglo, se tenía todavía la creencia que la auditoría de estados financieros se -

llevaba a cabo en forma detallada y que el objetivo principal que perseguía, era el descubrimiento de fraudes u otras irregularidades que pudieran existir en la contabilidad de una entidad. Esta creencia afortunadamente ha sido cambiada y gracias a la divulgación que entre los hombres de negocios han hecho y los organismos que agrupan a la profesión en México, acerca del trabajo que desarrolla el contador público independiente, logrando que se acepte el principio que el examen ordinario de los estados financieros no está planeado para el descubrimiento de fraudes aún cuando si toma en cuenta esa posibilidad.

La profesión a lo largo del siglo 20, logró cambiar la imagen que existía del trabajo del auditor siendo algunos de sus principales logros los siguientes:

a) Se logró difundir que el objetivo que perseguía el auditor en su examen de los estados financieros, no era el descubrimiento de fraudes.

b) Se dejó asentado que el examen del auditor debería incluir el estado de resultados.

c) Se estableció que el auditor al expresar su opi

nión sobre los estados financieros, no sólo adquiría responsabilidad con su cliente sino con el público en general que utiliza su opinión como base para la toma de decisiones.

d) Se dejó perfectamente asentado que la auditoría de estados financieros no constituía una revisión detallada de todas las transacciones sino que ésta, se realizaba a base de pruebas selectivas.

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

Otro logro de gran trascendencia que ha tenido la profesión es la codificación de las normas de auditoría y hacerlas de aceptación general entre toda la profesión.

"El Instituto Americano de Contadores Públicos - - aprobó dicha codificación en su reunión de septiembre de 1948" (Instituto, Manual, p. 874).

Debido a que el auditor no puede afirmar que los estados financieros son exactos después de haber llevado

a cabo su auditoría, el término que la profesión ha aceptado en lugar de "Certificado" es el de "Dictamen".

3.2. CONCEPTO DE DICTAMEN.

La definición que da la Real Academia de la palabra "Dictamen" es: una opinión, parecer, informe: dictamen de los peritos.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice que el dictamen es "El documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente" (Instituto, Comisión de Normas, p. 191).

El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que "el dictamen es la opinión del contador público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros" (Comité citado por Tellez, p. 7).

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 presenta 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 del ejercicio anterior y, en su caso, los efectos del cambio" (Comisión citado por Tellez, p. 8).

Para Eric L. Kohler el dictamen es "La declaración del auditor sobre el trabajo que ha realizado y su expresión de confianza u opinión, después de una auditoría -- practicada por él sobre la propiedad de los estados financieros" (Kohler, p. 303).

En conclusión, el dictamen es un documento en el - cual el contador público independiente, expresa su opinión sobre la corrección contable de las cifras de los - estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos.

3.3. FINALIDADES DEL DICTAMEN.

Los estados financieros constituyen manifestacio--

nes que una entidad económica hace respecto a su situación financiera y resultados de operación para efecto de terceras personas, esa información no es suficientemente confiable puesto que quien establece y dicta las políticas a que debe quedar sujeta la operación de la empresa, es quien prepara los estados e informa sobre la marcha del negocio.

En vista de los conflictos que existen entre la entidad que prepara los estados financieros y las personas que los utilizan, se hace necesaria la contratación de los servicios de un auditor independiente para que después de haber llevado a cabo un examen de los mismos, emita su opinión en la que expresa que los estados financieros originalmente preparados por la administración, efectivamente son razonablemente correctos o no lo son, si ese es el caso.

La opinión que el auditor expresa sobre los estados financieros, da seguridad para que diversas personas tomen importantes decisiones, es decir, son dignos de confianza y presentan con propiedad la situación financiera y los resultados de las operaciones, de conformidad con principios de contabilidad y no son resultado de estimaciones o invenciones de quien las prepara.

Por lo anteriormente expuesto se deduce que el dictamen del auditor es de gran utilidad tanto en el medio privado (industria y comercio), en el oficial (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Comisión Nacional de Valores) y entre el público en general; los fines a los que se aplica son, entre otros los siguientes:

1. Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.

2. Como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios.

3. Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.

4. En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes. En este caso se estima conveniente aclarar que el contador público no dictamina acerca de las declaraciones, sino que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente.

5. Para el registro de acciones, bonos, obligaciones en la bolsa de valores.

6. Estudios para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos.

7. Aprobación de tarifas de servicios públicos.

8. Para inflaciones internas y externas del mercado nacional.

Esta diversidad de fines para los que se utiliza - el dictamen del contador público ha conducido a un reconocimiento más amplio y al otorgamiento de una calidad - cada vez más profesional a la tarea que desempeña la contaduría pública.

3.4. DISPOSICIONES LEGALES SOBRE EL DICTAMEN.

3.4.1. Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

1. Art. 212.- Ultimo párrafo: Las sociedades que emitan obligaciones deberán publicar anualmente su balance, dictaminado por contador público.

2. Art. 213.- Referente al acta de emisión de obligaciones en la fracción 1 inciso b. Del balance que se haya practicado precisamente para preparar la emisión, - dictaminado por contador público.

3.4.2. Ley General de Sociedades Mercantiles.

1. Art. 251.- Ultimo párrafo: Las sociedades extran jeras estarán obligadas a publicar anualmente un balance general de la negociación, dictaminado por un contador pú blico titulado.

3.4.3. Reglamento de la Ley que establece los requisitos para la venta de acciones de sociedades anónimas.

1. Art. 40.- Los estados de contabilidad que se presentan con la solicitud deberán ir dictaminados por contador público titulado.

3.4.4. Ley de Instituciones de Crédito.

1. Art. 13.- Referente a las obligaciones de los bancos para otorgar préstamos... Deberán exigir además... El último balance anual dictaminado por contador público titulado.

2. Art. 72.- Referente a la inscripción de valo-- res en bolsa, fracción 11: Que con la solicitud de admi-- sión se acompañe un estado financiero de la empresa o -- persona que haya hecho la emisión, dictaminado por conta

dor público titulado.

3.4.5. Ley de la Comisión Nacional de Valores.

1. Art. 9.- Las emisoras que tengan valores escritos en el Registro Nacional de Valores deberán publicar su balance anual, dictaminado por contador público titulado, en uno de los periódicos de mayor circulación de su domicilio social.

3.4.6. Ley Orgánica del Banco de México.

1. Art. 55.- Referente a la vigilancia de la sociedad en su segundo párrafo: Cada una de las series de acciones designará, además, un contador público titulado en ejercicio de su profesión que deberá dictaminar los balances y demás estados que se publiquen.

3.4.7. Ley para el Control de Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal.

1. Art. 5.- La Secretaría del Patrimonio y Fomento Industrial controlará y vigilará la operación de los organismos y empresas de participación por medio de la auditoría permanente.

2. Art. 7.- La Secretaría del Patrimonio y Fomento Industrial Fracción 11, revisar los estados financieros mensuales y los anuales así como los dictámenes que respecto a éstos últimos formule el auditor externo.

3.4.8. Estatutos Sociales de Nacional Financiera.

1. "Art. 27.- Los comisarios por sí o por medio de auditores que ellos designen y remuneren, tendrán la más amplia facilidad de revisión y vigilancia de los libros y documentos de la sociedad" (Alvarez, pp. 3-4-5-6-7).

CAPITULO 4

ESTRUCTURA FORMAL DEL DICTAMEN

- 4.1. Preparación del Dictamen.**
- 4.2. Modelo Estandar del Dictamen.**
- 4.3. Otras formas de Dictamen.**
- 4.4. Limitaciones al Dictamen.**

4.1. PREPARACION DEL DICTAMEN.

El objetivo del examen de estados financieros, es emitir una opinión profesional independiente, sobre la -razonabilidad con que dichos estados presentan la situación financiera y resultados de operación de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

El contador público independiente antes de rendir su opinión que deberá ser objetiva y profesional, tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le proporcionen la certeza razonable de la autenticidad de las cifras que constituyen los estados financieros, lo adecuado de los criterios, sistemas y métodos usados para su elaboración, de conformidad con principios de contabilidad aplicados en forma consistente.

Esta opinión independiente puede ser una expresión concreta y sintética, en cuyo caso el propio documento recibe el nombre de dictamen, o bien puede ser un documento más largo en el cual aparte de la expresión de la opinión profesional del auditor se añaden comentarios a los datos sintéticos del dictamen, en este caso el documento recibe el nombre de informe.

La elaboración del dictamen debe llenar ciertos - requisitos esenciales que constituyen las partes inte-- grantes y que son a saber:

Dictamen

A los señores accionistas de la Compañía X, S.A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S.A., al _____ y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha.....

...Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.....

Comentario

El dictamen debe dirigirse a quien contrata los servicios del contador público, que normalmente es, - o la asamblea de accionistas o el consejo de administración.

Identificación clara de - los estados financieros a que se refiere para limitar la responsabilidad - profesional a dichos estados.

Alcance del trabajo realizado conforme a los lineamientos marcados por la - profesión para garantizar un trabajo de calidad profesional.

..y, en consecuencia, incluyó Redundancia sobre lo ante las pruebas de los registros rior para informar más de contabilidad y los demás - claramente al público que procedimientos de auditoría.. no conoce de normas de auditoría.

...que consideré necesarios - Es decir que no obstante en las circunstancias. la rigidez de las normas de auditoría, el Auditor puede y debe poner en juego su criterio personal.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan, presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía X, S.A., al _____ y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha... Juicio personal que implica una duda razonable. No se habla de exactitud por que los mismos estados financieros incluyen estimaciones. Además el trabajo de auditoría es selectivo y no exhaustivo.

...de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados... Condición de la opinión del C.P. que limita y define el campo de acción de éste. El C.P. opina sobre estados financieros - contruídos sobre ciertas bases; Los principios de contabilidad.

....que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Se limita la aplicación - arbitraria de los principios, pero fundamentalmente se hacen comparables - las cifras del ejercicio_ examinado con las del - - ejercicio anterior.

Fecha de (emisión del) dictamen.

Particularmente importante porque el C.P. es responsable de informar los acontecimientos extraordinarios que puedan afectar sensiblemente la situación financiera de una entidad, ocurridos entre la fecha del cierre del ejercicio dictaminado y la fecha del dictamen.

"En todos los casos en que un contador público independiente haya hecho una revisión de estados o información financiera ineludiblemente deberá expresar una opinión en los términos del examen que practicó" (Instituto, Comisión de Normas, p. 194).

4.2. MODELO ESTANDAR DEL DICTAMEN.

El dictamen del auditor se emplea generalmente en relación con los estados financieros básicos, o sea el balance general, el estado de resultados de operación, el estado de utilidades acumuladas y el estado de cambios en la situación financiera.

El dictamen estandar del auditor consiste en una declaración que describe la naturaleza del examen, ordinariamente dentro de un párrafo inicial o del "alcance", y una expresión de la opinión del auditor, que generalmente aparece en un párrafo final o de la "opinión".

(Párrafo del alcance)

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

(Párrafo de la opinión)

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

"La redacción anterior apareció en el año de -- 1951 en un folleto titulado Codification of Statements on Auditing Procedure y en el que la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos recomienda a sus miembros el uso de dicha redacción como una forma estandar de dictamen" (Comisión, citado por Tellez, pp. 23-24).

La redacción que actualmente se usa y que recomienda la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su pronunciamiento relativo al dictamen (H-02) es la siguiente:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION
DE LA COMPANIA X, S.A.

Muy Señores Nuestros:

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

En mi opinión, los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A, al _____ y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior" (Instituto, Comisión de Normas, - p. 195)

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19 _____

Este tipo de dictamen lo utiliza el contador público cuando después de haber efectuado su examen de los estados financieros, logra satisfacerse plenamente de que dichos estados presentan razonablemente la situación financiera y resultados de operación es decir, que no encontró ninguna circunstancia que originara apartarse de las afirmaciones genéricas del dictamen estandar o tradicional, el cual se le puede clasificar como un dictamen "limpio".

Desde los inicios de la profesión hasta la época actual, son múltiples las modificaciones que ha sufrido el dictamen del contador público conforme a los avances logrados en la propia profesión y principalmente a la confianza depositada en ella.

Desde la emisión de los primeros dictámenes se han ido produciendo cambios en su redacción, como resultado de los continuos avances logrados en el campo de la auditoría externa, y según se sigan logrando adelantos en la profesión, persistirá la influencia en dicha redacción.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría efectuó un análisis de las frases del dictamen de

1951 y determinó comentar las siguientes afirmaciones:

1. El examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

2. El examen incluyó las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias.

3. La situación financiera y los resultados de -- operaciones se presentan razonablemente de conformidad -- con principios de contabilidad generalmente aceptados.

4. Los principios fueron aplicados sobre bases -- consistentes.

Del análisis de las afirmaciones anteriores, esta Comisión considera que:

1. Tales afirmaciones son de carácter eminentemente técnico y por lo mismo, tienen un verdadero significado exclusivamente para los contadores públicos o personas conocedoras de su técnica.

2. Han servido para revelar al lector del dicta--

men las bases en las cuales se fundamenta la opinión del contador público sobre estados financieros.

3. Los años que lleva de vigencia el texto del dictamen han servido como labor educativa, al mismo tiempo, en dicho texto expresamente se señala la obligación del contador público de cumplir con las afirmaciones respecto al alcance del trabajo y verificar la explicación de principios de contabilidad, en forma consistente.

4. No obstante la experiencia adquirida, los lectores del dictamen pueden encontrar complicada la expresión de la opinión del contador público por el uso de los tecnicismos relativos a las normas de auditoría generalmente aceptadas que por lo general no conocen ni tienen la obligación de conocer. Esto coloca al lector en la situación de no comprender con exactitud el alcance que tiene la referencia a dichos tecnicismos.

5. El calificativo "razonablemente" se hace innecesario ante la afirmación del contador público de que "en su opinión" se presenta la situación financiera, y su juicio está enmarcado dentro de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

6. En los casos en los que es necesario hacer salvedades por cualquiera de las razones que lo ameritan, - la redacción se hace aún más complicada para el lector - común.

7. No se menciona expresamente la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Ante las consideraciones anteriores, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría ha juzgado oportuno presentar a la profesión un nuevo dictamen en el -- que:

1. Se eliminan las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría;

2. Se eliminan las referencias expresas a los -- principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente,

3. Se elimina el calificativo de "razonablemente".

4. Se agrega la referencia a la responsabilidad - primaria de la administración de la compañía en la preparación

ración de los estados financieros.

En resumen, las razones fundamentales expresadas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría para los cambios anteriores, se derivan básicamente del hecho de que la inclusión de las normas de auditoría, -- los principios de contabilidad y su consistencia, eran -- una actitud fundamentalmente pedagógica que pretendía enseñar a los usuarios de los estados financieros el hecho de que la opinión del contador público descansaba sobre esos supuestos básicos. La Comisión ha considerado que tal enseñanza ya se ha logrado plenamente por la amplia difusión y el uso más o menos abundante que ha tenido el dictamen de estados financieros con el desarrollo normal de los negocios, y que, en consecuencia, al haberse alcanzado dicho propósito ya no es necesario insistir en ello.

A continuación se transcribe el nuevo dictamen, -- que establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos -- en su pronunciamiento relativo al dictamen (H-02):

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, prepara--

dos por la administración de la compañía presentan la situación financiera de la compañía X, S.A., al y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha" (Instituto, Comisión de Normas, p. 195).

La recomendación que da la Comisión de Normas y .. Procedimientos de Auditoría a los contadores públicos de México es la utilización de la nueva forma de dictamen a fin de que llegue a ser de uso general y no de utilizarse esta nueva forma, deberá usarse el texto del dictamen de 1951.

4.3. OTRAS FORMAS DE DICTAMEN.

Atendiendo al resultado del trabajo realizado, el auditor puede rendir su dictamen de diversas formas, como a continuación se presentan:

4.3.1. Dictamen limpio o sin salvedades:

1. Dictamen limpio para usarse en las auditorías de ejercicios iniciales y posteriores.

2. Dictamen limpio para usarse en las auditorías de ejercicios por periodos irregulares.

4.3.2. Dictamen con salvedades o excepciones:

1. Dictamen con salvedad de procedimientos pero sin salvedad de opinión.

2. Dictamen con salvedad de principios pero sin salvedad de opinión.

3. Dictamen con salvedad de consistencia, pero sin salvedad de opinión.

4. Dictamen con salvedad de opinión, pero sin negarla:

- a) Por salvedad de procedimiento.
- b) Por salvedad de principios.
- c) Por salvedad de consistencia.

4.3.3. Dictamen con negación de opinión.

4.3.4. Dictamen con opinión adversa.

4.3.5. Opinión parcial.

Las formas de dictamen pueden redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: en nuestra --

opinión, practicamos, hemos examinado, etc.) cuando sea un despacho de contadores públicos quien suscriba los dictámenes. En estos casos, como antefirma, se anota el nombre del despacho, lo cual significa que la responsabilidad que implica el dictamen se amplía a todos los socios que forman la sociedad; sin embargo, siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen.

DICTAMEN LIMPIO PARA USARSE EN LAS AUDITORIAS DE
EJERCICIOS INICIALES Y POSTERIORES

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPAÑIA "X"

Muy señores nuestros:

He examinado el Balance General de la Compañía --
"X", al y los correspondientes Estados de Pérdidas_
y Ganancias y de variaciones en el Capital Contable por
el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue reali-
zado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente
aceptadas.

"En mi opinión, el Balance General y los Estados_
de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital -
Contable que se anexan, reflejan, razonablemente, la si-
tuación financiera de la Compañía "X" al, el re-
sultado de sus operaciones y las Variaciones de su Capi-
tal Contable por el ejercicio terminado en esa fecha de -
acuerdo con principios de contabilidad generalmente acep-
tados" (Tellez, p. 131).

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19____

DICTAMEN LIMPIO PARA USARSE EN LAS AUDITORIAS DE
EJERCICIOS POR PERIODOS IRREGULARES

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "X"

Muy señores nuestros:

Este dictamen tiene la siguiente excepción:

En el primero y segundo párrafos deberá emplearse la expresión por el ejercicio terminado en esa fecha y - en su lugar decir por el periodo comprendido del al

He examinado el Balance General de la Compañía -- "X" al y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el periodo comprendido del al Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

"En mi 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 periodo comprendido del al de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados". (Tellez, p. 132).

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19 _____

DICTAMEN CON SALVEDAD DE PROCEDIMIENTO, PERO SIN
SALVEDAD DE OPINION

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "X"

Muy señores nuestros:

En este tipo de dictámenes surgen dos excepciones:

a) Si hay una salvedad, deberá agregarse al final del primer párrafo la siguiente frase: con excepción de haciéndose mención, en su caso, de que se cubrió satisfactoriamente el procedimiento con la aplicación de otro alternativo.

He examinado el Balance General de la Compañía "X" al..... y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, con excepción de que no fué posible confirmar las cuentas por cobrar de agencias gubernamentales, por lo que recurrí a otros procedimientos supletorios de la confirmación directa que dieron resultados satisfactorios.

En mi 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" 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.

b) Si hay varias salvedades, deberá agregarse al final del primer párrafo la frase con las siguientes excepciones y a continuación indicarl^as en párrafos por separado, haciendo mención, en su caso, de que se cubrió - satisfactoriamente el procedimiento con la aplicación de otros alternativos:

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

No observé la toma de los inventarios físicos al ya que esa fecha es anterior a mi nombramiento_

como auditor de la compañía. Sin embargo, revisé la valuación y la corrección aritmética de esos inventarios -- y también efectué ciertas pruebas estadísticas y analíticas de las cifras relativas. En el curso de mis pruebas no encontré nada que me haga suponer que las cifras del inventario al no fueron razonablemente determinadas.

El alcance de mi examen no permitió confirmar directamente con los clientes los saldos a su cargo que figuran en el Balance con un importe de \$00.000, para la verificación de estos saldos recurrí a otros procedimientos de auditoría supletorios de la confirmación directa, que produjeron resultados satisfactorios.

"En mi 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 principios de contabilidad generalmente aceptados". (Tellez, p. 134-135).

Atentamente

México, D.F.

C.P.
Cédula Profesional No.

_____ de _____ de 19 _____

DICTAMEN CON SALVEDAD DE PRINCIPIOS, PERO SIN SALVEDAD
DE OPINION

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "X"

Muy señores nuestros:

En este tipo de dictamen surgen dos modificaciones:

a) En párrafo especial comprendido entre los párrafos primero y segundo del dictamen deberá explicarse claramente el motivo de la(s) salvedad(es).

b) En el segundo párrafo del dictamen, después de la frase de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados agregar esta otra: excepto lo indicado en el párrafo segundo, o tercero o cuarto).

He examinado el Balance General de la Compañía -- "X" al y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue

realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La compañía, en determinación del costo de sus inventarios considera únicamente los materiales y la mano de obra directamente aplicables a los artículos que manufactura, y carga a Pérdidas y Ganancias todos los otros gastos de fabricación. Esta práctica no es considerada como principio de contabilidad generalmente aceptado y, incluyen en el costo de inventarios los gastos de manufactura aplicables, éstos aumentarían en \$000.000 y la utilidad, después de considerar el efecto en el impuesto sobre la renta aumentaría en \$000.000.

En mi 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 principios de contabilidad generalmente aceptados, excepto por lo que se refiere a la valuación de los inventarios y en la determinación del costo de ven--

tas como se indica en el segundo párrafo" (Tellez, - -
p. 136-137).

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19____

DICTAMEN CON SALVEDAD DE CONSISTENCIA, PERO SIN
SALVEDAD DE OPINION

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "X"

Muy señores nuestros:

En este tipo de dictámenes hay dos excepciones:

a) Si hay una sola salvedad, deberá agregarse al final del segundo párrafo la frase con excepción de mencionándose el monto en que se afecta la situación financiera.

b) Si hay varias salvedades, deberá agregarse al final del segundo párrafo con las siguientes excepciones y a continuación indicarlas en párrafo(s) por separado, haciendo siempre mención del monto en que se afecta la situación financiera.

He examinado el Balance General de la Compañía -- "X" al y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado

de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

"En mi 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 principios de contabilidad generalmente aceptados, con excepción de que la compañía valuó sus inventarios al cierre del ejercicio por el procedimiento de últimas entradas primeras salidas en vez del procedimiento seguido en años anteriores de costos promedios.

Esta modificación a los principios de contabilidad, con la cual estamos de acuerdo, dió origen a una reducción en el inventario de \$000.000 aproximadamente, en comparación con la valuación a costos promedios y como consecuencia una disminución en la utilidad neta del ejercicio de \$000.000 después de considerar el efecto del Impuesto sobre la Renta" (Tellez, p. 138-139).

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19 _____

DICTAMEN CON SALVEDAD DE PROCEDIMIENTO, PERO SIN NEGAR
LA OPINION

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION
DE LA COMPAÑIA "X"

Muy señores nuestros:

Se emite este tipo de dictamen cuando no se utili
zaron procedimientos supletorios o alternativos, o cuan-
do habiéndolos utilizado no se obtuvieron resultados sa-
tisfactorios. En tales casos adquieren importancia las_
partidas a que se refieren las salvedades aunque no tan-
ta como para negar la opinión o expresarla en forma ad--
versa. Para tal efecto se insertan las palabras con --
la(s) excepción(es) señalada(s) en el(los) párrafo(s) -
que antecede(n) entre las frases en mi opinión y el Ba-
lance General.

He examinado el Balance General de la Compañía --
"X" al y los correspondientes Estados de Pérdi-
das y Ganancias y de Variaciones en el Capital Conta--
ble por ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue
realizado de acuerdo con las normas de auditoría general_
mente aceptadas, excepto que por limitaciones de tiempo_

no solicitamos confirmaciones de las cuentas por cobrar, ni aplicamos procedimientos substitutos para su comprobación.

"En mi opinión, con la excepción señalada en el párrafo anterior, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan, razonablemente la situación financiera de la Compañía "X" al el resultado de sus operaciones y las variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados". (Tellez, p. 139)

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19_____

DICTAMEN CON SALVEDAD DE PRINCIPIOS, PERO SIN NEGAR
LA OPINION

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPAÑIA "X"

Muy señores nuestros:

Este tipo de dictamen, se usa cuando la salvedad o las salvedades tienen una importancia relativamente -- considerable, aunque no tanto como para negar la opinión o para expresarla en forma adversa. Este es un caso muy impreciso, para el que no es posible fijar reglas inquebrantables. En el dictamen se insertarán las frases. En mi opinión, y el Balance General, las palabras con -- la(s) excepción(es) señalada(s) en el(los) párrafo(s) -- que antecede(n).

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

El inventario está valuado conforme a costos promedios que exceden al precio de mercado en la cantidad de \$000.000, por lo cual la utilidad Neta del año está también excedida en la cantidad de \$000.000 después de considerar el efecto del Impuesto sobre la Renta.

"En mi opinión, con la excepción expuesta en el párrafo que antecede, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan, razonablemente, la situación financiera de la compañía "X" al....., el resultado de sus operaciones y las Variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, -- de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados". (Tellez, p. 140)

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19 _____

DICTAMEN CON SALVEDAD DE CONSISTENCIA, PERO SIN
NEGAR LA OPINION

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "X"

Muy señores nuestros:

Este dictamen por salvedad de consistencia se emite cuando la o las salvedades de consistencia tengan una importancia relativamente considerable, aunque no tanta como para negar la opinión o para expresarla en forma -- adversa. Caso muy impreciso, para el que no es posible fijar reglas invariables. En el dictamen se insertarán entre las frases. En mi opinión el Balance General, las palabras con la(s) excepción(es) señalada(s) al final de este párrafo.

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

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

La empresa vende sus taladros en abonos y, por lo tanto, la utilidad bruta se difería para ser absorbida por los resultados de los ejercicios siguientes de acuerdo con el ritmo de la cobranza, y durante el ejercicio que termina el varió de procedimientos y consideró los ingresos provenientes de las ventas efectuadas durante los nueve meses terminados en esa fecha como un ingreso del referido período". (Tellez p. 141).

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19____.

DICTAMEN CON NEGACION DE OPINION

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

Muy señores nuestros:

Este tipo de dictamen contendrá invariablemente el párrafo del alcance incluyendo las salvedades de procedimientos que correspondan. Inmediatamente después se hará la declaración de la imposibilidad de dar una opinión sobre los Estados Financieros tomados en conjunto, indicando las razones que la motivan. En seguida se anotarán a las observaciones acerca de las partidas que aparezcan en los Estados Financieros y de cuya corrección el contador público no tenga una seguridad razonable.

En el dictamen se insertará la operación manifestamos no estar en posición de expresar una opinión sobre los Estados Financieros considerados en su conjunto en vista de

"He examinado el Balance General de la Compañía "X" al y los correspondientes Estados de Pérdi--

das y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable_ por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue_ realizado de acuerdo con las normas de auditoría general_ mente aceptadas, excepto que de acuerdo con sus instruccio- nes, no solicite confirmación directa de los saldos - por cobrar ni presencia la toma de los inventarios ffsi- cos al principio y al cierre del ejercicio.

Tomando en consideración los conceptos menciona- dos en el párrafo anterior, manifiesto no estar en posi- ción de expresar una opinión sobre los Estados Financie- ros considerados en conjunto, en vista que los renglones anteriores afectan substancialmente la determinación de la posición financiera y los resultados de operación". - (Tellez, p. 143)

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19 _____

DICTAMEN CON OPINION ADVERSA

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

Muy señores nuestros:

En este caso debe existir la convicción, por parte del contador público de que la situación que refleja el Balance General no es la correcta. Debe redactarse - el párrafo sin salvedades de procedimiento, excepto en - aquellos que no modifiquen la opinión, como en el caso - de que se hayan suplido los procedimientos normales para el examen de cuentas por cobrar o de inventarios con resultados satisfactorios. En párrafos subsecuentes deberá declararse lo siguiente:

En mi opinión, los Estados Financieros considerados en su conjunto no reflejan la Situación Financiera -
..... al

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

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

"En mi opinión, los Estados Financieros considerados en su conjunto no reflejan, la situación financiera de al, ni el resultado de sus operaciones por el año terminado en esa fecha de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, en vista de lo señalado en los párrafos siguientes:

Según se explica en la nota 2 de los Estados Financieros, no se ha hecho provisión para los posibles daños que pudieran reclamarse a la compañía en relación con un juicio pendiente, tal vez que el importe de dicho pasivo, en caso de serlo no es determinable a la fecha.

La empresa tiene un pasivo de \$000,000 de dólares registrado al tipo de cambio de \$0,000 y por lo tanto ha dejado de registrar un pasivo adicional y la pérdida correspondiente, que se estima en la cantidad de \$0,000,000, tomando en consideración el tipo de cambio en vigor. Co

mo consecuencia, las utilidades acumuladas de años anteriores están excedidas en la cantidad de \$000,000 aproximadamente, después de tomar en consideración el efecto del Impuesto sobre la Renta" (Tellez, p. 144-145).

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19 _____

DICTAMEN CON OPINION PARCIAL**AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "X"**

Muy señores nuestros:

Este dictamen se puede formular en aquellos casos en que, siendo imposible desde el punto de vista técnico dar un dictamen limpio, se confronta la necesidad de negar la opinión o de emitir un dictamen adverso.

En los casos anteriores el auditor opina sobre -- los Estados Financieros tomados en su conjunto pero puede, sin embargo, expresar, además una opinión parcial que indique la razonabilidad de ciertos conceptos mencionados en los estados. Si, por ejemplo, de nuestro examen se desprende, que todas las cuentas son aceptables excepto Cuentas por Cobrar; y ésta resulta ser tan representativa que nos obliga a un dictamen adverso, podemos decir que las cuentas de Bancos, Inventarios y Maquinaria y -- Equipo son razonablemente correctas. Es preferible nombrar las cuentas en vez de usar expresiones como todas las otras cuentas, ya que Utilidades Retenidas, Impuestos por pagar o Gastos de Venta, por ejemplo, pueden no

ser correctas por su relación con Cuentas por Cobrar. La opinión parcial debe ser redactada de manera que no contradiga la opinión adversa o la negación de opinión.

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

La compañía no tomó inventario físico de las mercancías al principio del período revisado, y no tiene registros detallados de cantidades y valores unitarios que permitan su revisión. Me fué pedido que no observara la toma de los inventarios físicos al, ni examinara la determinación de su costo.

Tomando en consideración lo anterior, manifiesto no estar en posición de expresar mi opinión sobre la posición financiera de la Compañía "X" al, ni sobre el resultado de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

"Sin embargo, en mi opinión, los saldos de las -- cuentas de Activo Circulante, excepto inventarios, Activo Fijo, Cargos Diferidos, Pasivo Circulante, Capital Social, Ingresos y Gastos, excepto Costo de Ventas, como - se muestra en el Balance General y Estados de Pérdidas - y Ganancias adjuntos, están razonablemente establecidos_ y fueron determinados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados". (Tellez, p. 146-147)

Atentamente

C.P.
Cédula Profesional No.

México, D.F.

_____ de _____ de 19__

4.3.6. Dictamen para Efectos Fiscales.

El fin principal de los dictámenes fiscales, es la declaración implícita de que los estados financieros examinados reflejan razonablemente la situación financiera y fiscal de la empresa auditada.

El dictamen del Contador Público para efectos fiscales, nació como consecuencia del Decreto Presidencial de fecha 21 de abril de 1959, que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (actualmente Dirección General de Fiscalización) como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

A partir del 10. de abril de 1967, entró en vigor el Código Fiscal de la Federación, en el que se deroga el decreto del 21 de abril de 1959, incorporando en su artículo 85 el dictamen del Contador Público para fines fiscales.

A partir del 10. de enero de 1983, entró en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, en el que se modifica el Artículo 85, y como nuevo Artículo el 52 del CFF.

Con fecha 11 de abril de 1980, se publicó en el -
Diario Oficial de la Federación, el reglamento al que se
hace mención en la fracción II del Artículo 85 y que - -
constituye la base para la correcta formulación de los -
estados, informes y anexos del dictamen fiscal.

Este Reglamento, seguirá vigente, en tanto no se
publique el Reglamento de Código Fiscal de la Federación,
que en su caso lo incluirá en su articulado.

El artículo 52 (antes 85) del Código Fiscal de la
Federación dice lo siguiente:

"Los hechos afirmados en los dictámenes formula--
dos por Contadores Públicos sobre los estados financie--
ros de los contribuyentes y su relación con el cumpli- -
miento de las disposiciones fiscales así como en las - -
aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de
sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en -
contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisi-
tos:

1. Que el Contador Público que dictamine esté re-
gistrado ante las autoridades fiscales para estos efec--
tos. Este registro lo podrán obtener únicamente las per

sonas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación - Pública, y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

2. 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 profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

3. Que el Contador Público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos, se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Contador Público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador 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" (Código Fiscal, citado por Del Valle, p. 44).

El dictamen para efectos fiscales en relación con el dictamen normal utilizado por el Contador Público, -- tiene solamente una diferencia básica que es lo referente al último párrafo el cual se muestra en la siguiente presentación:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "X"

Presente.

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué y que incluyó el cumplimiento de las disposiciones - fiscales federales vigentes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la Administración de la compañía y que comprenden las modificaciones propuestas por el suscrito, presentan la situación financiera de al de de 19 y los resultados de -- sus operaciones por elejercicio fiscal que terminó en -- esa fecha.

Declaro bajo protesta de decir verdad que emito - este dictamen apegándome a lo dispuesto en el artículo - 52 del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno y que como resultado de la revisión antes descrita, que no incluyo el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación, no observé emi-sión alguna de importancia en el cumplimiento de las -- obligaciones fiscales federales del causante auditado" - (Tellez, p. 213).

Atentamente

México, D.F.

_____ de _____ de 19 _____

C.P.
Núm. de Registro en la
D.G.F.

El dictamen, informe y anexos complementarios que presenta el Contador Público ante la Dirección General - de Fiscalización deben ser presentados en el orden y con las indicaciones que a continuación se citan, por ejemplo:

1. Dictamen acerca de los estados financieros.
2. Estado de situación financiera.
3. Estado de resultados.
4. Estado de modificaciones en el capital contable.
5. Estado de cambios en la situación financiera.
6. Notas a los estados financieros.
7. Informe sobre la revisión de la situación fiscal.
8. Anexos complementarios a los estados financieros:
 - 8.1 Estado de resultados comparativo.
 - 8.2 Estado de costo de ventas comparativo.
 - 8.3 Análisis de las siguientes cuentas de gastos comparativos:
 1. Gastos generales.
 2. Gastos financieros.
 3. Otros gastos.
 4. Otros productos.
 - 8.4 Análisis de movimientos de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.

- 8.5 Relación de obligaciones fiscales.
- 8.6 Conciliación entre la utilidad contable y el resultado fiscal.
- 8.7 Conciliación entre los ingresos dictaminados, los declarados para efectos del ISR - y los declarados al Impuesto al Valor Agregado.
- 8.8 Determinación de la participación de utilidades al personal" (Del Valle, p. 96).

Cuando el auditor se refiere al término de "Dictámenes especiales" está haciendo mención a informes que tienen una redacción especial y que hasta ahora pocos -- son los contadores que se han encargado de dictaminar:

1. Estados proformas.
2. Auditoría administrativa.
3. Estados de costos de producción.
4. Estados financieros presupuestados.
5. Evaluación de resultados en los proyectos.
6. Auditoría sobre la productividad de un negocio.
7. Datos económicos y estadísticos.
8. Estados financieros de personas físicas.
9. Auditoría de la contabilidad por áreas de responsabilidad.

10. Cuantificación de los ingredientes de un producto.
11. Estados financieros de una organización sin fines de lucro.
12. Estados financieros de los sindicatos.
13. Estado de origen y aplicación de recursos.
14. Auditorías de los estados y municipios.
15. Punto de equilibrio de las empresas.
16. Peritajes y arbitrajes en asuntos financieros y fiscales.
17. Elecciones de un sindicato.
18. Lanzamiento de un producto nuevo.
19. Cumplimiento de las cláusulas de un contrato.
20. Encuesta de radio.
21. Fijación de sueldos para obreros, empleados y ejecutivos.
22. Revisión del Cálculo de participación de los trabajadores en las utilidades.
23. Certificación de la circularización pagada de periódicos y revistas.
24. Dictamen sobre estados financieros consolidados.

4.4. LIMITACIONES AL DICTAMEN.

Tradicionalmente las condiciones que requieren -- dictámenes con salvedades, se pueden clasificar de la -- siguiente manera:

4.4.1. El alcance del examen del auditor se ve afectado_ por condiciones que impiden la aplicación de uno o más - procedimientos de auditoría que él considera necesarios_ en las circunstancias.

4.4.2. La opinión del auditor se basa en parte, en el -- dictamen de otro auditor.

4.4.3. Los estados financieros se ven afectados por la - violación a un principio de contabilidad generalmente -- aceptado.

4.4.4. Los principios de contabilidad no han sido aplica_ dos uniformemente.

4.4.5. Los estados financieros se ven afectados por in-- certidumbres respecto a acontecimientos futuros, el re-- sultado de los cuales no es susceptible de evaluarse ra-- zonablemente a la fecha del informe del auditor.

4.4.6. El auditor desea hacer énfasis sobre algún asunto relacionado con los estados financieros.

OTRAS CAUSAS:

a) Cuando el auditor no obtiene de la gerencia la "Carta de representación" o "Carta general de manifestaciones".

b) Cuando existan fallas muy grandes en el control interno.

CAPITULO 5

EL INFORME LARGO

- 5.1. Objetivos del Informe Largo.**
- 5.2. Contenido del Informe Largo.**
- 5.3. Responsabilidad del Contador Público sobre los datos mostrados en el Informe Largo.**

5.1. OBJETIVOS DEL INFORME LARGO.

El objetivo del Informe Largo es analizar ciertos datos que aparecen en los estados financieros dictaminados por el auditor y que se añaden comentarios, en muchos casos interpretativos, de los resultados de operación de la entidad no necesariamente de carácter contable, siempre y cuando tenga la debida competencia; detallar alguna o algunas cuentas que conforman los estados financieros, información de tipo estadístico o bien de su situación financiera.

El informe largo de auditoría, es el documento en el cual el Contador Público, además de expresar su opinión sobre los estados financieros que examinó, incluye una serie de comentarios relativos a las operaciones realizadas por la empresa, presenta estados comparativos, analiza e interpreta los estados financieros y comenta algunas cuentas de balance.

Debido a que los lectores de un informe largo deben conocer el tipo de opinión que el auditor ha dado de los estados financieros básicos, antes de confiar y tomar decisiones sobre la información adicional por él preparada, es conveniente que el informe largo de auditoría se inicie con la reproducción del informe corto.

5.2. CONTENIDO DEL INFORME LARGO.

Debido a que el criterio del contador y su experiencia profesional en la empresa, es lo más valioso, no se han establecido reglas ni principios rígidos en cuanto al contenido del informe largo, ya que éste constituye una actividad creadora. Un informe largo de auditoría debe ajustarse a las necesidades de la empresa para lo cual se prepara y las de las personas a quienes va dirigido y, se puede decir, que su calidad y óptima utilidad, dependen básicamente de la preparación, imaginación, inventiva, interés y personalidad, estilo y técnica del auditor que los prepara.

Como ya se puntualizó anteriormente, el contenido del informe largo varía según el uso que se le dé y según el estilo de cada auditor, sin embargo, el siguiente es un listado enunciativo de los puntos que debe reunir aun cuando no necesariamente es este orden:

1. Índice.
2. Dictamen del auditor sobre los estados financieros y sobre la información complementaria.
3. Estados financieros básicos (Balance, estado de resultados, estado de cambios en la situación financiera).

4. Notas a los estados financieros.
5. Información general sobre la entidad.
 - a) Fecha de constitución.
 - b) Integración del capital social.
 - c) Principales accionistas.
 - d) Consejo de administración.
 - e) Comisario o comisarios.
 - f) Principales funcionarios y antigüedad dentro de la entidad.
 - g) Productos o servicios que se permitan.
 - h) Ubicación de la entidad y sucursales.
 - i) Territorios en que operan.
 - j) Principales clientes.
 - k) Fuentes de abastecimiento.
 - l) Situación en el mercado.
 - m) Compañías afiliadas.
6. Acontecimientos importantes ocurridos durante el año.
7. Estados financieros comparativos.
8. Cédulas.
9. Comentarios a cuentas de balance.
10. Comentarios a cuentas de resultados.
11. Análisis de estados financieros.
12. Estadísticas.
13. Apéndices.

14. Alcance del examen del auditor (no en todos -- los casos).

Antes de emitir en definitiva el informe largo, - el auditor debe de discutirlo con el cliente para:

1. Que la administración de la empresa estudie si alguna información que se proporciona tiene ca rácter de confidencial.
2. Asegurar que no tiene errores de importancia.

5.3. RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO SOBRE
LOS DATOS MOSTRADOS EN EL INFORME LARGO.

El auditor debe establecer con toda claridad su - posición con respecto a los datos mostrados en el infor me largo, para lo cual será necesario que indique si di chos datos estuvieron sujetos a los mismos procedimien- tos y normas de auditoría utilizados en el examen de -- los estados financieros básicos, o que parte no lo estu vo. Es decir, debe cumplir con el requerimiento de la primera norma de las relativas a la información y dicta men, el cual es aplicable tanto al informe corto como - al informe largo. Dicha norma señala:

En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con algunos estados financieros, éste debe expresar de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado algún examen de ellos, el Contador Público debe manifestar de modo expreso y claro el carácter de su examen, su alcance y el grado de responsabilidad que como consecuencia de él asume.

El informe largo recibe su nombre no por su extensión, sino por contener información más amplia y complementaria a los estados financieros básicos y sus notas. Esta información complementaria, ya sea que se presente o no, conjuntamente con el dictamen sobre los estados financieros básicos, deberá sujetarse a examen en los mismos términos en que se examinaron dichos estados financieros y por lo mismo deberá estar cubierta por una opinión del auditor.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

En la actualidad el Contador Público con su preparación profesional, puede adoptar o desempeñar diferentes especialidades, ya que con el crecimiento de las actividades comerciales, industriales y de servicios, es imprescindible la utilización de técnicos y asesores --- contables y financieros en la administración de las entidades. Al igual que la entidad privada, la entidad pública y los despachos profesionales, las universidades demandan los servicios del profesional de la contaduría, para que se dediquen a la investigación y a la docencia, buscando nuevas y mejores fórmulas que faciliten la expansión y el progreso de la profesión.

La auditoría externa como especialidad, es la que más reconocimiento y prestigio ha dado a la profesión de la contaduría pública, al servir como auxiliar decisivo en la toma de decisiones a los usuarios de los estados e informes que rinden las entidades, proporcionando confianza de su autenticidad, misma que se logra cuando quien opina de su corrección, posee capacidad técnica e independencia mental.

El concepto auditoría implica la necesidad de in-

investigar, de buscar causas y efectos, el nombre que se le designe dependerá del organismo o entidad que la lleve a cabo, y del área que se vaya a revisar.

Tradicionalmente se conocen dos clases de auditoría: La interna; desarrolladas por personas que dependen de la entidad, y actúan las más de las veces, revisando aspectos que interesan particularmente a la administración. La externa; realizada por profesionistas que no dependen de la entidad revisada, ni económicamente ni bajo cualquier otro concepto y a los que se les reconoce un juicio imparcial conforme a las normas de su profesión merecedor de la confianza de terceros. El objeto de su trabajo es la emisión del dictamen. Las diferentes modalidades que de auditoría se han emitido -operacional, administrativa, financiera-, se complementan -unas con otras lográndose un mayor juicio sobre la administración de la entidad revisada.

El dictamen es un documento en el cual el Contador Público independiente expresa su opinión sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos, siendo de gran utilidad tanto en el mercado privado (industria y comercio), en el oficial (Secretaría de Hacienda

da y Crédito Público, Comisión Nacional de Valores), y - entre el público en general. Los fines a los que se -- aplica son entre otros los siguientes: como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista, como -- parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios, como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio, en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes. En este caso se estima conveniente aclarar que el Contador Público no dictamina acerca de las - declaraciones, sino que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente, para el registro de acciones, bonos y obligaciones en la bolsa de valores, aprobación de tarifas de servicios públicos, estudios para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos, otorgamiento de créditos (Bancos, proveedores y acreedores en general).

El Contador Público además de expresar su opinión sobre los estados financieros examinados (Informe corto), rinde información adicional que complementa los estados financieros básicos y sus notas (Informe largo). Esta - información complementaria deberá sujetarse a examen en los mismos términos en que se examinaron dichos estados_

financieros básicos, y por lo mismo deberá estar cubierta por una opinión del auditor.

El informe largo de auditoría es el documento en el cual, el Contador Público, además de expresar su opinión sobre los estados financieros examinados, incluye una serie de comentarios relativos a las operaciones realizadas por las entidades, presenta estados comparativos, analiza e interpreta los estados financieros y comenta algunas cuentas de balance.

Debido a que los lectores de un informe largo deben conocer el tipo de opinión que el auditor ha dado -- de los estados financieros básicos antes de confiar y tomar decisiones sobre la información adicional por él preparada, es conveniente que el informe largo de auditoría se inicie con la reproducción del informe corto.

En vista de la importancia que para determinado sector de la vida económica del país reviste la auditoría de estados financieros y el dictamen del Contador Público en el ejercicio libre de su profesión, fue mi propósito investigar el tema, esperando que esta labor de investigación sea de utilidad para todas aquellas personas que se interesen por ella.

BIBLIOGRAFIA

Alvarez Ramírez, Daniel.- Apuntes de Auditoría III,
Volumen 1. Colección Auditoría.- UNAM 1974.

Amador Sánchez, René.- Elementos de Auditoría Financiera
y Operacional.- PACSA.- México 1982.

Del Valle Noriega, Jaime y Gómez Espiñeira, Antonio.-
Dictamen Fiscal.- DOFISCAL.- Segunda Edición.- México,
1983.

Elizondo López, Arturo.- La Investigación Contable.-
Significación y Metodología.- ECASA.- México, 1983.

Elizondo López, Arturo.- La Profesión Contable.-
Selección y Desarrollo.- ECASA.- Segunda Edición.-
México, 1982.

García Pelayo, Ramón.- Pequeño Larousse Ilustrado.-
Ediciones Larousse.- Octava Edición.- México, 1982.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Comisión
de Etica Profesional.- Código de Etica Profesional.-
1979.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.- Compendio de Normas, Pronunciamientos Normativos, Procedimientos de Auditoría y otros emitidos por la Comisión.- Décima Tercera Edición.- México, 1981.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Declaraciones sobre Normas de Auditoría.- Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría.- México, 1975.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Manual del Contador Público.- Tomo 1.- Facultad de Contaduría y Administración.- Tercera Edición.- México, 1981.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Principios -- de Contabilidad.- Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera.- Lecturas de Contabilidad.- Facultad de Contaduría y Administración. UNAM.- 1977.

Kohler L. Eric.- Diccionario para Contadores.- UTEHA.- México, 1974.

Nava Hernández, Raúl.- La Auditoría de Estados Financieros.- Tesis Profesional para optar el grado de Contador Público.- Universidad Latina.- México, 1980.

Martínez Villegas, Fabian.- El Contador Público y la Auditoría Administrativa.- PACSA.- Tercera Edición.- México, 1979.

Mendivil Escalante, Víctor M.- Elementos de Auditoría.- ECASA.- Tercera Edición.- México, 1979.

Moreno Padilla, Javier.- Prontuario de Leyes Fiscales.- TRILLAS.- Octava edición.- México, 1979.

Parra García, Héctor.- El Dictamen e Informe para Efectos Fiscales.- Tesis profesional para optar por el grado de Contador Público.- ESCA, 1978.