



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO <sup>87</sup>

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**IMPACTO DE LAS ECONOMIAS GLOBALIZADAS EN  
EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

P R E S E N T A:

JOSE SANTIAGO RENTERIA LEMUS

ASESOR DEL SEMINARIO: C.P. SILVANO GARCIA ASPE

MEXICO, D. F.

1995

**FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

A Dios por darme la vida y a los padres más maravillosos, así como por otorgarme la valiosa oportunidad de estudiar una carrera universitaria.

A mis padres por haberme brindado la oportunidad de estudiar una carrera universitaria, así como por todo el amor y el apoyo que siempre me otorgaron.

Gracias por todo.

A mis hermanas, con todo mi amor por contribuir  
a que alcanzará una de mis metas más preciadas.

A mis tios por haberme apoyado e impulsado a  
concluir la meta más importante de mi vida.

**A Dolores por todo el apoyo y comprensión que  
me dio a través de toda mi carrera universitaria.**

**A todos mis Profesores los cuales  
han contribuido a través de toda mi  
carrera a mi desarrollo profesional.**

**A C.P. Silvano García Aspe  
por su valiosa guía en el desarrollo  
de esta investigación.**

A todos mis amigos por el apoyo y la  
amistad sincera que recibí de su parte.

**IMPACTO DE LAS ECONOMIAS GLOBALIZADAS EN EL DICTAMEN DE  
ESTADOS FINANCIEROS**

INDICE

	Pág.
Introducción	2
Capítulo I. El Dictamen	
1.1 Antecedentes	3
1.2 Concepto	3
1.3 Diversas formas de dictamen de acuerdo a las circunstancias	4
1.4 Normas y procedimientos de auditoría	5
Capítulo II. Dictamen de estados financieros	
2.1 Elementos que integran el dictamen de estados financieros	18
2.2 Destinatario de la información	19
2.3 Identificación de los estados financieros	19
2.4 Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor	19
2.5 Descripción general del alcance de la auditoría	20
2.6 Párrafo de énfasis	20
2.7 Opinión del auditor	22
2.8 Redacción y firma del dictamen	22
2.9 Fecha del dictamen	23
2.10 Modelo de dictamen sugerido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos	23
Capítulo III. Cambios experimentados en la estructura del dictamen para efectos financieros	
3.1 Diferencias entre el modelo de dictamen vigente actualmente y el vigente a partir de 1996	28
3.2 Justificación de los cambios experimentados en el dictamen de estados financieros	31
Conclusión	33
Bibliografía	34

## INTRODUCCION

En los últimos años nuestro país se ha visto obligado al igual que muchos otros países, ha sumarse a un nuevo entorno económico, es decir, a aceptar y al mismo tiempo imponer las condiciones necesarias para propiciar un flujo más rápido de transacciones de tipo comercial, estas condiciones se han dado al establecer normatividades que favorecen el comercio con los demás bloques económicos del mundo, en este caso, es conveniente recordar que México es junto con los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá, los países integrantes del Tratado de Libre Comercio; además recientemente La República de Chile ha externado su deseo de adicionarse a este grupo, México también pertenece a la Organización Mundial de Comercio.

Estos bloques económicos que se han formado en el mundo es lo que se conoce como "Economías Globalizadas" y que de acuerdo a lo expuesto en el párrafo anterior, México esta inmerso en ellas, y como consecuencia de ello, es sujeto de la serie de transformaciones que deben realizarse para poder acoplarse al nuevo entorno económico que existe.

Los cambios que México se ha visto obligado a realizar para esta situación han alcanzado el ámbito contable, en especial lo referente al dictamen de estados financieros, esta investigación se concretara a tratar lo que es la nueva normatividad referente al dictamen que emite un contador público única y exclusivamente para efectos financieros, por lo que se mencionaran los antecedentes sobre el dictamen y su concepto, las diversas situaciones que darán lugar a presentaciones diversas, las normas que rigen su emisión, las partes que lo integran, hasta llegar a lo que es el modelo actual de dictamen, estableciendo la diferencia con el modelo anterior y explicando los motivos que dieron origen a esos cambios, y por ultimo una conclusión general respecto a este tema.

## CAPITULO I

### EL DICTAMEN

Para comenzar con esta investigación se iniciará dando una breve semblanza de la historia del dictamen, posteriormente se definirá lo que es el dictamen, para lo cual se emplearan tres conceptos ya definidos con anterioridad por otras personas, y después se definirá al dictamen de acuerdo a lo que es la apreciación personal del investigador, posteriormente se presentaran las diversas formas del dictamen de acuerdo a las circunstancias; y por último se hará mención de la normatividad que rige la elaboración de dictámenes por parte de un contador público en México.

#### 1.1 Antecedentes

A partir del momento en que el hombre sintió la necesidad de contar con elementos que le permitieran conocer cuales eran sus recursos y el importe que estos le significaban, comenzó a buscar un modo práctico y eficaz que le satisficiera esta muy lógica necesidad, esta búsqueda concluyo con la creación de la técnica que hoy en día conocemos como contabilidad; sin embargo, a pesar de que ya se contaba con el medio necesario para conocer los recursos y obligaciones de cualquier persona o empresa, surgió una nueva necesidad de conocer la veracidad de lo mostrado por la contabilidad en sus cifras, es en este momento cuando surge la auditoría.

En el continente americano la auditoría llega en el momento en que el gobierno ingles debido a los altos capitales que estaban invirtiendo en el nuevo continente las empresas de su país decide en el año 1880 enviar personas que se dedicarían única y exclusivamente a velar por las importantes inversiones inglesas, estas personas eran auditores los cuales ya eran reconocidos como profesionales desde el año de 1862 por la Ley Británica de Sociedades Anónimas.

Las auditorías que se realizaban a las representaciones de empresas inglesas en el continente americano, requerían de un modo de comunicar el resultado de los exámenes llevados a cabo a estas empresas, es de este modo que al igual que en el continente europeo se opto por dar a conocer los resultados de la auditoría a través del dictamen, que como es lógico suponer ha sufrido muchas variaciones antes de conocerlo como actualmente lo conocemos.

#### 1.2 Concepto

De acuerdo al Instituto Mexicano de Contadores Públicos mediante su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en el boletín 4010 define al dictamen como "El documento formal que suscribe el contador

público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate".

El Instituto Americano de Contadores Públicos conceptualiza al dictamen como "La opinión del contador público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros".

La Comisión Nacional de Valores indica que 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".

Para el autor de esta investigación, dictamen se puede definir de la siguiente manera, Documento a través del cual, el contador público expresa su opinión respecto a la forma en que se elaboraron los estados financieros de una entidad, es decir, en apego a la normatividad que los rige, y que son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, así como el alcance y naturaleza de las pruebas que empleo para llevar a cabo dicho examen.

### 1.3 Diversas formas del dictamen de acuerdo a las circunstancias

De acuerdo a las Normas y procedimientos de auditoría en el boletín 4010, el dictamen se debe presentar del siguiente modo:

- Dictamen de estados financieros cuando no existen salvedades. Usualmente se le conoce como "Limpio", es aquel que de acuerdo al criterio del contador público que examino los estados financieros, y que en base a las pruebas que llevo a cabo sobre los registros que los sustentan, no presentan elementos que se consideren pudieran modificar lo contenido en los mismos, ya que fueron elaborados en apego a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- Dictamen con salvedades. Es aquel que de acuerdo a la apreciación del contador público que examino los estados financieros, y en base a las pruebas que realizo sobre los registros que lo sustentan, contiene elementos que afecten las cifras que se mostraron en los mismos, es decir, existen desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados en su elaboración o por limitaciones en el alcance de su examen.

- Dictamen con abstención de opinión. Es aquel que formula el contador público cuando no tuvo oportunidad de llevar a cabo las pruebas necesarias para expresar una opinión sobre unos estados financieros, es decir, su examen fue limitado y por lo tanto no tiene los elementos necesarios para emitir un juicio respecto a dichos estados financieros en su conjunto.

- Dictamen con opinión negativa. Es aquel que se formula cuando el contador público que lleva a cabo un examen a estados financieros determina que los mismos no cumplen con principios de contabilidad generalmente aceptados, además de que las desviaciones que contienen son a tal grado importantes que no pudiera expresarse una salvedad por las mismas.

Es adecuado y además simplifica al contador público que dictamina estados financieros, el hecho de que solo se reconozcan cuatro circunstancias que determinaran la opinión del mismo referente a la manera en que juzgara unos estados financieros, uniformando con esta medida el ejercicio de esta labor y haciendo comparables los resultados expresados en un dictamen con los de otra entidad o con los de la misma entidad, pero de ejercicios anteriores y evaluar el desempeño de la misma.

#### 1.4 Normas y procedimientos de auditoría

##### Normas de auditoría

De acuerdo al boletín 1010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la definición de normas de auditoría es la siguiente:

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

Este mismo boletín clasifica a las normas del siguiente modo:

- A) Normas personales
- B) Normas de ejecución del trabajo
- C) Normas de información

##### Normas personales.

Son las cualidades referentes a la personalidad que debe reunir cualquier persona que ejerza la auditoría como actividad profesional.

Las normas personales se dividen en:

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

Por lo que respecta al Entrenamiento técnico y capacidad profesional, consiste en que la persona que exprese una opinión como auditor debe contar con título profesional, y además con el entrenamiento técnico y la capacidad profesional requerida para realizar esta actividad.

Es necesario indicar que el simple hecho de contar con un título que acredita a una persona como profesional en la contaduría pública no es suficiente para cumplir cabalmente con el requisito referente al entrenamiento técnico y capacidad profesional, ya que el entrenamiento técnico no se limita a lo adquirido en la escuela, sino que se continúa adquiriendo a través de cursos de actualización, lectura y análisis de revistas especializadas y de libros, los cuales de preferencia deben ser los relativos a aquella rama de la contabilidad en la cual el contador público se desempeña, además de que como cualquier otro profesional en México el contador público está moralmente obligado a mantenerse informado de los principales sucesos que acontecen en su país, por lo tanto debe hacer uso del medio más adecuado a sus necesidades como pueden ser periódicos, radio, televisión, semanarios, etc.

En cuanto a la capacidad profesional, esta no se adquiere de la misma manera que el entrenamiento técnico, sino exclusivamente a través de lo que se conoce como experiencia, esta experiencia se va adquiriendo a través del transcurso de los años desarrollando la actividad contable lo cual le dará al contador público el criterio adecuado para saber que hacer o que no hacer en una determinada situación.

Por lo que respecta al Cuidado y diligencia profesional de acuerdo al boletín 1010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es:

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

Es obvio que lo contenido en el boletín 1010 no permite entender con plenitud lo que es la esencia de esta norma personal, por tal motivo y con la finalidad de que este concepto sea entendido más claramente, se recurre al boletín 2010 del mismo instituto, el cual nos indica:

"El auditor, deberá desempeñar su trabajo, con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fe e integridad.

Para que el profesional cumpla con su compromiso implícito con su clientela y con la sociedad, no basta que tenga la capacidad para el desarrollo de las actividades de su profesión. Es necesario, además, que en el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cuidado y la diligencia que humanamente pueden esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

El auditor, como todo profesional, no es infalible y por ello no es responsable por meros errores de juicio.

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 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"

La norma personal cuidado y diligencia profesionales, de acuerdo a lo que señala el boletín 2010 transcrito en los párrafos anteriores, es simplemente la obligación que tiene cualquier contador público al llevar a cabo su actividad profesional, de desempeñar su labor observando el máximo cuidado y diligencia profesional, esto es poniendo esmero, cuidado, habilidad profesional en todos los trabajos que se comprometa a llevar a cabo.

Independencia de acuerdo a lo contenido en el boletín 1010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es:

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

Lo señalado en el párrafo anterior, al igual que en el caso del Cuidado y diligencias profesionales resulta demasiado escueto y vago, por tal motivo se recurrirá a extraer un fragmento de lo relativo a Independencia, de acuerdo a lo que señala el boletín 2010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y que es:

"El contador público no podrá actuar como auditor en aquéllos casos en los que existan circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos, en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad. El Código de Ética Profesional define las circunstancias particulares en que se considera que no hay independencia ni imparcialidad para emitir una opinión profesional"

Aprovechando que lo transcrito en el párrafo anterior hace mención del Código de Ética Profesional, se considera conveniente hacer uso de lo contenido en el mismo, que en su segundo postulado indica:

"Independencia de criterio. Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial".

Es evidente que este postulado no indica las circunstancias particulares en que se considera que la independencia mental del auditor se ve amenazada o que la confianza pública en dicha independencia se ve comprometida, por lo tanto se mencionan a continuación los artículos 2.21, y 2.22 del mismo Código de Ética Profesional que expresan de manera mas clara dichas circunstancias:

"Artículo 2.21. Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el contador público:

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

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

En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.

c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectar su libertad de criterio.

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

e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.

f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.

g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

Artículo 2.22. El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador público en la toma de decisiones administrativas y financieras."

Es evidente que el elemento más importante que debe reunir un contador público que dictamina estados financieros, además del entrenamiento técnico y capacidad profesional y el trabajar con cuidado y diligencia profesional, es que labore con una total actitud de independencia mental en el trabajo que lleva a cabo, es decir, que no existan situaciones que vicien u obstruyan la opinión que se forma después de examinar unos estados financieros; sin embargo, es importante hacer notar que no basta que él sienta esa necesaria independencia mental, sino que además las personas que hacen uso de sus servicios como profesional consideren que efectivamente existe la independencia que se requiere para otorgar la confianza necesaria y elemental al trabajo del auditor.

#### Normas de ejecución del trabajo

Son los aspectos mínimos que un auditor debe reunir en cuanto al cuidado y diligencia profesional con que realiza su actividad.

Las normas de ejecución del trabajo son las siguientes:

- Planeación y supervisión
- Estudio y evaluación del control interno
- Obtención de evidencia suficiente y competente

La Planeación y supervisión de acuerdo al boletín 1010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos es:

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

De acuerdo al boletín 3040 del mismo Instituto Mexicano de Contadores Públicos para llevar a cabo una adecuada planeación es necesario que el auditor conozca:

a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.

b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente."

La planeación de la auditoría comprende además de lo señalado en los incisos a y b, determinar los procedimientos de auditoría que deban emplearse, la oportunidad y extensión con que se aplicaran, así como la determinación del personal que deba trabajar en la auditoría.

Por lo que respecta a la supervisión, en el mismo 3040 indica:

"La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado.

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría.

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo."

La supervisión en la etapa de planeación comprende:

Análisis de la experiencia y capacidad profesional de los auditores que laborarán en la auditoría, revisión del plan general de trabajo así como la discusión del mismo con el auditor encargado, y por último fijación del tiempo a utilizarse en la auditoría.

La supervisión en la ejecución de la auditoría comprende:

Revisión del programa de auditoría, explicación a los auditores de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para efectuarlo, presentación de los auditores al personal del cliente con el que van a tratar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar, vigilancia del trabajo que están realizando los auditores, y aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo, control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra el presupuestado, y la revisión de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores.

La supervisión en la terminación del trabajo comprende:

Revisión final del contenido de los papeles de trabajo, y la revisión y aprobación del auditor que dictamina, del informe resultante de la auditoría.

La planeación y supervisión del trabajo de auditoría es un aspecto básico en el proceso de auditoría de unos estados financieros, dado que es necesario conocer y aplicar de manera correcta este concepto para poder realizar una buena auditoría.

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

Con el objeto de facilitar lo enunciado en el párrafo anterior se hará uso del boletín 3050 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

" La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la sociedad.

Dicha estructura consiste de los siguientes elementos:

- a) Ambiente de Control
- b) Sistema Contable
- c) Los procedimientos de control."

El ambiente de control son todos aquellos aspectos que pueden fortalecer o debilitar las políticas y procedimientos de una entidad, referida a sus controles.

El sistema contable es el conjunto de procedimientos empleados por la entidad para generar la información cualificada de las operaciones económicas que ha realizado la misma, ya sea diariamente, mensualmente

o en periodos de tiempo más grandes; esta información será empleada para la toma de decisiones, por tal motivo, es necesario que la información proporcionada por el sistema contable reúna las características de ser útil y confiable.

Los procedimientos de control son las normas y políticas que establece una entidad y que conjuntamente con el ambiente de control y el sistema contable establecidos por la empresa, permitirán cerciorarse de que la información contable generada por el sistema es correcta, y además que contribuye con los objetivos del control interno; lo que combinado contribuirá a que la administración de la entidad este en posibilidad de alcanzar las metas que se ha propuesto con anterioridad.

Es necesario que previo al establecimiento de los tres elementos integrantes de la estructura de control interno la administración de la entidad considere los siguientes aspectos:

a) Tamaño de la entidad. El tamaño de la misma es un factor que debe considerarse antes de comenzar con el estudio y evaluación del control interno de la entidad, ya que el tamaño de la entidad influye directamente en los controles que se adoptarán en la misma.

b) Características de la entidad. La complejidad de las operaciones que se desarrollan en la entidad es determinante en el tipo de controles que establece una empresa, por lo tanto es lógico suponer que los controles que establece una empresa dedicada a la extracción de minerales, son distintos a los que establece una empresa que se dedica a importar y distribuir comestibles.

c) Organización de la entidad. La estructura de la organización de la entidad es otro de los factores que influye directamente en los controles que establece y requiere la misma, por lo tanto, una organización que a juicio del auditor no es apropiada para la empresa, propiciará que el auditor considere deficiente por igual el control interno de la misma.

d) Técnicas de control y sistema contable de la entidad. Las técnicas de control y el sistema contable de la empresa son elementos básicos que deben considerarse al estudiar y evaluar el control interno de la entidad, ya que si el auditor considera apropiados cada uno de estos elementos adoptados y establecidos por la entidad, considerará por igual el control interno de la misma, y si por el contrario ninguno de los dos lo satisfacen, el control interno de la empresa tendrá la misma apreciación negativa.

e) Problemas a los cuales se enfrenta la entidad. No existen empresas que aunque realicen actividades similares o tengan organizaciones similares sean iguales entre si, y por lo tanto no pueden estarse enfrentando a problemas iguales, por tal motivo los controles que deben establecerse para solucionar estos problemas, son diferentes en cada entidad, esto es lo que obliga a estudiar y evaluar el control interno de cada empresa que el auditor este examinando y hacer recomendaciones diferentes a cada una de ellas.

f) Requisitos legales que debe observar la entidad. Los requisitos legales que debe cumplir una empresa pueden variar de acuerdo a su giro comercial, esto es lógico de suponer ya que existe una gran gama de actividades que comercialmente puede desarrollar una entidad, y las disposiciones legales que debe cumplir son también diferentes; por esta razón, es necesario que se establezcan controles que contribuyan a cumplir y observar las normas legales que cada entidad de acuerdo a su giro esta obligada a respetar.

La etapa correspondiente a la evaluación del control interno de la entidad es una de las etapas de más importancia a realizar por el auditor, ya que en ella se desarrollará un análisis metódico de los riesgos que el auditor asumirá al llevar a cabo su labor de examen a unos estados financieros, y que determinaran los programas de auditoría que el auditor seleccionara para realizar sus exámenes, lo cual dará como resultado que conozca a la entidad con mayor profundidad en cuanto a sus actividades y características propias.

Para evaluar al control interno de la entidad es necesario que el auditor cumpla con los siguientes puntos:

a) Analizar detalladamente el ambiente de control que la administración de la entidad adopto, esto es con la finalidad de conocerlo y estar en posibilidad de detectar situaciones que posteriormente se traduzcan en errores.

b) Descripción y verificación de todos los procedimientos de control establecidos por la administración de la entidad, que permita obtener un mejor conocimiento de los mismos.

c) Someter a un riguroso examen el diseño de los sistemas de control establecidos por la administración de la entidad, con la finalidad de determinar su eficacia, o si es necesario ajustarlos.

d) Derivado del trabajo llevado a cabo con forme a los tres incisos anteriores, determinar el grado de confianza que se le otorgara a los controles establecidos por la administración de la entidad.

Como consecuencia del estudio y evaluación del entorno de control establecido por la administración de la entidad, el auditor estará en posibilidad de decidir el grado de confianza que depositará en los controles existentes, o si los objetivos de auditoría pueden alcanzarse más eficientemente a través del empleo de pruebas sustantivas.

Es necesario que el auditor realice las pruebas de cumplimiento a los controles establecidos por la empresa, antes de llevar a cabo la evaluación final de todos aquellos procedimientos de control que ha seleccionado, esto tiene como finalidad que el auditor evalúe y decida en base a las pruebas que ha estado acumulando, si los sistemas de control interno establecidos por la administración de la entidad son capaces de prevenir, detectar y corregir errores que tengan como consecuencia que la información contenida en los estados financieros no sea correcta.

Derivado del resultado obtenido de sus pruebas de cumplimiento, el auditor determinara si el control interno de la entidad es bueno y puede confiar en él, y si por el contrario es malo y es necesario hacerle algunas adecuaciones o cambiarlo por completo.

Es necesario para el auditor informar oportunamente de todas aquellas situaciones que a su juicio deben ser corregidas de inmediato, estas situaciones deben ser informadas por medio de informes concisos y directos.

La importancia del estudio y evaluación del control interno, determinaran la confianza que el auditor tendrá sobre el sistema de control interno existente en la empresa, y de las pruebas sustantivas y de cumplimiento que aplicará en su auditoría.

La Obtención de evidencia suficiente y competente es: "mediante sus procedimientos de auditoría el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión".

Lo contenido en el párrafo anterior, significa que cualquier auditor para poder fundamentar la opinión que exprese de unos estados financieros esta obligado a contar con los elementos necesarios para poder emitir y fundamentar su opinión, es decir, contar con el soporte que se conoce como evidencia comprobatoria suficiente y competente.

#### Normas de información

El resultado final del trabajo de un auditor ejerciendo su actividad profesional es la elaboración de un informe llamado dictamen, en el cual expresa la opinión que él tiene respecto a un estado financiero o un evento específico.

La importancia de este informe consiste en que en base a lo expresado por el contador público en su informe, los usuarios del mismo estarán en posibilidad de confiar en la información financiera para tomar decisiones respecto a una entidad, es decir, dependiendo de la opinión expresada por el auditor ellos decidirán si invierten en la entidad, si es conveniente fusionarse con otras entidades, si los resultados obtenidos permiten asegurar la existencia de la entidad por un número específico de años, si es más conveniente declarar una suspensión de pagos, etc.; como se puede observar la principal importancia de este informe denominado dictamen es el aumentar la confiabilidad en la información financiera para la toma de decisiones.

Las normas de información se conocen como normas de dictamen e información, y son:

- Aclaración de la relación con los estados o información financiera y expresión de opinión
- Bases de opinión sobre estados financieros

Aclaración de la relación con los estados o información financiera y expresión de opinión, es:

" 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."

Es importante y además necesario que cualquier contador público cuyo nombre aparece en la información financiera independientemente del nombre con que se denomine a está, especifique clara e inequívocamente la relación que guarda con la misma.

En lo referente a Bases de opinión sobre estados financieros, el auditor debe verificar al opinar sobre estados financieros, que estos fueron preparados en apego a principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes, y además que las notas que contienen los estados financieros son adecuadas y suficientes para poder interpretarlos.

Es importante que cualquier auditor antes de expresar una opinión sobre unos estados financieros, examine con extremo cuidado que se estén cumpliendo con las bases de opinión sobre estados financieros, dado que es esta parte de su trabajo la que más influencia tiene sobre los usuarios del mismo (dictamen).

En el momento que no se cumpla con lo descrito anteriormente, el auditor debe señalar las desviaciones que existen de acuerdo a su criterio, y si es posible cuantificar su efecto en los estados financieros de la entidad de que se trate.

#### Procedimientos de auditoría

De acuerdo al boletín 5010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la definición de procedimientos de auditoría es:

"los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o aun grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión".

Al llevar a cabo el trabajo de auditoría todo contador público debe observar referente a procedimientos, lo siguiente:

1. Naturaleza de los procedimientos de auditoría. Consiste en determinar de acuerdo a la empresa y tomándose en cuenta los aspectos particulares de la misma, como son organización, contabilidad, control interno, etc., los procedimientos o técnicas de auditoría que deba utilizar para obtener los elementos necesarios para poder expresar una opinión profesional.

2. Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría. En todas las entidades que quedan sujetas a una auditoría por parte de un contador público existen operaciones que a lo largo de un ejercicio se repiten en un sinnúmero de ocasiones, y además son similares entre ellas, esta situación aunada a la imposibilidad por parte del auditor de revisar todas las partidas que conforman un estado financiero, es lo que obliga a una revisión a base de pruebas selectivas, escogiendo un grupo representativo, una operación en específico y realizar las pruebas necesarias para concluir una opinión general sobre la partida global.

La relación que existe entre las partidas sujetas a revisión con el total de las partidas individuales que forman el universo es lo que se denomina extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.

3. Oportunidad de los procedimientos de auditoría. La época en que se aplican los procedimientos de auditoría es lo que se conoce como oportunidad, es importante mencionar que algunos procedimientos de auditoría es mejor aplicarlos antes o después de la fecha de cierre a que corresponden los estados financieros.

Los procedimientos de auditoría son, como se observa en los párrafos anteriores los medios que emplea el auditor que lleva a cabo un examen de estados financieros a través de los cuales obtiene los elementos que le servirán para estar en capacidad de expresar una opinión sobre estados financieros, de ahí la importancia que tiene que estos sean seleccionados correctamente, con la extensión necesaria y aplicados en el momento más oportuno.

#### Técnicas de auditoría

La definición de procedimientos de auditoría proporcionada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos incluye la palabra técnica, que dentro del boletín 5010 del mismo Instituto Mexicano de Contadores Públicos la considera como "Los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional"

Las técnicas de auditoría son:

- Estudio general
- Análisis
- Inspección
- Confirmación
- Investigación
- Declaración
- Certificación

- Observación

- Cálculo

Estudio general. Es la "apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias."

Es importante que cualquier auditor para poder llevar a cabo de manera satisfactoria su labor tenga una visión general de la entidad, su información financiera, así como de los principales aspectos que la afectan.

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

El análisis es de dos tipos:

a) Análisis de saldos. Este tipo de análisis es aplicable cuando se estén examinando cuentas que se conforman por movimientos de compensación de operaciones entre unas y otras, estas cuentas se pueden analizar haciendo uso de las partidas que al final sirvieron para formar el saldo de la cuenta.

b) Análisis de movimientos. En este caso se trata de cuentas cuyos movimientos acumulados forman el saldo final de la cuenta, el cual para ser analizado requiere la agrupación, conforme a grupos similares y significativos de los movimientos deudores y acreedores que formaron el saldo final de estas cuentas.

El análisis es indispensable al momento de revisar una cuenta, ya que esto nos permitirá determinar la mejor manera de examinar a la misma.

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

Al momento de realizar una auditoría no basta con observar una operación registrada en libros, sino que además es necesario cerciorarse de que exista físicamente.

Confirmación. Es la "obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella."

La confirmación puede ser de tres diferentes formas que son:

a) Positiva. Se envía con datos pidiendo se conteste si están o no de acuerdo. Se utiliza principalmente para activo.

b) Negativa. En este caso se envían datos y se pide contestación solo cuando exista inconformidad con los mismos. Se utiliza principalmente para activo.

c) Indirecta, ciega o en blanco. No se envía ningún dato y se pide sea llenado un cuestionario que incluya saldos, movimientos o cualquier otra información que el auditor requiera para su examen. Este tipo de confirmación se utiliza principalmente para confirmar datos de pasivos. Es conveniente que el auditor recurra a información obtenida por personas ajenas a la empresa respecto a la autenticidad de una operación, esta debe ser por escrito.

Investigación. Consiste en la "obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa."

Siempre es necesario allegarse de información de las personas que laboran dentro de la empresa y que por tal motivo conocen a fondo la manera de trabajar de la misma.

Declaración. Es una "manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa."

Es importante hacer notar que este tipo de técnica está limitada puesto que la información obtenida, proviene de gente que directa o indirectamente participan en la formulación de los estados financieros o en las operaciones investigadas.

Certificación. Es la "obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad."

Para cerciorarse de la autenticidad de una operación o hecho al que hace mención la empresa, en algunas ocasiones, es necesario que una autoridad legalmente reconocida de fe de tal hecho.

Observación. Es la "presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos."

Para conocer cualquier actividad en una empresa es mejor presenciarla directamente y poder estar en capacidad de evaluarla.

Cálculo. Consiste en la "verificación matemática de alguna partida."

La verificación matemática de cualquier operación es indispensable para conocer la certeza o falsedad de la misma.

Es importante mencionar que todos los conceptos anteriormente empleados para definir cada una de las Técnicas de auditoría, fueron extraídos del boletín 5010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y que fueron publicados en la edición 1995 del libro "Normas y procedimientos de auditoría".

## CAPITULO II

### DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

En este capítulo se identificarán los elementos que integran un dictamen de estados financieros, ya que independientemente de la opinión que exprese un contador público en su labor como auditor, referente al examen practicado a unos estados financieros, las partes que integran el dictamen seguirán siendo las mismas, cambiando solo de acuerdo a las circunstancias; por lo tanto se comenzara este capítulo enumerando los elementos integrantes del dictamen, posteriormente serán analizados cada uno de ellos, y por ultimo, se transcribirán los dictámenes sugeridos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos para los diversos tipos de opinión que puede expresar un contador público en México.

#### 2.1 Elementos que integran el dictamen de estados financieros

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría al mostrar las diversas formas de dictamen de acuerdo a las circunstancias que puede estar enfrentando un contador público en cuanto a la razonabilidad de las cifras mostrados en unos estados financieros, permite establecer que siempre se hace uso de una serie de elementos que son de uso común para cualquier dictamen, sin importar la opinión que vaya a ser expresada.

Los elementos de uso común en un dictamen de estados financieros de acuerdo al boletín 4010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, son:

- Destinatario
- Identificación de los estados financieros
- Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor
- Descripción general del alcance de la auditoría
- Opinión del auditor
- Redacción y firma del dictamen
- Fecha del dictamen

Es importante indicar que además de los elementos integrantes señalados anteriormente, a veces se incluye un elemento conocido como "Párrafo de énfasis".

## 2.2 Destinatario

Es la primera de las partes que integran el dictamen; toda comunicación debe hacer referencia a quién va dirigida, por lo tanto, deberá dirigirse a los interesados en los estados financieros de la entidad correspondiente, generalmente será dirigida a quién contrato los servicios del contador público y que normalmente son los accionistas.

El hecho de que el dictamen este dirigido a una persona o grupo de personas en específico no significa que estas personas sean los únicos interesados en conocer la razonabilidad de la información financiera presentada en los estados financieros, y que harán uso del mismo para la toma de decisiones, sino que por el contrario existe otro grupo de personas que podrán hacer uso de esta información con la misma finalidad (toma de decisiones) aunque el dictamen no haya sido dirigido a ellos.

## 2.3 Identificación de los estados financieros

Esto se refiere a que el contador público esta obligado a mencionar por escrito en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a los estados financieros por él examinados, respecto a los alcances, opiniones, fechas y periodos.

A partir del 1º de enero de 1996, en lo que respecta a la dictaminación de estados financieros ya no se podrá expresar una opinión sobre un solo estado financiero como se viene haciendo actualmente, lo cual es bastante lógico si consideramos que en apego a principios de contabilidad generalmente aceptados, los estados financieros de una entidad son los conocidos como "Estados Financieros Básicos", los cuales son:

- Estado de situación financiera
- Estado de resultados
- Estado de variaciones en el capital contable
- Estado de cambios en la situación financiera

## 2.4 Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor

El contador público debe señalar claramente en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son única y exclusivamente responsabilidad de la administración de la compañía y que su responsabilidad se limita a tan solo expresar una opinión respecto de los mismos.

Esta es sin duda alguna, una de las partes más importantes y que el auditor nunca debe olvidar, dado que es la manera a través de la cual el contador público limita su responsabilidad.

#### 2.5 Descripción general del alcance de la auditoría

Esto es lo que comúnmente se conoce como "Párrafo del alcance", este párrafo contiene una serie de elementos que nos definen específicamente lo que debe entenderse por alcance, y que son:

1. El trabajo del contador público que dictamino los estados financieros fue realizado con estricto apego a normas de auditoría generalmente aceptadas.

2. El contador público que realizo la auditoría hizo una planeación adecuada, y además llevo a cabo la auditoría de manera que tiene la seguridad razonable de que los estados financieros no contiene errores importantes y fueron elaborados observando rigurosamente principios de contabilidad generalmente aceptados.

3. La auditoría fue elaborada a través de pruebas selectivas.

4. Se evaluaron los principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron empleados en la elaboración de los estados financieros, así como de las estimaciones significativas que se incluyen en los mismos y que en ambos casos determino la administración de la entidad; asimismo se hizo una evaluación de la presentación de los estados financieros de manera global.

5. La auditoría proporciono al contador público las bases para estar en capacidad de expresar una opinión con respecto a los estados financieros que examino en cuanto a la razonabilidad de que contienen aspectos importantes referentes a la situación de la entidad, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable de la empresa y los cambios en la situación financiera de la misma, y que todos ellos en conjunto observan estrictamente principios de contabilidad generalmente aceptados.

La importancia del párrafo del alcance radica en que sirve para señalar en forma compacta el alcance que tiene el trabajo llevado a cabo por el contador público actuando como auditor, este párrafo contiene el nombre de la entidad sujeta a examen, los estados financieros sujetos a revisión y los ejercicios a que corresponden y por último las normas que observo al llevar a cabo su labor, es decir, en pocas palabras el trabajo desarrollado.

#### 2.6 Párrafo de énfasis

Derivado del examen que llevo a cabo a los estados financieros de una entidad, el contador público en ocasiones identifica a uno o una serie de aspectos que debido a la importancia que pudieran llegar a tener sobre las cifras incluidas en los mismos, obligan al auditor a incluir en su dictamen un párrafo extra llamado "De énfasis" donde se señalan todas estas aclaraciones, lo cual no implica que deban considerarse como salvedades.

Se tienen identificadas como mínimo tres situaciones que implican la inclusión en el cuerpo del dictamen de un párrafo de énfasis, las cuales son:

A) A través del ejercicio se han presentado contingencias no cuantificables las cuales debido a su importancia es obligatorio presentarlas en los estados financieros.

A continuación se presentara un ejemplo de un párrafo de énfasis proporcionado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín 4010:

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

B) Debido a las necesidades de la entidad se tuvieron que adoptar cambios en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados o en reglas particulares, o también si por alguna razón se llegaron a hallar errores en los resultados de ejercicios anteriores y es obligatorio el realizar los ajustes necesarios.

Al igual que en el inciso anterior, aquí también se presentará un ejemplo de un párrafo de énfasis de acuerdo al inciso que se está tratando, extraído de la publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos "Normas y procedimientos de auditoría" en su boletín 4010:

*"Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19\_\_ la compañía cambió el método que venía utilizando para la actualización del valor de los inmuebles, maquinaria y equipo, del de ajustes por cambios en el nivel general de precios por el de costos específicos determinados por perito independiente. Este cambio originó un incremento de aproximadamente \$XXXXX en el valor de los activos fijos, de \$XXXXX en el capital contable, y de \$XXXXX en el cargo de los resultados del ejercicio por concepto de depreciación."*

C) Se han realizado operaciones importantes con otras entidades las cuales debido a su importancia es necesario reflejarlas en los estados financieros.

La importancia del párrafo de énfasis radica en que sirve como recordatorio o aviso de situaciones consideradas como contingencias a la fecha de elaboración del dictamen, y que en un momento dado de llegarse a concretar afectarían las cifras contenidas en los estados financieros.

## 2.7 Opinión del auditor

Esta parte del dictamen de estados financieros es lo que normalmente se conoce como "Párrafo de la opinión", es en esta parte del dictamen donde el contador público que realizó un examen sobre unos estados financieros expresa la opinión que se ha formado referente a la razonabilidad de los mismos, en todos los aspectos importantes que esto implique, es decir, si los estados financieros básicos reflejan todos los eventos que se desarrollaron durante el ejercicio, y además, si fueron elaborados en apego a principios de contabilidad generalmente aceptados.

La expresión de una opinión derivada del examen realizado a los estados financieros es fundamental, dado que el examen y análisis a los cuales fueron sometidos los estados financieros tenía como principal objetivo precisamente esto, es decir, el comunicar la opinión que se tiene sobre los estados financieros; es importante aclarar que el hecho de que el contador público se abstenga de expresar una opinión no debe considerarse como que el contador público no está opinando, sino que por el contrario, es esa su opinión.

## 2.8 Redacción y firma del dictamen

Es obligatorio para cualquier contador público que dictamine estados financieros, independientemente de la opinión que de acuerdo a su examen y criterio deba expresar, el anotar claramente su nombre y firma en todos los dictámenes que suscriba, esto evidentemente se hace con el fin de obligar a mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribió el dictamen.

Lo expuesto en el párrafo anterior no significa que no se pueda expresar la opinión del auditor que dictamino haciendo uso de la primera persona del plural (Hemos examinado; Nuestros exámenes; Nuestra opinión), cuando este sea socio de la firma de contadores públicos que también aparece en el dictamen.

Lo contenido en el párrafo anterior se refiere al uso de las siguientes palabras dentro del texto del dictamen:

1. " He examinado, Mis exámenes, En mi opinión, etc."
2. " Hemos examinado, Nuestros exámenes, En nuestra opinión, etc."

Estas frases tienen como finalidad determinar con exactitud la responsabilidad que contrae el contador público por la opinión que esta expresando, el primer grupo de ellas sirve cuando el auditor trabaja de manera individual o cuando así lo solicita una autoridad, mientras que el segundo grupo de ellas se emplea cuando el auditor pertenece a una firma de contadores públicos; sin embargo aunque esta habla de un grupo de personas, es importante resaltar que la responsabilidad individual persiste sobre la persona que se encarga de firmar y respaldar con este acto la opinión expresada.

## 2.9 Fecha del dictamen

En esta parte del dictamen de estados financieros se anota regularmente la fecha en que el auditor salió de las instalaciones de la entidad que ha estado revisando, y que como ya salió se presume que es por que ya ha recabado toda la información que requería para expresar su opinión, y por lo tanto su auditoría ya esta concluida; sin embargo, a veces se llegan a suscitar hechos que escapan a la voluntad del auditor, y que se conocen técnicamente como "Hechos posteriores", los cuales debido a su importancia obligan al auditor a recurrir a cualquiera de los dos siguientes modos de actuar:

1. Utilizar dos o mas fechas, dejando la fecha original de terminación de la auditoría e indicando inmediatamente la fecha que se refiere al hecho posterior que se suscito.

2. Cambiar la fecha que originalmente tenia su dictamen y sustituyéndola por la fecha referida a la que corresponde a cuando se suscito el hecho posterior.

Después de analizar las dos alternativas que ofrece el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín 4010, para actuar en este tipo de situación, se hace evidente que la primera de ellas es la más conveniente, dado que en este caso el auditor se responsabiliza de su opinión hasta la fecha en que había concluido originalmente su auditoría, además y exclusivamente por el hecho posterior del que hace mención en su dictamen; y en cambio si optara por la segunda de ellas se esta responsabilizando en su totalidad hasta la nueva fecha en que ocurrió el hecho posterior y cualquier otro hecho que se haya desarrollado en este transcurso de tiempo.

Es importante aclarar que si por alguna causa se le pidiera al auditor emitir nuevamente su dictamen y él no haya tenido conocimiento de algún hecho posterior que alterara la opinión que había expresado originalmente en su dictamen, esta obligado a emitir nuevamente su opinión con la misma fecha que lo había realizado originalmente.

## 2.10 Modelo de dictamen sugerido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos

A continuación se transcribirán los modelos de dictamen que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos sugiere se empleen en las diversas circunstancias que puede enfrentar un contador público que realice una auditoría de estados financieros.

De acuerdo al boletín 4010 el modelo de dictamen cuando no existen salvedades, es el siguiente:

*"He examinado los estados de situación financiera de 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. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.*

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

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía 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."

Utilizando como base el boletín 4010 se presenta el modelo de dictamen de estados financieros cuando existen salvedades:

"He examinado los estados de situación financiera de 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. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

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

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

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados

financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de 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."

El modelo de dictamen que debe emplearse cuando se pretenda expresar una opinión negativa respecto a unos estados financieros de acuerdo al boletín 4010, es el siguiente:

"He examinado los estados de situación financiera de 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. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

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

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

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19\_\_ y 19\_\_, ni el resultado 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."

El modelo de dictamen que el boletín 4010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos sugiere se utilice en caso de que el contador público que dictamino decida abstenerse de opinar, es el siguiente:

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

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

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

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19\_\_, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto."

A continuación se presentará un modelo de dictamen de estados financieros sin salvedades, pero con un párrafo de énfasis, el cual también es extraído del boletín 4010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

"He examinado los estados de situación financiera de 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. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad

razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las

estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, la Compañía fue demandada por un cliente que considera que ciertos equipos que le vendió, por N\$XXXXX, no reúnen las características especificadas, y reclama la devolución del importe señalado y el pago de daños y perjuicios por N\$XXXXX. La compañía está en proceso de demostrar al cliente que los equipos cumplían con todos sus requerimientos técnicos; sin embargo a la fecha de este 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, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de 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."

Todos los modelos de dictamen de estados financieros mostrados en este capítulo son sugeridos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y por lo tanto deben ser utilizados por todos los contadores públicos que realicen labores de auditores de estados financieros, es importante que antes de ser considerado el uso de estos modelos como algo coercitivo, sea visto y entendido como un medio a través del cual se logra la unión de los miembros de la carrera de contaduría pública y se uniforman los medios que sirven para comunicar resultados y conclusiones de un trabajo de auditoría tanto a clientes, como a autoridades y cualesquiera otra persona interesada en el informe del auditor, y que los llegasen a requerir.

En opinión de la persona que realiza esta investigación, los cambios adoptados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en cuanto al nuevo texto a emplearse para el dictamen de estados financieros, son los requeridos sobre todo en cuanto a la delimitación que se hace de la responsabilidad que tiene un contador público que dictamina estados financieros, limitándose a tan solo el hecho de haber expresado una opinión.

### CAPITULO III

#### **CAMBIOS EXPERIMENTADOS EN LA ESTRUCTURA DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FINANCIEROS**

Es evidente que debido a la situación económica por la que atraviesa no solamente nuestro país, sino todo el mundo es necesario buscar maneras prácticas y efectivas que permitan enfrentar de la mejor forma posible el nuevo entorno económico mundial. Una de las soluciones a que más han recurrido la mayoría de los países es a la formación de bloques económicos, que permiten a los países que se unen para integrarlos obtener la fuerza necesaria para hacer frente a la crisis económica por la que gran parte del mundo esta pasando; México al igual que muchos otros países del mundo ha tenido que recurrir a formar parte de estos bloques económicos, y que en su muy particular caso busca fomentar el libre comercio eliminando los aranceles que lo frenan y entorpecen.

Para que México pudiera ingresar al bloque económico que de acuerdo a sus intereses más le favorecía, tuvo y ha tenido que adoptar una serie de medidas que favorezcan dicho cambio, por lo tanto, el aspecto contable no puede ser ajeno a este cambio y lo vemos reflejado de manera evidente en las modificaciones que experimento el dictamen para efectos financieros que elabora el contador público en su labor de auditor, el cual de acuerdo al juicio del investigador tiene como objetivos proteger al contador público de aquellos posibles malos manejos que pudiera intentar hacerse de su trabajo, delimitando su responsabilidad a la simple expresión de una opinión, otro objetivo primordial es la unificación de este documento con los elaborados en los países socios comerciales del nuestro, esto va más allá de la simple estandarización del texto, sino que además abarca la normatividad que lo rige y de esta manera, un dictamen emitido en México sea igualmente válido tanto en Estados Unidos como en Canadá.

Es necesario aclarar antes de comenzar el análisis referente al dictamen de estados financieros vigente actualmente y el que lo sucederá, que este último fue elaborado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, siendo aprobado el día 27 de enero de 1995, por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y que su vigencia comienza a partir del 1º de enero de 1996.

#### 3.1 Diferencias entre el modelo de dictamen vigente actualmente y el vigente a partir de 1996.

El dictamen de estados financieros vigente actualmente y su sucesor presentan diferencias entre cada uno de ellos, por lo tanto con el fin de facilitar su apreciación y modificaciones a continuación se presentarán los modelos de dictamen correspondiente al caso cuando un contador público expresa una opinión sin salvedades, en un cuadro comparativo y al mismo tiempo marcando sus diferencias.

COMPARACION ENTRE EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS VIGENTE  
ACTUALMENTE Y EL QUE COMENZARA A REGIR A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1996

ACTUAL	1° DE ENERO DE 1996	DIFERENCIAS
<p>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 considere necesarios en las circunstancias.</p>	<p>He examinado los estados de situación financiera de 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. Mi responsabilidad consisten en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.</p>	<p>Mi responsabilidad consisten en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.</p>
<p>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__, 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 fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados</p>	<p>Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.</p>	<p>Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.</p>
	<p>En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de 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.</p>	<p>en todos los aspectos importantes.</p>

## ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

Antes de continuar con el análisis del dictamen de estados financieros, se considera necesario explicar la razón por la cual el cuadro comparativo de dictámenes presenta solo el dictamen sin salvedades, y esto es debido a que este mismo texto se utiliza para expresar salvedades, abstenciones y opiniones negativas, haciendo las adaptaciones necesarias para tales casos, las cuales se explican a continuación:

1. Para expresar una contingencia en los estados financieros, basta con agregar un párrafo como el que sigue:

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

El párrafo de énfasis mostrado anteriormente fue extraído del boletín 4010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y como se puede apreciar al examinarlo, este párrafo tiene como finalidad el notificar al usuario del dictamen la existencia de una contingencia la cual de suscitarse afectaría las cifras contenidas en los estados financieros, y al mismo tiempo podrían cambiar la decisión que el usuario de los mismos hubiera tomado antes de suscitarse la contingencia.

El párrafo de énfasis debe aparecer entre el párrafo del alcance y el párrafo de la opinión.

2. Para expresar una opinión negativa derivada del examen que el auditor realice de los estados financieros, y que en base a su criterio es la que debe de expresar, basta con agregar al texto del dictamen un párrafo como el que se presentará a continuación, acompañado por el que sustituye al último párrafo del dictamen sin salvedades y que también se muestra a continuación:

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

*En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19\_\_ y 19\_\_, ni el resultado 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."*

Al igual que en el ejemplo referente al párrafo de énfasis, los párrafos para opinión negativa mostrados anteriormente fueron extraídos del boletín 4010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y como es lógico suponer, sirve para ejemplificar la manera correcta de presentar la expresión de una opinión negativa respecto a la razonabilidad de unos estados financieros.

La posición en que estos párrafos se deben colocar, es inmediatamente después del párrafo del alcance.

3. En caso de que el contador público que dictamino los estados financieros decida en base a su examen que debe abstenerse de expresar una opinión, debido a que de acuerdo a su criterio no cuenta con los elementos necesarios que le permitan soportar una opinión sobre los mismos considerados en su conjunto, el texto del dictamen sufriría los siguientes cambios:

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

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

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

*Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19\_\_, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto."*

Como se puede observar al analizar el texto anterior, el contador público ya no habla de que haya examinado estados financieros comparativos, tampoco hace mención a que su responsabilidad se limita a expresar una opinión sobre los mismos, y al comienzo del párrafo del alcance señala la existencia de una excepción, la cual se explica en un

párrafo en el que se especifica el motivo que origino el hecho de abstenerse de opinar y por último el párrafo de la opinión indica la decisión que toma el auditor de abstenerse de opinar.

Es importante mencionar que la exclusión de la frase "Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría", esta plenamente justificada, ya que como se explica en el dictamen, el contador público no esta expresando ninguna opinión.

### 3.2 Justificación de los cambios experimentados en el dictamen de estados financieros

Después de haber analizado los textos del dictamen vigente actualmente y su sucesor, a través de un cuadro comparativo en el que también se señalan las diferencias que existen entre cada uno de estos textos, ahora se procederá a justificar dichos cambios.

Los cambios que se experimentan en el dictamen tiene los siguientes objetivos:

1. Marcar de manera tajante la necesidad de establecer claramente la responsabilidad de cada una de las partes que están involucradas en los estados financieros (elaborándolos y opinando sobre ellos).
2. Especificar en el cuerpo del dictamen el alcance que tuvo la auditoría.
3. Adicionar al cuerpo del dictamen una frase en el último párrafo del texto del mismo, cuya función esta en señalar la relevancia de las cifras y hechos mencionados en los estados financieros.

Por lo que corresponde a la primera de las diferencias anotadas y señaladas anteriormente, es importante hacer mención de que por primera vez se delimita la responsabilidad que tiene, el contador público que audito los estados financieros sobre los mismos, quedando limitada la misma a expresar una opinión referente a la razonabilidad de los estados financieros tomados en su conjunto, habiendo aclarado antes de esto que los estados financieros son responsabilidad única y exclusivamente de la administración de la entidad.

Esta nueva parte en el texto del dictamen tiene como objetivo proteger al profesional de la contaduría pública que desempeña labores como auditor de estados financieros, ya que como se indico al principio de esta investigación, al ser México aliado comercial de otros países cuenta con las representaciones comerciales de algunas de las empresas de sus principales socios comerciales, esto proporciona entre otros beneficios la generación de empleos, la llegada al país de capitales de inversión, el acceso a tecnologías más adelantadas de las que se emplean actualmente, etc.; sin embargo no todo son beneficios, y conforme llegan más empresas al país crece la posibilidad de que empresas que en otros países se encuentran demandadas, sus representaciones en México sean posiblemente objetos de demandas, y como en casos de controversias jurídicas los estados financieros validos son los dictaminados, el auditor posiblemente fuera implicado

en las investigaciones, y por lo tanto, se considero necesario incluir dentro del texto del dictamen un medio a través del cual el auditor estuviera en capacidad de defenderse, especificando que la responsabilidad sobre los estados financieros es única y exclusivamente de la administración de la entidad.

En lo concerniente a la segunda de las diferencias anotadas y ya señaladas entre cada uno de los textos de los dictámenes, se tiene un nuevo párrafo de alcance el cual es más completo que su antecesor, esto refiriéndose al hecho de que es más explícito en cuanto a la normatividad que observo, el tipo de pruebas que empleo para su examen y por último, indicando que en cuanto a su apreciación personal los exámenes que realizo le permitieron obtener las bases necesarias para sustentar su opinión.

Por último, en lo que concierne a la tercera de las diferencias identificadas, lo relevante es que por primera vez al cuerpo del dictamen se introduce una frase ("en todos los aspectos importantes"), en el párrafo de la opinión cuya función principal es la de aclarar que la opinión que expresa el auditor referente a la razonabilidad de los estados financieros, ha considerado los aspectos más relevantes mostrados en dichos estados.

Todas las razones aducidas en los últimos renglones son validas, sin embargo aún falta mencionar una más, y que es la más importante:

"La unificación de políticas a nivel mundial en cuanto a la normatividad que rige los aspectos contables."

La razón que se menciona en el párrafo anterior es la más importante, dado que como se ha venido explicando, la globalización de economías es una situación a la que ningún país que pretenda desarrollarse debe excluirse o ignorar, ya que con esta uniformidad de normatividades se pretende hacer igualmente útil el dictamen que se elabora en México, Estados Unidos de Norteamérica o Canadá, para cualquier persona a la que le interese la información contenida en el mismo para tomar decisiones, independientemente de en que país de los mencionados anteriormente se encuentre.

## CONCLUSION

Los cambios experimentados por el dictamen de estados financieros son adecuados, y además del todo necesarios, por las siguientes razones:

1. Con ello se busca lograr la unificación de las normatividades que se encargan de regular todos los aspectos referentes a las disposiciones contables de los países integrantes del Tratado de Libre Comercio, y con ello que el dictamen que se emita en cualquiera de estos países sea igualmente útil en su país de origen, como en cualquiera de los otros dos.
2. La globalización de economías no es un fenómeno exclusivo del continente americano, por el contrario es un fenómeno a nivel mundial y, por lo tanto, nuestro país está obligado a adaptarse a todos los fenómenos internacionales que le permitan estar en igualdad de condiciones para informar adecuadamente a cualquier país en el mundo.
3. Se delimita la responsabilidad asumida por cada una de las partes que participan en los estados financieros; uno de ellos participando en la elaboración de los mismos y el otro única y exclusivamente opinando acerca de la razonabilidad con que estos fueron elaborados.
4. La obligación que tiene la profesión contable de ser siempre un elemento vanguardista en México, que constantemente marque la pauta del camino a seguir a los agentes participantes en las actividades económicas y comerciales del país; y por lo tanto, es obligatorio para ella mantenerse actualizada en los principales cambios que afectan su entorno.

## **BIBLIOGRAFIA**

1. El Dictamen en la Contaduría Pública  
Benjamin R. Téllez Trejo  
Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V.
2. Normas y procedimientos de auditoría  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Edición 1995
3. Normas y procedimientos de auditoría  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Edición 1994
4. El Dictamen  
Colegio de Contadores Públicos de México
5. Código de Etica Profesional  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
6. Auditoría  
J. W. Cook y Winkle  
Edit. Interamericana
7. Auditoría moderna  
Kell Ziegler  
Edit. CECSA