

877108
8
2ej.

**UNIVERSIDAD
EMILIO CARDENAS, S.C.**

**ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.
CLAVE 8771**



LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN EN LA
CONTADURIA PUBLICA

T E S I S
PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
ANA MARIA EGUIA PORTILLO

TLALNEPANTLA, EDO. DE MEX.

1994

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

A Dios:

**Por enseñarme el camino de la verdad
y la vida, por llenar de bendiciones
a mi familia.**

A mis Padres:

**Ana María Porillo de Egufá
David Egufá Villaseñor
Por su ejemplo, apoyo y amor
que me han brindado en todo
momento, por ser la imagen
que me motiva a seguir adelante.**

A ti Amando

**Por tu amor y dedicación para
realización de la más grande
de mis metas y de muchas más
a tu lado.**

A mis Hermanos:

**David, Jorge, Hugo
Aida, Pablo, Verónica
Ivan, Tafs, Corina y
Rubén.**

**Por el apoyo y compañía
recibido en todo momento
a lo largo de mi carrera.**

A mis familiares y amigos:

**Por su confianza y cariño
recibido a lo largo de mi
carrera profesional.**

Al C.P. Renán Gutierrez Maza

**Por su paciencia y conocimientos
profesionales aportados para la
realización del presente trabajo.**

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION	
CAPITULO I LA CONTADURIA PUBLICA	
1. La Contaduría Pública y su Posición Actual	2
2. Concepto	6
3. Clases de Contabilidad	7
3.1. Contabilidad Financiera	7
3.2 Contabilidad Administrativa	8
3.3 Contabilidad de Costos	8
3.4 Contabilidad Gubernamental	9
4. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	9
4.1 Origen e Importancia	10
4.2 Concepto	10
4.3 Reglas Particulares	15
4.4 Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares	15
CAPITULO II LA AUDITORIA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL	
1. Concepto y Objetivo	19
2. Importancia	20
3. Clases de Auditoría	21
3.1 Auditoría Interna	21
3.2 Auditoría Externa	22
4. Normas de Auditoría	22
4.1 Origen	23
4.2 Objetivo	23
4.3 Definición	25
4.4 Normas Generales de Auditoría	25
4.4.1 Personales	25
4.4.2 De ejecución del Trabajo	27
4.4.3 De Información	28

CAPITULO III EL DICTAMEN

	Pág.
1. Antecedentes	31
2. Concepto	34
3. Importancia	35
4. Responsabilidad del Auditor	37
5. Factores que influyen en el Dictamen	43
6. Tipos de Dictamen	45
6.1 Dictamen Largo	45
6.2 Dictamen Corto	48
7. Clasificación del Dictamen	50
7.1 Dictamen Limpio	50
7.2 Dictamen con salvedades	52
7.2.1 Dictamen por Desviaciones en la aplicación de Principios de Contabilidad	53
7.2.2 Dictamen por Inconsistencia en los Principios de Contabilidad	54
7.2.3 Dictamen por Limitaciones en el Alcance	56
7.2.4 Dictamen por Contingencias	58
7.3 Dictamen con Opinión Negativa o Adversa	63
7.4 Dictamen con Abstención de Opinión	65
7.5 Dictamen sobre Balance General	67
7.6 Dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros Auditores	68
7.6.1 Informes del Comisario	70
8. Dictámenes Especiales	
8.1 Dictamen sobre Control Interno Contable	72
8.2 Dictamen Fiscal	78
8.3 Dictamen sobre Enajenación de Acciones	86
8.4 Dictamen al I.M.S.S.	88

CAPITULO IV CASO PRACTICO

	Pág.
1 Historia de la Empresa	94
2.Dictamen del Auditor	96
3. Estados Financieros	98
4. Notas a los Estados Financieros	104
CONCLUSIONES	110
BIBLIOGRAFIA	111

INTRODUCCION

La práctica profesional de la contaduría pública es una actividad importante y necesaria en el desarrollo de cualquier economía, ya que debe proporcionar información financiera confiable y oportuna a las diversas entidades para tomar decisiones.

Es por ello que el objetivo principal del presente trabajo de investigación, es hacer remarcar la importancia que reviste el dictamen en la profesión contable, así como el papel que representa el contador público ante la emisión de su opinión independiente y la responsabilidad que adquiere. Haciendo el conocimiento de los fundamentos generales de la contabilidad examinando cada uno de los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como las normas de auditoría y la importancia que representa para el auditor.

El dictamen representa una parte medular para las organizaciones, su aplicación y desarrollo es privativa de la contaduría pública, y tal es la importancia que en la actualidad existen lineamientos para dictaminación a las organizaciones que reúnan ciertos requisitos, aplicando dictámenes especiales; ello obliga a la profesión a mantenerse dentro de los lineamientos que la profesión exige manteniéndose actualizados mediante la norma de educación continua, para lograr la excelencia de los servicios profesionales

El trabajo del contador público se ha establecido sólidamente como un servicio indispensable en el mundo de los negocios. Ante los incansables cambios que suscitan cotidianamente en todos los ámbitos de la vida moderna, las necesidades ameritan cada día mayor comprensión y análisis del informe con motivo de la auditoría. Hoy en día los empresarios requieren de asesores de negocios que puedan opinar adecuadamente sobre estos asuntos, deficiencias o conveniencias que pudieran afectar o mejorar la operación y el resultado de la entidad.

En la práctica actual de la auditoría se pone énfasis en las cualidades personales que han obtenido durante todo su desarrollo profesional, la observancia de la ética profesional para finalizar su trabajo con un documento formal que apruebe el desarrollo del trabajo del auditor denominado dictamen.

CAPITULO I

LA CONTADURIA PUBLICA

1 . LA CONTADURIA PUBLICA Y SU POSICION ACTUAL

En estos momentos la importancia de la contaduría es trascendental y con un desarrollo cada vez más profesional, la contaduría pública es utilizada como una herramienta indispensable en la organización y en la administración moderna de los negocios. Fueron contadores profesionales experimentados quienes establecieron los sistemas de contabilidad que sirvieron para registrar, clasificar y resumir las operaciones financieras aun de las más grandes compañías. Los estados financieros elaborados por los contadores permiten a los hombres de negocios planear sus actividades futuras a la luz de experiencias anteriores. Los inversionistas con frecuencia se basan en los informes de los contadores para decidir acerca de la compra o venta de acciones y bonos de ciertas empresas. Los bancos los usan como guía para aprobar o rechazar solicitudes de préstamos.

Ante el proceso de cambio la actividad humana, así como ante el fenómeno de la evolución tecnológica de la computación y las telecomunicaciones, tanto las instituciones educativas como las profesionales organizadas han reconocido la importancia de la educación profesional continua. La necesidad de esta modalidad educativa surge por la emisión de nuevos estándares profesionales o nuevos conocimientos que transforman la manera de plantear problemas y ofrecer soluciones o por la disponibilidad de nuevas tecnologías. De aquí la importancia de cumplir con la norma de educación profesional continua del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. El estar desarrollando en México contadores públicos de calidad, con capacidades de competir.

Es interesante observar como ha venido evolucionando la profesión del contador público hasta convertirse en una actividad necesaria para el nacimiento, desarrollo y prosperidad de las empresas del sector público y privado, con diversidad de objetivos, ya sean de producción, comercialización, servicios, lucrativas o no lucrativas. Día a día amplía su campo de acción y se torna más determinante para todos los organismos socioeconómicos . Se proyecta internacionalmente, ya que avanza en razón directa al desarrollo de la ciencia, la tecnología y la evolución de la sociedad. Su participación dentro de los convenios entre los gobiernos con los cuales se pretende la firma de los "Tratados de Libre Comercio" es activa, vigilando lo concerniente a la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta y en materia administrativa-contable, promoviendo su calidad local para evitar que nuevas entidades transnacionales exporten ejecutivos para esas funciones.

Como se ha dado a conocer, una comisión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), ha estado trabajando con sus similares de Estados Unidos y Canadá, para ajustar las disposiciones relativas a la prestación de servicios profesionales en el marco del tratado de libre comercio.

La contaduría pública actual es una actividad de servicios profesionales que se da en la mayoría de las sociedades económicas, donde se proyecta con mayor intensidad y prestigio es en las economías de mercado. Alrededor del concepto de servicios de contabilidad existen muchas clases, entre ellos los servicios técnicos o empleados de contabilidad, vendedores de equipo de cómputo o de papelería especializada, sin embargo el protagonista más importante en este escenario es el contador público, quien a través de sus servicios se esfuerza por satisfacer demandas concretas de la sociedad económica.

El corazón de la contaduría pública se encuentra en la contabilidad, entendida ésta como un **servicio que tiene por fin proporcionar información cuantitativa de las actividades financieras de las entidades, con el objeto de que sea útil para la toma de decisiones económicas.** Forma la columna vertebral de los planes de estudio de la licenciatura en contaduría teniendo la capacidad para disminuir y eliminar las incertidumbres del proceso informativo con el fin de proporcionar y asignar los recursos económicos de la sociedad a las actividades más rentables.

La actividad profesional del contador público ha resultado cada día de suma importancia, desarrollándose en tres grupos principales de acuerdo al campo de acción.

- A) Contaduría Independiente
- B) Contaduría Dependiente
- C) Investigación y Docencia

A) Contaduría Independiente.

Se desarrolla principalmente con conocimientos académicos y la adquisición práctica al servicio de otros contadores públicos, instalando su despacho, asociándose con otros contadores o haciendo una carrera en grandes firmas de contadores públicos, a fin de ofrecer sus servicios a las personas o entidades que así lo requieran. Los servicios prestados se

ofrecen en cuatro grandes campos: auditoría financiera, asesoría fiscal, asesoría administrativa y servicios a empresas pequeñas. El contador público, por su preparación académica y experiencia adquirida en cuestiones impositivas es un excelente promotor del cumplimiento exacto de las obligaciones fiscales.

En el campo de la consultoría administrativa, el contador independiente, presta servicios de asesoramiento en la implantación de sistemas integrados de información, implantación de sistemas de costos, de sistemas generales de contabilidad y de sistema presupuestal .

Otro campo lo constituyen los servicios a empresas pequeñas, que van desde servicios de registro de datos contables, supervisión de la contabilidad de los clientes, hasta la revisión limitada de estados financieros y revisión de preparación de declaraciones de impuestos.

B) Contaduría Dependiente.

El desarrollo del contador público es diverso, ya que está capacitado para desempeñarse dentro del área financiera, administrativa y de dirección, bien sea de manera general o especializada.

C) Investigación y docencia.

El contador público desarrolla su potencialidad a través de transmitir su experiencia y conocimientos mediante entidades educativas, centros de investigación y cuerpos colegiados, donde pueden emplearse por tiempos parciales y por tiempos completos como catedráticos de la licenciatura en contaduría, con el propósito de aumentar la cultura contable de nuestra profesión.

Indudablemente que en México se ejerce una contaduría de alto nivel, incluso reconocida internacionalmente, integrados con una eficiente organización de cuerpos profesionales formados nacionalmente en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien tiene las facultades de emitir disposiciones fundamentales en materia de principios de contabilidad, normas de auditoría, código de ética y educación continua, las que en su conjunto pretenden la excelencia de los servicios profesionales de sus agremiados.

Aunque la profesión goza ya de mucho prestigio en la comunidad económica, está muy lejos de alcanzar los puntos de saturación. El desarrollo de la contaduría se refleja en proporción del crecimiento económico, particularmente con las economías de mercado, manteniendo en condiciones de excelencia profesional a un grupo mucho más numeroso que el actual.

El contador público debe pasar del esquema operativo dentro de la organización de las empresas al esquema estratégico. La esencia del sistema operativo es cuidar la eficiencia y eficacia, alcanzando objetivos de mayor productividad. Los servicios tradicionales del contador público como se mencionaba anteriormente, auditoría, contabilidad, consultoría y otros, han estado orientados fundamentalmente hacia la eficiencia y productividad y al pasado. El sistema estratégico radica en la eficacia, es decir, lo bien que se combinan los recursos en vista de las circunstancias. "Tratar de continuar con una misión tradicional, es no comprender las necesidades de la gerencia y de los empleados, es desvirtuar el deber ser del contador público: elemento dinámico y sustento de la alta dirección." (1)

De manera simple podemos definir que el desarrollo del contador público ha estado en función de la solución de problemas derivados del pasado (auditoría, contabilidad y control interno). Los nuevos escenarios perfectamente empatados con la alta gerencia están encaminados a responder a un futuro para identificar las oportunidades del negocio. Uno de los factores competitivos de más peso en el mundo empresarial es, sin lugar a dudas, la capacidad de innovar productos, servicios, procesos, formas de distribución, etc.; de igual forma, el contador público debe participar ofreciendo mejores servicios, con una orientación y resultados prácticos y novedosos.

La contaduría pública presenta en conjunto una responsabilidad institucional, la cual debe ser cristalizada a partir de que cada uno asumamos la nuestra. Esto podrá lograrse en la medida en que se actúe en las comunicaciones, en la prestación de servicios, en el diseño de los informes y en otras formas que lleven como propósito central fortalecer el desempeño profesional, la identidad y la forma de pensar. "Existe una propuesta de misión para el contador público colegiado: coadyuvar con nuestro desempeño profesional y ético a que las entidades en que participamos, sean competitivas, logren crecimiento real, sean rentables y cumplan con su responsabilidad social." (2)

1. Picazo y Martínez, La alta gerencia rumbo al siglo XXI, IMCP, 1992, p.45

2. *Ibidem* p. 48

Es decir, tener un panorama cada vez más abierto para presentar ante el cliente la importancia que significa contribuir al crecimiento y desarrollo de su empresa. Debemos trascender a nuevas dimensiones, nuestros servicios deben enfocarse a la alta gerencia, la propuesta es identificar las necesidades del mercado al cual debemos llegar, y modificar nuestros productos para cubrir las necesidades, deseos, intereses y expectativas.

Uno de los servicios que en la actualidad se identifica con el contador público, es la dictaminación de estados financieros; sin embargo, es necesario que para cualquier actividad a la que se dedique el contador público, debe tener calidad en su servicio; la excelencia profesional no deberá ser sólo una referencia o un ideal inalcanzable, sino tendremos que tomarla como un estandarte que nos motive para que efectivamente seamos mejores profesionales día con día.

2. CONCEPTO

La Contaduría Pública en México está orientada al ejercicio independiente del profesional y su campo de aplicación está relacionado con el desarrollo de la actividad económica en fases eminentemente críticas como lo es el de la información para una buena toma de decisiones. Esta buena información es resultante de la aplicación de estándares emitidos relativos al proceso y registro a través de la contabilidad, por las agrupaciones de profesionales de la contaduría pública.

Podemos considerar una serie de definiciones de la contaduría pública tomadas como un conjunto de conocimientos y funciones que se refieren a la creación, registro, clasificación, proceso, ordenación, interpretación y suministro de información confiable y significativa de una realidad económica para conseguir con ella sus objetivos.

Podemos definir en forma general a la contabilidad como la técnica de registrar de manera sistemática y en términos monetarios todas las operaciones que se realizan en una organización con la finalidad de controlar sus actividades financieras, generando información veraz y oportuna que sirva de base para la adecuada toma de decisiones.

3. CLASES DE CONTABILIDAD

3.1 Contabilidad Financiera

Es también nombrada contabilidad formalista o histórica, tradicional o de custodia. La contabilidad financiera puede considerarse como la sumaria de transacciones de carácter económico-financiero, con la finalidad de informar oportuna y fehacientemente, siendo de gran importancia esta información para acreedores, auditores, gobierno y trabajadores; es notoria su incapacidad para servir provechosamente a directores y propietarios.

Según la Comisión de Principios de Contabilidad, la contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

Es considerada como una contabilidad centrada en los informes de uso general que describen la situación financiera y los resultados de las operaciones plasmados en un informe llamado estados financieros, formados principalmente por:

- a) El estado de situación financiera denominado anteriormente como balance general.
- b) El estado de resultados.
- c) El estado de cambios en la situación financiera con base en efectivo, o estado de flujo de efectivo.
- d) El estado de cambios en el capital social y la participación de los accionistas.

Puede haber otra forma o clase de información financiera además de los estados antes mencionados; existen informes periódicos, semestrales o anuales, que se formulan para casos específicos o extraordinarios, cuyos resultados positivos o negativos deben darse a conocer a los interesados, principalmente relativos a la marcha de la entidad.

No hay que dejar de considerar que en la contabilidad financiera influyen en su ambiente, las restricciones, los fenómenos económicos y los factores políticos y legales que varían según la época. La contabilidad financiera moderna tiene en cuenta que en la actualidad se vive con

recursos escasos, que deben usarse en forma moderada, lo cual ha originado la aplicación de la medición del ingreso. Acepta las disposiciones legales y de carácter ético que tiene la sociedad respecto al derecho de trabajo, para ayudar y proteger por medio de métodos apropiados este derecho.

3.2 Contabilidad Administrativa

También conocida como la contabilidad dinámica, o decisional, o de alternativas. Puede definirse por algunos autores como el conjunto de técnicas, interpretaciones, evidencias subjetivas y refinamientos contables enfocados a proveer de información dinámica que precisa la dirección, alcanzando sus fines tanto de planeación como de control. La misión principal de la contabilidad administrativa es la de proporcionar a los directivos de una entidad, todos los medios para lograr una eficiente administración, a fin de tomar decisiones oportunas y efectivas. La contabilidad administrativa registra y coordina todos los recursos con que cuenta la empresa para lograr el objetivo deseado. El objetivo que persigue la contabilidad administrativa es la optimización de los recursos para llegar a obtener el objetivo planteado, mediante el manejo adecuado de la información contable; sus principales características están basadas en niveles gerenciales, en los cuales se apoya para la realización de su trabajo mediante programas y planes de contingencia. Se adapta de acuerdo a las necesidades de la organización; en ella generalmente no aplican los principios de contabilidad generalmente aceptados; siempre va a ser de carácter interno.

3.3 Contabilidad de Costos

Es la rama de la contabilidad que proporciona procedimientos para obtener datos sobre los costos de artículos producidos, de servicios por departamentos, etc. La podemos definir como aquella que auxilia a la contabilidad general, estableciendo y manteniendo sistemas que nos permitan la acumulación y control de todas las erogaciones fabriles con el fin de obtener información veraz, oportuna, confiable y precisa respecto al costo unitario de producción de un artículo, objetivo primordial de la contabilidad de costos.

Tiene importancia especial la determinación del costo de los artículos producidos. Sin embargo, la contabilidad de costos tiene más aplicaciones, pudiendo ser utilizada para la determinación del costo de distribución de productos de una empresa, o para conocer el costo de una operación en particular, como el costo de un servicio, etc.; cabe señalar que los costos juegan un papel muy importante en el proceso de toma de decisiones, ya que sirven de base para medir el ingreso, para realizar la planeación de utilidades, para el control interno, requiriéndose diferentes costos para diversos objetivos.

3.4 Contabilidad Gubernamental

La gran variedad de servicios que presta el estado a la colectividad, presenta una operación amplia y complicada, en la cual la contabilidad desempeña un papel muy importante, como cualquier entidad económica. En la actualidad, los funcionarios de gobierno, para el desempeño de sus cargos o deberes administrativos, se basan en la acumulación de datos perfectamente ordenados y clasificados, que se logra por medio de la contabilidad. Es aplicada a la contabilidad de las secretarías de estado que realizan actividades económicas con el fin de crear planes y programas para el desarrollo social, a través de presupuestos.

4. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Los principios nos marcan las aspiraciones y normatividades de carácter general que regulan la práctica contable, así como en lo que se refiere a la contabilidad general. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, autoridad dentro de la profesión contable, ha señalado mediante la Comisión de Principios de Contabilidad, la publicación de una serie de boletines sobre el tratamiento que debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores que producen la información contable, como a los interesados en la misma, evitando o reduciendo la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

4.1 Origen e Importancia

Oficialmente, la Comisión de Principios de Contabilidad en su boletín "A", determina los principios contables básicos emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del propio instituto. El uso de la expresión principios de contabilidad se inició en la unión americana, cuando este país atravesaba por una crisis económica que tuvo serias repercusiones en cuanto al poder adquisitivo de su moneda, afectando todas sus industrias y propagándose por otros países donde contaban con sucursales o filiales.

La Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP en su boletín correspondiente, menciona que dentro del concepto de principios de contabilidad generalmente aceptados se consideran incluidos:

- a) Ciertos postulados que uniforman los criterios de contabilización y preparación de estados financieros.
- b) Las reglas que permiten la solución concreta de problemas comunes o generales.
- c) Los procedimientos de aplicación de las reglas generales para la presentación de estados financieros.

4.2 Concepto

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

También lo podemos definir como los postulados básicos para la aplicación de prácticas y procedimientos que constituyen fundamentos que unifican criterios.

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son: la entidad, la realización y el período contable.

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: el valor histórico, el negocio en marcha y la dualidad económica.

El principio que se refiere a la información es el de revelación suficiente.

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema, son: importancia relativa y consistencia.

A continuación se conceptúan los principios de contabilidad generalmente aceptados por la profesión para el desarrollo y conocimiento de los profesionales de la contaduría pública:

1. Principio de la Entidad

Establece que la actividad económica que realiza cualquier organización constituye combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad. Para satisfacer una necesidad social, es decir, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios, y en sus estados financieros sólo deberán incluirse los bienes, los valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. Entendiéndose como entidad cualquier persona física, persona moral o una combinación entre ellas.

2. Principio de Realización

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

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se considera por ellos realizados:

- a) Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos.
- b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.

c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

3. Principio de Período Contable

La aplicación de este principio se basa principalmente en la necesidad permanente de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua; obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por lo tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere.

4. Principio de Valor Histórico Original

Establece que las operaciones, transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, deben registrarse según las cantidades de efectivo que se afectan a su equivalente o a la estimación razonable de que de ellos se haga al momento de considerarlos realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel generalizado de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

5. Principio de Negocio en Marcha

En base a lo cual debe entenderse que la entidad contable o empresa presume existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representan valores históricos, o modificaciones de ello, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representan valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente, y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación.

6. Principio de Dualidad Económica

La dualidad económica se constituye principalmente de:

- a) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines.
- b) Las fuentes de dichos recursos que a su vez son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su escritura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto.

7. Principio de Revelación Suficiente

Señala que la información contable presentada en los estados financieros, debe contener en forma clara y comprensible todas las operaciones del período a que se refieren dichos estados financieros, y además, incluir los elementos necesarios para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la empresa en un momento determinado.

En el principio de revelación suficiente se encuentran implícitamente contenidos no solamente aspectos de suficiencia de la información financiera, sino también las características cualitativas que la misma debe poseer para una adecuada revelación. Estas características cualitativas de la información financiera de carácter contable para usos generales, se refieren a todo aquello que debe ser incluido y que se requiere para evaluar el comportamiento de la entidad y otros aspectos inherentes, cuidando que la cantidad de información no vaya en detrimento de su calidad y pueda dar lugar a que los aspectos importantes pasen inadvertidos por el usuario. Por lo tanto los estados financieros deben contener información que sea relevante, lo que implica un criterio de selección y la determinación de los conceptos que habrán de incluirse y la forma en que los mismos deberán ser presentados y clasificados.

Los estados financieros deben revelar información que sea competente, es decir, deben estar acorde con los fines para los cuales son utilizados, proporcionando información idónea que

auxilie a quienes dependen de la misma, al tomar decisiones en relación con las entidades económicas. Los estados financieros deben ser claros y accesibles al usuario común, por lo que deben evitarse en lo posible terminología compleja y oscura.

8. Principio de Consistencia

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

Cuando exista un cambio que afecte a la comparabilidad de la información, debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

La consistencia es el empleo de procedimientos de contabilidad en varios ejercicios, que permite establecer comparaciones del presente período con los anteriores, y hacer predicciones basadas a la luz de la comparación de los datos financieros. Si se utilizan diferentes procedimientos, la comparación se dificulta e impide proyectar tendencias o emitir juicios acerca de los resultados de un ejercicio a otro. El principio de consistencia implica que una vez que la entidad económica ha adoptado el uso de un método para sentar sus operaciones, debe conservarlo en el presente y futuros ejercicios.

9. Principio de Importancia Relativa

La información que aparece en los estados financieros debe mostrar aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable, como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información. El efecto que tienen las partidas en la información

financiera y en éste sentido cuyo monto o naturaleza tenga significación, debe ser procesada y presentada, pues de no hacerse, distorsionaría los objetivos que pretende la información financiera.

4.3 Reglas Particulares

Son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en reglas de valuación y reglas de presentación. Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

4.4 Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares

La medición o cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, sino que requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas que se presentan como equivalentes, tomando en consideración los elementos de juicio disponibles.

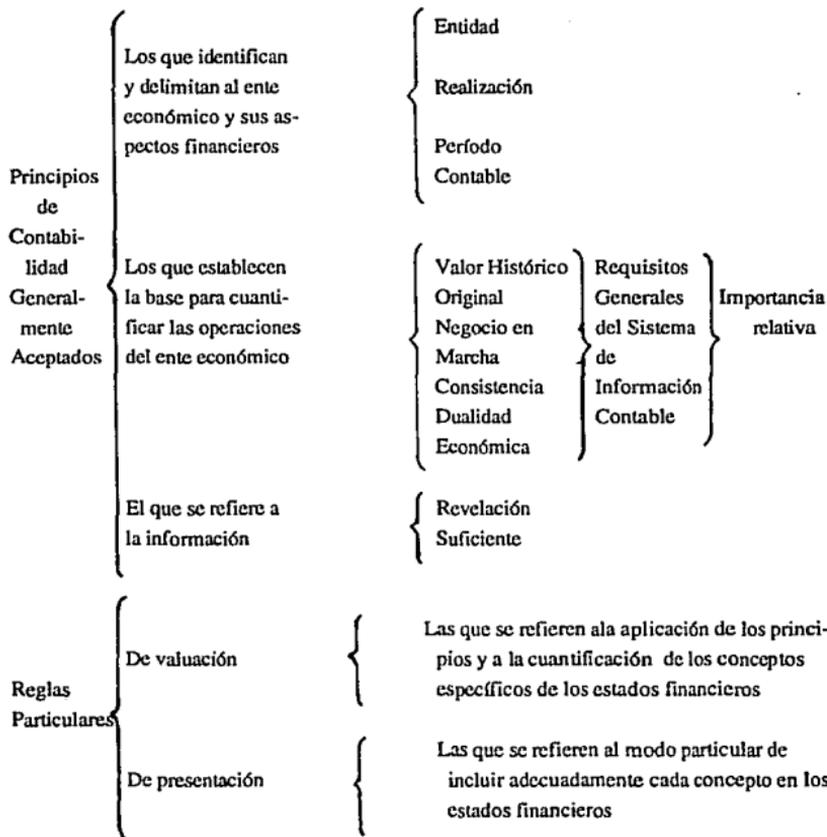
La operación del sistema de información contable no es automática ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin duda alguna cualquier dilema que pueda plantear su aplicación.

Por esta relativa incertidumbre, es necesario utilizar un juicio profesional para operar el sistema y obtener información que en lo posible se apegue a los requisitos mencionados en el boletín "A". Este juicio debe estar medido por la prudencia al decir aquellos casos en que no hay bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar entonces, por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable.

Como se puede apreciar, hay una gran variedad de criterios al señalar cuáles son los principios de contabilidad. Sin embargo, de un examen ponderado de los ya expuestos, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., a través de su comisión, obtuvo ya una codificación aplicable a nuestro medio que vienen a ser los mismos que hemos aplicado desde hace muchos

años, pero el mérito es que ya es un estudio serio para los profesionales de la contaduría pública.

Podemos apreciar mediante el siguiente cuadro los conceptos generales que componen la estructura básica de la contabilidad financiera.



	<p>La operación del sistema de información contable no es automática ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin duda alguna cualquier dilema que pueda plantear a su aplicación.</p>
Criterio	
Prudencial	
de	
Aplicación	Por esta relativa incertidumbre es necesario utilizar un juicio profesional a los requisitos mencionados en el boletín A-1, Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera, de principios de contabilidad generalmente aceptados.
de las	
Reglas	
Particulares	Este juicio debe estar temperado por la prudencia al decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre las opciones propuestas, debiéndose optar, entonces por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable.

CAPITULO II

LA AUDITORIA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL

La auditoría se ha convertido en una verdadera especialidad; al profundizar en ella, se encuentra que tiene posibilidad de que se solicitan servicios de :

- Auditoría de estados financieros.
- Dictámenes para su presentación ante la Dirección General de Fiscalización.
- Auditoría Operacional.
- Auditoría Administrativa.
- Examen de estados financieros proyectados.
- Examen de estados financieros proforma.
- Revisión limitada de estados financieros.
- Investigaciones y dictámenes especiales en los que el juicio de un experto sobre la calidad y bases de preparación de la información o los controles existentes pueden ser necesarios.
- Auditorías de sistemas de información computarizada.

El auditor debe estar consciente e interesado por participar en las transformaciones que se presentan; su conocimiento, calidad y pertinencia de sus sugerencias pueden tener efectos económicos importantes sobre la entidad a la que presta sus servicios. El trabajo de auditoría y la responsabilidad que ello implica, requiere que sea llevado a cabo por individuos con cualidades personales intachables, poseedores de un alto sentido de profesionalismo y la observancia estricta de la ética; en consecuencia la información que presente como resultado de su trabajo, debe tener una calidad irrefutable.

1. CONCEPTO Y OBJETIVO

La auditoría es la actividad por la cual se verifica el correcto registro contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos. "Es el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un contador público independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera." (3)

Asimismo, podemos definir a la auditoría como el examen crítico que hace un licenciado en contaduría de los estados financieros de una entidad con el objeto de dar una opinión profesional acerca de la razonabilidad y resultados que vayan de acuerdo a las operaciones de la entidad auditada y de la correcta aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

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

2. IMPORTANCIA

Las decisiones de un director o un inversionista son producto de varios elementos tales como experiencia, tendencias de mercado, recursos disponibles, capacidad instalada, etc., considerándose como fundamental la información que muestran los estados financieros de la empresa a que atañen sus decisiones; y resulta obvio que cuando tal información contenga errores de consideración, ellos habrán de afectar directamente los resultados finales de una decisión tomada.

Para que la información financiera goce de la aceptación de terceras personas, es necesario que el contador público independiente imprima el sello de confiabilidad a los estados financieros a través de su opinión escrita en un documento llamado dictamen. Es por ello que se deben de tomar en cuenta las técnicas, disposiciones y regulaciones de carácter normativo que obligan al auditor; deben estar acordes con la época contemporánea, debiendo ser aplicadas con verdadera vehemencia, es por ello que surge la necesidad de modificar, corregir, ampliar o depurar las disposiciones relativas.

3. CLASES DE AUDITORIA

Tradicionalmente se conocen dos clases de auditoría: Auditoría Interna y Auditoría Externa.

3.1 Auditoría Interna

El desarrollo alcanzado por la auditoría interna los últimos diez años ha sido notable, y el campo de la actividad del auditor interno se ha ido extendiendo cada vez más mediante mayor preparación, entrenamiento y experiencia, haciendo que su actuación sea más útil en los diferentes departamentos de la empresa.

La auditoría interna la desarrollan personas que dependen del negocio y actúan revisando aspectos que interesan particularmente a la administración, aunque pueden efectuar revisiones programadas sobre todos los aspectos operativos, de registro y procedimientos de la empresa; con la finalidad de sugerir cómo corregir posibles desviaciones que se encuentran. Al mismo tiempo se encarga de verificar si su contabilidad cumple con los principios de contabilidad generalmente aceptados, es desarrollada con un fin específico para detectar deficiencias de alguna área específica.

La auditoría interna es una actividad independiente de evaluación de una organización, mediante la revisión de su contabilidad, finanzas y otras operaciones que sirven de base a la administración de la empresa. Es un control gerencial cuyas funciones son la medición y evaluación de la efectividad de otros controles.

La auditoría interna también puede ser amplia en su horizonte. Inicialmente, el papel del auditor interno fué llevar a cabo una revisión y examen detallado de las transacciones financieras por cuenta de la administración de la empresa como un elemento de control. Ultimamente, el ámbito de la función de la auditoría interna ha sido ampliado para incluir temas operacionales y administrativos así como financieros, con el objetivo adicional de identificar las oportunidades de mejorar la utilidad. En muchas empresas la auditoría interna ha evolucionado a una función importante de asesoría. La auditoría interna ayuda a la dirección de la empresa, a desarrollar mejores controles de las operaciones que pueden incrementar las utilidades como fruto de mejores decisiones.

3.2 Auditoría Externa

La auditoría externa, que también es conocida como auditoría independiente, la efectúan profesionistas que no dependen de la empresa, ni económicamente ni bajo cualquier otro concepto, y a los que se les reconoce un juicio imparcial merecedor de la confianza de terceros. La mayoría de sus revisiones son con el objeto de emitir un dictamen. Su finalidad es principalmente la dictaminación de los estados financieros por el período abarcado en su revisión; en sus revisiones se satisface de que los estados financieros de la compañía representen verdaderamente los resultados obtenidos por sus operaciones y su situación financiera actual; de que las fechas de contabilización son concretas y el nombre de las cuentas describa propiamente la naturaleza de las mismas, que los estados financieros son resultado final de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales han sido aplicados uniformemente a los ejercicios anteriores. Esta clase de auditoría es la que caracteriza principalmente a un contador público.

Es contratada por la empresa y puede llevar dos finalidades:

- 1) Que analice si la contabilidad está basada bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 2) Para fines de información a terceros.

4. NORMAS DE AUDITORIA

La dificultad que presenta el resolver el problema de calidad de trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimiento mínimos obligó a las organizaciones profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores, a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro de servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependían de los servicios del contador público independiente.

Sobre esa corriente de ideas se llegó al convencimiento de que, si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para auditoría, sin embargo existen ciertos fundamentos

que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos de trabajo de auditoría se les llama Normas de Auditoría; y por su naturaleza deben ser de aceptación general para toda la profesión.

4.1 Origen

Una de las Comisiones normativas más antiguas y trascendentes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (denominada así desde octubre de 1971), la cual fué establecida en el año de 1955, con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

Los boletines de la comisión han venido siendo emitidos y revisados a lo largo de los años bajo circunstancias cambiantes, tanto por las condiciones en que operó el IMCP y la propia comisión como los cambios que en ese lapso ha tenido la propia profesión.

4.2 Objetivo

En agosto de 1971 fueron creados por la Comisión cuatro objetivos principales, siendo los siguientes:

1. Determinar las normas de auditoría y pronunciamientos normativos a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de la información de su competencia.
2. Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos al dictamen del contador público.
3. Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo, en sentido amplio, que lleve a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente.

4. Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

Pronunciamientos relativos al carácter de las declaraciones de la Comisión.

Las declaraciones de la Comisión se clasifican de la manera siguiente:

- a) Normas de Auditoría.
- b) Procedimientos de Auditoría.
- c) Otras declaraciones.

Teniendo carácter obligatorio:

- a) Las Normas de Auditoría.
- b) Los Pronunciamientos Normativos.

Los pronunciamientos normativos son aquellas disposiciones expresamente declaradas como normativas, en que se aclaran, explican, amplían o aplican circunstancias generales o concretas de las propias normas de auditoría. Estos al igual que las normas de auditoría, como se mencionó anteriormente, son de carácter obligatorio, y están sujetos al procedimiento especial de aprobación que establecen los estatutos y su obligatoriedad principiará en el momento en que los promulgue con ese carácter, el Consejo Nacional Directivo.

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables al desarrollo del trabajo del auditor mediante el cual obtendrá las bases necesarias para fundamentar su opinión.

Los procedimientos de auditoría y demás recomendaciones de índole práctica, que se incluyen en los boletines, constituyen la opinión unánime o mayoritaria en su caso de los miembros de la Comisión, con respecto a la mejor forma de llevar a cabo ciertas fases del trabajo de auditoría, de obtener la evidencia suficiente y competente y, en general, de realizar dicho trabajo en forma satisfactoria y profesional.

Los procedimientos de auditoría, así como las recomendaciones deben ser aplicados en la realización del trabajo de auditoría. Esta aplicación deberá hacerse a juicio del auditor de acuerdo con las circunstancias, teniendo presente que el apartarse de ellos sin una razón justificada, constituye una falta de cumplimiento con las normas relativas a la ejecución de trabajo.

Otras declaraciones son los medios a través de los cuales la Comisión da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, guías, opiniones, etc.

4.3 Definición

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo. (4)

4.4 Normas Generales de Auditoría

4.4.1 Personales

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, hace referencia en su boletín 2010 a las normas de auditoría relativas a la personalidad del auditor, las cuales fueron promulgadas con el objeto de señalar las cualidades que debe tener para desempeñar un trabajo profesional, de la siguiente manera:

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional

El entrenamiento técnico es la adquisición de los conocimientos y habilidades que son necesarios para el desempeño del trabajo de auditoría, los cuales se logran a través de la preparación académica que culmina con la obtención de un título de Licenciado en Contaduría; para completar su formación, es necesario alcanzar madurez de juicio, lo cual se obtiene por medio de la experiencia.

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de proporcionar una opinión profesional independiente, deberá ser desempeñada por personas que cuenten con talento o disposición para la comprensión de una cosa. Tener la aptitud para hacer algo mediante una capacitación teórico-práctica. En esta época existe una conciencia nacional de la importancia de la educación no sólo como instrumento para el perfeccionamiento del individuo, sino también para la realización última de la sociedad. Prepararse y actualizarse permanentemente, para estar al día con los avances de la ciencia, la técnica y la cultura en general, así como la de los requerimientos modernos.

b) Cuidado y Diligencia Profesional

El auditor debe desempeñar su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional en juego con buena fe e integridad. Es necesario además que en el desempeño de su trabajo ponga atención, cuidado y toda la diligencia que humanamente pueda esperarse de una persona con sentido de responsabilidad. La actividad profesional como todas las actividades humanas, está sujeta a la condición general de la falibilidad humana. Pero los márgenes de esa falibilidad deben ser reducidos, por el compromiso profesional adquirido, al mínimo posible, para lo cual se requiere que el auditor, al desempeñar su trabajo, lo haga con meticulosidad, con el cuidado y dedicación que son de esperarse de una persona que ha asumido actividades de carácter profesional. (5)

c) Independencia

El auditor debe emitir una opinión respecto a la razonabilidad con que los estados financieros presentan o no la situación financiera y el resultado de operación de una entidad, de manera objetiva e imparcial; es decir, que no debe dejarse influenciar por circunstancias que afecten su criterio por conflictos de intereses.

"El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas " (6)

5. Ibidem, p.6

6. Código de Ética Profesional, IMCP, 1979, p. 8

4.4.2 De Ejecución del Trabajo

En su boletín 3010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, establece que las normas relativas a la ejecución del trabajo son:

a) Planeación y supervisión (Boletín 3040)

Antes de que el contador público independiente se responsabilice al efectuar cualquier trabajo, debe conocer la entidad sujeta a investigación, con la finalidad de planear su trabajo, debe asignar responsabilidades a sus colaboradores y determinar qué actividades o funciones específicas debe delegar a sus ayudantes así como supervisar en cualquier proceso el avance de los mismos.

La planeación implica prever los procedimientos de auditoría a aplicar, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe asignarse al trabajo, considerando su experiencia, capacitación profesional y el tiempo estimado para desarrollar.

La supervisión es la actividad que se desarrolla una persona con suficiente experiencia y preparación, para evaluar y corregir el trabajo de otra. Por lo anterior debe ejercerse en proporción inversa a los conocimientos y experiencia del supervisado. Por lo tanto, debe considerarse como principio de aplicación genérica ya que debe ejercerse en todas las etapas de la auditoría, desde la planeación hasta la formulación y entrega de los informes derivados del examen de los estados financieros.

b) Estudio y evaluación del control interno

El boletín 3050 define que el control interno integra el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan a un negocio para:

1. Protección de los activos de la empresa.
2. Obtención de la información financiera veraz, confiable y oportuna.
3. La promoción de eficiencia en la operación del negocio.
4. Adhesión a las políticas prescritas por la administración de la empresa.

El auditor debe estudiar y evaluar tanto el control interno contable, como al control interno administrativo, ya que ambos son de importancia para el adecuado desarrollo de la auditoría.

c) Obtención de la evidencia suficiente y competente

El boletín 3060 establece que el contador público, mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que se requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

Es decir, contar con los elementos que comprueben la autenticidad de los hechos, la evaluación de los procedimientos contables empleados, la razonabilidad de los juicios efectuados, etc., de ahí que la documentación contable por sí sola no represente toda la evidencia que el auditor requiere para apoyar su opinión profesional.

4.4.3 De Información

Como consecuencia de su trabajo, el auditor emite una opinión en la que expresa el trabajo desarrollado y las conclusiones a que ha llegado. A esa opinión se le llama dictamen, y por su importancia se han establecido las normas que regulen su calidad.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP en el boletín 1010 establece que las normas relativas a la información son las siguientes:

- Aclaración de la relación con los estados financieros o información financiera, y expresión de opinión.

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

- Bases de opinión sobre estados financieros.

El auditor al opinar sobre estados financieros debe observar que:

- a) Fueron preparados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

El objetivo primordial de las normas de información a la realización del examen profesional practicado por el auditor a los estados financieros, es emitir una opinión profesional sobre la razonabilidad con que los mismos presentan o no, la situación financiera y el resultado de operación de la entidad; es importante señalar las bases de opinión sobre los estados financieros a la realización del examen, debe de observar que estos hayan sido preparados de conformidad con los principios de contabilidad.

CAPITULO III

EL DICTAMEN

1. ANTECEDENTES

En 1862, la Ley Británica de Sociedades Mercantiles reconoció oficialmente los servicios del contador público.

En 1844 en Inglaterra, donde surge en realidad el dictamen, al establecerse que un contador que trabaja en forma independiente, debía examinar y certificar los registros contables de las empresas por acciones que se hubieran constituido bajo el esquema de responsabilidad limitada. Para 1862 se amplió este requisito para todo tipo de empresas, y en 1900 se convirtió en un requisito legal.

En 1923 la Bolsa de Nueva York establece como requisito para cotizar un valor, que la empresa respectiva presente un balance certificado por un contador público independiente.

Este esquema se va difundiendo paulatinamente por el mundo, en la misma Rusia se establece en 1927 que las sociedades comunales debían ser auditadas según un decreto bajo ciertas normas técnicas fundamentales.

En el año de 1929 sobrevino la crisis bancaria en norteamérica, con tremendos efectos para la economía mundial, durante la cual las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días tan enormes bajas que llegaron a no valer nada o a valer sólo una pequeña fracción de su valor original de adquisición. El pánico provocó la quiebra no sólo del banco, sino que ocasionó el descenso de la actividad productiva a niveles nunca vistos; como resultado de la crisis, se levantó un gran clamor entre el público, que no sabiendo a quién culpar de los efectos de la especulación con los valores, responsabilizó a los contadores que auditaban las grandes empresas capitalistas, la organización económica y el pánico financiero imperante, ocasionó que la Bolsa de Valores de Nueva York, celebrara prolongadas entrevistas (1932-1934), con representantes del Instituto Americano de Contadores Públicos, en las que se hizo patente la naturaleza intrínseca del balance general y el estado de pérdidas y ganancias. Se insistió reiteradamente en que las empresas tendrían que reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados.

Teniendo en cuenta lo anterior y con base en el concepto de un solo tipo de auditoría, la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos realizaron un

estudio cuyos resultados se dieron a conocer mediante un folleto titulado Auditoría de las Cuentas de Sociedades, a través del cual se emitió una nueva forma del Dictamen que señaló nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión en cuanto al tipo de auditoría que debería practicarse, destacando en sus principales aspectos:

1. Se refiere al examen de los estados de la compañía incluyendo por primera vez el superávit.
2. Se confirmó el concepto de que el examen está basado en una sola clase de auditoría llevada a cabo mediante pruebas e investigación. Señaló la revisión de los métodos de contabilidad como factor determinante en la extensión de las pruebas de auditoría y se dió importancia a la revisión de las cuentas de resultados. Asimismo, se consideró conveniente aclarar que no se había practicado una auditoría detallada de las operaciones.
3. Se estableció que la declaración que suscribe el auditor no es una certificación sino un dictamen, es decir, un juicio que se forma y emite. Expresa que la presentación razonable está de acuerdo con los principios de contabilidad aceptados y observados de manera uniforme en el período revisado.

En 1941, reconociendo la necesidad y modificación al dictamen, se introduce la declaración de que habían revisado el control interno y sustituyendo la expresión métodos de contabilidad por la de procedimientos de contabilidad. Dicho dictamen incluyó además, modificaciones importantes en los párrafos relativos a la extensión de la auditoría y a la opinión. Destacando dentro de sus principales aspectos:

1. Aparece por primera vez el concepto de normas de auditoría generalmente aceptadas. La frase anterior se complementa con la de aplicables en las circunstancias, lo cual denota la falta de precisión del concepto y su confusión con el de procedimiento o prácticas de auditoría.
2. También por primera vez la mención de la revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad como indicación de la extensión de la auditoría.
3. Se amplía la mención de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, diciendo que fué consistente con los del ejercicio anterior.

4. Se declara que se emplearon todos los procedimientos de auditoría considerados necesarios, además de indicar también que previamente se hicieron las pruebas de los registros y documentos de contabilidad mediante los métodos y con la amplitud que se consideraron necesarios.

En 1951 aparece el folleto titulado "Codification of Statements on Auditing Procedure", en el cual se reúnen 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, recomiendan a sus miembros el uso de una forma estándar de dictamen, a la que se le llama **Short form of report**, cuyo uso se extendió rápidamente.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, efectuó un análisis de las frases de dictamen de 1951 y determinó comentar las siguientes afirmaciones:

- a) El examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) El examen incluyó las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias.
- c) La situación financiera y los resultados de operaciones se presentan razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- d) Los principios fueron aplicados sobre bases consistentes.

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido 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, pensando que la auditoría y la contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no particulares en cada país.

En 1955 el Consejo Directivo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., designó una Comisión de Procedimientos de Auditoría que a través de los años ha venido transformándose en la actual Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Actualmente estos boletines contienen las normas generales que el contador público deberá observar en su trabajo de auditoría, apoyado principalmente en el boletín 4010 denominado "Dictamen del Auditor."

2. CONCEPTO

En todo el mundo las agrupaciones de contadores públicos empiezan a regular su actividad en el área de auditoría, tanto en el trabajo que debe desarrollarse, como en las características que debe reunir el contador público como resultado de su trabajo.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP lo define "El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate". (7)

El dictamen es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional correcta y sintética.

Para la Comisión Nacional de Valores, el dictamen es la certificación de un balance; es la expresión de la opinión profesional del contador público respecto a que el citado documento presenta la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado, así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y, en su caso, los efectos del cambio.

Constituye el sello de confianza que le imprime el auditor externo a la información financiera que dictamina. Para todos los efectos el dictamen es uno y único, independientemente de su distribución y utilización para fines internos, de cotización en bolsa, o para efectos fiscales.

3. IMPORTANCIA

La importancia del dictamen del contador público es referirse a la trascendencia que tiene la información financiera en las empresas. El uso de los estados financieros dictaminados no se limita a los funcionarios de la misma, al consejo de administración y a los accionistas, sino que su ámbito trasciende a lo que podríamos llamar la esfera interna de la entidad.

Cuando un contador público dictamina los estados financieros está validando la información contenida en ellos, está añadiendo confianza a la información que será utilizada no sólo por su cliente, sino por muchas otras personas interesadas en la situación financiera, el resultado de operación y los cambios en la situación financiera de una empresa, entre los que podemos contar a personas con intereses muy diversos como el gobierno, en diferentes dependencias, los acreedores y los futuros inversionistas.

El uso del dictamen del contador público será cada vez más utilizado y, por ende, de mayor responsabilidad para nuestra profesión. La etapa de mayor competencia y complejidad en los negocios que se inicien, requerirán aún más que en el pasado que las decisiones de las empresas se basen en información correcta y oportuna.

El examen de los estados financieros es la actividad privativa del contador público, su producto terminado es el dictamen, el cual constituye una opinión profesional independiente sobre si dichos estados fueron o no preparados conforme a principios de contabilidad.

Por su naturaleza e importancia y para preservar su prestigio el dictamen siempre ha estado regulado por la profesión, por medio de preceptos normativos y obligatorios que establecen cuáles deben ser sus afirmaciones básicas, sus variantes y otros asuntos tales como: la revelación de que la información financiera a dictaminar es responsabilidad de la administración de la entidad, quién debe suscribirlo, cuándo fecharlo e incluso en qué tipo de papel membretado debe presentarse.

Los preceptos que regulan la preparación y presentación del dictamen, reconocen variantes en relación con ese texto: casos en que el dictaminador no pueda hacer irrestrictamente alguna o algunas de las aseveraciones básicas, debiendo entonces revelar una salvedad a su alcance o una excepción a principios de contabilidad, e incluso situaciones más graves en que la

importancia y efecto de las limitaciones, irregularidades o incumplimientos le obliguen a abstenerse de opinar o emitir un dictamen negativo respectivamente.

Es de vital importancia el dictamen para la utilización de los servicios profesionales de un contador público, ya que permite:

- a) **A los propietarios de un negocio** recibir, por parte de una persona totalmente imparcial y ajena a la empresa, una opinión acerca de la situación financiera y los resultados de sus operaciones.
- b) Cuando se proyecta la venta de un negocio, con objeto de que, **tanto el comprador como el vendedor** obtengan una información razonable en relación con la situación financiera del negocio objeto de compraventa.
- c) Proporciona a las **instituciones de crédito** la información necesaria para el otorgamiento de créditos.
- d) En caso de **fusión de sociedades**, para determinar las condiciones en que debe llevarse a cabo la fusión.

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo, y es a través del mismo que proporciona información para que las personas interesadas tomen decisiones para diversos fines:

1. **Los dueños, socios, o accionistas** de las empresas, para tener conocimiento del desarrollo de sus aportaciones e inversiones.
2. **El Consejo de Administración** para verificar la correcta administración de la entidad de acuerdo con sus estatutos.
3. **Los comisarios** para vigilar la administración de la sociedad.
4. **Los directivos y funcionarios** para comparar lo real con lo planeado y con base en ello, tomar decisiones.

5. **Los proveedores**, para conocer la situación financiera de su cliente para determinar si es sujeto de crédito.
6. **Los trabajadores** para enterarse de los resultados de la entidad, y conocer si pueden aspirar a una participación de utilidades.
7. **Las Instituciones Financieras y las Organizaciones Auxiliares de Crédito** para determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago de la entidad, así como asegurar la garantía de los créditos de acuerdo con su productividad.
8. **El estado** para tener una base de apoyo para determinar datos para fines estadísticos y obtener una seguridad razonable de las utilidades de la empresa.
9. **Los inversionistas** para evaluar la conveniencia de ingresar como inversionista de acuerdo con los resultados de la entidad.

4. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

El contador público al actuar como auditor externo acepta una responsabilidad pública, no solamente con quien contrata sus servicios, sino con muchas otras personas desconocidas para él, respecto de la información financiera que está dictaminando y que será utilizada para tomar decisiones de diversa índole.

Como todos los profesionales, el contador público debe reunir ciertos atributos de carácter personal y técnico que lo capaciten plenamente en el ejercicio de su profesión. El ejercicio de cualquier profesión liberal trae consigo implícito múltiples responsabilidades propias de la misma actividad y del círculo en que se desarrolla. La contaduría pública no se abstiene de este proceso, ya que a cada función específica corresponde su responsabilidad relativa.

En nuestras leyes no está claramente definida la responsabilidad que asume el contador público en el desempeño de su profesión, ya que pueden ser muchos y muy variados los

motivos por los que un contador puede ser demandado judicialmente, motivos que no están especificados plenamente en las disposiciones legales.

Para tal efecto a continuación se transcriben de algunas de las leyes mexicanas, aquello que se refiere al contador público.

1. Ley General de Sociedades Mercantiles

Art. 251. Se refiere a las sociedades extranjeras que operan en nuestro país, señala los requisitos que deben cubrir las sociedades extranjeras para que la Secretaría de Industria y Comercio les autorice a operar en territorio nacional, dice textualmente en su último párrafo: las sociedades extranjeras estarán obligadas a publicar anualmente un balance general de la negociación visado por el contador. Esto es que el contador público diga si el balance presenta correctamente la situación financiera del negocio.

2. Reglamento de la Ley de Sociedades Mercantiles

Art. 4º. Establece los requisitos para la venta de acciones de las sociedades anónimas publicado el 15 de agosto de 1940, mencionando que los estados de contabilidad que los solicitantes presenten a la comisión que la respectiva ley crea, deberán certificarse por un contador público titulado.

3. Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Art. 212 tercer párrafo. Establece que las sociedades que emiten obligaciones deberán publicar anualmente su balance certificado por contador público.

Art. 213. Señala lo que debe contener la respectiva acta de emisión, prescribe en el inciso b de su fracción I: Del balance que se haya precisamente practicado para preparar la emisión certificado por el contador público.

4. Comisión Nacional de Valores

Art. 9º. Menciona que las emisiones 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.

Art. 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 seleccione, deberán llevar la firma de personas autorizadas y además de la de un contador público con título registrado en la Dirección General de Profesiones, quien no podrá ser empleado o funcionario de la persona o sociedades de que se trate.

Podemos apreciar la importancia que ha ganado el dictamen del contador público a través de estas leyes hablando del balance certificado por el contador público.

5. Ley Orgánica del Banco de México

Art. 55 párrafo 2º. Dispone: cada una de las series de acciones designará además, un contador público titulado, en ejercicio de su profesión, que deberá certificar los balances y demás estados financieros que se publiquen, haciendo las auditorías de los primeros y cerciorándose de la concordancia de los segundos con los libros de contabilidad. Los contadores así nombrados tendrán las más amplias facultades para revisar las cuentas, actas, papeles y documentos de la institución y podrán iniciar ante la Dirección General y el Consejo de Administración todas las modificaciones y reformas que a su juicio convenga introducir en la contabilidad del banco.

6. Ley de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares

Art. 13. Del capítulo que reglamenta las actividades de los bancos de depósitos, previene que, cuando se trata de operaciones de descuento de papel comercial librado como consecuencia de una operación de compraventa, de crédito o préstamos prendarios, de préstamos refaccionarios, o de habitación o avío, esas instituciones estarán obligadas, si las

responsabilidades por cliente exceden de N\$ 1,000.00 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 un contador público titulado.

Art. 19 fracción VII. Referente a los bancos de ahorro, 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.

Art. 72. Referente a las actividades de la Bolsa de Valores, previenen que para inscribir en Bolsa los títulos de crédito y los valores o efectos mercantiles emitidos por particulares, instituciones de crédito, sucursales 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, con especificación de datos sobre pérdidas y ganancias.

Art. 126. 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 un contador público titulado.

7. Código Fiscal de la Federación

Art. 52. Responsabilidad del contador público al emitir un dictamen fiscal.

8. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Art. 5º. 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 determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de terceros, o por resolución gubernativa, dictada en términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo salvo por resolución judicial

9. Código Penal

Art. 228. Los médicos cirujanos y demás profesionales similares 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 para 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 la profesión o definitiva en caso de reincidencia, y

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

Art. 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 una actividad técnica.

10. Código Civil

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

En nuestra profesión, a quienes servimos tiene una acepción más amplia que en cualquier otra profesión, ya que no sólo será el cliente el perjudicado, sino todas las personas interesadas en el dictamen del contador público, que les va a servir para tomar decisiones importantes.

Delitos Intencionales del Contador Público en la emisión de su Dictamen

La contaduría pública en estos últimos años ha recibido más publicidad que en los cuarenta años anteriores, a causa de actos cometidos por falta de responsabilidad.

Esta gran publicidad ha sido casi exclusivamente en contra del Licenciado en Contaduría Pública que ha cometido delitos intencionales al firmar un dictamen fraudulento; esta mala publicidad se ha difundido en la prensa, la televisión, así como también en los tribunales fiscales y legales, en empresas y en la política.

Debemos tener en consideración que todos los litigios legales que las cortes penales emiten en contra de los Licenciados en Contaduría Pública demuestran la falta de madurez profesional que tienen estos elementos humanos que afectan a todos los miles de profesionistas que hay en la actualidad, estudiantes y futuros pasantes de la Contaduría Pública.

Es importante reconocer que al emitir nuestro dictamen tenemos que unificarnos y mantenernos todos unidos en cuanto a la seriedad y honestidad de nuestra opinión, o de lo contrario seguramente habremos de terminar juzgados penalmente y separados de la profesión para toda nuestra vida.

Algunos de los problemas que con mayor repercusión actualmente cruza la profesión son los siguientes:

1. Demanda contra Contadores Públicos que dictaminan sin hacer un examen de los estados financieros.
2. Demanda contra aquellos profesionistas que otorgan su firma sin revisar el trabajo que efectuó otra persona.
3. Demanda contra Contadores Públicos que omiten hechos importantes.
4. Demanda contra Contadores Públicos que han sido juzgados por evasión fiscal al gobierno.
5. Demanda contra Contadores Públicos por negligencia ordinaria en relación a su trabajo profesional.
6. Demanda contra Contadores Públicos por errores de asientos engañosos y no detectados.
7. Demanda contra el Contador Público por propiciar la compraventa de negocios por certificaciones mal enfocadas.

8. Demanda contra Contadores Públicos por otorgamiento de créditos, en base a certificaciones mal enfocadas.

9. Demanda contra Contadores Públicos por dejarse influir por sus clientes.

Todas ellas son experiencias prácticas y declaraciones públicas, son delitos intencionales y el contador público es responsable de ellas en su relación con el público en general y con su profesión misma.

Es por ello que en los dictámenes que emita el Contador Público debe asumir tanto una responsabilidad legal como moral, para restablecer la confianza que tiene el público en la profesión, dándole énfasis a lo que pueden y deben hacer los profesionales, que luchen y ejerzan la noble profesión de la Contaduría Pública en el futuro, principalmente respecto a la integridad de su trabajo profesional.

5. FACTORES QUE INFLUYEN EN EL DICTAMEN

1. A quién debe dirigirse

El dictamen debe dirigirse a quien contrata los servicios del auditor. Generalmente la contratación proviene de la Asamblea General de Accionistas o del Consejo de Administración de la empresa, sin embargo, existen casos en los que la contratación proviene de otras personas, debiendo dirigirse el dictamen a las mismas.

2. Lugar de emisión

Frecuentemente se contrata los servicios de un auditor para la revisión de una empresa radicada en ciudad distinta a la de aquél. En estos casos debe tenerse presente que quien expide el dictamen es el auditor, y que el lugar de expedición del dictamen debe ser del domicilio del mismo y no necesariamente la ciudad o población en donde se encuentre radicada la empresa.

3. Fecha de expedición

El dictamen del auditor debe llevar como fecha el último día de trabajo en las oficinas de la empresa, es decir, cuando se retira de las oficinas del cliente. Entendiendo que se trata de la terminación de su labor de revisión, mas no del trabajo de auditoría, el cual se amplía con discusiones, la preparación de informes, carta de recomendaciones y del dictamen mismo.

Existen eventos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría. Dichos eventos o transacciones que pueden suceder son los siguientes:

- De la fecha del dictamen a la fecha en que éste se entregue a la entidad.
- De la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se solicita al auditor emitir nuevamente su opinión.

Cuando el auditor conozca de eventos que ocurran después de que haya concluido su trabajo de auditoría, pero antes de que entregue su dictamen y que tengan un efecto sobre éste, se pueden seguir cualesquiera de las dos alternativas presentadas a continuación:

- Utilizar dos o más fechas, es decir, dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha referida exclusivamente al evento subsecuente revelado en una nota a los estados financieros. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el evento subsecuente.
- Cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

Cuando al auditor se le requiera emitir nuevamente su dictamen, éste deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimiento de eventos ocurridos después de esa fecha que afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros en cuestión, en cuyo caso el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los eventos subsecuentes que originaron los cambios, fechando el nuevo dictamen conforme a lo establecido.

Cuando después de haber emitido su dictamen el auditor conozca de hechos o situaciones que existían a esa fecha y que de haber sido conocidos por él, hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a la entidad que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe estén utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y dictamen revisados puedan ser nuevamente emitidos.

En este caso, el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos descubiertos que originaron los cambios. Asimismo, si la entidad se rehusara a hacer las revelaciones solicitadas por el auditor, éste deberá notificar por escrito al consejo de administración sobre esa negativa y tomar las medidas que considere pertinentes en las circunstancias, entre otras, notificar por escrito a las personas que el auditor tenga conocimiento que están utilizando los estados financieros.

4. Firma del Dictamen

Todo dictamen debe ser suscrito por el auditor que tiene a su cargo la auditoría en su carácter de persona física, ya que, de acuerdo con nuestras leyes y códigos de ética, **quien firma un dictamen es responsable del mismo ante terceros, en forma individual.**

6. TIPOS DE DICTAMEN

Existen estructuralmente dos tipos de dictamen: el dictamen largo y el dictamen corto.

6.1. Dictamen largo

También conocido como el dictamen de dos párrafos o dictamen tradicional, se presenta de la siguiente forma:

Párrafo del Alcance

He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19... , y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Párrafo de la Opinión

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

Como se observa, en el dictamen expuesto anteriormente se destacan dos partes: la primera se refiere al párrafo del alcance y la segunda al párrafo de la opinión.

1. Párrafo del alcance

Consiste en una breve descripción del trabajo realizado por el auditor y la forma en que lo hizo, identifica los estados financieros que examinó y finalmente hacer presente el grado de responsabilidad que asume con respecto a ellos. En el párrafo del alcance declara ciertos hechos acerca de la auditoría.

"He examinado". Aquí el auditor hace énfasis en que realizó una auditoría, que es la base fundamental para la opinión que externa, el auditor no puede expresar su opinión sobre los estados financieros sin haber llevado a cabo una revisión de ellos.

"Los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19..., los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación

financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas". Se refieren al área en la cual se ha desarrollado el trabajo, es decir, la identificación de los estados financieros sobre los cuales el auditor efectuó su examen y a los cuales refiere su opinión.

"Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía". En esta forma delimita su responsabilidad con respecto solamente a los estados que examinó.

"Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas". Con estas palabras, el auditor hace constar el hecho de que su trabajo fué realizado de acuerdo con los lineamientos que exige la profesión contable, mencionados anteriormente.

"y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias". Al aclarar el auditor que obtuvo las pruebas de los registros contables que él consideró necesarios en las circunstancias, queda implícito que la auditoría no es la revisión al 100% de las operaciones contables que una empresa realiza durante un ejercicio, sino que se han examinado parcialmente las transacciones y registros en la medida que consideró necesarios para fundamentar la emisión de su opinión.

Esta suficiencia de pruebas se basa en el criterio del auditor y en el caso particular de cada empresa ya que al hacer el estudio y evaluación del control interno se nos darán los indicadores hasta dónde extender las pruebas de los registros contables.

Al referirse el auditor, a los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias, se tiene la libertad de determinar a su propio juicio las pruebas y procedimientos que usará sin que se le dicten reglas específicas.

Libertad que hace pública en su dictamen en la última frase del párrafo del alcance "...que consideré necesarios en las circunstancias".

2. Párrafo de la opinión

"En mi opinión, los estados financieros antes mencionados". Aquí establece claramente que lo que expresa es su opinión personal, sus conclusiones no deben considerarse como verdad

absoluta, ya que no puede garantizar la exactitud de los estados financieros; es por ello que el contador público opina, mas no asegura.

"Presentan razonablemente". De aquí se derivan dos razones básicas:

Primera: Los estados financieros sobre los que se está externando la opinión tienen su origen en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, y no son axiomas que lleven a exactitudes absolutas; por lo que hace que ellos, desde su presentación, sean razonables.

Segunda: El trabajo de auditoría con todos sus procedimientos se va guiando por dos criterios: de "importancia relativa" y de "riesgo probable" y en base a pruebas selectivas.

Por ello aún cuando existiese una técnica que llegase a cifras de exactitud absoluta, la opinión tendría que ser sobre una base de razonabilidad ya que no sería práctico efectuar un examen detallado de todas las transacciones, pues sería duplicar el trabajo efectuado por el personal de la empresa.

"...de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados". Con esta frase se está dando confianza sobre la forma como se han calculado las cifras definiendo la naturaleza propia de la misma. Los principios de contabilidad generalmente aceptados incluyen todos los postulados, criterios, normas y procedimientos necesarios para definir la práctica apropiada de la contabilidad. Por lo que al referirnos a ellos estamos hablando de un grupo de conceptos y prácticas relativas para tratar los asuntos de contabilidad.

6.2. Dictamen Corto

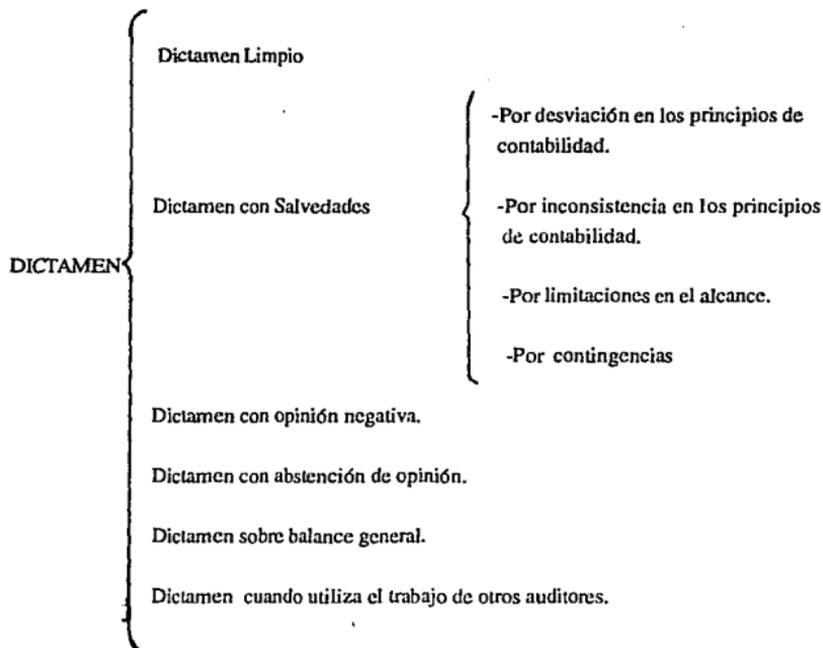
También conocido como **dictamen de un sólo párrafo**, se presenta de la siguiente manera:

En mi opinión, los balances adjuntos y los estados de resultados, de variación en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19... y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Obligatoriedad en su uso

Con el fin de asegurar uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, únicamente deben utilizarse los modelos antes mencionados.

7. CLASIFICACION DEL DICTAMEN



7.1 Dictamen Limpio

Es aquel en el cual, como resultado de sus investigaciones y de las conclusiones consecuentes, el contador público puede expresar su opinión sin limitación alguna cuando está completamente satisfecho de que los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones de la empresa en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, consistentemente aplicados respecto al período anterior.

A continuación se ejemplifica la presentación del dictamen, en un tipo de dictamen largo:

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

7.2. Dictamen con Salvedades

También se puede denominar dictamen limitado, es aquel en el cual la opinión del contador público se ve limitada por circunstancias o hechos ajenos a su voluntad y que puede originar que dicha opinión sea negada, adversa, parcial o bien incluir salvedades o excepciones.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos dentro del cuerpo del dictamen todas las razones de importancia que las origina e indicar inmediatamente después de la expresión "en mi opinión", la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

Los párrafos deben revelar en su caso los efectos netos de las salvedades en los estados financieros, considerando el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberán indicarse en el dictamen.

Respecto a las salvedades, el Instituto Americano de Contadores Públicos dice:

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

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

7.2.1. Dictamen por Desviaciones en la aplicación de Principios de Contabilidad

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

Cuando existen desviaciones en la aplicación de dichos principios contables, el auditor deberá identificar en forma precisa en qué consisten esas desviaciones, cuantificar su efecto en los estados financieros y consignar la repercusión en su dictamen.

Si en una nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones en los principios de contabilidad, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota.

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

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota X, los estados financieros adjuntos no reconocen los efectos de la inflación en la información financiera, que son requeridos de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales se consideran importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

En mi opinión,excepto por la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación que se indica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial S.A.de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

7.2.2. Dictamen por Inconsistencia en los Principios de Contabilidad

En el caso de que existan cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares, estos deberán ser adecuadamente explicados y debidamente justificados por la misma empresa. El auditor deberá mencionar en su dictamen la naturaleza y el efecto, cuantificando los cambios que hayan ocurrido para que el lector pueda juzgar de ellos, y expresar en su dictamen la salvedad correspondiente, así como su conformidad al respecto de la aplicación inconsistente de los principios de contabilidad.

En ocasiones, con objeto de presentar información financiera más clara y adecuada en las circunstancias, una entidad decide cambiar una práctica contable que venía utilizando hasta el año anterior, por otra que además de considerarse más conveniente, esta de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Un ejemplo de este caso sería como sigue:

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota X a los estados financieros, durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1992 la Compañía cambió el método que venía utilizando para la actualización del valor de los inmuebles, maquinaria y equipo, pasando del de ajuste por cambios en el nivel general de precios al de costos específicos, determinados por perito independiente, con su correspondiente modificación en la vida útil estimada de éstos activos. Este cambio originó un incremento de N\$... aproximadamente en el valor neto de los inmuebles, maquinaria y equipo y en el exceso en la actualización del capital contable, así como una disminución de N\$... en la utilidad neta del ejercicio por concepto de depreciación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

7.2.3. Dictamen por Limitaciones en el Alcance

Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedades al alcance, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

En ocasiones, por razones ajenas al auditor o por ciertas características operativas de la entidad, o bien por limitaciones impuestas por la administración de la Compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considere necesarios. Las situaciones mencionadas anteriormente representan limitaciones en el alcance del examen practicado, por lo que el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según la gravedad y naturaleza de las restricciones.

Cuando se presentan limitaciones en el alcance del examen, se deberá escribir en un párrafo por separado dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones, presentados de la siguiente manera:

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, **excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.**

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

En mi opinión, **excepto por los efectos de los ajustes, que pudiese haber determinado el costo de ventas del ejercicio, si hubiera podido presenciar los inventarios físicos, iniciales de la Compañía, como se indica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.**

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

7.2.4. Dictamen por Incertidumbre o Contingencias

Toda empresa lleva a cabo una variedad de transacciones en el curso normal de sus operaciones, y se ve afectada por eventos económicos externos sobre los que existe incertidumbre de mayor o menor grado.

En el boletín C-12 de la Comisión de Principios de Contabilidad, se define a una contingencia como "una condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o la pérdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o una pérdida".(8)

Las contingencias se clasifican de la siguiente forma:

1. Las de carácter repetitivo que son susceptibles de medición razonable y aproximada en su conjunto, a través de la experiencia y/o de la probabilidad empírica o estadística establecida de su ocurrencia, presentándose el dictamen de la siguiente forma:

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

De acuerdo con la opinión del despacho de abogados contratado por la compañía, existen saldos que se presumen prácticamente incobrables por N\$.... La empresa al 31 de diciembre tiene registrado una estimación que no incluye estas partidas que a la fecha del cierre representan el 5% del saldo de cuentas por cobrar.

En mi opinión, excepto por la falta de una provisión para cuentas incobrables por la cantidad de N\$... como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

2. Las de carácter aislado en las que en un momento dado existan elementos de juicio, estimación y opinión que permitan medir dentro de los límites razonables su resultado probable.

Cualquiera de los dos tipos de contingencia (de carácter repetitivo o aislado) podrán, en un momento determinado, no ser cuantificables debido a que el grado de incertidumbre sea tal, que no existan elementos que permitan medir o estimar razonablemente su resultado final.

Las contingencias no cuantificables, pueden expresarse incluyendo un párrafo de énfasis en el dictamen, pudiéndose presentar de la siguiente forma:

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota X a los estados financieros, la Compañía fué demandada por un cliente que considera que ciertos equipos que le vendió por N\$... no reúnen las características especificadas y reclama la devolución del importe señalado y el pago de daños y perjuicios por N\$.... La Compañía está en proceso de demostrar al cliente que los equipos cumplían con todos sus requerimientos técnicos, sin embargo, a la fecha de éste informe, la administración de la Compañía y sus asesores legales no están en posición de determinar el resultado final de este asunto.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

3. Problemas de negocio en marcha.

El auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas substanciales con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha por un período de tiempo razonable después de la fecha de los estados financieros. La continuación de una entidad como negocio en marcha se puede considerar como dudosa cuando existan factores tales como:

Problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficitario, incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas, incumplimiento con los términos de contratos de préstamos, flujos negativos derivados de las operaciones, insuficiencia en la inversión de los accionistas, índices financieros negativos, pérdidas de personal clave, huelgas o dificultades laborales, obsolescencia del producto en el mercado, cambios bruscos de paridad monetaria, etc. En estas circunstancias podrá cuestionarse la existencia de la entidad como negocio en marcha y, por lo tanto, el auditor podría tener dudas respecto a la recuperación de los activos y a la valuación y clasificación de los activos y pasivos en los estados financieros.

Pueden existir otros factores que mitiguen los aspectos negativos tales como: la capacidad para obtener nuevos financiamientos o renegociar adeudos, posibilidad de reducir costos y gastos, obtención de capital adicional, etc.

El auditor debe juzgar tanto los factores negativos como los positivos, para poder concluir respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. Si el auditor concluye que aún existen dudas respecto a dicha capacidad, deberá mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen y asegurarse que se hagan las revelaciones necesarias en las notas a los estados financieros.

El siguiente es un ejemplo de dictamen con mención de un problema de negocio en marcha, en donde existen pérdidas recurrentes de la entidad y deficiencia neta de su capital de trabajo, las cuales ocasionan una duda importante acerca de su habilidad para continuar como negocio en marcha:

A la H. Asamblea de Accionistas de
La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Los estados financieros adjuntos fueron preparados suponiendo que La Comercial, S.A. de C.V. continuará como un negocio en marcha. Como se menciona en la nota X a los estados financieros, las pérdidas recurrentes de operaciones y su deficiencia neta de capital ocasionan una duda importante acerca de la habilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. Los planes de la gerencia respecto a estos asuntos están descritos en la nota X. Los estados financieros no incluyen ningún ajuste relacionado con la recuperación y clasificación de los montos de los activos, o los montos y la clasificación de pasivos, que podrían resultar de esta incertidumbre..

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

7.3. Dictamen con Opinión Negativa o Adversa

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros que pretenden presentar la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera no están de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y presentación y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

Una opinión negativa o adversa debe incluir las explicaciones de todas las razones que la originaron y de su defecto neto cuantificado, porque de no incluir todas esas razones se ocultaría información a la que tiene derecho de conocer el lector.

En caso de no existir un dictamen negativo, no se deben expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que harían contradictoria y confusa la afirmación básica del contador público de que los estados financieros no presentan la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la Compañía. Presentándose principalmente por:

1. Por desviación en los principios de contabilidad generalmente aceptados derivado de pasivos no registrados.

En ocasiones es difícil encontrar situaciones en que la omisión en el registro de pasivos haya sido de tal magnitud, que lleve al auditor a la conclusión de expresar una opinión negativa. Sin embargo, si éste fuera el caso, el dictamen se redactaría de la siguiente forma:

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados

financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota X a los estados financieros, la Compañía omitió registrar pasivos con proveedores y acreedores diversos al 31 de diciembre de 1992 y 1991, por un total de N\$... y N\$..., respectivamente. De haberse registrado oportunamente dichos pasivos, el saldo de inventarios al 31 de diciembre de 1992 y 1991 se hubiera incrementado en N\$... y N\$..., respectivamente, y la utilidad por los años terminados en esas fechas se hubiera disminuido en N\$... y N\$..., respectivamente, netos del efecto de impuesto sobre la renta y participación de utilidades a los empleados.

En mi opinión, debido a la importancia de los efectos de la falta de registro de pasivos mencionada en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados no presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

7.4. Dictamen con Abstención de Opinión

Este tipo de dictamen se presenta cuando el auditor debe abstenerse de expresar una opinión, como cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal, que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. Mencionando en este caso, todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa; cuando el contador público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, así deberá expresarlo.

De igual manera cuando exista una abstención de opinión no se deberá emitir una opinión parcial sobre partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso el dictamen. El hecho de abstenerse de opinar, no eximirá al auditor de la obligación de incluir todas las salvedades derivadas de las desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.

El siguiente ejemplo es de un dictamen sobre los estados financieros del año en curso y el balance del periodo anterior, con una abstención de opinión sobre los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera del año anterior, por falta de observación de los inventarios físicos iniciales:

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente

aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se describe en el siguiente párrafo.

No observé la toma física del inventario al 31 de diciembre de 1990, ya que esa fecha fue previa a mi contratación como auditor independiente de la Compañía, y no pude satisfacerme de las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoría. Los valores del inventario al 31 de diciembre de 1990, entrarán en la determinación de la utilidad neta y las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó el 31 de diciembre de 1991.

Debido al asunto descrito en el párrafo anterior, el alcance de mi trabajo no fue suficiente para expresar, como en efecto no expreso, una opinión sobre los resultados de operación, variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año terminado el 31 de diciembre de 1991.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

7.5 Dictamen sobre Balance General

Como se indica en el párrafo 89 del boletín 4010 de la Comisión de Normas y procedimientos de Auditoría, es posible que en algunas ocasiones el auditor sea contratado exclusivamente para opinar sobre el balance general de una entidad. En estos casos, el dictamen no contendrá limitaciones al alcance si el auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios para expresar su opinión sobre los cuatro estados financieros básicos.

En estos casos, será necesario que en una nota a los estados financieros se describan las razones por las cuales no se presentan y, por lo tanto, no se emite una opinión sobre todos los estados financieros básicos, o bien, que el auditor incluya un párrafo de énfasis al respecto en su dictamen. Un ejemplo de este tipo de dictamen se presenta a continuación:

A la H. Asamblea de Accionistas de
La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los balances generales antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V. de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

7.6 Dictamen cuando utiliza el Trabajo de otros Auditores

Frecuentemente el auditor independiente, que es contratado para que examine y emita una opinión profesional sobre estados financieros de una entidad, puede encontrarse ante la situación de que otros auditores independientes hayan examinado los estados financieros de una o más subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes o inversiones, incluidas en los estados financieros que va a dictaminar. Ante esta situación, el auditor principal tiene que evaluar el efecto en su dictamen del trabajo realizado por otros auditores.

El auditor principal deberá tomar en consideración la importancia relativa de la porción de los estados financieros examinados, en comparación con la examinada por otros auditores y el cumplimiento de los otros auditores con las normas de auditoría generalmente aceptadas, para decidir si asume o no la responsabilidad por el trabajo realizado por otros auditores.

Si el auditor principal decide hacer referencia en su dictamen al trabajo realizado por otros auditores, deberá indicar claramente en el mismo, la división de responsabilidad sobre la porción de estados financieros cubierta por el examen de otros auditores, en conceptos tales como importes o porcentajes de activos totales, ingresos, resultados u otros criterios. La referencia del auditor principal al hecho de que parte de su examen fue efectuado por otro auditor, no debe detectarse como una salvedad, sino como una indicación de la división de responsabilidad entre los auditores que llevaron a cabo los exámenes de varios componentes de los estados financieros tomados en su conjunto.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen cuando el auditor principal hace referencia al trabajo de otros auditores, en el caso de una opinión sin salvedades:

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. **No examiné los estados financieros de (identificar claramente las entidades o porciones no examinadas), cuyos activos e ingresos representan el 20% y 25%, en el 1992 y el 18% y 23% en 1991, respectivamente, de los totales consolidados. Dichos estados financieros fueron examinados por otros auditores y mi opinión, en tanto se refiere a los importes incluidos para aquellas entidades, se basa únicamente en el dictamen de los otros auditores.**

En mi opinión, con base en el examen y en el dictamen de los otros auditores al que se hace referencia en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

7.6.1 Informes del Comisario

Cuando el contador público independiente, actuando como comisario de una entidad, no es el auditor externo, deberá asegurarse de que se practicará un examen de los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y se aplicarán los procedimientos que considere necesarios en las circunstancias, para cerciorarse de que el examen se llevó a cabo de acuerdo a las normas de auditoría.

En su informe de comisario deberá mencionar el hecho de que otros auditores examinaron los estados financieros, y que para rendir su informe se ha apoyado en el trabajo efectuado por ellos, haciendo referencia al tipo de opinión expresada por el auditor externo, e incluyendo en su caso, la descripción precisa de cualquier salvedad, abstención de opinión u opinión negativa.

A continuación se presenta un informe de comisario, cuando otro auditor ha llevado a cabo la auditoría de los estados financieros de la compañía:

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

En cumplimiento de lo dispuesto por la Ley General de Sociedades Mercantiles y los estatutos de la Sociedad, rindo mi dictamen sobre la información presentada por el Consejo de Administración, en relación al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1992.

Asistí a las Asambleas de Accionistas y Juntas del Consejo de Administración, revisé los estados financieros mensuales, así como los que se acompañan a la opinión de los auditores externos y obtuve de los funcionarios de la Compañía la información que les solicité, todo lo cual me ha permitido estar al tanto de la marcha de la Sociedad.

Revisé, con el alcance que consideré necesario en las circunstancias, el dictamen emitido por los auditores externos de la Sociedad (indicar el nombre de los auditores), de fecha (indicar la fecha del dictamen), en relación con el examen que llevaron a cabo de los estados financieros preparados por la Administración de la Compañía.

En mi opinión, con base en mi examen y en el trabajo efectuado por (mencionar el nombre de los auditores):

a) Las políticas y criterios contables y de información seguidos por la Sociedad, son adecuados y suficientes en las circunstancias y se aplicaron sobre bases consistentes con las del año anterior.

b) Los estados financieros adjuntos reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, por lo que me permito someterlos a la consideración de la Asamblea de Accionistas para su aprobación.

Muy atentamente,

C.P. Luis López Pérez
Comisario

8. DICTAMENES ESPECIALES

8.1 DICTAMEN SOBRE CONTROL INTERNO CONTABLE

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. a través de su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, emitió su boletín 4100 "Dictamen sobre el sistema de control interno contable".

Este boletín tiene como objetivo el de informar al cliente de las deficiencias encontradas en las técnicas de control interno contable, así como proporcionarle sugerencias para mejorar dichas técnicas. Así como el de establecer las normas de información aplicables al dictamen que el Contador Público emite cuando es contratado para efectuar una revisión del sistema de control interno contable de la empresa.

Los boletines 3050 "Estudio y Evaluación del Control Interno" y 5030 "Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones", emitidas por la Comisión, establece los conceptos básicos relativos al control interno contable y a la metodología y procedimientos que auditor debe seguir, con el objeto de dar cumplimiento a la norma de ejecución de trabajo que establece que debe estudiar y evaluar el control interno.

Cuando el auditor es contratado exclusivamente para rendir un dictamen sobre el sistema de control interno contable, el objetivo de su trabajo difiere del que realiza para cumplir con las condiciones descritas en los boletines mencionados. Sin embargo, el conocimiento de los conceptos básicos del estudio del control interno atendiendo al cumplimiento de sus objetivos y la metodología para estudiarlo y evaluarlo.

Por otra parte, puesto que los aspectos conceptuales y la metodología para estudiarlos no varía, puede decirse que los conceptos establecidos en los boletines 3050 y 5030 mencionados, son aplicables al estudio del control interno contable, realizado con el objeto de rendir un dictamen sobre el mismo, conjuntamente con los contenidos en este boletín.

Situaciones al emitir un dictamen sobre el control interno contable.

Cuando el contador público sea contratado para efectuar un estudio específico de control interno contable, y rendir un dictamen sobre el mismo, se pueden presentar diversas alternativas:

- 1) Que el contador público sea contratado para emitir una opinión sobre el control interno contable, ya sea a una fecha específica o por un período determinado.
- 2) Que se le solicite al contador público emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente en una empresa para el uso de la administración o bien de ciertos organismos, en base a las reglas emitidas por dichos organismos.
- 3) Que se le contrate para examinar y opinar solamente sobre una parte del sistema de control interno contable de una empresa. En este caso, el contador público debe considerar esta limitación en el alcance de su trabajo al diseñar los procedimientos en su programa de trabajo y además de discutir con el cliente la inconveniencia práctica de efectuar este tipo de revisiones cuando se refieren únicamente a segmentos de un ciclo de transacciones. En otras palabras, aún cuando es aceptable efectuar una revisión parcial del sistema de control interno contable, deberá seguirse la regla de que se abarquen todas las funciones de un ciclo de transacciones como mínimo, ya que de otra forma, la visión que el contador público pueda tener del sistema sujeto a examen será limitada, con los consecuentes efectos en el dictamen.

Relación con el estudio de control interno contable cuando se hace auditoría de estados financieros.

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

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

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

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

Considerando algunas de las ideas mencionadas en párrafos anteriores puede decirse que el contador público que efectúa la revisión de un sistema de control interno con el objeto de rendir una opinión sobre el mismo, podrá hacerlo independientemente de que sea contratado para efectuar una auditoría de los estados financieros de la propia empresa.

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

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

Pronunciamientos normativos relativos al dictamen del contador público sobre el control interno contable.

Con base en las consideraciones anteriores y tomando en cuenta la naturaleza y limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable de una empresa, tal y como se menciona en los boletines 3050, estudio y evaluación del control interno, y 3070, la responsabilidad del auditor en el descubrimiento de errores e irregularidades, de esta

Comisión, el dictamen de contador público sobre el sistema de control interno contable de una empresa deberá contener lo siguiente:

- a) Alcance del trabajo y fecha o período al cual se refiere la opinión;
- b) Mención de que el estudio y evaluación del sistema de control interno contable se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas;
- c) La indicación de que el diseño y mantenimiento del sistema de control interno contable es una responsabilidad de la administración y una descripción de los objetivos que el mismo persigue;
- d) La advertencia al lector de las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno que puede permitir que existan errores o irregularidades y no ser detectadas y de que cualquier sistema está sujeto al deterioro por cambios en las circunstancias o incumplimiento de las técnicas de control;
- e) La opinión respecto a si el sistema en conjunto cumple con los objetivos del control interno contable, diseñado para prevenir y detectar errores o irregularidades que afecten en forma importante las cifras que muestran los estados financieros. En su caso, descripción de las excepciones encontradas.

Limitaciones en el Alcance

Para poder emitir una opinión sin salvedades, el contador público deberá estar en posición de aplicar todos los procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

Cualquier restricción respecto al alcance de su trabajo ya sea impuesta por el cliente o por las circunstancias implicará que el contador público emita una opinión con salvedades o bien se abstenga de opinar. El curso a seguir en relación con esto al preparar su dictamen dependerá de la naturaleza de las limitaciones en su alcance y de la evaluación que el contador público haga respecto al efecto de esta limitación en el resto de su trabajo.

A continuación se presenta un ejemplo del informe que puede utilizar el contador público para expresar una opinión sin salvvedad sobre el sistema de control interno contable de una empresa.

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He hecho un estudio y una evaluación del sistemas de control interno contable de La Comercial, S.A. de C.V., en vigor por el perfodo del 1o. de enero de al 31 de diciembre de 1992.

Mi estudio y evaluación fueron hechos de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La administración de la compañía La Comercial, S.A. de C.V., es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno contable. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración para evaluar los beneficios esperados y los costos correlativos, de las técnicas de control. Los objetivos de un sistema de control interno contable son proporcionar a la administración seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado, y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectadas. Asimismo la proyección de cualquier evaluación del sistema a periodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados, debido a cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de las técnicas pueda deteriorarse.

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

México, D.F., a 15 de marzo de 1993

Luis López Pérez
Contador Público

Cuando el estudio y la evaluación revelan la existencia de condiciones que en forma individual o en conjunto, resultan en una debilidad importante del sistema de control interno, la opinión del contador público debe modificarse en los siguientes términos:

Párrafo de Opinión

Mi estudio y evaluación revelan las siguientes circunstancias, en el sistema de control interno contable de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., en vigor a (fecha), las cuales en mi opinión, dan por resultado un riesgo relativamente alto, de que puedan ocurrir errores e irregularidades por cantidades que serían importantes en relación con los estados financieros, y que tales irregularidades o errores no sean detectados dentro de un período oportuno.

(Describir las partes débiles importantes, manifestar si resultan de la ausencia de procedimientos de control, o del grado de cumplimiento de tales procedimientos y describir la naturaleza general de errores o irregularidades potenciales, que puedan ocurrir como resultado de las debilidades descritas).

8.2 DICTAMEN FISCAL

Mediante decreto presidencial del 21 de abril de 1959 se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, como órgano fiscalizador de los impuestos federales y se estableció el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, como un instrumento de fiscalización indirecto.

El 1º de enero de 1991 entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación que establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente sus estados financieros a las personas físicas con actividades empresariales y a las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos previstos en dicho artículo, que son básicamente: ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior superiores a cinco millones ochocientos cincuenta mil nuevos pesos, o que el valor de su activo determinado en los términos de la ley del impuesto al activo sea superior a once millones setecientos mil nuevos pesos, (ambas cifras sujetas a actualización anualmente) o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Se estableció esta misma obligación a los contribuyentes autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (excepto las instituciones de asistencia o beneficencia autorizada); para los contribuyentes que se fusionen o se escindan, y para los organismos descentralizados, empresas de participación estatal y los fideicomisos estatales.

Esta disposición entró en vigor en forma retroactiva a partir de los estados financieros de 1990, ante la preocupación de un sector importante de la profesión, debido a que la obligatoriedad produjera un crecimiento en la demanda de este servicio de que no pudiera ser atendido por la profesión con los niveles de calidad deseables.

El 29 de junio de 1992 se publicaron las reglas generales de integración y presentación en disco magnético flexible de la información de los dictámenes de estados financieros para efectos fiscales emitidos por los contadores públicos registrados, a partir de los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 1991.

Este hecho fué consecuencia de la obligatoriedad del dictamen fiscal, para responder a una necesidad real de las autoridades de fiscalización, de revisar y manejar la información inherente a un volumen de dictámenes fiscales.

La información requerida por las autoridades para ser proporcionada con el dictamen fiscal, ha aumentado en forma muy considerable orientándola a tareas de comprobación de todas las bases para la determinación de los impuestos a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor; abarcando los aspectos como:

- 1) Las conciliaciones de los ingresos según los estados financieros, con los ingresos declarados para efectos del I.S.R. e I.V.A. y en su caso impuestos especiales.
- 2) Las conciliaciones de los sueldos y salarios registrados en gastos contra las bases del impuesto retenido sobre productos del trabajo, del 1% sobre remuneraciones, 5% de I.N.F.O.N.A.V.I.T., cuotas al I.M.S.S. y S.A.R.
- 3) Conciliaciones de los honorarios, arrendamientos e intereses registrados en gastos con aquellas partidas que generan impuestos retenidos a personas físicas y extranjeros.
- 4) Detalle de operaciones de comercio exterior (importaciones y exportaciones) en las que se requiere describir los datos relativos al país de origen, agente aduanal, etc.
- 5) Detalle de las cuentas de utilidad fiscal neta.
- 6) Detalle del origen y aplicación de pérdidas fiscales amortizables, etc.

Si bien el dictamen que se entrega para efectos fiscales es el mismo que se emite para efectos financieros, éste adopta ciertas características de forma derivadas de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, entre las que están las siguientes:

- a) El dictamen se emite en primera persona y se firma anotando el número de registro del contador público ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

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

b) En virtud de que los estados financieros dictaminados se entregan en discos magnéticos, en el párrafo del alcance del dictamen se debe identificar el número de serie del disco magnético en que se encuentra la información financiera dictaminada.

c) Toda vez que los estados financieros se presentan y clasifican de acuerdo a datos diseñados por las autoridades fiscales, se deberá limitar su utilización exclusivamente para los fines que fueron preparados.

Un ejemplo de dictamen para efectos fiscales sería el siguiente:

A la H. Asamblea de Accionistas de

La Comercial, S.A. de C.V.

He examinado los balances generales de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la posición financiera que les son relativos por los años terminados en esas fechas, que se encuentran incorporados en los discos magnéticos flexibles entregados a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, identificados con los números de serie XXX . Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y , en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

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

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los

años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P. Luis López Pérez
Reg. No.XXXX en la Administración
General de Auditoría Fiscal Federal.

Además del dictamen sobre los estados financieros, el contador público debe formular un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, el cual se basa fundamentalmente en la revisión de una serie de anexos que prepara el cliente y respecto de los cuales debe emitir una opinión.

El informe sobre las obligaciones tributarias se formulará siguiendo los lineamientos del boletín 4060 "Opinión sobre información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados", destacando:

- a) Que el examen efectuado tuvo por objeto emitir una opinión sobre los estados financieros básicos, mencionando las salvedades que en su caso resultaron del examen y su efecto en la información complementaria revisada.
- b) Que la información adicional que se acompaña al dictamen, no es indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la entidad.
- c) Cuando existan datos o comentarios dentro de la información complementaria que no hayan sido revisados mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, deberá indicarse con precisión ese hecho, ya sea en el cuerpo del informe o bien dentro del párrafo de la opinión sobre la información complementaria.
- d) Deberá cuidarse que la información de los anexos fiscales no contenga datos que contradigan o sean incongruentes con el tipo de opinión emitida sobre los estados financieros básicos.

Como la información de los anexos fiscales se entrega en un disco magnético deberá identificarse el disco con su número de serie y las afirmaciones hechas en el cuerpo del

informe deben relacionarse con los archivos en donde se encuentra la información correspondiente.

Un ejemplo del informe sobre la situación fiscal del contribuyente que debe acompañarse al dictamen sobre estados financieros para efectos fiscales, sería el siguiente:

La Comercial, S.A. de C.V.

INFORME Y OPINION SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1991.

México, D.F., 31 de marzo de 1992.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Administración Fiscal Federal (la que corresponda) o
Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

I. Declaro bajo protesta de decir verdad, que emito este informe apegándome a lo dispuesto en el Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y disposiciones aplicables de su Reglamento, y en relación con la revisión que practiqué conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre la presentación razonable de los estados financieros de la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., por el año terminado el 31 de diciembre de 1991. Emití dicha opinión en mi dictamen del 31 de diciembre de 1992. (En caso de que el dictamen contenga salvedades, hacer la referencia correspondiente). La información financiera a la que se refiere mi dictamen antes señalado, fué reclasificada y está presentada de acuerdo con los formatos contenidos en el archivo 2 del (los) disco (s) magnético (s) flexible (s) que se entrega (n) a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, identificado (s) con el (los) número (s) de serie XXXX.

II. Como parte de mi examen, revisé la información y documentación adicional preparada por la Compañía, que se presenta en el (los) disco (s) magnético (s) flexible (s) antes señalado (s), del (los) cual (es) anexamos una relación por escrito de los archivos contenidos en ellos. de conformidad con los Artículos 50 y 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Verifiqué esta información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los

procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances necesarios para poder expresar mi opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dentro de mis procedimientos:

1. Revisé el cumplimiento de las contribuciones fiscales federales a cargo de la Compañía como contribuyente o en su carácter de retenedor, las cuales están contenidas en el archivo 4 del disco magnético flexible, y no observé omisión alguna. Con base a la revisión selectiva de las operaciones de comercio exterior efectuadas durante el período comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de 1991, sobre la documentación e información de la compañía, la cual no incluyo la verificación de la clasificación arancelaria ni la conciliación del total del valor normal declarado, no se encontró omisión o discrepancia alguna. (En caso de haber observado cualquier omisión, mencionarla).

2. Verifiqué el cálculo y el entero de las contribuciones federales y cuotas obrero patronales cubiertas al Instituto Mexicano del Seguro Social, contenidas en el archivo 4. En el caso de retenciones del impuesto sobre sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social, lo hice sobre la base de pruebas selectivas. (Detallar cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa).

3. Me cercioré de los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente estuviesen debidamente registrados en la contabilidad y hubieran sido recibidos y prestados, respectivamente; pero no determiné si los precios pagados por ellos son razonables de acuerdo con las condiciones del mercado.

4. Revisé, en función de su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran: a) la conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta; b) la conciliación entre los ingresos determinados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado (en su caso con el impuesto sobre producción y servicios o impuesto sobre automóviles nuevos); c) la conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado; y d) la cuenta de utilidad fiscal neta (esta afirmación se presenta sólo si se incluye la CUFIN), incluidas en el archivo 5 del disco magnético flexible.

5. Revisé las declaraciones complementarias presentadas por las diferencias de impuesto dictaminadas en el ejercicio, habiendo comprobado su apego a las disposiciones fiscales. Durante el ejercicio se revisaron las declaraciones complementarias que modificaron las de ejercicios anteriores. (En su caso, el cumplimiento incurrido se deberá señalar en cuanto a cálculos y bases).

6. Revisé en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.

7. Revisé con base en pruebas selectivas los saldos de las cuentas incluidas en el archivo 3 del disco magnético flexible.

Revisé la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales. (Hacer constar culaquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos, como en observancia de requisitos para su disfrute).

8. Durante el ejercicio, la Compañía La Comercial, S.A. de C.V., no fue responsable solidaria como retenedora en la enajenación de acciones efectuadas por residentes en el extranjero. (En caso contrario, mencionar que la Compañía es responsable solidaria del impuesto correspondiente).

9. Como parte de mis pruebas selectivas, revisé los resultados por fluctuación cambiaria, comprobando los tipos de cambio aplicables a las fechas de contratación, pago, cobro y cierre de ejercicio (o en su caso, a la fecha del estado de posición financiera). Dicha revisión cubrió aproximadamente el ... % del total de la fluctuaciones cambiarias.

10. Los saldos y transacciones con los principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas se describen en la Nota X a los estados financieros contenidos en el archivo 2 del disco magnético flexible. (En caso de que no hubiera habido transacciones, mencionarlo).

En mi opinión, la información adicional incluida en los archivos del disco magnético flexible, está presentada razonablemente de acuerdo con las bases de agrupación y revelación establecidas por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Dicha información adicional se incluye exclusivamente para los efectos que requiere la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y no constituye una parte de los estados financieros que sea necesaria para interpretar la presentación razonable de la situación financiera, de los resultados de operación, las variaciones en el capital contable o de cambios en la situación financiera del contribuyente.

C.P. Luis López Pérez
Reg. No. XXXX en la Administración
General de Auditoría Fiscal Federal.

A continuación se presentan en forma general la descripción del contenido de cada uno de los cinco archivos entregados a la Dirección Fiscal de Auditoría Fiscal.

- Archivo 1
1. Datos de identificación del contribuyente, Contador Público Registrado que dictaminó y Representante Legal.
 2. Datos Cuantitativos del dictamen.
- Archivo 2
1. Estado de posición financiera.
 2. Estado de resultados.
 3. Estado de variaciones en el capital contable.
 4. Estado de cambios en la situación financiera.
 5. Notas a los estados financieros
- Archivo 3
1. Análisis comparativo por subcuentas de gastos:
 - a. Gastos de fabricación
 - b. Gastos de venta
 - c. Gastos de administración
 - d. Gastos generales
 - e. Otros gastos y productos
 - f. Costo integral de financiamiento
- Archivo 4
1. Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor.

- Archivo 5**
1. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
 2. Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.
 3. Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas con respecto del impuesto al valor agregado.
 4. Informe y análisis de operaciones realizadas entre empresas controladas y controladoras que consolidan fiscalmente y empresas relacionadas que no consolidan.
 5. Integración de las cifras reexpresadas.

8.3 DICTAMEN SOBRE ENAJENACION DE ACCIONES

De acuerdo con las disposiciones fiscales vigentes, cuando una persona física enajena acciones, tiene la obligación de efectuar un pago provisional de impuesto sobre la renta, el cual debe ser retenido por el comprador. El importe de este pago provisional puede disminuirse cuando la operación de venta es revisada por un contador público. Con frecuencia, la persona física que enajena acciones solicita al contador público que revise la operación y emita el dictamen respectivo. Dicho dictamen deberá emitirse en primera persona y ser firmado anotando el número de registro del contador público en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal. A continuación se presenta un ejemplo de este tipo de dictamen:

Sr. Juan González Sánchez

P r e s e n t e.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, he examinado los anexos X a X que se acompañan y que se refiere tanto a la determinación del costo fiscal ajustado promedio por acción, así

como el resultado fiscal obtenido en la venta de las acciones de su propiedad, emitidas por la empresa La Comercial, S.A. de C.V., respectivas de su capital social, llevada a cabo el día 15 de Junio de 1992 entre usted, como vendedor, y como comprador el Sr. Pedro Gastón.

Mi examen se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó los procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, lo cual me permitió verificar el cálculo del costo fiscal ajustado promedio por acción de las acciones enajenadas, en los términos establecidos tanto por los artículos 19, 19-A, y 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como por la regla 68 de la resolución miscelánea vigentes en la fecha de la enajenación; igualmente, verifiqué la fecha de adquisición y el costo comprobado de adquisición de las acciones mediante la revisión de los libros de actas y registros de accionistas y de los contratos respectivos. Para lo anterior, me cercioré de la aplicación de los factores de actualización en los términos de los mencionados artículos, comprobando que los cálculos y la aplicación de los factores respectivos se efectuaron correctamente. Asimismo, me cercioré del monto de las utilidades percibidas, así como de las distribuidas, mediante la revisión de las actas de asamblea de accionistas respectivas y de la demás documentación que juzgué pertinente.

Para determinar el resultado fiscal en la venta de las acciones, me cercioré del precio de venta consignado en el contrato de compra venta correspondiente, pudiendo comprobar que por la utilidad obtenida, se enteró el impuesto sobre la renta procedente en la declaración presentada el día 11 de mayo de 1991.

En mi opinión, el cálculo del costo fiscal ajustado promedio por acción, que asciende a N\$...; la utilidad fiscal obtenida en la venta de acciones, que fue de N\$... así como el impuesto sobre la renta enterado por la cantidad de N\$..., que se contienen en los anexos X y X adjuntos, fueron correctamente determinados conforme a las disposiciones fiscales en vigor.

Asimismo, manifiesto que emito este dictamen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno.

C.P. Luis López Pérez
No. Reg. D.G.A.F.F. XXXX

8.4 DICTAMEN AL I.M.S.S.

La Ley del Seguro Social en su artículo 240 fracción XVIII, faculta al Instituto para revisar visitas domiciliarias a los patrones y requerirles la exhibición de documentos que permitan comprobar el cumplimiento de sus obligaciones legales. Esta vigencia se ejerce mediante diversos Programas de Auditoría destacando en forma relevante el denominado Dictamen de Contador Público Independiente para efectos del Seguro Social, lo anterior bajo el esquema de una fiscalización indirecta a través de la profesión organizada para ese propósito.

A partir de 1991 con motivo de las reformas al Código Fiscal de la Federación se estableció la obligatoriedad de dichos Dictámenes para ciertos contribuyentes bajo determinados supuestos establecidos en el artículo 32-A del referido Código, siendo uno de ellos que por lo menos 300 trabajadores les hayan prestado servicios a los patrones en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Con objeto de llevar a cabo la auditoría del I.M.S.S., se deben definir actividades a desarrollar en un programa de auditoría, de igual forma se deberá recabar la documentación mínima para su revisión y análisis, la cual deberá estructurarse de acuerdo a las políticas establecidas en cada firma, pudiendo clasificarse de acuerdo a los índices estandar, con dicha información se deberán realizar pruebas a los procedimientos de auditoría suficientes y competentes que nos permitan allegarnos de elementos de juicio para poder emitir una opinión.

Podemos destacar algunos de los objetivos primordiales que percibe este dictamen siendo los siguientes:

- Verificar que la Compañía ha cumplido con las obligaciones que marca el artículo 19, fracción I, II y III de la Ley del Seguro Social.
- Verificar los correctos movimientos de afiliación de trabajadores ante el I.M.S.S.
- Determinar, en función a los registros contables de la Compañía, la conciliación de las bases declaradas para efectos de I.S.R., I.S.P.T. e I.M.S.S. y determinar cuál es la base correcta.
- Determinar omisiones en pago de contribuciones o aportaciones, y el origen de las mismas.
- Determinar si el costo global de la nómina es razonable en base al conocimiento del número de empleados.
- Evaluar si las liquidaciones al I.M.S.S. se están elaborando, pagando y registrando de acuerdo a los criterios de la gerencia.

Registro de Contadores Públicos

El Instituto Mexicano del Seguro Social, por conducto de la Jefatura de Servicios de Auditoría a Patrones y Verificación, tiene a su cargo el registro de Contadores Públicos que pretenden dictaminar respecto del cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos imponen a los patrones y demás sujetos obligados.

El Contador público que desee inscribirse en el registro enunciado, deberá solicitarlo en las formas autorizadas por el Instituto y anexar constancia del último año expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para acreditar su vigencia en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

El Contador Público que preste sus servicios a una persona moral deberá presentar conjuntamente con lo señalado en el punto anterior aviso en que haga constar lo siguiente:

- a) Denominación o razón social de la persona moral a la que prestan sus servicios.
- b) Domicilio fiscal, registro federal de contribuyentes y registro patronal de la persona moral antes citada.

c) Número de registro asignado por la D.G.A.F.F. al despacho contable en que presten sus servicios.

d) Nombres de los Contadores Públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

El Contador Público autorizado a dictaminar, se compromete a informar al Instituto en un plazo de quince días, cualquier cambio que haya en los datos que proporcionó en su solicitud de registro.

El Contador Público comprobará ante la Delegación o Subdelegación correspondiente dentro de los primeros tres meses de cada año que es socio activo de un colegio o asociación profesional; en su caso, dicha certificación podrá requerirla el Instituto Mexicano del Seguro Social.

El Contador Público presentará constancia de cumplimiento de la Norma de Educación Continua o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o Asociación.

Dictamen

El Contador Público propuesto deberá rendir un dictamen específico e independiente a cualquier otro tipo de dictamen dentro del término de seis meses, contados a partir de la fecha de presentación del aviso.

Prevía solicitud del patrón el Instituto podrá conceder una prórroga de sesenta días calendario para la entrega del dictamen, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo señalado en el párrafo anterior.

El Contador Público es responsable en la elaboración del dictamen, de la aplicación de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y de los procedimientos de Auditoría que considere necesarios en las circunstancias, con el objeto de obtener evidencia suficiente y competente para sustentar su opinión respecto del cumplimiento de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, en lo relativo al registro de patrones, la afiliación de sus trabajadores y las modificaciones de salario y bajas, así como la base para liquidar el pago de cuotas obrero patronales de conformidad con el instructivo.

Los documentos que el contador público debe entregar al Instituto Mexicano del Seguro Social con motivo de su dictamen, los presentará en un sólo legajo que contendrá:

- a) Dictamen
- b) Informe Características del patrón.
- c) Anexos
 - I. Cuotas Obrero Patronales Pagadas.
 - I-A Cuotas del S.A.R.
 - II. Análisis de percepciones.
 - III. Conciliación entre percepciones y registros contables.
 - IV. Clasificación de la empresa.

A continuación se presenta un ejemplo de este tipo de dictamen:

He examinado los movimientos de afiliación de trabajadores, nóminas, listas de raya, liquidaciones de cuotas obrero patronales, documentación comprobatoria y registros contables en lo referente a pagos de sueldos, salarios y otras percepciones a trabajadores, asimismo efectué pruebas globales sobre nóminas de sueldos sobre la conciliación de percepciones de trabajadores, contra registros contables y lo declarado para efectos del impuesto sobre la renta para personas morales o físicas por el ejercicio comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 1991, y por cada uno de los seis bimestres de ese año, referentes al patrón La Comercial, S.A. de C.V., con número de registro patronal XXXXX y registro federal de contribuyentes XXXXX.

En mi opinión el patrón La Comercial, S.A. de C.V. ha cumplido con las obligaciones que marca el artículo 19 fracción I, II y III de la Ley del Seguro Social, según se informa en los anexos I, I-A, II y III, no observando irregularidades.

Mi examen se efectuó conforme al instructivo para la dictaminación sobre el cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos imponen a los patrones y demás sujetos obligados y a las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que dentro de la circunstancias consideré necesarias.

C.P. Luis López Pérez
Reg. I.M.S.S. XXXX

CAPITULO IV

CASO PRACTICO

I.HISTORIA DE LA EMPRESA

Para la elaboración del caso práctico del presente trabajo de investigación, se ha elegido a la empresa IMPORTACIONES MONTANA, S.A. de C.V, la cual es una empresa familiar y fué constituida en la Ciudad de México el día 7 de Marzo de 1991. Su principal actividad consiste en la compra-venta de todo tipo de material eléctrico, así como la adquisición de los bienes muebles e inmuebles necesarios para la actividad.

El Consejo de Administración esta formado de la siguiente forma:

PRESIDENTE	Victor Hugo Corral Robles
SECRETARIO	Sofía Eugenia Corral Salazar
TESORERO	Luis Alejandro Corral Salazar
VOCAL	Esperanza Julieta Romero Navarro
VOCAL	Juan José Zarco Hernández
COMISARIO	Gerardo Sánchez Viveros

Formado por un capital social de setecientos cincuenta mil nuevos pesos aportados de la siguiente forma:

ACCIONISTAS	ACCIONES	VALOR
Victor Hugo Corral Robles	14,790	739,500
Sofía Eugenia Corral Salazar	100	5,000
Luis Alejandro Corral Salazar	50	2,500
Esperanza Julieta Romero Navarro	30	1,500
Juan José Zarco Hernández	30	1,500
TOTALES	15,000	750,000

El objeto de la sociedad es la compra venta de todo tipo de material eléctrico, así como importación exportación de todo los equipos y artículos necesarios para la obtención de los mismos.

2. DICTAMEN DEL AUDITOR

A la H. Asamblea de Accionistas de

Importaciones Montana, S.A. de C.V.

He eximando los Balances Generales de Importaciones Montana, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota 2, los estados financieros adjuntos no reconocen los efectos de la inflación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, dicha información debe presentarse como información adicional para interpretar adecuadamente los estados financieros básicos.

En mi opinión, excepto por la omisión de la revelación de los efectos de la inflación de la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos, reflejan razonablemente la situación financiera de Importaciones Montana, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1992 y 1991, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., a 15 de Marzo de 1993.

C.P. Luis López Pérez
Céd. Prof. 9302071
Reg. en la D.G.A.F.F. 8567

2. ESTADOS FINANCIEROS

IMPORTACIONES MONTANA, S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992 Y 1991
(NOTAS 1 Y 2)
(NUEVOS PESOS)

ACTIVO

	<u>1992</u>	<u>1991</u>
<u>CIRCULANTE</u>		
CAJA Y BANCOS	N\$ 184,032	220,354
CUENTAS POR COBRAR (NOTA 3)	2'103,601	845,194
INVENTARIO	1'353,280	0
ANTICIPO A PROVEEDORES	999,356	241,804
	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
	4'640,269	1'307,352
 <u>FIJO</u>		
MOBILIARIO Y EQUIPO (NOTA 4)	240,209	90,500
DEPRECIACION ACUMULADA	(31,060)	(5,344)
	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
	209,149	85,156
 <u>DIFERIDO</u>		
GASTOS DE INSTALACION	35,000	0
AMORTIZACION ACUMULADA	(1,458)	0
	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
	33,542	0
 <u>OTROS ACTIVOS NO CIRCULANTES</u>		
IMPUESTOS POR RECUPERAR	0	58,239
	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
SUMA DE ACTIVO	N\$ 4'882,960	1'450,747
	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
	=====	=====

LAS NOTAS ADJUNTAS SON PARTE DE ESTE ESTADO

IMPORTACIONES MONTANA, S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992 Y 1991
(NOTAS 1 Y 2)
(NUEVOS PESOS)

	1992	1991
PASIVO		
<u>A CORTO PLAZO</u>		
CUENTAS POR PAGAR (NOTA 5)	N\$ 1'967,784	1'094,133
CREDITOS BANCARIOS (NOTA 6) (NOTA 7)	1'775.674	0
	<hr/>	<hr/>
SUMA DE PASIVO	N\$ 3'143,458	1'094,133
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
 CAPITAL CONTABLE 		
CAPITAL SOCIAL (NOTA 8)	750,000	750,000
RESULTADO DEL EJERCICIO ANTERIOR	(393,386)	
UTILIDAD DEL EJERCICIO	1'382,888	(393,386)
	<hr/>	<hr/>
SUMA DE CAPITAL CONTABLE	N\$ 1'739,502	356,614
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
SUMA DEL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	N\$4'882,960	1'450,747
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
LAS NOTAS ADJUNTAS SON PARTE DE ESTE ESTADO		

IMPORTACIONES MONTANA, S.A. DE C.V.
 ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992 Y 1991
 (NOTAS 1 Y 2)
 (NUEVOS PESOS)

	<u>1992</u>	<u>1991</u>
VENTAS NETAS	N\$ 10'943,322	3'297,039
COSTO DE VENTAS	6'421,878	3'247,200
	<hr/>	<hr/>
UTILIDAD EN VENTAS	4'521,444	49,839
MENOS:		
GASTOS DE OPERACION		
GASTOS DE ADMINISTRACION	709,695	93,618
GASTOS DE VENTA	2'265,093	357,297
	2'974,788	450,915
	<hr/>	<hr/>
UTILIDAD (PERDIDA) EN OPERACION	1'546,656	(401,076)
MENOS:		
GASTOS FINANCIEROS	148,626	10,018
MAS:		
PRODUCTOS FINANCIEROS	21,265	17,708
	<hr/>	<hr/>
UTILIDAD (PERDIDA) ANTES DE PROVISION		
IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION		
DE UTILIDADES AL PERSONAL	1'419,295	(393,386)
PROVISION PARA:		
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	5,364	0
PARTICIPACION DE UTILIDADES AL PERSONAL	31,043	0
	<hr/>	<hr/>
UTILIDAD (PERDIDA) NETA DEL EJERCICIO	N\$ 1'382,888	(393,386)
	<u>=====</u>	<u>=====</u>

LAS NOTAS ADJUNTAS SON PARTE DE ESTE ESTADO

IMPORTACIONES MONTANA, S.A. DE C.V.
ESTADO DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE
POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992
(NOTAS 1 Y 2)
(NUEVOS PESOS)

	TOTAL CAPITAL CONTABLE	CAPITAL SOCIAL	RESERVA LEGAL	PERDIDA ACUMULADA	DEL EJERCICIO	UTILIDAD DEL EJERCICIO
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1991.	356,614	750,000	0	0	(393,386)	
TRASPASO DE LA PERDIDA DEL EJER. TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 A RESULTADO DEL EJER. ANTERIOR.				(393,386)	393,386	
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992.	1'382,888					1'382,888
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992	1'739,502	750,000	0	(393,386)	0	1'382,888

LAS NOTAS ADJUNTAS SON PARTE DE ESTE ESTADO

IMPORTACIONES MONTANA, S.A. DE C.V.
ESTADO DE CAMBIOS EN LA POSICION FINANCIERA
POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992
(NUEVOS PESOS)

FUENTE DE RECURSOS

I. FLUJO DE EFECTIVO GENERADO POR LA OPERACION	
UTILIDAD DEL EJERCICIO	1'382,888
AFECCIONES A RESULTADO QUE NO REQUIEREN UTILIZACION DE EFECTIVO	
DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES	<u>27,174</u>
EFECTIVO GENERADO POR LA OPERACION	1'410,062
II. FINANCIAMIENTO Y OTRAS FUENTES DE EFECTIVO	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR	<u>2'049,325</u>
TOTAL DE FUENTES DE EFECTIVO	3'459,387
<u>APLICACION DE RECURSOS</u>	
III. INVERSION EN:	
ACTIVO FIJO	149,709
GASTOS DE INSTALACION	35,000
CUENTAS POR COBRAR	1'258,407
INVENTARIOS	1'353,280
PAGOS ANTICIPADOS	757,552
OTROS ACTIVOS	<u>(58,239)</u>
TOTAL DE APLICACIONES DE EFECTIVO	3'495,709
DECREMENTO DE EFECTIVO	(36,322)
	=====
AUMENTO O DECREMENTO DE EFECTIVO	
AL PRINCIPIO DEL PERIODO	220,354
AL FINAL DEL PERIODO	<u>184,032</u>
DECREMENTO DE EFECTIVO	(36,322)
	=====

4. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

IMPORTACIONES MONTANA, S.A. DE C.V.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992

1. OBJETO SOCIAL

La Compañía fué constituida el día 7 de marzo de 1991. La principal actividad consiste en la compra, venta de todo tipo de material eléctrico, así como la adquisición de los bienes muebles e inmuebles necesarios para la actividad.

2. PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES

a. Reconocimiento de los efectos de la inflación

La compañía no practica la incorporación en sus estados financieros de los efectos que ha producido la inflación en la información financiera, de acuerdo al boletín B-10 de principios de contabilidad emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

b. Valuación de los inventarios

Los inventarios se registran al costo de adquisición, siguiendo el método de últimas entradas primeras salidas.

c. Costo de Ventas

El costo de ventas se determinó por el método de últimas entradas primeras salidas.

d. Propiedades y Equipo

Los bienes que integran las propiedades y equipos se registran al costo de adquisición.

e. Depreciación

La depreciación de propiedades y equipo se calculan por el método de línea recta a tasas anuales del 10% para mobiliario y maquinaria y 25% para el equipo de cómputo.

f. Amortización

Los gastos diferidos se amortizan, por el método de línea recta, a una tasa anual del 5%.

IMPORTACIONES MONTANA, S.A. DE C.V.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992

g. Impuesto sobre la renta, participación de los trabajadores en la utilidad e impuesto al activo.

En el ejercicio de 1992 la compañía no causó impuesto sobre la renta, por el efecto de amortización de la pérdida fiscal de 1991. Sin embargo si existe base para la participación de los trabajadores en la utilidad.

La compañía sigue la política de registrar el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades, en el ejercicio en que se causan, sin reconocer las diferencias temporales originadas por partidas cuyo reconocimiento fiscal y contable ocurren en épocas diferentes, en virtud que se consideran de poca importancia. Asimismo, de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes, la compañía no determinó el impuesto al activo por el ejercicio de 1991, ya que es su segundo ejercicio fiscal.

h. Reserva para primas de antigüedad

De acuerdo con lo establecido por la Ley Federal de Trabajo, cuando los empleados se retiren después de haber cumplido 15 años o más de servicio o se separaran en ciertas condiciones antes de ese plazo o fallezcan, tienen derecho a una prima de antigüedad igual a 12 días de salario por cada año de servicio. La compañía no tiene constituido un plan de financiamiento para primas de antigüedad a favor de sus empleados.

i. Indemnizaciones al personal

De acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, la compañía tiene una responsabilidad por indemnizaciones a sus empleados que sean despedidos en ciertas condiciones. El estado de situación financiera no incluye una reserva para cubrir esta responsabilidad porque se ha seguido la práctica de cargar tales indemnizaciones a los gastos del ejercicio en que se pagan.

j. Moneda Extranjera

Las operaciones en moneda extranjera se registran a los tipos de cambio vigentes en la fecha en que se llevan a cabo; las diferencias por fluctuaciones cambiarias se aplican a los resultados del ejercicio. Los activos y pasivos en moneda extranjera se valúan al tipo de cambio aplicable a la fecha del balance.

IMPORTACIONES MONTANA, S.A. DE C.V.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992
(NUEVOS PESOS)

3. CUENTAS POR COBRAR

a) El saldo de este rubro se integra como sigue:

	<u>1992</u>	<u>1991</u>
CLIENTES	2'050,525	845,194
DEUDORES DIVERSOS	<u>53,076</u>	<u>0</u>
	N\$ 2'103,601	845,194
	=====	=====

4. MOBILIARIO Y EQUIPO

a) El saldo de este rubro se integra como sigue:

	COSTO DE ADQUISICION	DEPREC. ACUM.	NETO
		<u>1992</u>	
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	22,460	1,231	21,229
MAQUINARIA Y EQUIPO	149,908	13,292	136,616
EQUIPO DE COMPUTO	<u>67,841</u>	<u>16,537</u>	<u>51,304</u>
	N\$ 240,209	31,060	209,149
	=====	=====	=====

	COSTO DE ADQUISICION	DEPREC. ACUM.	NETO
		<u>1991</u>	
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	0	0	0
MAQUINARIA Y EQUIPO	68,227	3,139	65,088
EQUIPO DE COMPUTO	<u>22,273</u>	<u>2,205</u>	<u>20,068</u>
	N\$ 90,500	5,344	85,156
	=====	=====	=====

IMPORTACIONES MONTANA, S.A. DE C.V.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992
(NUEVOS PESOS)

5. CUENTAS POR PAGAR

Este rubro se integra como sigue:

	<u>1992</u>	<u>1991</u>
PROVEEDORES NACIONALES	416,452	483,073
PROVEEDORES EXTRANJEROS	492,943	490,394
ACREEDORES DIVERSOS	864,553	115,708
IMPUESTOS POR PAGAR	<u>193,836</u>	<u>4,958</u>
	N\$ 1'967,784	1'094,133
	=====	=====

6. CREDITOS BANCARIOS

Este rubro se integra como sigue:

	<u>1992</u>	<u>1991</u>
BANCO NACIONAL DE MEXICO, S.A.	642,000	0
THE LAREDO NATIONAL BANK	<u>533,674</u>	<u>0</u>
	N\$ 1'175,674	0
	=====	=====

7. PASIVO CONTINGENTE

El proveniente de diversas obligaciones por concepto de indemnizaciones a favor de los trabajadores, en caso de separación por causa injustificada u otras causas. No se ha determinado el pasivo máximo por este concepto, en virtud de que la compañía sigue la política mencionada en la nota 2i.

IMPORTACIONES MONTANA, S.A. DE C.V.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992

8. CAPITAL SOCIAL

El capital social de la compañía es variable, en un mínimo fijo sin derecho a retiro, de **N\$750,000** y un máximo ilimitado. Al 31 de diciembre de 1992, el capital social está representado por quince mil acciones ordinarias, nominativas con valor nominal de cincuenta nuevos pesos cada una.

9. UTILIDADES ACUMULADAS

a) De conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles, la utilidad del ejercicio se encuentra sujeta a una aplicación del 5% cuando menos, para incrementar la reserva legal.

b) De conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, las personas morales pueden decretar dividendos sobre la cuenta utilidad fiscal neta, en cuyo caso no hay retención del impuesto sobre la renta. El importe que se distribuye como dividendo no debe exceder de las utilidades contables repartibles, según lo dispone la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Los dividendos que se paguen sobre una cuenta diferente a la mencionada en el párrafo anterior son sujetos al impuesto sobre la renta.

10. NUEVA UNIDAD MONETARIA

A partir del 1° de enero de 1993 entró en vigor la nueva unidad monetaria de los Estados Unidos Mexicanos, denominada "nuevo peso". Los estados financieros adjuntos de 1992 y 1991 se expresan en nuevos pesos, cuya unidad equivale a mil pesos de los vigentes hasta el 31 de diciembre de 1992.

CONCLUSIONES

Como resultado de la investigación del presente trabajo así como la integración de todos los términos que integran el dictamen del contador público; estos elementos se encuentran en el alcance que el auditor realizó en su trabajo , y el resultado del examen o de la situación financiera de una organización, y contiene la opinión del contador público respecto a la razonabilidad de la corrección de los estados financieros; así el dictamen, por su naturaleza, es un informe que puede ser corto o largo, además deberá presentar la situación en que se encuentra la empresa, emitiendo un dictamen limpio o un dictamen con salvedades.

El dictamen es, por sus antecedentes, evolución, técnica, forma y contenido el medio más eficaz y digno de crédito con el que cuenta el contador público para dar a conocer su opinión sobre los resultados de la auditoría de estados financieros y acerca de otros casos que en el futuro vaya generando; la creciente complejidad de la actividad humana en el campo económico, en el que será importante y necesaria la opinión autorizada, plenamente conforme, de un profesional capaz de estimar lo que se proyecta y evaluar resultados de lo realizado.

Finalmente podemos mencionar que existe una gran diversidad de aplicación del dictamen, y muchos de ellos requieren un tratamiento especial, tal es el caso del dictamen fiscal, dictamen del I.M.S.S., dictamen por enajenación de acciones y otros; por lo que su finalidad de cada uno de ellos será el de limpiar en lo mejor posible los estados financieros.

Considerando todos los elementos que involucran al dictamen, mencionando que el contador público, opina, no asegura; dictamina, no certifica. Es por ello que dada la importancia del dictamen, el presente trabajo ha sido preparado con el objeto de proporcionar los elementos necesarios para fundamentar su opinión, apegándose a la normatividad vigente, así como el sustento técnico necesario en cada caso, para facilitar en la mejor medida, la uniformidad deseable en la emisión de su informe denominado dictamen.

BIBLIOGRAFIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Código de Ética Profesional

México, 1979

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Declaraciones sobre Normas de Auditoría

Tomo I México, 1991

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

El Dictamen

México, 1992

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Manual de Informes del Auditor

México, 1993

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Manual del Contador Público

UNAM, 1981

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Normas y Procedimientos de Auditoría, Tomo I y II

México 1992

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

México, 1993

KOHLER, Eric L.

Auditoría

Diana, México 1987

LOPEZ CRUZ, Fernando
Dictamen Fiscal en Diskette
I.M.P.C., México, 1992

MENDIVIL ESCALANTE
Elementos de Auditoría
Ecasa, México, 1991

NIÑO ALVAREZ, Raúl
Contabilidad Intermedia I
Trillas, México, 1989

OSORIO SANCHEZ, Israel
Auditoría I
Ecasa, México, 1991

PICAZO Y MARTINEZ
La Alta Gerencia Rumbo al Siglo XXI
McGraw Hill, México 1992

PEREA, Francisco
La Contabilidad por Areas de Responsabilidad
Ecasa, México, 1989

TELLEZ TREJO, Benjamin R.
El Dictamen en la Contaduría Pública
Ecasa, México, 1993

