

20/9/86



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

## EL DICTAMEN EN MEXICO y EN OTROS PAISES

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE  
QUE EN OPCION AL GRADO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A  
PEDRO SOLIS ORTEGA

*Director del Seminario: C. P. Manuel Resa García*

MEXICO, D. F.

1986



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

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

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

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

## I N D I C E

### Introducción

#### Capítulo I.- El Dictámen Tradicional.

- 1.0. Generalidades.
- 1.1. Concepto de auditoría.
- 1.2. Concepto de dictamen.
- 1.3. Certificación, Fe Pública y Dictamen.
- 1.4. El Dictamen del Licenciado en Contaduría y su importancia social.
- 1.5. Evolución y desarrollo del dictamen.
- 1.6. El dictamen y su evolución en México.
- 1.7. Análisis del texto tradicional.
- 1.8. Texto sugerido.

#### Capítulo II.- El Nuevo Dictamen.

- 2.0. Generalidades.
- 2.1. Antecedentes.
- 2.2. Fundamentos del Nuevo Dictamen.
- 2.3. Similitudes y diferencias entre los textos del Nuevo Dictamen y el Dictamen Tradicional.

**Capítulo III.- Responsabilidad que asume el Licenciado en Contaduría al emitir su Dictamen.**

- 3.0. Generalidades.**
- 3.1. Responsabilidad de carácter moral.**
- 3.2. Responsabilidad de carácter legal.**

**Capítulo IV.- El Dictamen en otros países.**

- 4.0. Generalidades.**
- 4.1. Países de América.**
- 4.2. Países de Europa.**
- 4.3. Países de Asia.**
- 4.4. Países de Oceanía.**
- 4.5. Países de Africa.**

**Conclusiones.**

- Apéndice.**
- Bibliografía.**

## INTRODUCCION

La actividad profesional más representativa del Licenciado en Contaduría es sin duda la dictaminación de estados financieros, es decir, la expresión de una opinión profesional independiente sobre si los estados financieros examinados presentan o no la situación-financiera y los resultados de operación de una entidad económica.

Esta opinión profesional e independiente del Licenciado en -- Contaduría, la expresa en un documento llamado "Dictamen". Bien, - el tema de este trabajo de investigación se refiere precisamente - al Dictamen del Licenciado en Contaduría. Otros trabajos han antecedido al nuestro en lo que parece ser un camino ya recorrido. No obstante esto, nos abocamos al tema y para desarrollarlo tuvimos - presente lo expresado por el Maestro Ricardo Mora Montes de que el Dictamen es siempre un tema de actualidad, en virtud de su transe - dental importancia tanto para los profesionales de la Contaduría - Pública, como para los usuarios y público en general.

Tomando estos conceptos del C.P. Mora Montes nos trazamos el - objetivo de dirigir nuestro trabajo hacia la presentación de los - textos de los dictámenes que se usan en otros países del mundo con el propósito de hacer una comparación entre éstos modelos y los - utilizados en México.

Es importante señalar que para alcanzar nuestro objetivo tropezamos con serias dificultades para reunir el material necesario para nuestro tema, pues en México son poco conocidos los dictámenes emitidos en otros países. Para subsanar tal dificultad logramos obtener una publicación del Instituto Americano de Contadores Públicos la cual nos proporcionó la información requerida para -- nuestra exposición (aunque no con la actualidad que hubiésemos -- querido) y es en dicha publicación en la cual se basa este trabajo.

Para desarrollar nuestro tema lo dividimos en cuatro capítulos como sigue:

En el capítulo primero tratamos la evolución que ha tenido -- el dictamen, las diferencias existentes entre dictaminar, certificar y dar fe pública; así mismo, hacemos un análisis de las partes que integran un dictamen y como consecuencia de ello ensayamos un texto del mismo que a nuestro juicio es más claro y explícito.

En el capítulo segundo nos abocamos a tratar el llamado Nuevo Dictamen, su origen, sus fundamentos y sus similitudes y diferencias entre éste y el conocido ya como Dictamen Tradicional.

El capítulo tercero versa sobre las responsabilidades éticas y legales que asume el Licenciado en Contaduría al emitir su opinión.

En el capítulo cuarto presentamos las formas que adoptan los dictámenes que se usan en varios países del mundo y en donde podemos apreciar las similitudes y diferencias entre estas formas y - el dictamen empleado en México.

Consideramos así mismo importante incluir como un apéndice - de este trabajo algunos informes, certificados y dictámenes emitidos desde 1768 a nuestros días.

Queremos finalmente manifestar que ha sido nuestro empeño - desarrollar este trabajo lo mejor posible; esperamos que el Honorable Jurado juzgue con benevolencia los errores que contenga, resultado en gran parte de nuestra limitada experiencia.

## CAPITULO I

### El Dictamen Tradicional.

- 1.0. Generalidades.
- 1.1. Concepto de auditoría.
- 1.2. Concepto de dictamen.
- 1.3. Certificación, Fe Pública y Dictamen.
- 1.4. El dictamen del Licenciado en Contaduría y su importancia social.
- 1.5. Evolución y desarrollo del dictamen.
- 1.6. El dictamen y su evolución en México.
- 1.7. Análisis del texto tradicional.
- 1.8. Texto sugerido.



## 1.0. Generalidades.

La Contaduría, al igual que todas las demás ramas del saber humano ha sufrido cambios desde sus inicios hasta nuestros días, estas modificaciones se han desarrollados paralelamente con el avance de la industria, el comercio, y en general de toda la economía; y así en la actualidad, la información que proporciona la contabilidad de una entidad económica, servirá no únicamente a sus propietarios, sino que existen además terceros interesados en conocer cual es la marcha de dicha entidad.

Por lo anterior, es necesario que los Estados Financieros de una entidad económica sean revisados por un profesionista, en este caso un Licenciado en Contaduría, que a través de sus conocimientos y carácter imparcial pueda juzgar si la información que presentan esos estados es veraz, y por lo tanto confiable. Basándose en este juicio tanto propietarios como los terceros interesados podrán tomar decisiones mejores respecto a la entidad económica.

Ahora bien, ese trabajo que realiza el Licenciado en Contaduría se llama "Auditoría"; y la opinión que sobre el trabajo realizado obtenga de ella, la plasmará en un documento denominado "Dictamen".

Bajo este orden de ideas vemos que la auditoría es uno de -

los principales servicios que presta el Licenciado en Contaduría a la sociedad en su calidad de profesional y que todo el trabajo - realizado por él quedará plasmado en su Dictamen. De ahí podremos comprender la importancia que este documento encierra.

Pero, ¿qué es la Auditoría y su producto el Dictamen?, en los siguientes dos incisos trataremos de dar respuesta a estas interrogantes.

### 1.1. Concepto de Auditoría.

La Auditoría es la especialidad que más identifica al Licenciado en Contaduría como un profesional independiente, quien al expresar su opinión sobre los Estados Financieros que examina cumple con una labor social relevante: dar un sello de confianza a la información que se presenta en los mismos.

Existen en la literatura contable diversas definiciones de auditoría, de entre las cuales podemos mencionar las siguientes:

Para el Maestro Fernando Díez Barroso auditoría es "la ciencia del análisis, comprobación y estimación de las cuentas".

Según los Hermanos Mancera "es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una empresa, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una asociación, de una oficina pública, de una copropiedad, de un negocio especial cualquie-

ra y llevarlo a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellos".

El C.P. Rogerio Casas Alatraste dice que "la auditoría de estados financieros es el examen o revisión, a base de pruebas selectivas, de los estados financieros, tendiente a determinar si presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la unidad económica a que se refieren".

A.W. Holmes la define como "una disciplina intelectual basada en la lógica, ya que está dedicada al establecimiento de hechos, siendo las conclusiones resultantes falsas o verdaderas". Este autor también la define como "el examen objetivo de los estados financieros preparados inicialmente por la administración".

Montgomery dice que la auditoría "es un examen sistemático de libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de éstas, para informar sobre los mismos".

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice en su boletín B que "El objetivo del examen de estados financieros es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que

éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes .

## 1.2. Concepto de Dictamen.

Una vez terminado el trabajo de auditoría, el Licenciado - en Contaduría tendrá en su poder todos los elementos de juicio-necesarios que le servirán de base para expresar su opinión, la cual la expresará en un documento llamado "Dictamen".

Existen igualmente varios conceptos de Dictamen de entre - los cuales expondremos a continuación los siguientes:

El dictamen es definido gramaticalmente por el diccionario básico Salvat como: "La opinión o juicio que se forma o emite - sobre una cosa y especialmente suscrito por uno o varios facultativos sobre un asunto determinado de su especialidad".

El C.P. Ricardo Mora Montes nos dice: "el dictamen es la - expresión imparcial de una opinión sobre la manera en que el ba lance cumple con las reglas aceptadas; la manera en que exhibe-la situación financiera de la empresa, incluyendo los efectos - de la utilidad obtenida o pérdida sufrida en un periodo de tiem po".

Para el Maestro A. Prieto dictamen es "la opinión del Con-

tador Público acerca de los estados financieros como expresión de la posición de la empresa"; y posteriormente agrega: "Las palabras dictamen y opinión son sinónimos, ya que ambas expresan el concepto que alguien se ha formado de alguna cosa; y si alguna distinción podremos establecer entre ellas, sería sólo el de la costumbre que nos hace llamar dictamen al documento en el cual hacemos constar oficialmente nuestra opinión".

W.A. Paton considera que dictamen es "el instrumento mediante el cual el Contador Público reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo realizado".

Para la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en sus pronunciamientos relativos al dictamen -serie H- 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"; posteriormente agrega; "la importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental y que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo".

De las definiciones antes transcritas se comprueba que todas ellas a pesar de usar diferente terminología, llegan a la conclusión de que el dictamen es la cristalización de todo el esfuerzo que se realiza en el trabajo de auditoría.

Empero, sin menoscabo de las definiciones anteriormente citadas aludiremos a la expresada en la III Convención de Contadores - Públicos celebrada en Hermosillo, Son. -que a nuestro juicio es la más acertada- Ahí se llegó a emitir el siguiente concepto: "El dictamen que emite el Contador Público es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertos convencionalismos que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados y que le permiten dirigir su juicio para la decisión de si la información que se presenta en tales estados financieros ha sido preparada de buena fe sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme.

### 1.3. Certificación, Fe Pública y Dictamen.

Al hablar de la opinión que como resultado de su trabajo emite un Licenciado en Contaduría hay que hacer la distinción entre: Certificación, Fe Pública y Dictamen.

Certificar los estados financieros implicaría asegurar la verdad de un hecho, verdad absoluta e irrefutable.

Dar fe pública a los estados financieros implicaría que dichos estados fueron auténticos, se daría plena validez a los hechos presentados en ellos.

Mediante el dictamen, se está expresando únicamente la opinión, el juicio que se ha formado el Licenciado en Contaduría sobre los -

estados financieros tomados en su conjunto.

Al respecto debe tenerse en cuenta que los estados financieros no reflejan verdades absolutas por lo que los conceptos de "certificación" y "fe pública" no deben ser utilizados por el auditor en la expresión de su dictamen ya que este opina que los estados financieros presentan una situación, no da algo por absolutamente seguro, ni afirma ni atestigua simplemente expresa su opinión, y ésta está basada en apreciaciones y juicios personales sobre las diversas áreas que integran los estados financieros.

En suma, el Licenciado en Contaduría al emitir su dictamen expresa solamente una opinión, un juicio un parecer.

Por considerarlo de interés a continuación transcribimos los comentarios que sobre el tema presenta Walter B. Meigs:

"En los inicios de la contaduría pública, el informe de auditoría era llamado "certificado", La selección de este término fue hasta cierto grado infortunada, debido a que para mucha gente la palabra certificado expresaba la idea de que el auditor estaba emitiendo una garantía de absoluta corrección de los estados financieros. El auditor no está en posición de garantizar dicha corrección de los estados financieros por varias razones: en primer término, su auditoría no incluye una verificación detallada de todas las transacciones o incluso una inspección de todos los activos poseídos. El auditor llega a su conclusión acerca de los estados finan-

cieros por medio de la evaluación del sistema del control interno y la realización de un número limitado de pruebas de las cuentas. En segundo término, existen tantos métodos contables alternativos -- como en la valuación del inventario -- que caben dentro del concepto -- principios de contabilidad generalmente aceptados, que dice que ningún juego de estados puede ser considerado como la única presentación correcta. Finalmente los estados financieros siempre contienen numerosas estimaciones o aproximaciones (como en el caso de las tasas de depreciación y la cobrabilidad de las cuentas) las cuales -- son incompatibles con la idea de absoluta precisión y verdad en la información acerca de la situación financiera y resultados de operación\*.

#### 1.4. El dictamen del Licenciado en Contaduría y su importancia social.

Diferentes sectores interesados en el Dictamen.

A todos aquellos grupos que se encuentran unidos de manera directa o indirecta con una entidad les interesa saber si la situación que ésta presenta es confiable, por motivos especiales para cada uno de ellos en particular.

Entre los principales grupos o sectores interesados en la marcha de una entidad económica podemos mencionar a los siguientes:



- a) Accionistas.
- b) Administradores.
- c) Autoridades fiscales.
- d) Acreedores.
- e) Futuros o potenciales inversionistas.
- f) Trabajadores.
- g) Bolsa de Valores.
- h) Público en general.

A continuación trataremos en forma breve las causas por las que el dictamen ayuda a cada uno de los sectores antes mencionados:

a) Accionistas.

El dictamen influye de manera muy especial sobre este sector, ya que basándose en él podrán tomar decisiones que les permita proyectar mejor su negocio con el fin de obtener mayores utilidades que es el principal objetivo que se persigue al fundar una entidad lucrativa y por medio del dictamen también podrán conocer cuáles fueron sus fallas y limitaciones para poder corregirlos en forma oportuna.

b) Administradores.

Para este sector también será importante el dictamen, ya que como responsables de la posición financiera de la entidad económica les será necesario demostrar en forma fehaciente la veracidad de las cifras presentadas en los estados financieros, -

más aún, servirá de base para que dicho grupo rinda los informes que le sean solicitados sobre determinadas situaciones, ya que - en los documentos que proporciona el Licenciado en Contaduría, - la administración encontrará comentarios importantes relacionados con los distintos aspectos que afectan a la entidad económica.

c) Autoridades fiscales.

El dictamen del Licenciado en Contaduría garantiza a las - autoridades fiscales la correcta percepción de los ingresos a - que tiene derecho por concepto de gravámenes fiscales. De ahí -- que el Licenciado en Contaduría sea el mediador entre los intereses del fisco y del causante, ya que a través de su opinión las - autoridades fiscales tendrán la seguridad de que el causante ha - cumplido correctamente con el pago de sus impuestos.

d) Acreedores.

En este sector encontramos dos clases de grupos interesados: acreedores a corto y a largo plazo.

Estos dos tipos de acreedores buscan ante todo tener la seguridad de poder recuperar sus créditos, por lo tanto necesitan conocer si la liquidez de una entidad es suficiente para poder cubrir sus deudas en los plazos estipulados, por ello le será de - gran utilidad el dictamen que podrá mostrarles lo anterior ya que por estar realizado por una persona independiente a la entidad su

único fin será mostrar la verdadera situación de ésta desde un punto de vista imparcial.

e) Futuros o potenciales inversionistas.

Para este grupo, sirve el dictamen como base de estudio - previo que debe efectuar todo inversionista antes de tomar la decisión de invertir en una entidad lucrativa. Esto es cuando un - nuevo inversionista se propone ingresar como socio en una entidad lucrativa, debe solicitar que le presenten los estados financieros de ella dictaminados por un Licenciado en Contaduría con el fin de llevar a cabo su estudio sobre bases firmes, o sea teniendo la confianza de que las cifras presentadas en los estados financieros revelan la posición de la entidad en la cual se propone invertir.

f) Trabajadores.

El dictamen para este grupo tiene como finalidad primordial el conciliar los intereses de los trabajadores con el grupo patronal.

En virtud de que éstos dos sectores son factores importantes para el desarrollo económico de la sociedad, es necesario -- que exista una armonía entre ambos.

Se recurre al dictamen para determinar si la capacidad económica de la entidad permite otorgar los porcentajes de aumento salarial solicitados, así como otras prestaciones económicas y -

### 1.5. Evolución y Desarrollo del Dictámen.

#### A) Antecedentes del Dictámen.

A fin de conocer como se llegó a la forma del dictámen que se usa en la actualidad, es necesario conocer todas aquellas modificaciones que haya tenido y que van acordes con el desarrollo de la Contaduría y las necesidades que tenían las entidades, de que una persona ajena a ellas emitiera un juicio objetivo sobre sus estados financieros, para hacerlos confiables ante terceros interesados.

Ya por el año de 1773 en la ciudad de Edimburgo existía -- contadores al servicio del público. Mayor desenvolvimiento vino con el paso del tiempo y para 1880 el gobierno inglés reconocía al Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, y partían al nuevo mundo auditores independientes para cuidar de las inversiones inglesas.

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

En Inglaterra en abril de 1888 se publicó en la revista -- The Accountat, de Londres, el siguiente dictamen:

Tengo delante de mi el balance .....  
limitado al año terminado en septiembre 30 de 1887, el que fue -

auditado y hallado correcto.

Con la frase "auditado y hallado correcto" -nos dice el C.P. Benjamín Tellez- tenemos el principio de la evolución - del dictamen.

Por lo que respecta al desarrollo de la contaduría en - América; en el año de 1887 se creó en Nueva York la Asocia-- ción Americana de Contadores Públicos, misma que constituyó-- en 1917 al Instituto Americano de Contadores Públicos.

Y así tenemos que en el año de 1906 una conocida firma- de contadores públicos norteamericanos se limitaba a infor-- mar al respecto a una auditoría que había practicado en la - forma siguiente:

"De acuerdo con su solicitud hemos practicado una audi- toría de sus libros y cuentas por el año que terminó en julio 31 de 1906 y acompañamos dos páginas de comentarios que some temos junto con los estados y cédulas que a continuación se- describen".

Aunque los estados que se anexaron fueron el balance ge- neral y el estado de pérdidas y ganancias, comparando los re sultados de los años que terminaron en julio 31 de 1905 y -- 1906, y las cédulas proporcionaban detalle de cuentas por pa gar, costos de productos vendidos, varios gastos y cargos -- por concepto de depreciación, el informe no incluía, como po

drá observarse, juicio alguno sobre la situación financiera y las operaciones de la entidad. Era, sin embargo, de esperarse que los estados tuvieran la aprobación implícita de la firma de contadores públicos. Esta falta de opinión podía inducir a que si los auditores estaban realmente conformes o no, con los datos que presentaban los estados financieros auditados.

#### B) El Dictamen de 1917

En 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la Comisión Federal de Intercambio Comercial de los Estados Unidos de Norteamérica, hizo el primer intento para controlar la forma de presentación del dictamen -que en esa época se denominaba "certificado"- . Se preparó un boletín sobre la auditoría del balance general que se llamó "Métodos aprobados para la preparación de Balances Generales", el cual fue publicado por el Consejo de la Reserva Federal. El dictamen que entonces se sugirió era en los términos siguientes:

"He practicado una auditoría de las cuentas de la compañía X, por el período al . . . . . y certifico que el balance general y el estado de pérdidas y ganancias han sido formulados de acuerdo con el plan sugerido y aconsejado por el Consejo de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la compañía X, al . . . . . y el resultado de sus operaciones por el período indicado".

Es importante señalar que en la anterior redacción ya se incluía la opinión del profesionalista sobre la situación financiera de la entidad; fue el paso inicial, pero aún quedaba mucho camino por recorrer. Apenas se comenzaba a tratar de persuadir a los pro profesionales para evitar que la variedad de dictámenes redactados - de acuerdo con la forma de expresarse de cada contador independiente, continuará causando confusiones.

Los resultados de éste primer intento no fueron satisfactorios, pues muchos contadores formulaban el dictamen de manera más sencilla de la que se había recomendado, y otros presentaban un informe en el cual listaban todos los procedimientos que habían seguido, dejando a criterio de quien los leyera si éstos procedimientos eran adecuados o si se habían omitido algunos de importancia. Además la gran mayoría del público no tenía la menor idea -- del plan que había sugerido el Consejo de la Reserva Federal. Con ésa experiencia se encauzó la corriente para unificar el criterio del contador público.

C) El Dictamen de 1934.

En el año de 1929 sobrevino una tremenda crisis económica mundial; como consecuencia de ella, se produjo una depresión bancaria en la economía norteamericana, durante la cual, las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días enormes bajas, ya que éstas en muchos casos llegaban a valer muy poco o nada de su expresión nominal. El pánico entre el público y los consecuen-

tes retiros de depósitos provocaron no solamente la quiebra de los bancos, sino que hizo también que la actividad productiva descendiera a niveles nunca vistos. Como resultado de ésta crisis se levantó una gran incertidumbre entre el público, que no sabiendo a -- quien culpar de los efectos de la especulación con los valores, -- llegó a responsabilizar a los propios contadores que auditaban las empresas capitalistas.

Como resultado de ésta situación económica, que se agravó día a día por la desorganización económica y la tensión financiera, un comité de la Bolsa de Valores de Nueva York celebró prolongadas -- conferencias con representantes del Instituto Americano de Contadores, en las que se hizo notar por el Instituto, que la naturaleza intrínseca o valor mismo del Balance General y del Estado de Pérdidas y Ganancias, no había sido cabalmente comprendida aún por las personas interesadas en la materia y que, por tanto, se imponía la necesidad de divulgar hacia el público su verdadero significado y sus inevitables limitaciones.

También se hizo necesario exigir que los Estados Financieros -- publicados por las grandes empresas fueran más informativos y fide dignos.

La Comisión del Instituto sostuvo además, entre otros puntos -- de vista, que debía hacerse resaltar en el futuro la importancia -- del Estado de Pérdidas y Ganancias, teniendo en cuenta que el valor de un negocio no depende de su volumen ni de su fama, sino de --



su capacidad para generar utilidades.

Esto trajo como consecuencia que se insistiera en que las empresas tendrían que reconocer algunos principios de contabilidad, - aún cuando se les dejara cierta libertad en la selección de métodos detallados de contabilidad, asegurándose de que dichos métodos se aplicasen con cierta consistencia. También recomendó la Comisión del Instituto, modificar la forma del Dictamen de auditoría, - con el fin de que en el mismo, se hiciera constar que los Estados Financieros habían sido preparados de conformidad con los métodos de contabilidad empleados normalmente por la empresa.

Tomando en cuenta lo anterior y teniendo en consideración el concepto de un sólo tipo de auditoría, la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos hicieron un estudio, cuyos resultados se dieron a conocer en el año de 1934, en un folleto titulado: "Auditoría de las Cuentas de Sociedad", en el cual se recomendó que el dictamen se redactara de la siguiente forma:

"He examinado el Balance General de la Compañía X" al..... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examiné he hice pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año ci-

tado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basado en dicho examen, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme durante el período que revisé, su posición al..... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha".

En ésta forma de dictamen vemos más acentuada la evolución de acuerdo al ritmo de las actividades que en ese entonces eran necesarias, así podemos observar que éste dictamen señaló nuevas rutas par a consolidar el pensamiento de la profesión en cuanto al tipo de auditoría que debería practicarse y las principales modalidades en r relación al dictamen de 1917 fueron las siguientes:

a) En este dictamen se hace ya mención de los estados de la compañía incluyéndose aquí por primera vez el "Estado de Superávit"

b) Se confirmó el concepto de que el examen está basado en -- una sóla clase de auditoría y que fue llevada a cabo mediante pruebas e investigaciones.

c) Se hace mención y se señalan los métodos de contabilidad, su revisión como factor determinante en la extensión de las pruebas de auditoría; también se le dió importancia a las cuentas de resultados, cosa que no se había hecho antes.

d) Por considerarse conveniente, se aclaró que no se había practicado una auditoría detallada de las operaciones.

e) Uno de los puntos más destacados es el establecimiento de que la declaración que suscribe el auditor no es una "Certificación", sino un "Dictamen", es decir, un juicio que se forma y emite.

f) Otro punto importante, es que por primera vez se hace mención al alcance del trabajo realizado.

g) En la parte final de este dictamen se expresa que la presentación es razonable, que esta de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y han sido observados de manera uniforme con el período anterior revisado.

Indudablemente que con este nuevo texto de dictamen se abrían nuevos horizontes para unificar criterios en cuanto a la práctica de la auditoría, pero lo más importante y que es necesario subrayar, es que aquí se delimita la responsabilidad asumida por el auditor ante terceros al indicar el alcance del trabajo realizado.

#### D) El Dictamen de 1941

La formulación de éste dictamen, tuvo como antecedente el sonado caso de la McKesson and Robbins (una compañía de productos medicinales) en los Estados Unidos de Norteamérica; en diciembre de 1938. El fraude que se descubrió en las cuentas de dicha emp

sa, se encuentra ligado de manera importante con la historia de la Contaduría Pública.

Para poder entender mejor los cambios e innovaciones realizados en el dictamen hacemos una breve descripción de los antecedentes de dicho caso.

Como resultado de una denuncia de alteraciones y falsedad en la contabilidad de la empresa McKesson and Robbins, la Comisión de Valores y Cambios, ordenó una investigación sobre los Estados Financieros, que dictaminados por una conocida firma de Contadores Públicos, iban siendo presentados tanto a la propia Comisión, como a la Bolsa de Valores de Nueva York, donde las acciones de dicha compañía se encontraban registradas. Los últimos Estados Financieros presentados, correspondientes al ejercicio de 1937, mostraban activos totales por cerca de noventa millones de dólares; de los cuales de acuerdo con las investigaciones realizadas, veintuno eran completamente ficticios, estaban localizados en su totalidad en los renglones de inventarios y cuentas por cobrar a clientes, derivados, también en su totalidad, de falsas operaciones realizadas por la empresa en su división de productos químicos en la ciudad de Bridgeport, Connecticut.

Las ventas ficticias registradas en el año de 1937, ascendieron a más de 18 millones de dólares, por medio de los cuales se habían determinado una falsa utilidad en ventas de casi dos millones de dólares.

La compañía aparentemente compraba mercancía a cinco supuestos proveedores canadienses, los cuales la embarcaban directamente a los clientes de McKesson. Tales clientes, aunque realmente existentes, nunca habían operado con la empresa.

Los autores del fraude eran el presidente de la compañía y tres hermanos, pero se ocultaban bajo nombres ficticios, tres de ellos dentro de la propia empresa en puestos clave; uno ocupaba el cargo de sub-tesorero, otro era jefe de almacén y el otro era el que operaba con las falsas compañías con las que supuestamente McKesson negociaba.

El sistema descrito se vino usando con algunas variantes por varios años, aunque en pequeña escala. Sin embargo, en el año de 1937 la falsedad tomó proporciones escandalosas, pues se contabilizaron ventas ficticias por más de 18 millones de dólares.

La Comisión de Valores y Cambios, inició de inmediato investigaciones con objeto de determinar:

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

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

c) Si tales normas y procedimientos eran adecuados para garantizar razonablemente la veracidad de los Estados Financieros.

Por el tiempo que duró la investigación, se puede observar que ha sido la más exhaustiva y completa de las que se ha llevado a cabo por una dependencia oficial sobre una auditoría practicada por una firma de Contadores Públicos, con respecto a las -- prácticas de la profesión en general.

Los puntos en que fundamentalmente hizo hincapié la Comi- - sión de Valores y Cambios fueron los relativos a cuentas por cobrar e inventarios, por ser tales renglones en los que se consumó el fraude.

En lo referente a inventarios, existió una gran divergencia de opiniones entre los Contadores Públicos llamados a declarar -- ante la Comisión, con respecto a los deberes y responsabilidades del auditor en la verificación de cantidad, calidad y condición de la mercancía en los Estados Financieros.

El Contador Público que dictaminó, así como otras personas, sostuvieron que la verificación respectiva según era práctica -- normal en esa época, debía limitarse a los registros de contabilidad, y lo manifestado por la gerencia en los Estados Financieros.

Otra parte importante sostuvo el criterio de que el auditor debe tener contacto físico visual con los inventarios, bien sea por pruebas selectivas o por presencia en los recuentos físicos; o por la combinación de ambos métodos. Finalmente, en sus conclusiones la Comisión de Cambios y Valores expresó lo siguiente:

"En nuestra opinión ha llegado el momento en que los auditores como parte de su examen y siempre que sea razonable y practicable, tengan contacto con los inventarios físicos y asuman una-adecuada responsabilidad como ya de hecho lo han venido haciendo algunos de ellos antes de éstas audiencias. No se quiere decir - con ésto que los auditores tengan que garantizar el renglón de -inventarios más de lo que garantizan otros renglones del Balance, sino que deben hacer todas las pruebas e investigaciones razona-bles en vez de concretarse a examinar únicamente los registros -de contabilidad con objeto de que puedan manifestar su opinión -profesional acerca de la veracidad y corrección de dicho renglón en la misma forma que lo hacen con respecto a los otros renglo-nes de los Estados Financieros".

Por lo que se refiere a las cuentas por cobrar, las conclu-siones de la Comisión de Cambios y Valores a éste respecto decía lo siguiente:

"Los hechos de éste caso demuestran la utilidad de la circu-larización como procedimiento indispensable en la confirmación -directa de las cuentas por cobrar siempre que sea razonable y --practicable, y cuando la cifra respectiva representa una parte -importante del activo circulante o del activo total. Dicha con-firmación directa de las cuentas de clientes debe considerarse -en nuestra opinión como buena práctica y como un procedimiento -normal de auditoría aún cuando hasta la fecha no se le considere obligatorio en todos los casos".

En 1940, el Instituto Americano de Contadores, consciente de la trascendencia que lo anterior podría tener en la confianza depositada por el público en los dictámenes de Contadores Públicos, había procedido a modificar el boletín de "Estados Financieros" que fué aplicado en 1936, elaborando mediante comité especial un informe que tituló "Extensiones de procedimientos de auditoría" y en el cual se establecieron como obligatorios los procedimientos adicionales para la revisión de inventarios y cuentas por cobrar. Dicho informe fue aprobado finalmente en la asamblea anual de 1939, constituyéndose, el primero, de una serie de boletines sobre procedimientos de auditoría conocidos como Statements on Auditing.

En éstos primeros boletines nacieron las nociones de Normas de Auditoría, que en un principio se definieron como los procedimientos de auditoría, los cuales deberían ser aplicados por personas competentes para evitar la incapacidad demostrada por los auditores en descubrir el fraude del caso McKesson y que fue atribuido por la Comisión de Cambios y Valores a la manera negligente en que fue conducida la auditoría, que carecía de ese espíritu alerta, inquisitivo y analítico que es necesario en una actividad profesional de ese tipo.

Como consecuencia del caso McKesson, la Comisión de Cambios y Valores declaró que el dictamen de auditoría de 1934 era defectuoso; porque en él, no se declaraba si el examen se había practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptada, aplicables en las circunstancias, y si algunos otros procedimien



tos habían sido omitidos aún cuando fueran considerados necesarios por el auditor para emitir su dictamen.

Viendo tales necesidades el Instituto Americano procedió a revisar su anterior forma de dictamen, introduciendo ahora la - declaración de que se había revisado el control interno, y sustituyendo la expresión "métodos de contabilidad" por los "procedimientos de contabilidad, también en esta nueva forma de dictamen incluyó además modificaciones importantes en los párrafos - relativos a la extensión de la auditoría y a la opinión, para - quedar como sigue:

"He examinado el Balance General de la Compañía "X" al....  
 ..... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y -  
 de Superávit por el año terminado en esa fecha.....  
 Se revisó el sistema de Control Interno y los procedimientos de  
 contabilidad de la compañía y sin llevar a cabo una auditoría -  
 detallada de las operaciones, examiné e hice pruebas de sus re-  
 gistros y documentos de contabilidad mediante métodos y con la-  
 amplitud que se consideró necesaria. Dicho examen fue practicado  
 de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas -  
 aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedi-  
 mientos que consideré necesarios. En mi opinión el Balance Gene-  
 ral y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjun-  
 tos que le son relativos presentan razonablemente la posición -  
 financiera de la Compañía "X" al.....  
 los resultados de sus operaciones por el expresado año, de con-

formidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados sobre bases análogas a las del año anterior".

Tenemos como puntos principales que destacan en éste dictamen los siguientes:

a) Aparece por primera vez los conceptos Normas de auditoría generalmente aceptadas y aplicables en las circunstancias.

b) Aparece también por primera vez la mención de la revisión del Control Interno.

c) Se amplía el concepto de los principios de contabilidad generalmente aceptados, diciendo que fueron consistentes con los del ejercicio anterior.

d) Se menciona que se emplearon todos los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios, además de indicar también que previamente se hicieron pruebas de los registros y documentos de contabilidad con la amplitud que se consideró necesario.

e) Se habla de "opinión" y no de "certificar".

#### E) El Dictamen de 1951

En marzo de 1944, el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano; pensó en la conveniencia de revisar el dictamen aprobado en 1941, con la finalidad de hacerlo más simplificado, concreto y sin redundancias, sugiriendo el siguiente texto:

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

El examen se realizó de acuerdo con normas de auditoría ge-  
neralmente aceptadas aplicables en las circunstancias e incluyó-  
pruebas de los registros contables y de otra evidencia relativa-  
y otros procedimientos similares que consideramos necesarios.

En mi opinión el Balance adjunto y los estados de Resulta-  
dos y del Superávit relativos presentan razonablemente la posi-  
ción de la Compañía al..... y el resul-  
tado de sus operaciones por el ejercicio, de conformidad con --  
principios contables generalmente aceptados y aplicados sobre ba-  
ses consistentes con las del ejercicio anterior".

Aquí podemos observar que se redujo lo concerniente al ba-  
lance de la auditoría, para declarar únicamente que la revisión-  
incluyó pruebas sobre la documentación y los registros de conta-  
bilidad así como de todos los procedimientos de auditoría que se  
consideraron necesarios en vista de las circunstancias.

También se eliminó por innecesarias y redundantes la decla-  
ración de que no se hizo una auditoría detallada de las operacio-  
nes y la mención del Control Interno, por quedar esto ya previs-  
to en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En el año de 1951, apareció el folleto titulado "Procedimientos de auditoría en codificación de declaraciones", en el cual se reunieron los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en el que la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores recomienda el uso standard de una forma de dictamen a la que se denominó "Reporte en Forma Corta" -o informe corto- extendiéndose ésta forma de dictamen rápidamente, y el cual es usado actualmente y cuya redacción es la siguiente:

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

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

Las diferencias existentes entre el dictamen de 1941 y el de 1951, son las siguientes:

a) El dictamen de 1941 no considera que las normas de auditoría son invariables y se aplican en todo trabajo que se realiza, no importando las circunstancias en las que se aplican; al contrario de los procedimientos de auditoría, que sí pueden variar según las circunstancias que se presenten.

b) En el dictamen de 1951 no aparecen las palabras "aplicables en las circunstancias, al referirse a las normas de auditoría, también se elimina la referencia que se hace del Control Interno, ya que su revisión se prevee en las normas de auditoría. Igualmente se elimina la declaración de que no se hizo una auditoría detallada de las operaciones, por considerarse innecesaria, para afirmar únicamente que el examen incluyó pruebas sobre los registros de contabilidad, documentación y todos los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en vista de las circunstancias.

c) Lo concerniente al alcance de la auditoría se redujo.

El auditor, con base en el dictamen de 1951, emite su opinión acerca de que los estados financieros reflejan en forma razonable la situación financiera de una entidad a una fecha determinada, y a un período determinado los resultados de sus operaciones. Por otra parte expresa que los Estados Financieros fueron --

formulados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados en forma consistente.

#### 1.6. El Dictamen y su evolución en México

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido, hasta cierto punto, un reflejo de la evolución que el mismo ha tenido en los Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados no se han debido a determinados acontecimientos, sino más bien han sido un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano en sus diferentes épocas.

No obstante, consideramos de importancia señalar que en el año de 1956 se editaron los primeros boletines de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en ellos, -Boletines 2 y 3- se dejó asentados los requisitos fundamentales que debía contener el dictamen; empero, no proponía un modelo de éste.

Posteriormente en 1960 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos emitió el folleto titulado "La actividad de Contador Público como auditor independiente, su dictamen y sus responsabilidades", en él se insertó un modelo de dictamen pero sin que este fuera una recomendación oficial para su uso.

En octubre de 1964, el propio Instituto emitió su boletín número 21 titulado "El Dictamen sobre estados financieros", tendiente a unificar dentro de lo posible el criterio del auditor en --

cuanto a la forma de presentar su opinión. El modelo propuesto en este boletín es prácticamente idéntico -en realidad una traducción- al emitido por el Instituto Americano en los boletines denominados "Procedimientos de auditoría en codificación de declaraciones" aparecidos en 1951. (En otra parte de este trabajo presentamos análisis y comentarios respecto a él).

En octubre de 1975 se publicó el boletín número 35 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos denominado "Nuevo dictamen de estados financieros" en el cual se propone un modelo de dictamen sustancialmente modificado el cual será objeto de estudio en un capítulo posterior--.

Por último el emitirse el Compendio de Normas, Pronunciamientos Normativos, Procedimientos de auditoría y otros emitidos por la comisión (1975-1977) y reexpedirse los 37 boletines ya existentes (1977-1979); el dictamen es tratado en los boletines de la serie H; en ellos -boletín H-02- se menciona que existen dos maneras de expresar un dictamen: mediante el modelo llamado "Tradicional" y mediante el modelo denominado "Nuevo" dictamen, siendo opcional el uso de uno u otro.

#### 1.7. Análisis del Texto del Dictamen Tradicional.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el pronunciamiento relativo al dictamen H-02 establece dos formas de expresar un dictamen: "Dictamen Tradicional" y "Nuevo Dictamen", con los que se --

pretende la uniformidad de los auditores al emitir su opinión y evitar confusiones entre el público. En éste apartado nos proponemos analizar el texto del Dictamen denominado "Tradicional";- para ello consideramos conveniente partir del siguiente esquema:

PAPEL MEMBRETADO

A QUIEN VA DIRIGIDO

PARRAFO DEL ALCANCE

PARRAFO DE LA OPINION

NOMBRE Y FIRMA

LUGAR Y FECHA



En él reconoceremos dos elementos:

- a) Elementos Formales.
- b) Elementos Esenciales.

Analizaremos a continuación los referidos elementos.

A) Elementos Formales.

Si entendemos al dictamen de Estados Financieros como un medio de comunicación con el cual el Licenciado en Contaduría informa el resultado de su trabajo al gran público que lo ha de utilizar para sus propósitos diversos, hemos de afirmar que todo medio de comunicación necesita de ciertos requisitos formales que deben responder a reglas de estricto respeto con el propósito de darle la presentación y la seriedad adecuadas al momento de transmitir la comunicación al auditorio masivo.

Estos requisitos o elementos formales que vamos a tratar -- son:

- a) Membrete
- b) A quien se dirige.
- c) Lugar y fecha
- d) Nombre y firma

Como puede observarse, se trata de componentes del Dictamen que si bien no están demás, no forman parte esencial del trabajo de auditoría de Estados Financieros. Sin embargo, si constituyen características importantes de la comunicación masiva, y por lo tanto del Dictamen.

## a) Membrete

Muy frecuentemente es el auditor quien finalmente elabora los Estados Financieros, las notas y por supuesto el Dictamen respectivo en sus propias oficinas, pero no debemos olvidar -- que el auditor únicamente es responsable por su dictamen en -- forma total y exclusiva; de ahí que sea el único documento del llamado "cuaderno de estados financieros" que debe llevar membrete del Licenciado en Contaduría o de la firma que está dictaminando; en ningún caso es admisible que los Estados Financieros conjuntamente con sus notas respectivas que constituyen declaraciones del cliente, se formulen en papelería membretada del auditor, ya que, como dijimos antes son manifestaciones de la entidad examinada y es ésta quien se responsabiliza de manera directa y exclusiva por las declaraciones contenidas en -- ellos.

Es importante subrayar, que el membrete debe ser presentado con la sola denominación y el logotipo de la firma que audita, el cual se considera debe ser sencillo y poco llamativo; -- puesto que la inclusión del domicilio y teléfono (s) demeritan la presentación del Dictamen ya que esto puede ser considerado por los usuarios como un medio para anunciarse lo que violaría el artículo de ética profesional 1.19; que establece que el Licenciado en Contaduría cimentará su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad evitando toda publicidad con fines de lucro o autoelogio.

b) A quien se dirige

Normalmente el Dictamen se dirige a quien contrata los servi  
cios del Licenciado en Contaduría que pueden ser: La Asamblea de-  
Accionistas, el Consejo de Administración, el Director General, y  
en ocasiones algún inversionista potencial o algún acreedor impor-  
tante, entre otros.

Este debe definirse en las entrevistas preliminares que sos-  
tiene el auditor con su cliente, y que normalmente queda indicado  
en la Carta Convenio.

Este concepto utilizado para dirigir el Dictamen siempre se-  
anota en la parte superior inmediatamente antes del contenido.

Sobre este particular vamos a transcribir una serie de reco-  
mendaciones que proporciona el Manual del Contador y que conside-  
ramos de importancia.

"En un informe formal no debe usarse ninguna forma de saludo  
tal como: "Muy señores nuestros" ó "Estimado señor".

"Los informes deben dirigirse como regla general en la si-  
guiente forma."

Si se trata de una Sociedad Anónima:

Consejo de Administración::

ó si fue contratado por los accionistas:

A los Accionistas:

Cervecería Moctezuma, S.A.

Orizaba, Ver.

Si se trata de una sociedad de personas:

Sánchez del Toro y Cía.

Culiacán, Sin.

Si se trata de un propietario individual:

Sr. Arturo Elizondo

Pachuca, Hgo.

Y sobre esto mismo agrega:

"La inclusión de la Ciudad y Estado, no es obligatorio aunque generalmente aconsejable".

Empero, en nuestra opinión, el Dictamen debe ser dirigido a --  
nadie en particular; simplemente mencionando: "A quien corresponda"  
como una carta abierta; ya que realmente como lo hemos dicho antes,  
el dictamen será usado por muchas personas interesadas además del-  
cliente que ha contratado los servicios.

Esta proposición pudiera ser rechazada aduciendo falta de --  
cortesía para quien contrata los servicios del auditor.

Por lo anterior sugerimos que el dictamen deba dirigirse de --  
la siguiente manera:

A petición de (quien contrate los servicios del auditor)

A quien corresponda:

He examinado .....

c) Lugar y fecha

Un dato muy importante en el Dictamen es sin duda la fecha que debe llevar éste ya que representa el límite de la responsabilidad del auditor respecto al tiempo que comprende el desarrollo y culminación de su trabajo.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría establece en el pronunciamiento H-06 relativo a la fecha del Dictamen - que ésta debe ser la de la culminación del examen realizado, o sea, cuando el auditor se retira de las oficinas de la entidad - de la cual examinó los estados financieros y obtuvo la evidencia para emitir su opinión, ya que sólo se responsabiliza por los hechos ocurridos hasta esa fecha.

Los autores del libro Auditoría Montgomery nos amplía estos conceptos:

"La fecha del informe debe ser cuando se termina el trabajo de auditoría en el cliente. Es decir, cuando llegan a su fin todos los procedimientos substanciales de auditoría que se ha llevado a cabo en las instalaciones del cliente. Algunas veces esa fecha es una cuestión de criterio porque siempre hay cuestiones pendientes que deben llegar a concretarse, investigaciones de último minuto que tendrán que hacerse, discusiones de cierre, conferencias que habrán de celebrarse, etc. Sin embargo, en la mayoría de los casos, la fecha es clara: es la fecha en la que el auditor principal se pone finalmente de acuerdo con los ejecuti-

vos responsables del cliente sobre la forma y contenido de los Estados Financieros lo que por regla requiere se haga en una conferencia "de depuración" formal o semiformal, que establece la fecha del Dictamen".

d) Nombre y Firma.

De los elementos formales este es sin duda alguna el más importante de todos. Tal importancia se desprende de la responsabilidad que adquiere el auditor como profesional en el desempeño de su trabajo, no solamente con la entidad que contrata sus servicios sino con un vasto número de personas que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de índole diversa.

Por tanto, el Dictamen de Estados Financieros debe ser suscrito invariablemente por el Licenciado en Contaduría para aceptar la responsabilidad personal e ilimitada por el trabajo realizado por él o bajo su dirección y dar cabal cumplimiento al postulado V y a los artículos 1.09, 2.03 y 2.23 del Código de Ética profesional que establecen dicha responsabilidad.

Empero, el pronunciamiento relativo al Dictamen H-02 señala -- que cuando un despacho de Contadores Públicos, sea quien suscribe el Dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural; de esta manera la frase inicial quedaría como: "Hemos examinado... y como antefirma se anotaría la denominación del despacho ampliando la responsabilidad a todos los socios de la firma.

Cabe hacer notar, entonces, que existe una contradicción entre esto último y los postulados y artículos del Código de Ética referidos anteriormente que establecen para el Licenciado en Contaduría una responsabilidad individual e ilimitada.

#### B) Elementos Esenciales.

En este apartado abordaremos los elementos que hemos considerado como esenciales en el Dictamen Tradicional y que son: las afirmaciones básicas que se hacen en los dos párrafos de que se forma el dictamen mismo.

#### Análisis de las afirmaciones básicas

El texto del dictamen objeto de este análisis está compuesto de seis afirmaciones básicas agrupadas en dos párrafos de tres aseveraciones cada uno.

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

El segundo párrafo es denominado "de la opinión"; en él, el auditor expone su punto de vista sobre si los Estados Financieros examinados presentan o no la situación financiera de la entidad.

A continuación comentaremos cada una de las afirmaciones que se hacen en el texto del Dictamen aludido.

A) Primera afirmación.

"He examinado el Balance General de la Cfa. X al..... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera, que le son relativos por el año que terminó en ésa fecha".

Haber examinado es la primera afirmación básica que hace el - Licenciado en Contaduría; con estos términos se advierte fácilmente que es lo que ha hecho el auditor en su trabajo; ya que el examinar constituye la esencia misma del trabajo de auditoría y con - esto manifiesta que ha llevado a cabo la revisión de los Estados - Financieros.

Esta afirmación implica además que se ha dado cumplimiento a los artículos del Código de Ética profesional 1.06 y 1.07 que indican al respecto que el dictamen es el resultado del examen practicado por el Licenciado en Contaduría a los Estados Financieros y - su juicio esta fundamentado en elementos objetivos derivados de dicho trabajo.

Así mismo como parte de esta afirmación y de su alcance el auditor establece que los estados financieros examinados fueron de acuerdo al boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

- Estado de Situación Financiera.
- Estado de Resultados.
- Estado de Cambios en la Situación Financiera.



Sobre este último estado es necesario señalar que en el boletín B-11 de la propia Comisión se señala lo siguiente:

"En las circunstancias de nuestro entorno económico actual, caracterizado por una inestabilidad económica generalizada, la agudización del fenómeno inflacionario y la liquidez que es el problema fundamental que afecta a la generalidad de las entidades, los usuarios de los estados financieros demandan información más amplia sobre la generación y aplicación de recursos para poder evaluar con mayor objetividad la liquidez o solvencia de las entidades, por lo cual esta Comisión considera que el estado de cambios en la situación financiera debe ser reemplazado por el estado de cambios en la situación financiera en base de flujo de efectivo a efecto de satisfacer adecuadamente las necesidades de los usuarios de la información"

Por lo anterior, los estados financieros a que se refiere el auditor en su dictamen serán:

- Estado de Situación Financiera.
- Estado de Resultados.
- Estado de Cambios en la Situación Financiera en base de flujo de efectivo.

Por lo que se refiere al término "Compañía", en nuestra opinión, es indebido, por lo que consideramos debe suprimirse; ya que este vocablo se identifica con unidades que persiguen utilidad o beneficio -es decir, a entidades que persiguen fines lucrativos- y po

dría pensarse que la opinión del auditor Únicamente es Útil a ese tipo de entidades por lo tanto, con solo mencionar la denominación o razón social de la entidad examinada será suficiente.

B) Segunda afirmación

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

En esta segunda afirmación el Licenciado en Contaduría señala que su examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría; al mencionar este hecho el auditor está manifestando lo siguiente:

a) Que quien realizó el examen de estados financieros, posee capacidad profesional teórica y práctica como auditor.

b) Que su opinión es independiente y, por tanto no estuvo sujeta a presión alguna que menoscabara su criterio.

c) Que previamente a su examen, llevó a cabo un cuidadoso estudio y evaluación del sistema de control interno existente y -- con base a ello determinó la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables para el caso.

d) Que en su examen aplicó todo el cuidado y diligencia posible.

e) Que su examen fue planeado debidamente y que en base al -

resultado de esa planeación formuló programas de trabajo adecuados

f) Que obtuvo evidencia cuantitativa y cualitativa de los hechos examinados.

g) Que supervisó de cerca al personal que materialmente ejecutó el trabajo.

En nuestra opinión consideramos inadecuado mencionar en esta afirmación el calificativo: "generalmente aceptadas" aplicado a -- las normas de auditoría, ya que si la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría trata de unificar la terminología aplicable - y además de normar el criterio para llevar a cabo una auditoría, - es contradictorio el uso de dicho calificativo puesto que el mencionarlo da a entender que no existe una aceptación total por parte de los Licenciados en Contaduría.

C) Tercera Afirmación.

"... y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias ..."

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Licenciado en Contaduría utiliza para obtener la información y comprobación necesarias para emitir su opinión; puede decirse que estas constituyen las herramientas de trabajo que utiliza el auditor en la recopilación de información que-

fundamentará su opinión.

De esta afirmación señalan algunos autores, que no es adecuado hablar de pruebas de los registros de la contabilidad porque - el usuario del Dictamen podría pensar que el examen se efectuó -- únicamente a los libros y documentos en cuanto a su forma y requisitos que deben cubrir para la presentación de la información financiera; la cual a nuestro juicio es válido. Sin embargo, la verificación realmente importante es la de las operaciones contenidas en dichos registros porque son las que determinan principalmente la situación financiera de la entidad.

Estas tres afirmaciones contenidas en el párrafo del alcance están indicando en el texto del Dictamen Tradicional lo que el Licenciado en Contaduría realizó para formarse una opinión sobre -- los Estados Financieros sometidos a su examen.

D) Cuarta afirmación.

"En mi opinión los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la situación financiera de la Cía X, al....  
..... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, ..."

Con esta afirmación se inicia el segundo párrafo del Dictamen y podemos afirmar que es la aseveración más importante que hace el Licenciado en Contaduría, ya que constituye la esencia misma de su opinión.

Consideramos que esta frase al igual que la de "He examinado" debe redactarse en primera persona del singular para poder dar cumplimiento al postulado V, y a los artículos 1.09 y 2.03 del Código de Etica profesional y así dar confianza y seguridad al usuario sobre la opinión profesional que emite el auditor y la responsabilidad personal que este adquiere.

En cuanto al controvertido término "razonablemente", estimamos que es a todas luces inadecuado; ya que es un calificativo ambiguo y confuso; además sólo induce al usuario a cuestionarse sobre si existiría "algo" que imposibilitó al auditor a expresar que dichos estados presentan la situación financiera, o que trata de evadir su responsabilidad al dar a entender que su opinión la información financiera que se presenta está "más o menos bien".

#### E) Quinta afirmación

"... de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados ...".

Al hacer esta afirmación o aseveración el auditor en su Dictamen afirma que de su examen de auditoría llegó a la convicción de que los estados financieros fueron preparados y presentados con base en principios de contabilidad.

A nuestro parecer es más apropiado expresar esta quinta aseveración suprimiendo el adjetivo "generalmente aceptados" ya que los principios de contabilidad emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos tienen carácter obligatorio y el calificativo señalado podría inducir a los usuarios a pensar que tales princi-

prios no tienen una observancia general, restándole por tanto confiabilidad a la opinión del Licenciado en Contaduría.

F) Sexta afirmación

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

Esta sexta y última afirmación expresada en el dictamen con sideramos que es totalmente inadecuada, ya que la consistencia es uno de los principios de contabilidad el cual debe tomarse como - base para el registro de operaciones y la presentación de los esta dos financieros; por lo que resulta pleonástico mencionar en el -- texto del dictamen que la aplicación de los principios de contabi lidad fue consist ente; con sólo mencionar que los estados finan-- ciosos fueron formulados de conformidad con principios de contabi- lidad será suficiente.

1.8. Texto sugerido.

Del análisis anterior podemos ensayar un texto de dictamen que a nuestro juicio, podría redactarse de la siguiente manera:

SOLIS, MARTINEZ, DEL VALLE Y CIA.  
LICENCIADOS EN CONTADURIA

A petición de los Accionistas de  
Industria Eléctrica, S.A.  
México, D.F.

A quien corresponda:

He examinado el estado de situación financiera de Industria Eléctrica, S.A. al 31 de diciembre de 1986 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera en base a efectivo -- que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con normas de auditoría promulgadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan la situación financiera de Industria Eléctrica, S.A. al 31 de diciembre de 1986 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el mismo Instituto.

L.C. León del Valle C.

México, D.F.

20 de marzo de 1987.

Características del texto sugerido.

Del anterior texto sugerido sobresalen las siguientes características.

a) Se redacta invariablemente en primera persona del singular, para resaltar la responsabilidad individual del Licenciado en Contaduría que suscribe el dictamen.

b) Se suprime el término "Compañía" que antecede a la denominación de la entidad examinada.

c) Se suprime los términos "generalmente aceptados" tanto de las normas de auditoría, como de los principios de contabilidad; y sólo se menciona, o se hace referencia a que estos fueron promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, - A.C.

d) Se suprime el Término "en forma consistente" por considerar lo pleonástico.

e) No se menciona como antefirma el nombre del despacho, si no que solamente aparece el nombre y la firma del Licenciado en Contaduría que dictaminó.



## **CAPITULO II**

### **EL NUEVO DICTAMEN**

- 2.0. Generalidades**
- 2.1. Antecedentes**
- 2.2. Fundamentos del Nuevo Dictamen**
- 2.3. Similitudes y diferencias entre los textos del Nuevo Dictamen y el Dictamen Tradicional**

## 2.0. Generalidades

Como hemos dejado asentado en el capítulo anterior, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos por medio de su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, establece en el pronunciamiento H-02 relativo al dictamen del Licenciado en Contaduría que existen dos maneras de expresar un dictamen: El Dictamen Tradicional y el Nuevo Dictamen.

Ahora bien, en el presente capítulo nos abocaremos a tratar el segundo modelo recomendado por dicha Comisión; el denominado: Nuevo Dictamen.

### 2.1. Antecedentes

Esta nueva forma de dictamen nació de la inquietud manifestada por profesionales de la contaduría, tanto de los que actúan -- dentro del ámbito nacional, como los que se desempeñan fuera de él.

Como ejemplo de ello fué su presentación como tema tanto en el X Congreso Internacional de Contadores Públicos de 1972, celebrado en la ciudad de Sidney, Australia, como en la IX Convención Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos celebrada en el año de 1973 en la ciudad de Mérida Yucatán.

En el plano internacional, y con anterioridad al X Congreso la Sociedad Australiana de Contadores Públicos había publicado un

boletín suscrito por el señor L. Goldberg en el cual se señalaba que: "parece haber una falta de interés por parte del público -- por el informe de auditoría, debido tal vez a la falta de comprensión, ya sea de su función o de su modo de expresarse". Y se sugería como alternativa que uno de los medios para eliminar esta falta de comprensión era hacer más explícito el mensaje del informe.

Ya como parte de los trabajos del mencionado Congreso, el C.P. John B. Studdy, expuso las razones para la modificación del texto del dictamen y, proponía una redacción reducida a un sólo párrafo.

El profesionista Studdy opinaba que el fin de una auditoría es el estar seguros de que los estados financieros sobre los cuales el auditor está informando, son imparciales y proporcionados y que no llevan malas interpretaciones, que la sencillez no debe ser motivo a que se menosprecie esta definición, y que a su parecer era ésa una razón lógica para reducir el informe de auditoría. Señalaba también que en la administración de la compañía recae la responsabilidad de la elaboración de los estados financieros, comprendiendo las notas que llevan adjuntos, puesto que la administración tiene la responsabilidad de adoptar políticas sanas de contabilidad, de mantener un sistema eficiente de cuentas, de proteger los activos y de formular un plan de control interno que logre la sensatez de sus estados financieros, ya que -

en esencia los estados financieros son un informe de la administración de la compañía acerca de la dirección de la misma y por consiguiente el deber del auditor es dar una opinión sobre los estados financieros de su cliente y su responsabilidad en cuanto a dichos estados debe limitarse a expresar su opinión profesional correspondiente.

Exponía así mismo, que la ausencia de algún comentario en su informe, equivale a una declaración positiva de que el auditor ha examinado los estados financieros y que está conforme sobre las cuestiones importantes. Finalmente declaraba que las salvedades debían de expresarse en términos claros y sencillos.

Concluía el señor Studdy proponiendo un texto de dictamen de la siguiente manera:

Informe de los auditores independientes  
a los accionistas:

"En nuestra opinión los estados financieros presentados en las páginas ..... a ..... que la administración de la empresa preparó y nos presentó para su examen son imparciales y sensatos".

Por lo que se refiere al ámbito nacional, en la IX Convención del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se presentó un informe dirigido por el C.P. Francisco González Machado bajo el nombre de-

"El Dictamen del Contador Público en el Futuro de la Profesión".

En esta ponencia el profesionista González Machado después de analizar el tema del dictamen proponfa lo siguiente:

a) Simplificar la redacción del dictamen, concentrándose a -- mencionar cual es la opinión sin referencia alguna a bases técnicas Para tal efecto sugirió la siguiente redacción del dictamen:

"En mi opinión los estados adjuntos (Balance General, Estado de Resultados y Estado de Cambios en la Situación Financiera) al 31 de diciembre de 19\_\_\_ presentan en forma razonable la situación financiera y los resultados de operación por el año que terminó en esa fecha".

b) Que la Comisión de Normas y Procedimientos se encargase de elaborar un nuevo boletín que sustituya al No. 21, y los demás que resultasen afectados de aceptarse la simplificación que se ha propuesto.

c) Aceptar la obligación que tenemos (los Contadores Públicos) de difundir más y vigilar más el cumplimiento de las normas de conducta profesional, así como del conocimiento de los principios de contabilidad y su empleo consistente en la preparación de los estados financieros.

En base en lo expuesto en esa convención, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Conta-

dores Públicos tomó en consideración hacer modificaciones a la forma de presentación del dictamen tradicional, juzgando oportuno presentar a la profesión un nuevo dictamen; mismo que fue dado a conocer por medio de la revista Contaduría Pública en el mes de junio de 1975, y aprobado en el mes de octubre del mismo año, el texto - del cual es el siguiente:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de \_\_\_\_\_ al 31 de diciembre de \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

## 2.2. Fundamentos del Nuevo Dictamen.

Las razones en que fundamenta la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría la emisión de este texto son las presentadas en el pronunciamiento H-02 y que transcribimos a continuación:

a) Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa, que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el auditor como resultado de su trabajo.

b) Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía de preparar los estados financieros para el examen del auditor.

c) No hay objeción para utilizar un nuevo dictamen de estados financieros si así lo considera más adecuado el auditor, porque -- existe la convicción de que las normas de auditoría siempre serán cumplidas no obstante que no se haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.

d) En forma similar el auditor tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente principios de contabilidad en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlo expresamente en el dictamen, para cumplir con -- las normas de auditoría.

e) La consistencia en la aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros que acompañan al dictamen del auditor. Como sucede con cualquier otro asunto relativo a la adecuada revelación dentro de los estados financieros, si no se hace mención alguna expresa, se infiere que los principios -- de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

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

### 2.3. Similitudes y diferencias entre los textos del Nuevo Dictamen y Dictamen Tradicional.

Por lo que respecta al memorete, a quien se dirige, al nombre y firma, así como a la fecha y lugar de la emisión -lo que hemos llamado en este trabajo: elementos formales del dictamen-, no existe cambio alguno.

Por lo que corresponde a su contenido en sí -elementos esenciales- se verificaron cambios sustanciales. Estos cambios son:

A) Se eliminan las afirmaciones del párrafo del alcance; concretándose éste en la frase: "En base al examen que practiqué". - Tales eliminaciones se hicieron en base a los siguientes argumentos:

a) Que las afirmaciones contenidas en dicho párrafo son de carácter técnico y por lo tanto sólo tienen significado para el Licenciado en Contaduría o personas conocedoras de su técnica.

b) Que dichas afirmaciones han servido para que el usuario del dictamen tenga conocimiento de las bases en las cuales se fundamenta la opinión del Licenciado en Contaduría.

c) Que los tecnicismos empleados en dichas afirmaciones pueden llevar a los usuarios del dictamen a encontrar complicada la opinión del auditor.

d) Que los preceptos que marca la profesión para la práctica de la contaduría siempre serán observados, porque son de carácter



obligatorio aunque no se mencionen en el dictamen.

e) Que tales afirmaciones han cumplido con un fin educativo.

B) El calificativo "razonablemente" es eliminado por innecesario ante la afirmación del Licenciado en Contaduría de que, en su opinión, los estados financieros examinados presentan la situación financiera de la entidad de conformidad con principios de contabilidad.

C) Se elimina la referencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados por considerar que tal mención coloca al -- usuario del dictamen en la situación de no comprender con exactitud el alcance que tiene esta referencia de tecnicismos contables.

D) Se incluye la referencia de que la formulación de los estados financieros examinados es responsabilidad primaria de la administración de la entidad examinada; ya que el Licenciado en Contaduría sólo responde de la opinión que emite, lo cual aclara al --- usuario su relación con la información que presenta.

El siguiente cuadro muestra las similitudes y diferencias entre los textos de ambos dictámenes:

**DICTAMEN TRADICIONAL**

**NUEVO DICTAMEN**

**Párrafo del alcance**

-Haber examinado los estados financieros.

-Con base en el examen practicado.

-Haber realizado su examen de acuerdo con normas de auditoría.

-Haber utilizado todos los procedimientos que considere necesarios

#### Párrafo de la opinión

-Presentan razonablemente la situación financiera, sus cambios, y el resultado de operación.

-Dichos estados se prepararon de conformidad con principios de contabilidad.

-Que estos principios se aplicaron en forma consistente con los del ejercicio inmediato anterior.

-Que los estados financieros fueron formulados por la administración de la entidad.

-Que los mismos presentan la situación financiera, sus cambios y el resultado operación de la entidad.

## **CAPITULO III**

### **RESPONSABILIDAD QUE ASUME EL LICENCIADO EN CONTADURIA AL EMITIR SU DICTAMEN.**

#### **3.0. Generalidades**

##### **3.1. Responsabilidad de carácter moral**

##### **3.2. Responsabilidad de carácter legal**

3.0. Responsabilidad que asume el Licenciado en Contaduría al emitir su Dictamen.

El Licenciado en Contaduría que emite su dictamen debe estar - consciente de la gran responsabilidad que adquiere ante la sociedad en general, ya que éste será utilizado con distintos fines y constituirá la base en que se apoyen otras personas que dar crédito a las cifras presentadas en los estados financieros de una entidad económica.

Cabe hacer notar, que el Licenciado en Contaduría será responsable de los errores o falsedades existentes dentro de los estados financieros cuando aquellos no hayan sido descubiertos debido a la falta de cumplimiento de las normas de auditoría por parte del auditor.

De igual forma conviene precisar, que el Licenciado en Contaduría que dictamina no es responsable de los estados financieros de una entidad económica; sino solamente lo será de la opinión que emita respecto de dicha información, toda vez que éstos son preparados en primer término por la administración de la entidad, y sobre éstos el auditor realizó determinados trabajos para poder formarse un juicio suficiente que respalde esa opinión.

Podemos decir que la responsabilidad que asume el Licenciado en Contaduría al emitir un dictamen abarca dos aspectos, que son: - el moral y el legal.

### 3.1. Responsabilidad de carácter moral.

La responsabilidad moral del Licenciado en Contaduría respecto de su opinión, consiste en cumplir fielmente las normas generales que impone la profesión organizada a través de sus instituciones colegiadas, así como de la estrecha observancia de las disposiciones contenidas en su Código de Ética Profesional, el cual -- contiene ciertas normas que indican la responsabilidad que se contrae al suscribir un dictamen y cuya esencia se encuentra contenida en los artículos que a continuación se mencionan.

a) Artículo 1.06. Las opiniones, informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones oficiales del Instituto.

b) Artículo 1.07. Los informes de cualquier tipo que emita el contador público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que se derivan de su trabajo en colaboración con otro miembro del Instituto.

c) Artículo 1.08. El contador público no deberá aceptar tareas para las que no esté capacitado.

d) Artículo 1.09. Al firmar informes de cualquier tipo el - contador público será responsable de ellas en forma individual.

e) Artículo 2.01. El contador público expresará su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta - los lineamientos expresados en éste Código y una vez que haya da do cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el Insti tuto, que sean aplicables para la realización de este trabajo.

Cuando el contador público permita que aparezca su nombre - en informes o documentos, deberá:

-Indicar que debe leerse en relación a otra información que sí cumple con los términos de ésta regla, o

-Señalar claramente que no se ha dado cumplimiento a esta - regla y la forma en que ello limita su opinión profesional.

f) Artículo 2.02. Ningún contador público que actúe indepen dientemente permitirá que se utilice su nombre : en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cual- - quier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el contador público asume la res- ponsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos.

g) Artículo 2.03. El contador público podrá asociarse con - otros colegas e inclusive con miembros de otras profesiones a fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien lo solicite. Esta asociación sólo podrá formarse si el contador pú- blico ostenta su responsabilidad personal e ilimitada. Cuando --

por la naturaleza del trabajo el contador público deba recurrir a la asistencia de un especialista y la participación de éste en el trabajo sea fundamental para alcanzar los resultados previstos, - el contador público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista y deberá informar claramente a su cliente las peculiaridades de esta situación.

h) Artículo 5.01. El contador público que viole este Código - se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

### 3.2. Responsabilidad de carácter legal.

La responsabilidad legal de la actividad del Licenciado en Contaduría que ejerce como profesional independiente se encuentra contenida en diferentes ordenamientos, aunque cabe aclarar al respecto que en algunos de ellos se señala de manera genérica, las responsabilidades imputables a los profesionales y no en forma específica a la actividad del Licenciado en Contaduría.

A continuación transcribimos, de las leyes mexicanas, aquello que se refiere al Licenciado en Contaduría.

a) Hay una mención expresa contenida en la Ley General de Sociedades Mercantiles y que se refiere a las sociedades extranje--

ras que operan en nuestro país. El artículo 251 señala los requisitos que deben cubrir las sociedades extranjeras para que la Secretaría de Industria y Comercio les autorice a operar en territorio nacional. Textualmente dice el último párrafo de este artículo: -- Las sociedades extranjeras estarán obligadas a publicar anualmente un balance general de la negociación, visado por contador público titulado.

Se puede apreciar que en este artículo no se habla de dictaminar que es lo que hace el Licenciado en Contaduría, sino que pide que el balance que se publique sea visado por el contador; ahora bien lo que podemos entender por visado o visar es reconocer o examinar un documento, poniendo en él el visto bueno.

En nuestra opinión lo que tratan de dar a entender es que el Licenciado en Contaduría opine si la información financiera presenta la situación financiera de la sociedad.

b) El artículo 4o. del Reglamento de la Ley que establece los requisitos para la venta de acciones de sociedades anónimas publicado el 15 de agosto de 1940, establece que los estados de contabilidad que los solicitantes presenten a la comisión que la respectiva ley crea deberán certificarse por un contador público titulado.

c) En la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito en su título I, capítulo V, que se refiere a las obligaciones que pueden emitir una sociedad anónima, encontramos en el artículo 212: -- "las sociedades que emitan obligaciones deberán publicar anualmen-



te su balance certificado por contador público. El siguiente artículo, el 213 señala lo que debe contener la respectiva acta de emisión: Del balance que se haya precisamente practicado para preparar la emisión, certificado por contador público.

Por los artículos anteriormente citados de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, podemos apreciar la importancia que se le da a la opinión del Licenciado en Contaduría. Hacemos notar que en esta ley se habla de certificar y no de dictaminar.

d) El artículo 9o de la Ley de la Comisión Nacional de Valores dice que las emisoras que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores deberán publicar su balance anual certificado por contador público titulado en uno de los periódicos de mayor circulación de su domicilio social. El artículo 15 del Reglamento del Decreto, en virtud del cual se creó la Comisión Nacional de Valores, contiene una disposición general que previene que los estados financieros, así como todos los datos contables que sean presentados a la Comisión, o los que ésta requiera que se le exhiban, deberán llevar la firma de personas autorizadas y además la de un contador público con título ante la Dirección General de Profesiones, quien no podrá ser empleado o funcionario de la persona o sociedad de que se trate.

De las anteriores disposiciones podemos comentar lo mismo de los incisos anteriores: se menciona la certificación y no la dictaminación del Licenciado en Contaduría.

e) La Ley de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, en el artículo 13 del capítulo que reglamenta las actividades de los bancos de depósito, previene que, cuando se trate de -- operaciones de descuento de papel comercial librado como consecuencia de una operación de compra-venta, de créditos ó préstamos preñarios, de préstamos refaccionarios o de habilitación o avío, esas instituciones estarán obligadas, si las responsabilidades por cliente excede de \$1 000 000.00 a exigirles además de los balances y los estados de pérdidas y ganancias correspondientes a los tres años inmediatos anteriores estados de situación financiera trimestrales y el último balance anual certificado por contador público titulado.

En el capítulo referente a los bancos de ahorro, la fracción - VII de su artículo 19, establece que a esas instituciones debe aplicarse en lo conducente, lo dispuesto en el citado artículo 13, e -- igualmente la disposición que existe en el artículo 28 bis, en el capítulo en que se reglamenta las actividades de las sociedades financieras.

Más adelante se refiere a las actividades de la Bolsa de Valores y en el artículo 72 previene que para inscribir en Bolsa los títulos de crédito y los valores y efectos mercantiles emitidos por particulares, instituciones de crédito, sociedades o empresas legalmente constituidas debe acompañarse a la solicitud un estado financiero de la empresa o persona que haya hecho la emisión, certificado por contador público titulado y, que una vez que los valores están inscritos, los interesados deben informar anualmente de sus es-

tados financieros mediante balances certificados por contador público titulado, con especificación de datos sobre pérdidas y ganancias.

Finalmente, el artículo 126 de la misma Ley manifiesta que -- cuando las instituciones financieras y fiduciarias intervengan en -- emisión de acciones o de obligaciones a cargo de sociedades mercantiles, deben contar previamente con un estudio técnico y en su caso un balance de la entidad emisora, certificado por contador público-titulado.

Nuevamente encontramos la palabra certificar para designar al dictamen del Licenciado en Contaduría, a la que aplicamos los mismos comentarios que hemos estado haciendo al respecto.

f) En el Reglamento de la Ley Industrial Eléctrica publicado -- el 4 de octubre de 1945 y que actualmente está en vigor, encontramos que el artículo 264 prescribe que, a más tardar el 30 de abril de cada año, las empresas eléctricas deben remitir a la Secretaría de Industria y Comercio, entre otros documentos, su Balance General y su Estado de Pérdidas y Ganancias comprobados por contador público titulado; y así mismo en el artículo 265 ordena que las empresas que tienen una capacidad de suministro de más de 100 kilowatts, están obligadas a publicar anualmente su balance en el Diario Oficial de la Federación dentro de los 30 días siguientes de la fecha en -- que lo hubieran presentado a la Secretaría de Industria y Comercio, comprobado por el contador público.

Notamos que en este Reglamento aparece la palabra comprobar pa

ra referirse a la opinión del Licenciado en Contaduría. Sabemos que si utilizamos la palabra comprobar para el desempeño del trabajo -- del auditor lo hacemos incorrectamente, ya que el Licenciado en Con taduría no comprueba los estados financieros sino que los dictamina, es decir, sólo expresa una opinión sobre si presentan o no la situa ción financiera.

g) En la Ley de Vías Generales de Comunicación no existe alu-- sión alguna al contador público: sin embargo, es interesante consig<sup>u</sup> nar que el 11 de diciembre de 1956, apareció en el Diario Oficial - la circular No. 223 del Departamento de Tarifas de la Secretaría de Comunicaciones y Obras Públicas que fija las reglas a las que debe-- rán sujetarse las personas físicas o morales cuyo giro sea el servi<sup>u</sup> cio público de autotransportes de concesión federal, con respecto a su contabilidad, catálogo de cuentas que deben utilizar y su corres<sup>u</sup> pondiente instructivo, en la que textualmente la Regla VI dice: -- Cuando el capital en giro sea superior a \$ 1 000 000.00 deberá remi<sup>u</sup> tirse al Departamento de Tarifas copia del balance anual certifica-- do por contador público titulado, comenzando por el que corresponde al ejercicio que finaliza en el año de 1957.

Notamos como nuevamente en esta Circular del Departamento de - Tarifas de la Secretaría de Comunicaciones y Obras Públicas se vuel<sup>u</sup> ve a utilizar la palabra certificar, que ya ha sido comentada ante-- riormente.

Ante la Dirección General de Fízcalización está claramente de-- finida la responsabilidad que asume el Licenciado en Contaduría, ya

que dicha Dirección establece que:

Si como resultado de las pruebas selectivas practicadas se de muestra que los estados financieros correspondientes a las declaraciones dictaminadas por el contador público registrado existen irregularidades que se traduzcan en la evocación de impuestos, la Dirección General de Fiscalización procederá a:

I. Suspensión temporal hasta por 3 años de los efectos de - su inscripción en el Registro de Contadores Públicos de la Dirección General de Fiscalización.

II. Cancelar el registro del contador público, sólo para -- los efectos fiscales, si hubiere participado en un delito de carácter fiscal.

III. Turnar el expediente en que consten las actuaciones -- realizadas a la Procuraduría Fiscal de la Federación para que re--suelva si procede denunciar los hechos al Ministerio Público a efecto de que ejercite la acción penal correspondiente y para que, en= su caso, se constituya como coadyuvante.

IV. A notificar al Colegio de Contadores Públicos respectivo las anteriores determinaciones.

Por otra parte, el artículo 4o Constitucional reglamenta el - ejercicio de las profesiones de la siguiente manera:

Artículo 40.- A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por de terminado judicial cuando se ataquen los derechos de terceros o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley - cuando se ofenda los derechos de la sociedad.

La Ley Reglamentaria de los artículos 40 y 50 Constitucionales hace mención en su artículo 67 de que la Dirección General de Profesiones cancelará el título de un profesional por resolución judicial.

El artículo 61 de la misma Ley señala que los delitos que cometan los profesionales en el ejercicio de la profesión serán castigados por las autoridades competentes con arreglo al Código Penal.

En relación con la responsabilidad profesional, el Código Penal dice:

Artículo 228.- Los médicos, cirujanos y demás profesionales si milares y auxiliares serán penalmente responsables por los daños -- que causen en la práctica de su profesión, en los términos siguientes:

I. Además de las sanciones fijadas por los delitos que resulten consumados, según sean intencionales o por imprudencia punible, se les aplicará suspensión de un mes a dos años en el ejercicio de su profesión o definitivamente en caso de reincidencia, y

II. Estarán obligados a la reparación del daño por sus actos propios o por los de sus ayudantes, enfermos o practicantes, cuando estos obren de acuerdo con las instrucciones de aquellos.

El artículo anterior señala únicamente responsabilidad a los médicos, cirujanos y demás profesionales similares y auxiliares, - pero el artículo 230 dice que igual responsabilidad tendrán los -- demás profesionales en los siguientes términos:

Artículo 230.- Igualmente serán responsables, en la forma que previene el artículo 228, todos los que causen daños indebidos en el ejercicio de una profesión, o un arte o actividad técnica.

De los artículos anteriores se desprende que en particular el Licenciado en Contaduría incurrirá en responsabilidad penal cuando cause daños indebidos en el ejercicio de su profesión, por delitos ya sean intencionales, o por imprudencia. En este caso será responsable, en los términos del propio Código Penal, además de las sanciones fijadas para los delitos que resulten consumados, a que se le suspenda de un mes ó dos años en el ejercicio de la profesión o de manera definitiva en caso de reincidencia y estará obligado además a la reparación de los daños cometidos por él o por los de sus ayudantes.

De las disposiciones anteriores podemos obtener dos conclusiones:

1a. Que en caso de delito en el desarrollo de su profesión -

por parte del Licenciado en Contaduría, de acuerdo con el artículo 4o Constitucional y 67 de la Ley Reglamentaria de los artículos 4o y 5o Constitucionales se les podrá vedar el ejercicio de la profesión.

2a. Que sólo será culpable penalmente cuando haya cometido al gún delito, ya sea intencional o por imprudencia punible.

Finalmente podemos decir que la responsabilidad del auditor se limita al competente cumplimiento de la tarea para la cual es contratado, y no asegura ni garantiza ni certifica nada como resultado de su examen de auditoría, ya que al emitir su dictamen sólo está opinando respecto a la situación financiera de la entidad económica auditada.



## **CAPITULO IV**

### **El Dictamen en otros países**

- 4.0. Generalidades**
- 4.1. Países de América**
- 4.2. Países de Europa**
- 4.3. Países de Asia**
- 4.4. Países de Oceanía**
- 4.5. Países de África**

#### 4.0. Generalidades.

Nuestro propósito en este apartado es el de presentar en forma breve los textos y/o características de los dictámenes de auditoría que se usan en diversos países del mundo, con el fin de poder establecer diferencias y similitudes entre ellos y el dictamen o dictámenes empleados en nuestro país.

#### 4.1. Países de América.

##### A) Estados Unidos de Norteamérica

Consideramos conveniente presentar en primer término el dictamen usado en los Estados Unidos de Norteamérica por la indudable influencia que ha ejercido tanto en nuestro país como en otros varios

Así mismo, sólo transcribiremos su texto, ya que en otro capítulo de este trabajo se tratan con más amplitud tanto su evolución como sus características; por lo que repetirlos aquí sería reiterativo.

##### Texto:

Hemos examinado el balance general de la compañía X, al 31 de diciembre de 19\_\_\_ y los estados de resultados y utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera que le son relativos, - por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente, incluyó aquellas pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, al 31 de diciembre de 19\_\_ y el resultado de sus operaciones y -- los cambios en su situación financiera por el año terminado en -- esa misma fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases similar es a las del - ejercicio anterior.

Nombre del despacho o Contador Público

Fecha

B) México

De igual forma, por haberse presentado en otro capítulo de este trabajo lo relacionado con el dictamen en México, sólo transcribiremos el texto del Nuevo Dictamen (como referencia para apreciar mejor su comparación con otros dictámenes), ya que el texto del -- Dictamen Tradicional es practicamente el mismo que el empleado en los Estados Unidos de Norteamérica.

Texto:

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

Firma

Fecha y lugar

## C) Argentina

No hay una forma estándar del dictamen de auditoría establecida en Argentina para el Contador Público Nacional (equivalente en México de Contador Público o Licenciado en Contaduría). No se ha desarrollado una opinión uniforme. El Contador Público Nacional -- que certifica las cuentas de una entidad debe asegurarse del correcto uso de las formas oficiales y del cumplimiento de las instrucciones relativas. La norma aplicable está en la Sección 75 del Reglamento de la Ley General sobre Actividades de Contabilidad y es como sigue:

El certificado será la consecuencia de un estudio analítico de las partidas que forman el balance general y la cuenta de pérdidas y ganancias. Debe reflejar la opinión, clara, precisa y objetiva de la posición que está siendo certificada, y al mismo tiempo manifestará los orígenes de donde se obtuvieron los datos (libros, comprobantes etc.), las muestras tomadas para el análisis de las diversas partidas que requiere dicho análisis y los otros medios empleados para ejecutar el trabajo.

El certificado garantizará que las cifras de los estados, referentes a cuentas de activo, pasivo y pérdidas y ganancias, concuerdan con las cantidades de los libros de cuentas, llevados de acuerdo con los requerimientos legales y amparados por los correspondientes comprobantes; también asegurará que en la determinación

de valores y resultados de operación, se ha seguido un criterio técnicamente correcto.

D) Brasil

No existe un texto de dictamen estándar usado en Brasil. Los dictámenes emitidos en Brasil emplean el modelo norteamericano por la influencia de los despachos internacionales que ejercen en el país.

Así mismo, los despachos brasileños están empezando a aplicar el concepto de que el objetivo de los exámenes de estados financieros por auditor, es capacitarlo para expresar una opinión respecto de si los estados presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación a una cierta fecha y por un período específico de tiempo.

El dictamen es firmado por el despacho que efectuó la auditoría y por un contador registrado, añadiendo los respectivos números de registro.

E) Canadá

El dictamen usado en Canadá es el siguiente:

A los Accionistas de la Compañía X:

He examinado el balance general de Cía X. al \_\_\_\_\_  
y los estados de pérdidas y ganancias y de superávit por el año terminado en esa fecha. Mi examen incluyó una revisión general de los-

procedimientos de contabilidad y las pruebas de los registros de contabilidad y de otra evidencia comprobatoria, que consideré ne cesarias, en las circunstancias.

En mi opinión el balance general y los estados de pérdidas - y ganancias y de superávit, que se acompañan, presentan razonable mente la posición financiera de la Compañía al \_\_\_\_\_ y los resultados de operación por el año terminado en esa fecha, de -- acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, -- aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

F) Colombia

En este país no hay disposiciones oficiales que definan las - normas de auditoría, aunque los despachos internacionales y algunos nacionales siguen las normas y prácticas de auditoría de los Estados Unidos de Norteamérica o Inglaterra. Hasta muy recientemente - las oportunidades educativas en el campo de la contaduría eran muy limitadas y el mejor entrenamiento posible era la experiencia prác tica en los despachos int ernacionales.

G) Perú

No ha habido una forma estándar del dictamen del auditor suge rida o autorizada por los reglamentos gubernamentales. Sin embargo, el Boletín Núm. 1 del Colegio de Lima sugiere que dependiendo de - los propósitos para los que se prepare, puede emitirse un informe corto, que dependiendo de las circunstancias, la opinión del audi tor puede ser sin salvedades, con salvedades o puede abstenerse de dar su opinión.

H) Venezuela

No hay requerimientos de dictaminación establecidos ya sea por órganos gubernamentales o por organizaciones profesionales, y como consecuencia no hay una forma estándar para el dictamen del auditor, excepto la establecida por las Superintendentes de Bancos para dichas instituciones financieras.

Un informe de auditoría preparado por auditores venezolanos, - usualmente representa una combinación de un informe largo, con explicaciones acerca del trabajo hecho y comentarios sobre el control interno. En raras ocasiones se hace referencia en un informe a normas de auditoría generalmente aceptadas o a principios de contabilidad generalmente aceptados. Información en notas a los estados financieros, es rara, pero en cuentas de orden frecuentemente se dan a conocer pasivos de contingencia tales como garantías , descuentos, garantías colaterales recibidas o dadas etc.

4.2. Países de Europa

A) Alemania Occidental

El dictamen empleado por los auditores alemanes es recomendado por el Instituto Alemán, y es usado universalmente, su texto dice:

Con base en el examen de los libros y registros del cliente y en las explicaciones recibidas de la administración, la contabilidad y los estados financieros están de acuerdo con los requerimientos - legales.

Los requerimientos a que hace mención el informe generalmente tratan de valuación y de una clasificación apropiada.

Es oportuno hacer notar que se hace una indicación clara del cumplimiento de los requerimientos legales.

B) Dinamarca

El dictamen de auditoría a las cuentas anuales de las entidades danesas es muy breve, y además puede variar considerablemente. A continuación transcribimos un ejemplo característico de informe de auditores danesas:

"La cuenta de pérdidas y ganancias y el balance general anteriores, están de acuerdo con los libros de la compañía, los cuales han sido examinados por los auditores que firman al calce".

C) Francia

En Francia no existen requerimientos específicos respecto a la forma y contenido del informe de un experto en cuentas.

En este país el dictamen de auditoría, tal como lo entendemos en México, prácticamente no existe.

D) Grecia

El texto de dictamen de auditoría usado por los contadores públicos de Grecia es como sigue:



En mi opinión, basado en mi examen, los estados financieros - que se acompañan (con sus notas), presentan razonablemente la posición financiera de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los requerimientos legales y los principios de contabilidad aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Mi examen se efectuó de acuerdo con los requerimientos del artículo 37 de la ley de Sociedades de Grecia y también de conformidad con las normas de auditoría aceptadas por el Instituto de Contadores Públicos Certificados de Grecia y consecuentemente incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Obtuve toda la información y explicaciones (incluyendo estados de todas las operaciones de las sucursales) que necesité para los propósitos de mi auditoría.

He encontrado que los libros de cuentas (y libros de costo de producción), tal como lo requieren las leyes existentes, han sido llevados por la compañía y que los estados financieros que se acompañan están de acuerdo con las leyes aludidas.

E) Holanda

El Instituto Holandés no ha recomendado una forma específica del informe del auditor. Las reglas establecen que un "informe" -- significa cualquier declaración, ya sea escrita u oral, que exprese una opinión o de la cual se puede inferir una opinión. Frecuente

mente, el informe consiste meramente en la firma escrita del auditor en los estados financieros, que puede estar acompañada por las palabras: "examinados y aprobados" o simplemente: "aprobados". Un punto de vista ampliamente sostenido en Holanda es que la firma -- del auditor significa la aprobación de los estados financieros. -- Existe un consenso general de que un informe corto no debe indicar procedimiento alguno de auditoría y que si fueron aplicados o no, porque esto nada significaría para el público en general que no entiende de técnicas contables. Algunas veces, se emite un informe más elaborado, que usualmente se somete a la consideración del consejo de administración o a la administración en abstracto.

#### F) Italia

Como la gran mayoría de los servicios de auditoría ejecutados por los contadores públicos italianos están en relación con su nombramiento como miembros del consejo de vigilancia (comisarios) la profesión de la contaduría no ha desarrollado una forma típica de informe de auditoría, que no sea el informe que legalmente deben rendir los comisarios.

El contenido establecido y las bases de contabilidad para los estados financieros en Italia, son los indicados en el Código Civil y aquellos a que obligan la reglamentación fiscal y no se atribuye importancia a su aplicación consistente. Las normas de información se limitan a aquellos aplicables bajo las mismas circunstancias.

A continuación transcribimos un ejemplo típico de un informe de un consejo de comisarios:

El balance general y el estado de resultados a \_\_\_\_\_, que el consejo de administración les presenta, que muestran una utilidad de XXX liras y que nos parece: siguiendo un examen concienzudo, que están preparados con base en los resultados de la contabilidad y de acuerdo con las disposiciones legales, cuyos criterios de valuación de activo han sido observados.

En vista del hecho de que la contabilidad, los registros, el efectivo y los valores, con base en nuestro examen periódico, se han encontrado que se han llevado correctamente llegamos a la conclusión de recomendarles la aprobación del balance general, del estado de resultados y de la proposición del Consejo de Administración para distribuir la utilidad.

Les agradecemos la confianza con que ustedes nos han honrado.

G) Reino Unido.

El contenido del informe del auditor sobre las cuentas, es decir el balance general y el estado de pérdidas y ganancias, sometido a la consideración de la asamblea general de accionistas de una compañía pública, se especifica en la Cédula Novena de la Ley de Sociedades de 1948. Los auditores deben decir:

Si han recibido toda la información y explicaciones que requirieron; si la compañía ha llevado libros apropiados de contabilidad

si los estados financieros están de acuerdo con los libros de contabilidad, si en su opinión los estados financieros proporcionan una exposición verdadera y razonable del estado de los asuntos y de la utilidad o pérdida de la compañía, y en su opinión las cuentas cumplen con lo establecido al respecto por la Ley de Sociedades.

El Instituto de Contadores Titulados (Chartered), ha sugerido en el Manual de los Miembros, una forma del informe de los auditores, que en opinión de los abogados satisface las disposiciones de la Ley. Hay un número de variaciones en el uso, y se requiere modificación cuando hay sucursales o subsidiarias, alguna de las cuales pueden haber sido examinadas por otros auditores, o cuando se presentan estados financieros consolidados.

No hay requerimiento para que se haga referencia a adhesión a normas de auditoría generalmente aceptadas o a conformidad con la aplicación consistente de principios de contabilidad generalmente aceptados.

#### H) Suecia

Transcribimos a continuación un ejemplo de informes de auditores externos de una entidad grande sueca:

Informe legal de auditoría sobre las cuentas de la Compañía X al 31 de diciembre de 19\_\_.

En nuestra capacidad de auditores de la Compañía X sometemos a su consideración el siguiente informe por el año de 19\_\_.

Hemos examinado el Informe Anual, estudiado las cuentas, las actas y otros documentos, que contienen información respecto de la corporación y hemos hecho otras investigaciones que hemos considerado necesarias.

La verificación detallada de los registros se ha llevado a cabo por el departamento de auditoría interna de la corporación - quien les ha informado sobre su examen.

Las disposiciones de la Ley de Sociedades concernientes a -- las informaciones de grupo y a los accionistas han sido cumplidas.

En el curso de la auditoría no aparecieron razones para hacer observaciones sobre el informe anual, la contabilidad, la verificación de activos o sobre la administración.

El Consejo de Administración y el Director General proponen que las utilidades, de acuerdo con el balance general, se aplique como sigue:

|                               |               |
|-------------------------------|---------------|
| Traspaso de la Reserva Legal  | Coronas _____ |
| Dividendos a Accionistas de X |               |
| Coronas por Acción            | Coronas _____ |
| Que se retengan               | Coronas _____ |
| Sumas                         | _____         |
|                               | _____         |

Esta proposición no está en contra de las disposiciones de la Ley de Sociedades referentes a las aplicaciones para reservas legales, ni contra prácticas sanas de negocios.

**Recomendamos:**

Que el balance general al 31 de diciembre de 19\_\_ incluido en el informe anual y firmado por nosotros, se adopte; que las utilidades se apliquen como se propuso antes y que al Consejo de Administración y al Director General, se les exonere de responsabilidad -- por su administración por el período cubierto por el informe anual.

Estocolmo

Contador Público Autorizado

Contador Público Autorizado

**I) Suiza**

No hay una forma estándar del informe de auditoría. Como en este país no ha habido manifestaciones autorizadas de normas de auditoría o de principios de contabilidad, no aparecen referencias específicas a estos conceptos en los informes de los auditores suizos.

Transcribimos a continuación un ejemplo de un informe sin salvedades, de acuerdo con las normas legales respectivas:

A la Asamblea General de Accionistas de la Compañía X:

Como auditores debidamente nombrados de su compañía, hemos examinado el balance general al 31 de diciembre de 19\_\_ y la cuenta de pérdidas y ganancias por los negocios del año de 19\_\_ sometido a nuestra consideración y hemos encontrado que están de acuerdo con los libros de la compañía. Como resultado de --- nuestra auditoría, confirmamos que los libros se han llevado -- adecuadamente y que los estados financieros presentan razonable mente la posición financiera de la compañía al 31 de diciembre de 19\_\_ y los resultados de sus operaciones de conformidad con los principios de valuación establecidos por la ley y por los estatutos de la compañía.

Con base en lo que encontramos recomendamos que los estados financieros se adopten sin reservas y que las proposiciones del Consejo de Administración que se muestran a continuación respecto al tratamiento de las utilidades retenidas disponibles, sean aceptadas.

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| Aplicación a la Reserva Legal | X     |
| Distribución de un Dividendo  | X     |
| Que se retengan               | X     |
|                               | <hr/> |
| Suma                          | X     |
|                               | <hr/> |

Zurich (fecha)

Atentamente.

#### 4.3. Países de Asia

##### A) Filipinas

El Boletín número 3 del Instituto de Contadores Públicos de Filipinas se intitula: "Informes y Certificaciones del Contador Público Certificado Independiente". Este constituye una ampliación de la recomendación contenida en las Normas de Auditoría (1949) de que se adopte el informe corto del Instituto Americano de Contadores Públicos. El Boletín trata de salvedades, negación de opinión, procedimientos para cuando se preparan estados que no han sido objeto de auditoría, para mecanografiarlos en papel con membrete del auditor, sugerencias para las formas de informes de ciertos órganos gubernamentales y sugerencias para la forma de informe bajo ciertas condiciones. La firma del informe estándar, con base en un examen de estados financieros, implica para el Contador Público Filipino que el examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría establecidas por el Instituto y que en su opinión presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación por el período, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes.

##### B) India

Los requerimientos de información han sido bien establecidos por la Ley de Sociedades, que establece que el auditor debe hacer un informe para los miembros de la compañía sobre todos y



cada uno de los balances generales y cuentas de pérdidas y ganancias, y sobre todos y cada uno de otros documentos que se le anejen. Este informe dirá si en su opinión y con lo mejor de su información y de acuerdo con las explicaciones que se le dieron, dichas cuentas proporcionan una exposición verdadera y razonable -- del estado de los asuntos de la entidad al fin del ejercicio anual y de su utilidad o pérdida por el período terminado en esa fecha -- y si se ha cumplido con los requerimientos establecidos en las -- partes I y II de la Cédula VI de la Ley, que se refiere a la forma y contenido del balance general y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

El informe del auditor también debe manifestar:

a) Si ha obtenido toda la información y explicaciones, que -- de acuerdo con lo mejor de su conocimiento y creencia, fueron necesarias para los propósitos de su auditoría.

b) Si en su opinión se han llevado por la compañía libros de contabilidad apropiados, como lo requiere la Ley, y si se han recibido respuestas adecuadas para los propósitos de su auditoría -- de las sucursales no visitadas por él.

c) Si el informe sobre las cuentas de cualquier sucursal, -- examinada de acuerdo con la Sección 228 de la Ley, por una persona diferente al auditor de la compañía, se le ha remitido, según -- lo requiere esa Sección y que tratamiento le ha dado al informe -- citado en la preparación del informe de auditor.

e) Si el balance general y la cuenta de pérdidas y ganancias de la compañía, a que se refiere el informe están de acuerdo con -- los libros de cuentas y con las respuestas.

C) Japón

Transcribimos un ejemplo de dictamen sin salvedades de un Contador Público japonés para fines bursátiles:

He examinado los estados financieros (balance general, estado de resultados, estado de superávit, estado y cédulas de aplicación del superávit), que consiste en una parte de la manifestación de registro, por el período del 1o. de diciembre de 19\_\_ al 31 de mayo de 19\_\_, en relación con la auditoría, requerida de acuerdo con el artículo 193-2 de la Ley de Bolsas de Valores.

Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente incluyó procedimientos normales de auditoría y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, basado en mi examen, los principios y procedi--mientos de contabilidad de la compañía, están en conformidad con -- los principios de contabilidad generalmente aceptados, y fueron apli--cados sobre bases consistentes con las del ejercicio anual anterior y las presentaciones de los estados financieros están en conformi--dad con las formas ilustradas por los Reglamentos.

Por lo tanto, en mi opinión, los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera de la Cía. X al 31 de mayo de 19\_\_ y los resultados de sus operaciones por el período terminado en esa fecha.

No tengo participaciones importantes en la compañía.

#### 4.4. Países de Oceanía

##### A) Australia

El texto de los informes de los auditores australianos, siguiendo los requerimientos indicados en la Ley de Sociedades, establece que el auditor manifestará si en su opinión:

a) El Balance general y la cuenta de pérdidas y ganancias están formulados de acuerdo con las disposiciones de la Ley, así mismo si proporcionan una exposición verdadera y razonable del estado de los asuntos de la entidad.

b) La contabilidad y otros registros examinados por él se llevan adecuadamente de acuerdo con las disposiciones de la Ley.

La Ley continúa diciendo que todos y cada uno de los auditores manifestarán en su informe:

a) Si no ha obtenido la información y explicaciones que requirió.

b) Si en su opinión no se han llevado apropiadamente por la compañía la contabilidad y otros registros.

c) Si en su opinión las respuestas sometidas a su consideración por las sucursales no visitadas por el auditor, son adecuadas.

d) Si en su opinión, de acuerdo con lo mejor de su información y las explicaciones que le dieron y según la mostrada por la contabilidad y otros registros de la compañía, la cuenta de pérdidas y ganancias y el balance no están de acuerdo con la contabilidad y otros registros de la compañía, o no están formulados apropiadamente para proporcionar una exposición verdadera y razonable del estado de los asuntos de la compañía al final del período de contabilidad.

e) Si en su opinión, de acuerdo con lo mejor de su información y de las explicaciones que le dieron, la contabilidad y otros registros, el balance general y la cuenta de pérdidas y ganancias no proporcionan la información requerida por la Ley.

#### B) Nueva Zelanda

Existe una obligación legal de acuerdo con la Ley de Sociedades para que el auditor haga un informe a los accionistas para exponer la información requerida de acuerdo con la Sección 166 de la Ley Informe del Auditor.

Una forma del informe sin salvedades, que cumple con los requerimientos de la Ley de Sociedades es como sigue:

Hemos obtenido toda la información y explicaciones que hemos requerido. En nuestra opinión se han llevado por la compañía libros de cuentas apropiados, hasta donde aparece de nuestro examen de esos libros. En nuestra opinión, de acuerdo con lo mejor de nuestra información y de las explicaciones que nos dieron y como lo muestran dichos libros, el balance general y la cuenta de pérdidas y ganancias están formulados adecuadamente para proporcionar, respectivamente, una exposición verdadera y razonable del estado de los asuntos de la compañía a \_\_\_\_\_ y los resultados de sus negocios por el año terminado en esa fecha.

De acuerdo con dicha información y explicaciones, las cuentas, el balance general y la cuenta de pérdidas y ganancias proporcionan la información requerida por la Ley de Sociedades y en la manera requerida por la Ley de Sociedades y en la manera requerida por ésta.

#### 4.5. Países de África

##### A) República de África del Sur

No hay una forma estándar del informe del auditor. La gran mayoría de los Contadores utilizan los términos de la Ley respectivamente para hacer las manifestaciones requeridas seguidas por su opinión.

La forma usual de dictamen sin salvedades, que cumple con los

requisitos de la Ley de Sociedades, es como sigue:

Hemos examinado con el alcance que consideramos necesario, los libros, cuentas y comprobantes de la compañía y nos satisficimos de la existencia de los valores. Hemos obtenido toda la información y explicaciones que de acuerdo con nuestro mejor conocimiento y creencia fueron necesarios para el propósito de nuestra auditoría. En -- nuestra opinión se han llevado por la compañía libros de cuentas -- apropiados, hasta donde aparece de nuestro examen de esos libros.

El balance general y la cuenta de pérdidas y ganancias, preinsertos, están de acuerdo con los libros de cuentas, y en nuestra -- opinión y con lo mejor de nuestra información y de acuerdo con las -- explicaciones que nos dieron, dichas cuentas dan la información requerida por la Ley de Sociedades, y el balance general proporciona una exposición verdadera y razonable del estado de los asuntos de -- la compañía al 31 de diciembre de 19\_\_\_\_ y la cuenta de pérdidas y -- ganancias proporciona una exposición verdadera y razonable de la -- utilidad del año terminado en esa fecha.

## CONCLUSIONES

1.- El Dictamen es un documento donde se expresa la opinión profesional del Licenciado en Contaduría, sobre la situación financiera y los resultados de operación de una entidad económica. Dicha opinión está basada en el trabajo profesional del mismo, - siguiendo los lineamientos técnicos y éticos que marca su profesión.

2.- En virtud de que en la elaboración de los estados financieros intervienen una serie de estimaciones que por estar basadas en apreciaciones personales, y estando sujetas a diferentes interpretaciones que no garantizan su absoluta exactitud, el Licenciado en Contaduría opina, no asegura; dictamina, no certifica.

3.- El Licenciado en Contaduría no juzga si la situación financiera de la entidad examinada es buena o mala, él sólo emite una opinión acerca de la situación financiera y del resultado de las operaciones de la entidad.

4.- La utilidad del Dictamen del Licenciado en Contaduría - es en esencia, la confianza que este proporciona a los estados financieros que acompaña; para que con ello las personas que lo utilicen puedan partir de una base sólida para tomar sus decisiones cualesquiera que sean éstas.

5.- El Dictamen al igual que la contaduría pública ha ido evolucionando como consecuencia lógica del desarrollo económico, social y político, por lo que se ha tenido que ir adaptando a las necesidades cambiantes de cada época.

6.- Los miembros de la profesión han considerado la necesidad de uniformar hasta donde ha sido posible la forma de su dictamen, con el fin de que los usuarios del mismo interpreten en forma más clara la situación financiera y los resultados de operación de una entidad económica.

7.- No obstante que la terminología contable utilizada en el dictamen tradicional sólo concierne a los miembros de la profesión y a los conocedores de su técnica, en nuestra opinión este texto es de gran utilidad pedagógica, ya que a través de él puede aprenderse de una manera global el trabajo de auditoría.

8.- En vista de que ciertos elementos formales y esenciales resultan ser confusos, pleonásticos o no entendibles para el gran público usuario del dictamen, sugerimos sean modificados o suprimidos del texto del dictamen tradicional para quedar éste más explícito.

9.- El nuevo texto del dictamen expuesto en el capítulo II de este trabajo trata primordialmente de hacerlo más accesible al público en general, por lo que la eliminación de la terminología técnica coadyuva a que el texto del Nuevo Dictamen sea más simpli-



ficado y concreto, y por sus características de sencillez y claridad será más entendible por los sectores interesados.

10.- El Licenciado en Contaduría al emitir su opinión adquiere responsabilidades para consigo mismo, para con quien contrate sus -- servicios, para con los miembros de su profesión y para con la sociedad en general; es decir, se tiene que ajustar a determinadas normas éticas y legales.

11.- La responsabilidad moral del Licenciado en Contaduría al - emitir su opinión está regida por el Código de Etica adoptado por su profesión.

12.- En nuestras leyes no está claramente definida la responsabilidad que asume el Licenciado en Contaduría en el desempeño de su profesión, ya que pueden ser muchos y muy variados los motivos por los que un Licenciado en Contaduría puede ser demasiado judicialmente, motivos que no están especificados plenamente en las disposiciones legales. Así mismo la terminología empleada en las leyes mexicanas referentes al trabajo del auditor resultan ser obsoletas.

13.- Existen marcadas diferencias en la forma en que se expresa el dictamen del auditor en los diversos países tratados en este trabajo. En nuestra opinión, estas diferencias tienen su origen en el - desarrollo económico alcanzado por cada país, así como su estructura política y su proceso cultural.

Empero, la esencia misma del dictamen, pudimos observar, es la misma en todos los países: el propósito final del dictamen u opinión del auditor es el dar confiabilidad a los estados financieros de las entidades para que éstos puedan ser utilizados para la toma de decisiones.

14.- La validez del dictamen de auditoría, en nuestra opinión radica no solamente en como se exprese éste, sino sobre todo en el nivel alcanzado por la profesión contable; es decir, en la capacidad, integridad, honradez, organización, etc. de los miembros de la profesión contable.

A P E N D I C E

Por considerarlo de interés presentamos una serie de informes, certificados y dictámenes emitidos desde 1768 a la fecha en varios-paises, predominando los emitidos en México; en ellos podemos observar la forma que empleaban los auditores al redactar sus informes - en diversas épocas.

Uno de los informes más antiguos expedidos en nuestro país, es el que se conserva en el despacho del C.P. Silvano García Guiot el cual dice:

Don Nicolás de Cerguera Contador Ordenador propietario y -- por S.A . más antiguo de los de esta clase del R. Tribunal y Audiencia de Cuentas de esta N.E. e interino principal de Reales - Alcabalas de la Unión de Armas y la Armada de Barlovento de esta Ciudad de México y lugares de su agregación: en debida observancia del Superior Decreto que con fecha trece de Febrero del año antecedente, se sirvió expedir a esta R. Aduana el Exmo. S. Virrey de este Reyno para que de cada cuarterón de paño de los de sus fábricas se exhiba el Dño de seis mn por razón de nuevo impuesto acordado en la junta de Guerra de Generales que en virtud de la orden de S.M. se convocó para el establecimiento de este arbitrio, con aplicación de su producto a satisfacer los vestuarios de las Milicias de esta capital, otras ciudades y pueblos de estos dominios, tomo para constuir los precisos cuarteles que han de ocupar las tropas que son indispensables en su seguridad y defensa; Certifico que en virtud de esta providencia y según const a por el libro y Cuenta particular que a este efecto ha llevado la contaduría principal de mi cargo se ha verificado la -- exacción del expresado Derecha desde 5 de marzo siguiente hasta 31 de diciembre inclusive del propio año; cuya importancia con expresión de Meses y piezas aparece en la forma siguiente:

| MESES      | PIEZAS    | VALOR EN Ps. |
|------------|-----------|--------------|
| Marzo      | U 333"    | U 249" 6     |
| Abril      | U 220 1/2 | U 16m* 3     |
| Mayo       | U 210 1/2 | U 157" 7     |
| Junio      | U 112 "   | U 084" 0     |
| Junio      | U 224"    | U 168" 0     |
| Agosto     | U 217 1/2 | U 163" 1     |
| Septiembre | U 212 1/2 | U 1m9** 3    |
| Octubre    | U 147"    | U 110" 2     |
| Noviembre  | U 187"    | U 140" 2     |
| Diciembre  | U 169"    | U 126" 6     |
| Total 2    | U 033"    | mU 524** 6   |

\*m= número ilegible.

En conformidad de lo cual y para que así conste al Exmo. S. Virrey en cumplimiento de su Superior Decreto, doy la presente - Certificación en la Contaduría principal de mi cargo Henero Doce de mil setecientos sesenta y ocho años.

Firma

Informe a guisa de dictamen que se reproduce a continuación, sin modificar su ortografía:

He formado esta cuenta con presencia de los documentos comprobantes que incluyo, de los apuntes y noticias ciertas que he adquirido, de las que me comunico mi Esposa y algunos datos que me constan: en cuya virtud, cumpliendo los encargos de que me hallo, la presento asegurando sencillamente, vajo mi palabra de honor, que no procedo en nada de malicia; y que los defectos que tenga, son precisamente involuntarios.

México 21 de Octubre de 1802.

Dictamen aparecido en la revista The Accountant, de Londres en 1888:

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

Año de 1895 Londres, Inglaterra:

Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la compañía y encontramos que son correctos.

Aprobamos y certificamos que el Balance General preinserto presenta correctamente la posición de la compañía.

En los Estados Unidos de Norteamérica por el año de 1990 la siguiente era la forma más usual de presentar los informes:

Hemos examinado los libros y cuentas de la "Cia. 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.

Año de 1902 Manchester, Inglaterra:

He examinado las cuentas y el balance general y certificado que en mi opinión, son correctos y exhiben la verdadera posición del Negocio "X" a..... de ..... de .....

A. Murray, Auditor.

Informe de 1910 expedido en Bombay:

He examinado las cuentas con los libros y comprobantes de la Cía. "X", verificando el efectivo y por medio de esto asegurado que, en mi opinión, dicho balance general señala la verdadera posición de la Cía X" al ..... de ..... de 19..... y está conforme con la ley.

N. R. NISTRI C.A.

Mcorpores Account, auditor .



Año de 1914:

Informamos que hemos examinado el balance general y hemos obtenido la información y explicaciones requeridas. Somos de la opinión de que el balance general exhibe una verdadera y correcta perspectiva de la Cía. "X"

Robert H. Johnson, Auditor.

Certificado expedido en México en 1917:

He practicado una auditoría de las cuentas de la Cía "X", por el periodo correspondiente al 1o de enero de 1916 al 31 de diciembre de 1916 y certifico que el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias presentan la posición financiera de la Compañía "X" al 31 de diciembre de 1916 y el resultado de sus operaciones por el periodo mencionado.

México, D.F. a 17 de mayo de 1917.

Firma

Año de 1920:

Hemos auditado las cuentas y registros de la Cía "X", S. A. por el año fiscal que termina el 31 de diciembre de 1919 y por esto certificamos que en nuestra opinión, el balance general y anexos reflejan correctamente la condición financiera de la compañía a fecha 31 de diciembre de 1919.

México, D.F. a 9 de julio de 1920.

**Certificado de 1926:**

Hemos auditado el balance general, y certificamos que en nuestra opinión, está en orden y presenta la posición financiera de la Cía "X" y de sus compañías subsidiarias al 31 de diciembre de 1925.

Los Angeles Calif. 11 de marzo de 1926

Price Waterhouse & Co. Auditores

**Certificado de 1931:**

Hemos verificado el activo y pasivo de la Cía "X" S.A. al 31 de diciembre de 1930 y por la presente certificamos que el Balance General y la cédula de inversiones que adjuntamos son correctas y en nuestra opinión exponen correctamente la situación financiera de la Compañía a esa fecha.

25 de Marzo de 1931

Lybrand Ross Bros & Montgomery.

**Certificado de 1932:**

He revisado el anterior Balance de Compañía "X", S.A., encontrándolo de acuerdo con los libros de contabilidad respectivos; - he verificado las existencias en caja y bancos; los valores con que aparecen en el Balance todos sus créditos, activos y pasivos - son los que figuran en los libros; los inmuebles aparecen en su valor de adquisición y, por último, se han hecho los castigos y acordado las reservas que el Consejo estimó convenientes, por to-

do lo cual,

CERTIFICO: que en mi opinión, dicho Balance ha sido formulado correctamente y refleja en los términos expresados arriba la situación de Compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 1932.

Año de 1936:

Al Consejo de Administración de la Sociedad Anónima "X"

Por éste certificamos que, en nuestra opinión el balance general anterior expresa correctamente la situación financiera de la Sociedad Anónima "X" en diciembre 31 de 1935.

México, D.F. a 4 de marzo de 1936

Chace and Chace

Año de 1937:

Al Consejo de Administración de la sociedad Anónima "X":

Hemos hecho la auditoría de los libros de la Sociedad Anónima "X", hasta diciembre 31 de 1936, y opinamos, basándonos en nuestro examen que el balance general que se acompaña el cual está de acuerdo con los libros de la sociedad, presenta correctamente la situación financiera de la corporación en esta fecha.

México, D.F. a 5 de mayo de 1937

Firma

Año de 1938:

Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 1937, así como el estado de pérdidas y ganancias y de superávit correspondiente a dicho año. En relación con el anterior examen llevamos a cabo pruebas selectivas de -- los libros de contabilidad y de la documentación habiendo obtenido informes y explicaciones de la Compañía.

Hicimos también una revisión general de los métodos contables y de las cuentas de operaciones y de ingresos del año, pero no llevamos a cabo una auditoría detallada de las transacciones. De acuerdo con los principios de contabilidad aceptados, -- consistentemente observados por la Compañía "X" S.A. durante el año y basados en el examen hecho, hacemos constar que en nuestra opinión el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias y el Superávit presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía al 31 de Diciembre de 1937, así como el resultado de sus operaciones en dicho año.

México, D.F. 4 de Mayo de 1938

Firma

Año de 1942:

He examinado el Balance General de Compañía "X" S.A., al -- 31 de diciembre de 1941, así como el Estado de Pérdidas y Ganancias correspondiente a dicho año y revisado por medio de prue--

bas selectivas, los métodos y libros de Contabilidad y la documentación relativa de la Empresa y he obtenido todos los datos e informaciones pertinentes. Basados en el examen de referencia hago constar que en mi opinión el Balance mencionado y el Estado de Pérdidas y Ganancias respectivo, están formulados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, sobre bases semejantes a las del año anterior y que presentan razonablemente la situación económica de la Empresa al 31 de diciembre de 1941, así como el resultado de las operaciones en dicho año, en el concepto de que no se ha dado efecto en el Balance a las aplicaciones de resultados -- que en su oportunidad acuerde la Asamblea General Ordinaria de Accionistas.

México, D.F. a 15 de enero de 1942

\_\_\_\_\_, C.P.T.

Año de 1947:

Hemos examinado el balance general de la Compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 1946 y el (los) estado (s) de resultados y de su superávit por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y, por consiguiente incluyó pruebas de los registros contables y -- otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en -- las circunstancias.

En nuestra opinión, el balance general adjunto y el (los) estados de resultados y de superávit presentan razonablemente la posi--

ción financiera de la Compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 1946 y el resultado de sus operaciones por el ejercicio terminado en esa fecha de conformidad con principios contables generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

México, D.F. a 3 de junio de 1947.

C.P. \_\_\_\_\_

Dictámenes emitidos en la década de 1950.

Año de 1950:

Hemos examinado el balance general de la Compañía Mexicana de Tubos S.A., al 31 de diciembre de 1949 y el estado de pérdidas y ganancias que le es relativo. Nuestra revisión se efectuó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros contables y los procedimientos que consideramos adecuados.

Con base en el trabajo ejecutado, y tomando en consideración lo antes expuesto, opinamos que el balance general, así como el estado de pérdidas y ganancias correspondientes, presentan razonablemente la situación económica de la Compañía Mexicana de Tubos, S.A., al 31 de diciembre de 1949 y el resultado de sus operaciones hasta esta última fecha.

México, D.F. a 8 de febrero de 1950.

Wladimiro Galeazzi Mora C.P.T.

Año de 1952:

El Contador Público Titulado que suscribe, autorizado legalmente para el ejercicio de la profesión según cédula número 000,- Registro número 000, de Contadores Públicos Titulados, expedida - por la Dirección General de Profesiones, certifica:

Que ha examinado el anterior balance, así como el estado de pérdidas y ganancias correspondiente y que ha revisado por medio de pruebas selectivas, con la amplitud y extensión que juzgó necesario, el sistema interno, los libros de contabilidad y documentación relativa. Basado en tal examen, en su opinión, el balance general que antecede presenta correctamente la situación de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1951. Las monedas extranjeras están convertidas a los tipos fijados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Auditor

\_\_\_\_\_, C.P.T.

Año de 1952:

He examinado el balance general de Almacenes Textiles, S.A. - al 31 de octubre de 1952, y el correspondiente estado de pérdidas y ganancias, sin llevar a cabo la auditoría detallada de las transacciones. Mi examen se efectuó aplicando las normas de auditoría y generalmente aceptadas incluyendo, en consecuencia, pruebas de los registros de contabilidad y los procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, el balance general y el estado de pérdidas y ganancias anexos presentan razonablemente la situación económica de Almacenes Textiles, S.A. al 31 de octubre de 1952, y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

México, D.F. a 10 de diciembre de 1952

Roberto Casas Alatraste, C.P.T.

Año de 1952:

Certifico que habiendo examinado el Balance General de Compañía X. S.A., formulado el día 5 de agosto de 1952, encuentro que refleja la situación financiera de dicha negociación, estando de acuerdo con los resultados que arrojan los libros diario y mayor, cuyos asientos de resultados verifiqué.

De acuerdo con el artículo 57 de la Ley Federal de Ingresos Mercantiles, se comprobó que los ingresos fueron declarados en los términos de Ley.

México, D.F., a 15 de diciembre 1952

\_\_\_\_\_  
C.P.T.

Año de 1953:

Las cifras que figuran en el Balance General al 31 de diciembre de 1952, fueron confrontadas con los Libros Principales de la Compañía X S.A. encontrándose correctos.

\_\_\_\_\_, C.P.T.



Año de 1953:

He formulado el anterior balance, verificando sus distintas partidas y obteniendo las comprobaciones que estimé convenientes, pero sin haber llevado a cabo una auditoría detallada de todas las operaciones. En mi concepto, refleja la correcta situación contable de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 1952, y los resultados de las operaciones del ejercicio terminado en esa fecha, en los términos de mi informe respectivo. Para los efectos del artículo 57 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos -- Mercantiles, hago constar que el correspondiente impuesto ha sido declarado en los términos que la misma Ley establece.

México, D.F. 27 de abril de 1953

\_\_\_\_\_, C.P.T.

Año de 1954:

Firmo este balance el día de hoy, al terminar la auditoría.

México, D.F. 10 de junio de 1954

\_\_\_\_\_  
Contador Público Auditor  
Cédula Profesional Núm. 0000

Año de 1954:

El que suscribe, con título registrado en la Dirección General de Profesiones, dependencia de la Secretaría de Educación Pública, bajo el número 0000, certifica que el anterior balance, - está formado con las cifras que aparecen en los libros de contabilidad de la Compañía X, S.A.

\_\_\_\_\_, C.P.T.

Año de 1954:

He examinado el Balance General de Cementos de Pacifico, - S.A. al 31 de diciembre de 1953, así como el estado de pérdidas y ganancias correspondiente a dicho año. En relación con tal -- examen, revisé el sist\_ema interno de comprobación y control, -- así como los métodos y libros de contabilidad de la empresa y la documentación correspondiente. El examen fue hecho de acuerdo -- con las normas de auditoría generalmente aceptadas por medio de pruebas selectivas, con la amplitud y procedimientos que conside -- ré apropiados.

En mi opinión, tanto el balance general como el estado de - pérdidas y ganancias, están formulados de acuerdo con los princ\_i pios contables generalmente aceptados y dichos documentos leídos conjuntamente con el informe de auditoría de esa fecha, presen-- tan correctamente la situación económica de la empresa al 31 de diciembre de 1953, así como el resultado de sus operaciones en - el año citado.

Por último en el examen hecho y en cumplimiento con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley de Impuesto de Ingresos Mercantiles, en mi opinión, dicho gravamen ha sido declarado en los términos de la propia Ley.

México, D.F. a 8 de Marzo de 1954

Alfredo Mancera C.P.T.

Dictamen aparecido en la publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, La Actividad del Contador Público como - auditor independiente, su dictamen y sus responsabilidades". (Julio de 1960)

He examinado el balance general de la Compañía X, S.A. al \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_. y el estado de pérdidas y ganancias que le es relativo 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 pruebas de los registros de -- contabilidad y todos los demás procedimientos de auditoría que -- consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los mencionados estados financieros que se -- adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la -- Compañía al \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_, 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 en relación al año anterior.

Año de 1983

A la Asamblea de Accionistas de

Industrias Nacobre, S.A. de C.V.:

En nuestra opinión, con base en el examen que practicamos, - los estados financieros consolidados que se acompañan, preparados por la Administración de la Compañía, presentan la situación financiera consolidada de Industrias Nacobre, S.A. de C.V. y subsidiarias, al 30 de septiembre de 1983 y 1982, y el resultado consolidado de sus operaciones por los años terminados en esas fechas.

DESPACHO ROBERTO CASAS ALATRISTE

Manuel Alatraste Pérez Peña

Contador Público

México, D.F.

18 de noviembre de 1983

Año de 1984

Al Consejo de Administración y a los Accionistas

General Electric de México, S.A.

Hemos examinado el balance general de General Electric de México, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1983 y 1982, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo por los años terminados en esas fechas. Nuestras revisiones se llevaron a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, por

consiguiente, incluyeron pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de General Electric de México, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1983 y 1982, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes.

CARDENAS, DOSAL Y CIA., S.C.  
C.P. Pablo Torales S.  
Cédula Profesional 195585

20 de marzo de 1984

## BIBLIOGRAFIA

## Libros

- Tellez T. Benjamín Rolando.- El Dictamen en la Contaduría Pública. Ediciones Contables y Administrativas.- México 1986.
- DeFliese L., Philip y otros.- Auditoría Montgomery.- Editorial Limusa.- México 1983.
- Meigs B., Walter.- Principios de Auditoría.- Editorial Diana.- México 1969.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Normas y Procedimientos de Auditoría.- Facultad de Contaduría y Administración. Universidad Nacional Autónoma de México.- México 1984.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Principios de Contabilidad.- Facultad de Contaduría y Administración. Universidad Nacional Autónoma de México.- México 1985.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Manual del Contador Tomos I y II.- Facultad de Comercio y Administración. Universidad Nacional Autónoma de México.- México 1974.
- Grinaker, Robert L. y Barr, Ben B.- Auditoría.- Editorial - - CECSA.- México 1976.

- Mora Montes, Ricardo.- Oncé conferencias sobre temas de contabilidad.- Ediciones Finanzas y Contabilidad.- México
- Instituto Americano de Contadores Públicos.- La profesión contable en 25 países.- E.U.A.

#### Revistas.

- Paniagua Bravo, Víctor.- Representación y terminología del dictamen.- Revista Contaduría Pública No. 138.- Febrero 1984.
- Paniagua Bravo, Víctor.- Nuestra ética.- Revista Contaduría Pública IMCP.- Noviembre 1984.
- Gonzalez Machado, Francisco.- El Dictamen del Contador Público en el Futuro de la profesión.- Revista Contaduría Pública.- IMCP. No. 17.- Diciembre 1973.
- Convención de CCPP en Hermosillo.- El Dictamen y sus salvedades.- Revista Dirección y Control.- IMCP y Colegio de CCPP de México A.C.- No. 30.- Marzo-Abril 1962.
- Crespo Molina, Emmanuel.- El dictamen financiero para fines de siglo.- Revista Dirección y Control.- Colegio de CCPP de México.- No. 267.- Septiembre 1984.

#### Leyes, Códigos y Reglamentos.

- Ley General de Sociedades Mercantiles.- Ediciones Porrúa.- México.

- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.- Ediciones Porrúa.- México
- Reglamento de la Industria Eléctrica.- Ediciones Andrade.
- Código Penal.- Ediciones Andrade.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Código de ética profesional.- 1979
- Reglamento de la Ley orgánica de la Comisión de Tarifas de Electricidad Ediciones Andrade.