

118 2 ejempl



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

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 :
FERNANDO PEREZ GONZALEZ

Director Seminario:
C. P. DANIEL ALVAREZ RAMIREZ



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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

C O N T E N I D O

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

INTRODUCCION.....	1
UNIDAD I	
ASPECTOS SOBRESALIENTES RELATIVOS A LA DICTAMINACION DE ESTADOS FINANCIEROS	
1. Definición.....	2
2. Objetivos que persigue.....	6
3. A quienes interesa.....	8
4. Cualidades que debe reunir el Contador Públi- co para poder dictaminar.....	13
5. Independencia mental.....	18
6. Modelos de dictamen recomendados.....	21
UNIDAD II	
DISTINTOS TIPOS DE DICTAMEN	
1. Dictamen limpio.....	33

2. Salvedad.....	36
- Concepto	
- Causas que la originan	
- Ejemplos	
3. Opinión negativa.....	54
- Concepto	
- Causas que la originan	
- Ejemplos	
4. Abstención de opinión.....	58
- Concepto	
- Causas que la originan	
- Ejemplos	
CONCLUSIONES.....	62
BIBLIOGRAFIA.....	64

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

El desarrollo económico y tecnológico experimentado por el país en los últimos años, ha propiciado que los servicios del Contador Público como Auditor de Estados Financieros sean aún más solicitados.

Este incremento en la demanda de los servicios del Contador Público no sólo significa un crecimiento en su campo de acción, sino una obligación para sí mismo y para las demás personas interesadas en su trabajo, de una superación permanente y de la búsqueda de nuevas técnicas tendientes a la superación de nuestra profesión.

La actualización de las técnicas empleadas por el Contador Público en su trabajo ha traído como resultado primeramente que las personas que en una u otra forma se relacionan con la información financiera de las diferentes entidades tengan confianza en su trabajo e informes. Por otra parte han surgido diversos cambios dentro de la Auditoría de Estados Financieros uno de estos cambios ha sido el del texto de nuestro informe final o Dictamen, en este trabajo de investigación he tratado de explicar primeramente la naturaleza y objetivos del Dictamen, así como algunos aspectos importantes en su emisión como lo son las cualidades que debe reunir el Contador Público para poder determinar y dentro de estas a la independencia mental, por último se hace referencia a los diversos tipos de Dictamen y se dan algunos ejemplos incluyendo el texto tradicional y el texto nuevo.

U N I D A D I

1. DEFINICION

Como parte final del trabajo de revisión de una auditoría el Contador Público deberá presentar el resultado y la opinión que como consecuencia de dicho trabajo se ha formado, presentándolo generalmente en un documento que recibe el nombre de Dictamen, - cuya parte esencial es la expresión de la opinión profesional -- del propio auditor.

La palabra Dictamen proviene del latín, significa opinión, - juicio, parecer que se forma o emite de una cosa.

W. A. Paton, indica respecto al Dictamen lo siguiente "El -- Dictamen es el instrumento por medio del cual el auditor reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo realizado".

En la III convención de Contadores Públicos celebrada en Hermosillo Sonora, se llegó a emitir el siguiente concepto sobre el Dictamen "El Dictamen que emite el Contador Público es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los Estados Financieros de una entidad económica a la luz de ciertos convencionalismos que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados y que le permiten dirigir un juicio para la decisión de si la información que se presenta en tales Estados - Financieros ha sido preparada de buena fé sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme.

El comité de terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que el Dictamen "Es la opinión del Contador Público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el Contador Público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los Estados Financieros".

La Comisión de Normas y Precedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos hace las siguientes declaraciones acerca de la naturaleza y contenido del Dictamen.

Primeramente en su Boletín N^o 2 relativo a conceptos generales nos dice que "El resultado del trabajo del auditor y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presentan generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional del propio auditor. Este documento puede ser una expresión concreta y sintética, en cuyo caso el propio documento recibe el nombre de Dictamen".

En el Boletín N^o 3 relativo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas se indica que "El resultado final del trabajo del auditor es su Dictamen o Informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen".

Por último en su Boletín N^o 21 se le define de la siguiente manera "El Dictamen de Contador Público puede definirse como el documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los Estados Financieros de su Cliente".

De las anteriores definiciones podemos concluir que la dictaminación de Estados Financieros es una actividad privativa del -

Contador Público el cual basándose en sus conocimientos y experiencia en el área Contable podrá aplicar las técnicas y procedimientos de auditoría según lo juzgue necesario con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de las cifras mostradas en los Estados Financieros.

Cabe hacer mención que el Contador Público podrá utilizar -- dos formatos de Dictamen según lo establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en sus Boletines N^o 21 y 36.

En el texto del Boletín N^o 21 se explica brevemente el tipo de trabajo realizado así como las normas en que se basó el Contador Público al realizar el trabajo. En el texto del Boletín -- N^o 36 estos términos desaparecen por considerar esta Comisión -- que dichos términos son comprensibles unicamente por personas -- conocedoras de la técnica contable, y además por considerar que el trabajo de auditoría ha adquirido plena confianza por parte -- del público usuario.

El Contador Público, al expresar su opinión respecto a los -- Estados Financieros de su cliente, desde ese momento adquiere -- responsabilidad sobre las afirmaciones que en su Dictamen sostuvo. Las responsabilidades són:

Moral.- No sólo para con la persona que contrató sus servicios sino para con el público en general, ya que el Contador al dictaminar no sabe con exactitud que personas podrán hacer uso -- de los Estados Financieros por él dictaminados.

Legal.- Ya que existen casos en que algunas Leyes obligan a que los Estados Financieros sean revisados por el Contador Público, con el objeto de proteger a terceras personas interesadas en la Empresa.

El Contador Público tendrá la obligación particular de su --
prestigio personal y el de la profesión por él representada.

II OBJETIVOS QUE PERSIGUE

Como había mencionado en el punto anterior el Dictamen es exclusivamente la opinión que el Auditor se ha formado de los -- Estados Financieros examinados.

Al emitir el Contador Público su Dictamen, no lo hace en forma arbitraria sino fundamentando su opinión en un trabajo de revisión que conjuntamente con el Dictamen recibe el nombre de -- Auditoría de Estados Financieros que podemos definir como "La -- investigación hecha por un Contador Público independiente en --- los libros, registros, bienes y transacciones de una entidad económica, realizada conforme a técnicas especiales, con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad con que -- los Estados Financieros inicialmente preparados por la Adminis-- tración, presentan la situación financiera, los resultados de -- operación y los cambios en su situación financiera de acuerdo -- con principios de contabilidad generalmente aceptados". De la anterior definición podemos desprender que los objetivos que --- persigue son:

1. Juzgar la situación y las políticas adoptadas por la -- administración de un negocio.
2. Opinar en forma independiente, sobre la situación fi-- nanciera y los resultados de operación.

Es precisamente esta investigación la que origina que ter-- ceras personas confíen en los Estados Financieros dictaminados -- por el Contador Público.

De lo anteriormente expresado podemos deducir que el único objetivo del Dictamen es el de informar en forma adecuada, de -- que los Estados Financieros presentan razonablemente la situa-- ción de una Empresa y el resultado de sus operaciones por un ---

período determinado de tiempo.

III. A QUIENES INTERESA

Derivado principalmente del desarrollo industrial experimentado por el país en los últimos años, y por consiguiente el aumento en el número de empresas, los Estados Financieros dictaminados por un Contador Público han experimentado una gran demanda, existen diversidad de personas relacionadas directa o indirectamente con la Empresa y que se interesan por estos estados. Los ejemplos que se podrían citar a este respecto serían muchos sin embargo creo que los más comunes son; primeramente cuando -- una Empresa realiza una solicitud de crédito a un Banco, este -- exigirá los Estados Financieros de la Empresa dictaminados por -- el Contador Público independiente, y basándose en dichos estados otorgará o negará el crédito.

Por otra parte el hecho de que la Dirección de Auditoría - Fiscal Federal aceptara la asistencia técnica de los Contadores Públicos Titulados a través de su Dictamen de Estados Financieros, coadyubo a que los empresarios solicitaran con mayor frecuencia este servicio por parte del Contador Público.

Como lo indiqué antes existen muchas personas interesadas en los Estados Financieros a continuación ennumeraré a las distintas personas que se interesan en ellos y que utilidad les proporcionan.

INTERESA A:

LOS UTILIZA PARA:

a) LA EMPRESA

Ya que al conocer su situación financiera y resultados de operación podrá determinar si está dentro de los límites de lo planeado, o bien adoptar las medidas necesarias para su corrección.

b) LOS DUEÑOS, SOCIO O
ACCIONISTAS

La opinión del Auditor les dá la -
confianza del buen manejo de sus -
inversiones o aportaciones, o bien
les dá fundamentos para tomar deci-
siones como por ejemplo aumentar -
el capital.

c) INVERSIONISTAS

En base a los Estados Financieros
dictaminados podrán determinar tan-
to el valor de sus acciones como -
la estabilidad de su inversión.

d) EL CONSEJO DE ADMINIS-
TRACION

Le interesa para conocer si la Em-
presa ha sido manejada de acuerdo
con los estatutos de su constitu-
ción.

e) ACREEDORES COMERCIALES
Y BANCARIOS

Les interesa para determinar el --
monto del financiamiento, capaci-
dad de pago de la Empresa, seguri-
dad y garantía de los créditos de
acuerdo con su productividad.

f) LOS TRABAJADORES

Conocer la situación financiera de
la Empresa, el resultado de sus --
operaciones y asegurarse del co-
rrecto reparto de las utilidades.

g) EL FISCO

Los utiliza para asegurarse de que
los causantes están cumpliendo co-
rrectamente con sus obligaciones -
fiscales.

h) BOLSA DE VALORES

Lo exige como un requisito indis-
pensable tanto para la inscripción

de valores en bolsa como para la -
emisión de acciones u obligaciones
como medida para cerciorarse de la
situación financiera de la Empre--
sa.

i) EL ESTADO

Por otra parte es muy común que de
terminadas Secretarías de Gobierno
encargadas del desarrollo de deter-
minada rama de la economía al no -
poder explotar determinados recur-
sos por sus limitaciones, otorguen
concesiones a los particulares y -
como medida de control les exijan
sus Estados Financieros dictamina-
dos por Contador Público indepen-
diente.

j) AL PUBLICO EN GENERAL

Crecimiento de las Empresas, pros-
peridad, interes en relacionarse -
con ella como accionista, provee--
dor, empleados, cliente, etc.

Como se puede apreciar la utilización de los Estados Finan-
cieros es muy variada, motivo por el que el trabajo del Auditor
adquiere aún mayor importancia.

Cabe señalar que el Contador Público al emitir su Dictamen
sobre los Estados Financieros que le entrega la Empresa, no jur-
ga si la situación de esta es buena o mala, únicamente expresa -
su opinión acerca de la situación financiera y del resultado de
las operaciones del negocio.

Los terceros interesados, deben ver en la opinión del Contador Público, sólo la seguridad de que los Estados Financieros son razonablemente correctos, y en base a dicha seguridad tomar las decisiones que más les convenga.

Considero pertinente incluir dentro de este tema la siguiente lista de ocasiones y motivos que según Robert H. Montgomery, hacen convenientes los servicios del Auditor.

1. La demanda periódica por parte de los accionistas y los obligacionistas u otros dueños o acreedores de la Empresa, dé un informe completo, aunque sea breve, acerca de la situación financiera y de los resultados netos de las operaciones del negocio y en el cual están interesados; un informe, cuya equidad y exactitud, en todos los detalles esenciales se respalda por medio de un certificado o dictamen autorizado por una persona o entidad competente y desinteresada en el asunto.
2. Cuando hay una propuesta de venta o escrituración del negocio o algún cambio en la forma de administrarlo, como la aportación de capital adicional, o la muerte de un socio o de un accionista importante.
3. La demanda de informes para los Bancos y agentes de descuentos como bases para el otorgamiento de crédito.
4. La preparación de informes certificados para las agencias de informes mercantiles y para otras entidades que los piden periódicamente.
5. Investigaciones sobre fluctuaciones en los beneficios y en los gastos.
6. Presentación de los hechos en discusiones o litigios,

y en caso de quiebra, para acreedores diversos o accionistas.

7. Preparación de informes destinados a organismos oficiales para fines de impuestos u otros fines.
8. Impedir las pérdidas debidas a la mala organización de la contabilidad o de los métodos seguidos en el negocio, a la falta de comprobación interna o a descuido.
9. Proteger al público mediante el examen de los departamentos oficiales, las Empresas de servicios públicos, y las sociedades privadas, cuando se requieren datos exactos para fijar, voluntaria o forzosamente, los precios a tarifas.

Como se puede apreciar aunque la lista no está encaminada a describir a quienes interesan los Estados Financieros, si nos enumera sus usos más comunes.

IV. CUALIDADES QUE DEBE REUNIR EL CONTADOR PUBLICO PARA PODER
DICTAMINAR

Las cualidades que debe reunir el Auditor al desempeñar su trabajo son una de las principales preocupaciones de la profesión, ya que de su adecuado cumplimiento depende el nivel de calidad de su trabajo.

El hecho de que el Dictamen del Contador Público sea de interés no sólo para la Empresa que contrató sus servicios sino -- también para terceras personas que en base a su Dictamen van a -- tomar decisiones, lo obligan a cumplir con ciertos requisitos -- propios de su trabajo.

Uno de los principales objetivos de la profesión es el lograr la confianza de terceros en la emisión del Dictamen sobre - Estados Financieros, esta confianza se ha logrado solo mediante calidad en el trabajo de Auditoría de Estados Financieros.

Las cualidades que deberá reunir un Auditor al desarrollar su trabajo las podemos clasificar en la forma siguiente:

1. CUALIDADES PERSONALES
2. CUALIDAD RELATIVAS AL DESARROLLO DE SU TRABAJO

1. Cualidades Personales

Integridad. El Auditor al desempeñar su trabajo deberá ser desinteresado y recto en todas sus acciones así como responsable de ellas.

Criterio y Tacto. Por la naturaleza propia de su trabajo el Auditor tratará durante su trabajo con una infinidad de personas, las cuales no en todos los casos

conocieran la mecánica ni finalidades de su trabajo, de biéndoseles dar el trato más adecuado, por otra parte en muchas ocasiones es necesario algún registro, documento o información por parte del cliente, en cuyo caso el Auditor deberá utilizar su tacto.

Capacidad para la crítica. Es natural que al efectuar su trabajo el Auditor localice fallas o deficiencias - en los registros o sistemas contables, no debe limitarse en hacer notar sus errores al cliente, sino que debe hacer una crítica constructiva proponiendo soluciones, es muy común que la administración de la Empresa se encuentre renuente a aceptar que el sistema implantado tenga deficiencias por lo que el Contador Público deberá tener plenamente identificado el problema y además deberá contar con los conocimientos técnicos relativos a dicho asunto, todo esto con el objeto de comentarlo con la administración de la Compañía y ver su -- procedencia o no en el informe final.

Habilidad y Corrección al Expresarse. Es de suma importancia que el Contador Público reúna esta cualidad, ya que generalmente, su informe es lo único que ve el cliente de su trabajo, y un error en su redacción puede dar lugar a confusiones o malas interpretaciones -- por parte de la persona que los utiliza. Por otra -- parte el hecho de que sus informes sean utilizados por diversas personas, obliga al Contador Público a utilizar un lenguaje sencillo y objetivo, es decir, describir en forma clara los problemas y sus soluciones.

Cultura General. Como profesionista que es, el Contador Público, deberá tenerla además de que por la naturaleza misma de su trabajo es común tratar con otros -- profesionistas (Ingenieros, Arquitectos, Administradores

res, etc.), y de su buen criterio dependera un mejor -
trato social.

2. Cualidades Relativas al Desarrollo de su Trabajo

Conocimientos técnicos en las áreas de:

- a) Contabilidad
- b) Finanzas
- c) Auditoría y
- d) Otras áreas relativas a la formación del Contador Público como; matemáticas, administración, derecho, economía, etc.

El hecho de tener conocimientos relativos a estas áreas no implica únicamente el haber adquirido los conocimientos teóricos en alguna dependencia reconocida, sino el estudio continuo con el objeto de conocer cada vez mejor la disciplina que ejerce, y aplicar sus conocimientos con mayor pericia. Únicamente esta actualización de conocimientos garantizará un mejor servicio a las personas con que colabora.

Tener Título de Contador Público. Entre las profesiones - que según la Ley reglamentaria del Artículo 5º Constitucional -- necesitan título para ejercer se encuentra la de "Contador", en este caso se sobreentiende que la profesión de Contador Público ya que el Contador que actúe en forma dependiente de una Empresa tendrá el carácter de empleado de la misma, y por lo tanto no le serán aplicables las disposiciones de la Ley de Profesiones.

Este título deberá ser reconocido por el poder Ejecutivo - Federal, a través de la Secretaría de Educación Pública y de la Dirección General de Profesiones, quien expide la Cédula Profesional.

Por otra parte cabe hacer mención que en México, a diferencia de los países anglosajones, el título profesional comprende

un crédito académico, que garantiza conocimientos técnicos. En los países anglosajones (considerados como los iniciadores de la profesión), el título no lo otorga el Estado, o las instituciones que este autoriza (Universidades, Escuelas, etc.), sino el gremio formado por los mismos profesionistas.

Práctica Profesional. Es uno de los requisitos que deberá cumplir el Auditor al desempeñar su trabajo, a este respecto el Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice que "La Auditoría y el ejercicio de las actividades propias de esta profesión, requieren un acopio de madurez, de conocimientos y de habilidades que es muy difícil transmitir por la mera preparación escolar. Debe, pues, completarse la preparación escolar con una preparación adquirida en la experiencia práctica". Lo anterior significa que el Contador Público deberá completar su preparación mediante un período razonable de tiempo trabajando bajo la dirección de un Auditor experimentado.

El hecho de contar con una amplia experiencia le permitirá desarrollar su trabajo con una mayor eficiencia.

Cuidado y Diligencia Profesional. El Contador Público al aceptar cualquier trabajo se compromete de antemano a realizarlo aplicando toda su destreza y capacidad, así como en el menor tiempo posible de acuerdo con las circunstancias.

Es necesario que el Auditor en el desempeño de su trabajo ponga el cuidado y diligencia correspondientes a un trabajo profesional, no se le puede exigir que sea infalible es decir que acierte en todos los casos y que resuelva satisfactoriamente todos los problemas que se le presenten, sin embargo de su meticulosidad dependera que el índice de error en su trabajo se reduzca al mínimo. El cuidado profesional también implica una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo ejecutado.

Independencia Mental. El Contador Público al realizar su trabajo deberá guardar una actitud independiente en todos los -- asuntos relativos al desarrollo de su trabajo. A este respecto el código de ética profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su postulado II nos indica lo siguiente "Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial".

Con relación a las cualidades que debe reunir el Auditor, Robert H. Montgomery hace la siguiente descripción de ellas:

"Es imposible hacer una Auditoría ideal sin una amplia --- perspectiva de la ciencia de las cuentas, pues son muchos los -- que, teniendo un conocimiento bastante completo de los detalles de la Contabilidad práctica, encuentran difícil tener una visión de conjunto de todo el proceso de las transacciones mercantíles.

El Auditor que mejor realiza su tarea es el que puede colocarse en el lugar de aquellos a quienes se rinden las cuentas. - Esto no le resultará fácil si no sabe perfectamente cómo se llega a las cifras que aparecen en un Balance o en un Estado de Resultados. No basta presentar cuentas exactas, ya que éstas pueden no resultar claras y comprensibles para aquellos a quienes se destinan. Un sistema científico de Contabilidad es un método mediante el cual es posible reunir una serie de hechos en forma gráfica y comprensible, al mismo tiempo que por procedimientos lógicos se les da una forma legible.

La Auditoría es la rama analítica de la Contabilidad, de la misma manera que la teneduría de libros es la rama constructiva de la misma; pero el Auditor moderno es algo más que un analizador. El desarrollo lógico de su profesión y el aprecio cada vez mayor con que se mira su trabajo han añadido a sus deberes de antaño, ciertas funciones constructivas que tienen que cumplirse en relación con una buena parte sus compromisos".

V. INDEPENDENCIA MENTAL

La independencia mental constituye una de las características de mayor importancia en nuestra profesión y es la que con mayor celo guardan los organismos que agrupan a la profesión en México.

Decíamos anteriormente que es una característica profesional, ya que el Contador Público es ante todo un profesional que para poder ejercer su profesión debe adquirir un cuerpo de conocimientos en una Institución educativa reconocida, y sustentar un examen profesional, asimismo se apegará a las disposiciones de un código de ética y recibirá reconocimiento formal mediante la obtención de cédula que expide el Gobierno e ingresará a un Colegio que cuida del progreso de la educación social del Grupo.

El Contador Público es una persona que ejerce públicamente su oficio, a diferencia del empleado, que atiende a sus labores a cambio de un salario predeterminado, el profesional goza de absoluta independencia de criterio al desempeñar su trabajo y percibe como remuneración del mismo un honorario.

Esta independencia mental tiene aún mayor relevancia cuando el Contador Público en calidad de Auditor independiente emite su opinión respecto a la razonabilidad de los Estados Financieros que se le presentan, debido principalmente al carácter de las actividades económicas y financieras que constituyen el medio donde el Contador Público ejerce su profesión.

Ya que tanto la administración de la Compañía como sus propietarios acreedores, sindicatos, y otros confían en él y en el examen que realiza sobre las condiciones y situaciones que rodean a la Empresa y en el informe de dicho examen, con esto queremos decir que, para que la opinión del Auditor sea útil además

de estar fundamentada en su capacidad profesional debe ser dada con independencia mental, esta independencia no será únicamente en las relaciones de cliente a profesional, sino también en pensamiento y acción. El Auditor independiente aunque no es responsable de los Estados Financieros de su cliente si lo es de su Dictamen (limpio, con salvedad, opinión negativa o abstención de opinión), de los Estados Financieros auditados.

Al hablar de la independencia mental considero propio indicar lo que el Consejo del Instituto Americano de Contadores establece al respecto "Tradicionalmente se asocia la idea de independencia con la función del Contador Público al efectuar Auditoría y expresar una opinión acerca de los Estados Financieros de vital importancia para accionistas, acreedores y otros que confían en tales documentos. Ha llegado a ser de gran valor para quienes se atienen a los Estados Financieros de Empresas el que éstos sean revisados por personas expertas en Contabilidad, cuyo juicio sea imparcial con relación a cualquier interés en la Empresa y ante quien se haya impuesto la obligación de revelar todos los hechos de importancia".

Por otra parte Arthur W. Holmes señala a este respecto lo siguiente "La independencia, significa estar libre de influencia y control del cliente. La actividad profesional de un Contador Público se expresa en su independencia, su competencia y su innata integridad moral".

Es pertinente indicar que existen diversas opiniones por cuanto a que si persiste la independencia mental cuando el Contador Público presta a un mismo cliente servicios de asesoría administrativa y de auditoría de sus Estados Financieros.

Algunos profesionistas indican que no se puede conservar una independencia adecuada si se prestan servicios de asesoría administrativa y Auditoría para el mismo cliente. Por otra parte otros indican que puede conservarse la independencia con rela

ción a cualquier cliente cuyos registros sean auditados y para el cual se presten servicios administrativos. En mi opinión el Contador Público podrá conservar su independencia mental siempre y cuando el únicamente preste sus servicios como asesor es decir no lleve a cabo en forma material sus consejos ya que en un momento dado no podría juzgar en forma imparcial un trabajo realizado por él mismo, además de que las personas que van a hacer -- uso de los Estados Financieros podrían dudar en forma justificada de la independencia del Auditor.

Para enfatizar la independencia del Auditor con respecto a la gerencia, muchas Empresas siguen la práctica de que el Auditor sea nombrado por el Consejo de Administración o elegido por los accionistas.

El instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría, y dentro de las normas de Auditoría ubica a la Independencia como la tercera de -- las normas personales e indica lo siguiente a este respecto "El Contador Público no podrá actuar como Auditor en aquellos 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 que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad".

Por otra parte en el Artículo 2.21., del Código de Etica -- Profesional se establecen las circunstancias en las que se considera que no hay independencia ni imparcialidad para emitir una -- opinión.

VI. MODELOS DE DICTAMEN RECOMENDADOS

El Insituto Mexicano de Contadores Públicos recomendó a -- sus miembros en el año de 1964 y a través de su Boletín N° 21 un modelo de Dictamen, el objeto de recomendar el uso de una forma predeterminada del texto del Dictamen, es el de facilitar la interpretación de la opinión del Contador, lo cual no quiere decir que se haya restringido la libertad del Contador para expresar su opinión.

Posteriormente en Octubre de 1975 en su Boletín N° 36 el mismo Insituto, presentó y recomendó el uso de un nuevo texto -- del Dictamen, cuya característica principal es la simplificación de su redacción, derivada de la eliminación de tecnicismos contables y la manifestación de la responsabilidad primaria de la administración de la Compañía en la preparación de los Estados Financieros.

Los Estados Financieros principales que cubre el Auditor -- con su opinión son los siguientes:

Balance General

Estado de Resultados

Estado de Utilidades acumuladas o de

Variaciones en el Capital Contable y,

Estado de Cambios en la Situación Financiera

La importancia del Dictamen es primordial ya que en el, el Contador Público describirá el trabajo realizado y la extensión y limitaciones de su examen practicado, además de la conclusión a que llegó con respecto a la razonabilidad de los Estados Financieros. A este respecto el Instituto Mexicano de Contadores -- Públicos nos señala lo siguiente "La importancia del Dictamen en la práctica profesional es fundamental ya que frecuentemente es lo único que el público ve del trabajo del Contador Público".

El hecho de que el Instituto Mexicano de Contador Públi---cos haya recomendado un texto expreso del Dictamen en su Bole---tín N° 21, se derivó principalmente de la necesidad de hacer men---ción a la extensión del trabajo realizado con el objeto de salva---guardar su responsabilidad, por otra parte las personas que de ---alguna u otra forma utilizan el Dictamen se han acostumbrado a ---una misma terminología de modo que cualquier desviación es rápi---damente identificada.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del --Insituto Mexicano de Contadores Públicos, en su Boletín N° 21, --recomienda la siguiente forma de Dictamen de Estados Financie---ros.

"He examinado el Balance General de la CIA. "X", S. A. al _____ y los Estados de Resultados y de utili---dades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de ---Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó ---las pruebas de los registros de Contabilidad y los demás proce---dimientos de Auditoría que consideré necesarios en las circuns---tancias.

En mi opinión, los Estados Financieros que se adjuntan pre---sentan razonablemente la posición financiera de la CIA. "X"., --S. A. al _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados que fueron ---aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior".

Dentro del mismo Boletín N° 21, se incluye otra forma de ---Dictamen que tiene el mismo contenido que el anterior, su redac---ción es la siguiente:

"En mi opinión, los Estados Financieros adjuntos presentan

en forma razonable la situación financiera de la CIA. "X"., S.A. al _____ y el resultado de sus -- operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados, que fueron -- aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. - Mi examen de dichos Estados Financieros se practicó de acuerdo - con las normas de Auditoría qué, dentro de las circunstancias, - consideré necesarias".

El contenido del Dictamen es responsabilidad exclusiva del Contador Público por lo que es indispensable poner gran atención en las afirmaciones que en el hace y delimitar su responsabilidad con respecto ha dicho documento.

A continuación mostraré un Dictamen con los elementos que le integran, haciendo una breve descripción de los mismos.

1. CONTADORES PUBLICOS ASOCIADOS, S. C.

2. A LOS ACCIONISTAS DE
CIA. "X", S. A.

3. He examinado el balance general de la CIA. "X", S.A. al 31 de Diciembre de 19__ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera, que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

4. En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la CIA. "X", S. A., al 31 de Diciembre de 19__ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior.

5.

FIRMA

6. México, D. F., a ____ de ____ de 19__.

1. MEMBRETE

El Membrete será el del Contador Público que dictamine o -- bien el de la Asociación Profesional a que pertenece si se encuentra asociado. Cabe hacer mención que lo más apropiado es que únicamente aparezca el nombre del contador o de la asociación profesional, ya que existen casos en que se incluyen en el membrete elementos no indispensables como podrían ser los nombres de los socios de la firma, los representantes de despachos extranjeros, etc., que dan la impresión de ser publicidad para el despacho que dictamina y que acorrientan su presentación.

2. A QUIEN O QUIENES SE DIRIGE EL DICTAMEN

Normalmente en la práctica profesional el Dictamen se dirige a la persona o personas que contratan los servicios del Contador Público, y que normalmente son:

- CIA. "X", S. A.
- A los Accionistas de la CIA. "X", S. A.
- Al Consejo de Administración de la CIA. "X", S. A.

Sin embargo esto no quiere decir que sean ellas únicamente quienes utilicen los Estados Financieros dictaminados, el Dictamen como ya dijimos es utilizado por infinidad de personas para diferentes usos por lo que se estima que el Contador Público debiera dirigir su Dictamen al público en general.

3. PARRAFO DE ALCANCE

En este párrafo hace tres afirmaciones básicas que son:

3.1 De haber examinado los Estados Financieros.

"He examinado el Balance General de la CIA, "X", S.A. al 31 de Diciembre de 19__ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le -- son relativos por el año que terminó en esa fecha".

Aquí el Auditor afirma haber examinado los Estados -- Financieros principales de la Entidad, cabe hacer mención que el código de ética profesional advierte al - Contador Público no expresar ninguna opinión profesional sin haber practicado un examen adecuado.

3.2 De que el examen fué realizado de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas.

"Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de - Auditoría generalmente aceptadas"

El hecho de hacer esta afirmación garantiza a los --- usuarios, que dicho trabajo cumple con requisitos mí-nimos de calidad.

3.3 De que en su examen utilizó los procedimientos de Auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

"En consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de Contabilidad y los demás procedimientos de Auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

Con esta afirmación el Contador Público indica que su trabajo fué realizado con plena libertad y que en consecuencia obtuvo la evidencia suficiente y competente

para emitir su opinión sobre los Estados Financieros sometidos a su examen.

4. PARRAFO DE LA OPINION

Las afirmaciones básicas que el Contador Público hace en este párrafo son las siguientes:

- 4.1 De que los Estados Financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de la Empresa.

"En mi opinión los Estados Financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la CIA. "X", S.A., al 31 de Diciembre de 19__ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha".

Mediante esta afirmación el Contador Público indica que los Estados Financieros que examinó presentan la situación financiera y los resultados de la Empresa auditada en una forma razonable.

- 4.2. De conformidad con principios de Contabilidad.

Se afirma que los Estados Financieros fueron elaborados de conformidad con principios de Contabilidad que la profesión tiene como aceptables.

- 4.3 De que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Se afirma que los principios de Contabilidad fueron aplicados en forma consistente es decir no hubo cambios en su aplicación que puedan alterar los resultados ya sea a la iniciación, durante o al cierre del período a que se refieren los Estados Financieros.

5. FIRMA

El Dictamen debe ser firmado por el Auditor que intervino - en la planeación y revisión de la Auditoría, ya que el es - el responsable directo por el trabajo realizado.

6. LUGAR Y FECHA

El Dictamen deberá llevar la fecha en que el Auditor abandono las oficinas de su cliente. Es por esto que el informe deberá redactarse, fecharse y entregarse a la mayor brevedad posible ya que el Auditor no se responsabilizará por hechos que ocurran posteriormente a la fecha en que abandonó las oficinas de su cliente.

En virtud de que las dos formas de Dictamen recomendadas -- por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín - N° 21 contienen tecnicismos que únicamente las personas conocedoras de la técnica contable dominan, así como por considerarse -- que el Contador Público en sus labores de Auditoría ya ha adquirido la confianza suficiente por parte del público que demanda - sus servicios, el Instituto emitió a través de su Comisión de -- Normas y Procedimientos de Auditoría, un nuevo texto del Dictamen en su Boletín N° 36, cuyo texto es el siguiente:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los -- Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de _____ al 31 de Diciembre de _____ y los resultados de sus operaciones por - el año que terminó en esa fecha"

ARGUMENTOS PARA UN NUEVO DICTAMEN

Los argumentos que la Comisión de Normas y Procedimientos - de Auditoría esgrimió para recomendar un nuevo Dictamen, después de realizar un análisis de las afirmaciones básicas del Dictamen del Boletín N° 21, son los siguientes:

- a) Tales afirmaciones son de carácter eminentemente técnico y por lo mismo tienen un verdadero significado exclusivamente para los Contadores Públicos o personas condecoradas de la técnica.
- b) Han servido para revelar al lector del Dictamen las bases en las cuales se fundamenta la opinión del Contador Público sobre Estados Financieros.
- c) Los diez años que lleva de vigencia el texto del Dictamen del Boletín N° 21, han servido como labor educativa. Al mismo tiempo en dicho texto expresamente se señala la labor del Contador Público de cumplir con las afirmaciones respecto al alcance del trabajo, y verificar la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados en forma consistente.
- d) No obstante la experiencia adquirida, los lectores del Dictamen pueden encontrar complicada la expresión de la opinión del Contador Público por el uso de los tecnicismos relativos a las normas de Auditoría generalmente -- aceptadas que por lo general no conocen ni tienen obligación de conocer y a los principios de Contabilidad -- generalmente aceptados.

Esto coloca al lector en la situación de no comprender con exactitud el alcance que tiene la referencia a dichos tecnicismos.

- e) El calificativo "razonablemente" se hace innecesario - ante la afirmación del Contador Público de que "en su opinión" se presenta la situación financiera y su juicio está enmarcado dentro de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- f) En los casos en los que es necesario hacer salvedades por cualesquiera de las razones que lo ameritan de --- acuerdo con el Boletín N° 21, la redacción del Dicta--- men se hace aún más complicada para el lector común.
- g) No se menciona expresamente la responsabilidad prima--- ria de la administración de la Compañía en la prepara--- ción de los Estados Financieros.

CAMBIOS DEL NUEVO DICTAMEN

El Dictamen de Boletín N° 36, presenta varias modificaciones derivadas de las anteriores consideraciones, dichas modificaciones son las siguientes:

- a) Se eliminan las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente.
- b) Se eliminan las referencias expresas a las normas y -- procedimientos de Auditoría.
- c) Se elimina el calificativo de "razonablemente".
- d) Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la Compañía en la preparación de los Estados Financieros.

FUNDAMENTO DEL NUEVO DICTAMEN

Las razones en que se basa la recomendación del nuevo Dictamen son básicamente las siguientes:

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

Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que -- tiene la administración de la Compañía de preparar los Estados -- Financieros para el examen del Contador Público.

No hay objeción para utilizar un nuevo Dictamen sobre Estados Financieros si así lo considera más adecuado el Contador --- Público, porque existe la convicción de que las normas de Auditoría generalmente aceptadas siempre serán cumplidas no obstante - que no haga referencia a ellas en el Dictamen, ya que constitu-- yen preceptos de observancia obligatoria.

En forma similar el Contador Público tendrá que asegurarse que la administración de la Compañía aplique consistentemente --- principios de Contabilidad generalmente aceptados en la preparación de los Estados Financieros, a pesar de no mencionarlo expresamente en el Dictamen, para cumplir con las normas de Auditoría --- ría.

La consistencia en aplicación de principios de Contabilidad tienen por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los Estados Financieros que acompañan al Dictamen del Contador Público.

Como sucede con cualquier otro asunto relativo a la adecuada revelación dentro de los Estados Financieros, si el Contador Público no hace mención alguna expresa, se infiere que los prin-

cipios de Contabilidad fueron aplicados consistentemente.

La simplificación que se propone es congruente con el hecho de que, existiendo los Artículos 2.11 y 2.12 del Código de Etica Profesional, que se establecen obligaciones semejantes a las que se derivan de las normas de Auditoría generalmente aceptadas, no se ha considerado indispensable hacer referencia a la observancia de las normas de ética profesional dentro del cuerpo del Dictamen.

UNIDAD II

DISTINTOS TIPOS DE DICTAMEN

El Contador Público al efectuar una revisión de Estados o -- información financiera, ineludiblemente deberá expresar una opinión, la cual se derivará de los términos en que realizó su examen.

La abstención de opinión se considera como una expresión de opinión.

Las distintas formas de opinión que emita el Contador Público como resultado de su examen, las clasificaremos y analizaremos de la siguiente forma:

- Dictamen Limpio
- Dictamen con Salvedades
- Opinión Negativa
- Abstención de Opinión

I. DICTAMEN LIMPIO O SIN SALVEDADES

Este tipo de opinión únicamente lo podrá expresar el Auditor cuando no tuvo limitación alguna al efectuar su trabajo, no encontró partidas significativas que estuviesen en desacuerdo con principios de Contabilidad generalmente aceptados, y, por último que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de

aplicación de dichos principios de Contabilidad, con esto queremos decir que el Auditor efectuó su examen de acuerdo con normas de Auditoría generalmente aceptadas y ha obtenido la evidencia necesaria que le vá ha permitir emitir una opinión respecto a la razonabilidad de los Estados Financieros.

A este respecto el Instituto Americano de Contadores Públicos indica lo siguiente "Una opinión sin salvedades indica que los Estados Financieros presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de las operaciones, y los cambios en la situación financiera, puede expresarse solamente cuando el Auditor independiente se ha formado la opinión, sobre la base de un examen hecho de acuerdo con normas de Auditoría generalmente aceptadas, de que dicha presentación se conforma con principios de Contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre una base uniforme y que incluyen todas las revelaciones informativas necesarias para hacer que los Estados Financieros no induzcan a error".

Como podemos ver se hace mención al Estado de Cambios en la situación financiera, considerándolo como uno de los Estados Financieros básicos y necesarios para conocer la situación financiera de la Empresa. A este respecto queremos indicar que el texto del Dictamen del Boletín N° 21, no hacía mención a dicho estado, sin embargo la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en su Compendio de Normas de Auditoría, aparecido en Noviembre de 1977 ya hace mención a dicho estado, en lo referente al texto del Dictamen del Boletín N° 36 aunque no se hace mención específica al estado de cambios en la situación financiera, si se indica "Los Estados Financieros que se acompañan" que desde luego incluyen dicho estado, que se considera necesario para la interpretación de la situación financiera.

El Compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría en su pronunciamiento H-02 nos indica que existen dos formas de expresar un dictamen limpio las cuales presentamos a continuación:

- a) En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la Administración de la Compañía, presentan la situación -- financiera de la Compañía "X", S.A., al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.
- b) He examinado el Balance General de la Compañía "X", ---- S. A., al _____ y los Estados -- de resultados y de cambios en la situación financiera -- que le son relativos por el año que terminó en esa fe--- cha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia inclu yó las pruebas de los registros de Contabilidad y los -- demás procedimientos de Auditoría que consideré necesari-- os en las circunstancias.

En mi opinión, los Estados Financieros adjuntos presen-- tan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S.A., al _____ y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

II. SALVEDADES

Existen ocasiones en que el Auditor no puede dar su opinión sin ninguna restricción, ya que existen diversas situaciones algunas de las cuales podrían ser, la imposibilidad práctica o por restricciones por parte del cliente de la aplicación de los procedimientos de Auditoría que el Auditor consideró necesarios en las circunstancias; o bien que ciertas áreas de los Estados Financieros no presenten en forma razonable la situación financiera ni el resultado de sus operaciones, ya sea por la no aplicación de los principios de Contabilidad generalmente aceptados, o bien porque estos no se hayan aplicado en forma consistente con el ejercicio anterior; puede suceder que el Auditor no haya podido obtener elementos suficientes de juicio, con respecto a ciertas áreas de los Estados Financieros, para opinar con respecto a su razonabilidad. Son algunos de los casos en que el Auditor puede presentar salvedades en su informe, sin embargo de la importancia relativa y riesgo probable dependiera el tipo de opinión que emita.

Concepto.- El Boletín N^o 2 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define a las salvedades como "Las excepciones particulares que el Auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del Dictamen normal".

Eric L. Kohler señala que salvedad es "La declaración en el Dictamen de un Auditor llamando la atención hacia alguna limitación referente a su examen, o hacia su duda o inconformidad con alguna partida incluida".

Cuando las excepciones o salvedades son importantes pero no a tal grado que hagan negativa una opinión sobre los Estados Financieros tomados en conjunto, el Dictamen se expresará únicamente con las salvedades necesarias.

El grado de importancia que se le asigne a las salvedades es a juicio personal por parte del Auditor en vista de las circunstancias. Es decir, en todos los casos las salvedades se -- tendrá presente la importancia relativa y riesgo probable respecto de los Estados Financieros considerados en su conjunto.

El Auditor al emitir una opinión con salvedades deberá modificar el párrafo de la opinión de su Dictamen, a fin de que -- quede clara la naturaleza de las salvedades. Deberá indicar -- claramente el objeto de la salvedad, y dar una explicación clara de las razones para fundar la salvedad y el efecto en la situa-- ción financiera, si pueden determinarse razonablemente. Un mé-- todo aceptable de aclarar la naturaleza de las salvedades, es el de hacer referencia en el párrafo de opinión a una nota a los Es-- tados Financieros, o bien a un párrafo intermedio que describa -- las circunstancias que motivan dicha salvedad. Sin embargo, generalmente una salvedad derivada de limitaciones al alcance del examen, se deberá tratar totalmente en el Dictamen del Auditor.

Cuando una salvedad sea tan importante que impida la expresión de una opinión con respecto a la razonabilidad de los Esta-- dos Financieros tomados en su conjunto, se requerirá expresar ya sea una abstención de opinión o una opinión negativa.

Al emitir un Dictamen con salvedades, el Auditor deberá -- expresar dichas excepciones en forma tal que las implicaciones, significado y alcance queden claramente expresados. Es decir, el Dictamen deberá redactarse en forma tal que las salvedades -- o excepciones se incluyan inmediatamente después de la afirma-- ción a que dichas salvedades se refieren, es recomendable el uso expresiones como "excepto por" o "con excepción de", en opinio-- nes con salvedades.

Sin embargo, en algunos casos, cuando el resultado de un -- asunto es incierto, es conveniente usar la expresión "sujeto a", siempre y cuando ninguna persona, incluyendo el propio Auditor -- independiente, pueda determinar con certeza razonable el efecto

que dicho asunto pueda tener sobre los Estados Financieros tomados en su conjunto, pero se considera que dicho efecto no será a tal grado importante como para eliminar la posibilidad de expresar una opinión con salvedades.

El Auditor independiente al redactar su Dictamen con salvedades deberá de procurar el evitar el uso de expresiones como -- "con la explicación anterior", que generalmente no son claras y pueden dejar dudas en el lector sobre si el Auditor este expresando una salvedad o no.

Importancia Relativa y Riesgo Probable.- El Auditor en base a su experiencia y trabajo realizado deberá evaluar las circunstancias que rodean cada caso y determinar en que forma afectan a los Estados Financieros tomados en su conjunto.

A este respecto el C.P. Daniel Alvarez Ramírez expresa lo siguiente:

"El problema grave que se le presenta a un Contador en relación con la importancia relativa y riesgo probable, es que no existe ningún estandar ni ninguna tabla en donde se indique que partida de los Estados Financieros es importante o no. Su juicio, experiencia profesional y las circunstancias en conjunto de cada caso en particular, son la pauta para determinar en un momento dado, que es importante".

Clasificación.- Las circunstancias que generalmente requieren que el Auditor independiente emita un Dictamen con salvedades, se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a) El alcance de su examen ha sido limitado o afectado -- por:
 1. Restricciones impuestas por el cliente.

2. Otras circunstancias ajenas al control del cliente y del Auditor que impiden la aplicación de procedimientos de Auditoría que se consideren necesarios de acuerdo con las circunstancias.
- b) Los Estados Financieros no están presentados conforme a principios de Contabilidad generalmente aceptados, - los cuales incluyen revelación informativa suficiente.
 - c) Los principios de Contabilidad no han sido aplicados - uniformemente.
 - d) Existen incertidumbres acerca del futuro en relación - con asuntos de impuestos, laborales u otras circunstancias pendientes de resolver a la fecha del Dictamen, - cuya resolución no depende de la gerencia sino de personas o autoridades ajenas a la Empresa.

Otras causas que originan salvedades son:

- e) Cuando el Auditor no obtiene de la gerencia la "carta de confirmación".
- f) Cuando existen fallas muy grandes en el control interno.

- La clasificación de las salvedades, tomando en cuenta las afirmaciones del Dictamen que afectan, es la siguiente:

- a) Salvedades que afectan al alcance exclusivamente. (1)
- b) Salvedades a la opinión.
- c) Salvedades al alcance, que trascienden a la opinión.

(1) El mostrar una salvedad en el párrafo de alcance depen

derá del criterio del Auditor que realiza el trabajo, sin embargo existe la tendencia a eliminar las salvedades a este párrafo exclusivamente, ya que si se ha percatado de la razonabilidad del área sobre la cual hubo alguna restricción, y presenta una opinión con salvedad en este párrafo podría ser mal interpretada por los lectores del Dictamen.

1. Restricciones impuestas por el Cliente

Las restricciones impuestas por el cliente al alcance del examen de los Estados Financieros, generalmente se refieren a la omisión de la observación de la toma física del inventario o a la confirmación de las cuentas por cobrar por medio de la comunicación directa con los deudores, aunque también pueden darse casos en que el cliente no permita al Auditor el efectuar inspección física de activos de importancia en una sucursal o bien su negación a proporcionar registros sobre ciertos renglones de los Estados Financieros como podría ser el de inversiones.

El Auditor al expresar una opinión con salvedad por limitaciones impuestas por el cliente, se deberá referir al renglón o renglones de los Estados Financieros sobre los cuales no puede emitir una opinión, más bien que a las restricciones a que estuvo sujeto su examen.

Ejemplo del Dictamen con salvedad al alcance del examen, por limitaciones impuestas por el cliente (texto tradicional).

He examinado el Balance General de la Compañía "X", S. A. al _____ y los demás procedimientos de Auditoría que consideré necesari-

rios en las circunstancias, excepto que, por instrucciones de la gerencia, no solicitamos confirmación de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la Compañía.

En mi opinión, excepto por el efecto de aquellos ajustes que pudieran haberse revelado si se hubiera solicitado confirmación de los adeudos a que hacemos mención en el párrafo precedente, los Estados Financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S. A. al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con -- principios de Contabilidad generalmente aceptados, --- que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Cabe indicar que si el Auditor se satisface de las cifras mostradas por los Estados Financieros mediante la aplicación de otros procedimientos supletorios de Auditoría, la salvedad únicamente se expresa en el párrafo de alcance y no en el de opinión.

Ejemplo del Dictamen con salvedad al alcance del examen, por limitaciones impuestas por el cliente (texto nuevo).

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y - excepto por los efectos que pudiera tener la limita--- ción a que se hace referencia en el párrafo siguiente, los Estados Financieros que se acompañan, preparados - por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía "X", S. A., al _____ y los resultados de sus ope--- raciones por el año que terminó en esa fecha.

La Compañía no practicó un inventario físico de las re-
facciones y no pude satisfacerme por otros medios de -
la corrección de dichos inventarios con importe de ---
\$ _____ al _____.

2. Otras circunstancias que impiden la aplicación de pro-
cedimientos de Auditoría necesarios.

Generalmente se da este caso cuando el Auditor por im-
posibilidad práctica no observa la toma física del in-
ventario o bien no confirma las cuentas por cobrar.

Suele suceder que cuando el Auditor es contratado cuan-
do ya se inició el ejercicio que ha de examinar no pre-
sencie la toma física del inventario inicial, aquí se
pueden dar dos casos:

- a) Que el ejercicio anterior esté dictaminado por ---
otra firma de Contadores, en cuyo caso si dicha --
firma tiene prestigio reconocido y del examen de -
sus papeles de trabajo se desprende que se realizó
un trabajo adecuado el Auditor podrá emitir una --
opinión sin salvedad.
- b) Que el ejercicio anterior no esté dictaminado, en
este caso el Auditor deberá aplicar otros procedi-
mientos de Auditoría hasta donde las circunstan---
cias se lo permitan, para satisfacerse de la co---
rrección del inventario inicial, en caso de que --
las circunstancias no le permitan satisfacerse de
la corrección del inventario inicial, deberá emi---
tir una opinión la cual solo afectará a los Esta--
dos de resultados, de utilidades acumuladas y cam-
bios en la situación financiera del ejercicio ----

examinado.

Existen ocasiones en que la Empresa examinada efectúa ventas a alguna o algunas Empresas de Gobierno, en cuyo caso el Auditor por experiencia sabe que resulta impráctico confirmar dichas cuentas ya que generalmente no se obtiene contestación, en dado caso que de la aplicación de otros procedimientos de Auditoría el Auditor se logre satisfacer de la corrección de las cuentas por cobrar, no necesitará hacer ningún comentario en su Dictamen, ya que podría ser mal interpretado por el lector. Si -- por el contrario el Auditor no logra satisfacerse por medio de la aplicación de otros procedimientos de Auditoría, deberá emitir una opinión con salvedad.

Ejemplo del Dictamen con limitaciones al alcance del examen no impuestas por el cliente (texto tradicional).

He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A., al 31 de Diciembre de 19__2, y los estados de resultados y de -- cambios en la situación financiera que le son relativos por el -- año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyo las pruebas de los registros de Contabilidad y -- los demás procedimientos de Auditoría que consideré necesarios -- en las circunstancias, excepto por lo que se explica en el párrafo siguiente.

Debido a que mis servicios fueron contratados con posterioridad al 31 de Diciembre de 19__1 no me fué posible observar la toma física de los inventarios practicada en esa fecha, y no me fué posible satisfacerme respecto del importe de dichos inventarios mediante la aplicación de otros procedimientos de Auditoría.

En mi opinión, el Balance General adjunto presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S. A., al 31 de Diciembre de 19__2, y con excepción de aquellos ajustes -- que pudieran haberse requerido para corregir cualquier inexactitud en el importe de los inventarios al 31 de Diciembre de 19__1 arriba explicado, los estados de resultados y de cambios en la situación financiera adjuntos, presentan razonablemente el resultado de sus operaciones por el año terminado el 31 de Diciembre de 19__2, de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados, los cuales fueron aplicados en forma consistente con el año anterior.

Ejemplo del Dictamen con limitaciones al alcance del examen no impuestas por el cliente (texto nuevo).

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por los efectos que pudiera tener la limitación a que se hace referencia en el párrafo siguiente, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía -- presentan la situación financiera de la Compañía "X", S. A., al _____ y los resultados de sus operaciones -- por el año que terminó en esa fecha.

La Compañía tiene un importe de \$ _____ dentro de sus cuentas por cobrar a cargo de entidades gubernamentales las cuales no me fué posible confirmar directamente y no me fué posible satisfacerme de su corrección a través de otros procedimientos de Auditoría.

Los Estados Financieros no están presentados conforme a principios de Contabilidad generalmente aceptados, los cuales incluyen revelación informativa suficiente.

Dentro de las normas relativas a la información y Dictamen se establece como una norma el que los Estados Financieros debieron ser preparados aplicando principios de Contabilidad generalmente aceptados y en caso contrario el Auditor requiriera emitir ya sea una opinión con salvedad o bien una opinión negativa considerando para esto la importancia relativa y el riesgo probable de la desviación en la aplicación de dichos principios.

Asimismo se establece como norma la suficiencia en las declaraciones informativas por lo que los Estados Financieros que revisa el Auditor deberán incluir la información necesaria para una presentación adecuada y de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados.

El Profesor Daniel Alvarez Ramírez en su libro de apuntes de Auditoría III nos indica las causas mas comunes de salvedad por desviación en la aplicación de principios de Contabilidad -- las cuales ennumeramos a continuación:

1. "Salvedad provocada por haberse valuado los inventarios sin considerar el importe de los gastos de fabricación.
2. El inventario de productos terminados se encuentra excedido a su valor de mercado.
3. Provocada por rehusarse la Compañía a registrar una --

pérdida conocida por el Auditor, en el período de transacciones subsecuentes.

4. La Compañía matriz no ha hecho provisión por las pérdidas sufridas por una filial.
5. En los Estados Financieros examinados, no se ha hecho provisión para impuestos diferidos en aquellos casos - en que los porcentos de depreciación contables son inferiores a los utilizados para efectos fiscales".

Por otra parte los ejemplos más comunes que encontramos -- por cuanto a la insuficiencia en las declaraciones informativas son los siguientes:

1. "El Balance General no incluye la base de valuación de los inventarios.
2. El estado de resultados no informa que una gran parte de las ventas se efectúan a un solo cliente.
3. El estado de resultados se inicia a partir de la utilidad bruta.
4. Los Estados Financieros no informan sobre una restricción al pago de dividendos futuros".

Ejemplo del Dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de principios de Contabilidad generalmente aceptados* (texto tradicional).

"He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A., al _____ y los demás procedimientos

* Tomado de los apuntes de Auditoría III del C.P. Daniel - Alvarez Ramírez.

de Auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

Para efectos contables la Compañía ha calculado la depreciación de su maquinaria y equipo utilizando el método de línea recta y para fines fiscales, ha calculado la depreciación a base del método acelerado. Los cargos anuales por concepto de impuesto sobre la renta han incluido únicamente el impuesto sobre la renta pagadero anualmente más no los impuestos diferidos que resultan de la diferencia entre la depreciación cargada a los resultados y la utilizada para efectos de impuestos. Al _____ los impuestos diferidos no contabilizados ascendían a la cantidad de \$ _____ de los cuales corresponden al año terminado en esa fecha \$ _____.

En mi opinión, excepto por el efecto de omitirse la provisión para impuestos diferidos que se discute en el párrafo precedente, los Estados Financieros adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S. A. al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

Ejemplo del Dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de principios de Contabilidad generalmente aceptados (texto nuevo).

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por la sobrevaluación que se menciona en el párrafo siguiente, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía "X", S. A., al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La Compañía al _____ valuó su inventa

rio de productos terminados a su costo de producción el cual es superior a su valor de mercado, práctica que está en desacuerdo con principios de Contabilidad generalmente aceptados. De haberse valuado dicho inventario a su valor de mercado el importe que aparece en el Balance General adjunto al _____ hubiese disminuído en \$ _____ aproximadamente y la utilidad neta por el año terminado en esa fecha, después de considerar provisiones para impuesto sobre la renta y -- participación a los trabajadores, hubiera disminuído en ----- \$ _____ aproximadamente.

Ejemplo del Dictamen con salvedad por insuficiencia en las declaraciones informativas (texto tradicional).

He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A., al _____ y los demás procedimientos de Auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

El 15 de Marzo de _____ la Compañía firmó contrato con el grupo industrial _____, por medio del cual se -- comprometió a efectuarles ventas por el 70% de su producción independientemente del monto de la misma, circunstancia que no se encuentra adecuadamente reflejada en Estados Financieros.

En mi opinión, excepto por la omisión de información que -- se explica en el párrafo anterior, los Estados Financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S. A., al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de -- conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del -- año anterior.

Ejemplo del Dictamen con salvedad por insuficiencia en las declaraciones informativas (texto nuevo).

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, los Estados - Financieros que se acompañan, preparados por la administración - de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía "X", S. A., al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

"La Compañía inició el estado de resultados a partir del - renglón de utilidad bruta, sin reflejar el importe de las ventas y costo de ventas, elementos que se consideran indispensables -- para su razonable interpretación".

Los principios de Contabilidad no han sido aplicados uni-- formemente.

Cuando existen cambios en la aplicación de principios de - Contabilidad se pueden dar dos casos que son los siguientes:

1. Cambios a principios de Contabilidad generalmente acep-
tados.
 2. Cambios a principios de Contabilidad que no son de ---
aceptación general.
1. Cuando existe un cambio en la aplicación de principios
de Contabilidad el Auditor deberá indicar dicho cambio
en su opinión, debe señalar la naturaleza del cambio y
la falta de uniformidad en cuanto a la aplicación de -
los principios de Contabilidad, el Auditor deberá indi-
car dentro del texto de su Dictamen su aprobación con
el cambio de principio de Contabilidad mediante la ---
utilización de expresiones como "con el cual estoy de
acuerdo" o "cambio que apruebo".
 2. A este respecto el Instituto Americano de Contadores -

Públicos nos dice lo siguiente "El Auditor deberá evaluar un cambio en principio de Contabilidad para satisfacerse de que:

- a) El nuevo principio contable es un principio de Contabilidad generalmente aceptado.
- b) El método de contabilización del efecto del cambio está de acuerdo con principios de Contabilidad generalmente aceptados, y es razonable la justificación de la gerencia para el cambio. Si un cambio, en principio de Contabilidad no reúne estas condiciones, el informe del Auditor deberá así indicarlo y su opinión deberá contener la salvedad apropiada".

Cabría únicamente agregar que el Auditor al expresar una opinión con salvedad, está se referiría tanto a la falta de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados como a la uniformidad en su aplicación.

Ejemplo del Dictamen con salvedad por inconsistencia en la aplicación de principios de Contabilidad generalmente aceptados (texto tradicional).

He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A., al _____ y los demás procedimientos de Auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los Estados Financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S.A., al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados los que, a excepción del cambio en el método de valuación de sus inventa---

rios que se describe en la nota 1 a los Estados Financieros y -- que consiste en el cambio de costos promedios al de últimas entradas-primeras salidas y con el cual estoy de acuerdo, fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Ejemplo del Dictamen con salvedad por inconsistencia en la aplicación de principios de Contabilidad generalmente aceptados *(texto nuevo).

"En mi opinión, con base en el examen que practique, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía "X", S. A., al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, excepto que en cuanto a la aplicación consistente de principios de Contabilidad generalmente aceptados, hubo un cambio en el método de valuar los inventarios. El año anterior se valuaron a base de precios promedio y al fin del presente año se valuaron a base de primeras entradas-primeras salidas, método que en este caso considero más aceptable. El cambio afectó la utilidad neta del año, aumentándola en la cantidad de \$ _____ después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad".

Existen incertidumbres acerca del resultado de ciertos hechos.

Existen ocasiones en que para la gerencia de una Empresa auditada no es posible cuatificar algunas cuestiones que afectan la situación financiera y el resultado de sus operaciones, en estas condiciones en que el resultado de un asunto es incierto el Auditor deberá expresar una opinión con salvedad respecto a -

* Tomado de Revista de Contaduría Pública de Junio de 1975.

dicho asunto, siempre y cuando el Auditor considere que el efecto de dicho asunto no será a tal grado importante como para eliminar la posibilidad de expresar una opinión con salvedad, en estos casos es conveniente el uso de la expresión "sujetos a".

Ejemplo del Dictamen con salvedad por incertidumbres* (texto tradicional).

He examinado el Balance General de la Compañía "X", S. A., al _____ y los demás procedimientos de Auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

"Según se explica en la nota 1 a los Estados Financieros adjuntos, la Compañía ha venido utilizando una patente para la elaboración de sus productos la cual está legalmente registrada a nombre de un particular quien ha establecido una demanda en -- contra de la Compañía por infracción de patentes. En vista de que al _____ el juicio se encontraba en proceso, no es posible conocer el fallo final que dicte el tribunal en el que se está ventilando el asunto.

En mi opinión, sujeta al efecto de cualesquier pérdida que pueda sufrir la Compañía con motivo de la demanda mencionada anteriormente, los Estados Financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S. A., al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

Ejemplo del Dictamen con salvedad por incertidumbres (texto nuevo).

* Tomado de los apuntes de Auditoría III del C.P. Daniel Alvarez Ramírez.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y sujeto a lo que se menciona en el párrafo siguiente, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía -- "X", S.A., al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Al _____ se sigue juicio en contra de la Compañía, por el reclamo de diversos particulares de los derechos sobre el terreno donde se encuentra ubicada la bodega de -- productos terminados en _____ según -- se consigna en la nota 3 a los Estados Financieros, la Compañía no ha efectuado provisión alguna por el pago que pudiera derivar se de este juicio.

III. OPINION NEGATIVA

Existen ocasiones en que las excepciones en cuanto a la -- presentación razonable de la situación financiera y los resultados de operación de acuerdo con principios de Contabilidad generalmente aceptados, son de tal importancia que impiden al Auditor independiente expresar una opinión con salvedades. En los casos en que el Auditor emita este tipo de opinión deberá indicar claramente todas las razones que lo obligan a emitirla, generalmente en un párrafo intermedio de su Dictamen.

Concepto.- Con respecto a la opinión negativa del Auditor el Instituto Americano de Contadores Públicos, en su Statement of Auditing Standard Num. 2, nos indica lo siguiente "Una opinión negativa es una opinión en el sentido de que los Estados -- Financieros no presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de las operaciones, o los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados".

La Comisión de Normas y Procedimientos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su Boletín Num. 21, nos expresa lo siguiente a este respecto "El Contador Público debe expresar una opinión negativa cuando, como consecuencia de su examen, --- encuentra que los Estados Financieros que pretenden presentar la situación financiera y los resultados de operaciones de acuerdo con principios de Contabilidad generalmente aceptados, no presentan esta posición y resultados razonablemente de acuerdo con dichos principios, y las excepciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada. Una opinión negativa debe incluir una explicación de todas las razones que la originaron".

Como lo mencioné en el tema anterior el grado de importancia que se les asigne a las excepciones es a juicio personal ---

del Auditor en base de las circunstancias, el cual al evaluarlas tendrá presente la importancia relativa y el riesgo probable y - determinará si emite una opinión con salvedades o bien una opinión negativa.

Clasificación.- Las causas que originan una opinión negativa en general pueden clasificarse de la siguiente manera:

1. Los Estados Financieros no se encuentran presentados - de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados.
2. Falta de revelación informativa suficiente en los Estados Financieros.

Ejemplos:

- a) Entidades sujetas a reglamentación gubernamental, si dicha reglamentación está en forma importante en desacuerdo con principios de Contabilidad generalmente aceptados.
- b) Cuando la Empresa no ha creado una reserva para el pago de impuestos diferidos.
- c) Cuando existe una insuficiencia en la estimación para cuentas de cobro dudoso.
- d) Cuando la Compañía matriz no ha registrado y reflejado adecuadamente en Estados Financieros las pérdidas de alguna de sus filiales.
- e) Cuando los inventarios obsoletos sean de una importancia relevante y la Compañía no ha creado una adecuada reserva para estos.

El Compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría en su pronunciamiento H-04 nos presenta los siguientes ejemplos para expresar una opinión negativa.

- a) En mi opinión, con base en el examen que practiqué, -- los Estados Financieros que se acompañan preparados -- por la administración de la Compañía, no presentan la situación financiera de _____ al _____ de _____ de _____ ni los resultados de sus operaciones -- por el año que terminó en esa fecha en vista de lo que se menciona en el párrafo siguiente:

La Compañía no ha registrado el efecto de operaciones de venta con importe de \$ _____ y los inventarios incluyen todavía el costo de dichas ventas.

- b) He examinado el Balance General de la Compañía "X", -- S. A., al _____.

La Compañía no ha registrado el efecto de operaciones de venta con importe de \$ _____ y los inventarios incluyen todavía el costo de dichas ventas.

En mi opinión, debido a la falta de registro de ventas y a la inclusión de inventarios no existentes que se describen en el párrafo anterior, los Estados Financieros adjuntos no presentan en forma razonable la situación financiera de la Compañía "X", S.A., al _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Como podemos ver en este último ejemplo en el párrafo de la opinión no se hace mención alguna a la uniformidad de aplica-

ción de los principios de Contabilidad generalmente aceptados, - debido a que la opinión negativa derivó precisamente de la falta de aplicación de dichos principios.

Como último punto mencionaré que la Comisión de Normas y Procedimientos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha considerado que cuando el Auditor independiente emite una opinión negativa no debe expresar opiniones parciales sobre partidas individuales de los Estados Financieros ya que "harían contradictoria y confusa la afirmación del Contador Público de que los Estados Financieros no presentan la situación financiera y los resultados de operación de la Compañía".

IV. ABSTENCION DE OPINION

Cuando el Auditor independiente no ha obtenido la evidencia suficiente y competente que fundamente su opinión respecto de la razonabilidad de los Estados Financieros tomados en su conjunto deberá indicar dentro del texto de su Dictamen que no se encuentra en posición de brindar una opinión respecto a dichos Estados Financieros. La abstención de opinión puede tener origen en las limitaciones al examen practicado ya sean éstos impuestos por el cliente o derivadas de las circunstancias, así como por incertidumbres respecto a una partida o grupo de partidas; que sean de tal manera importantes que impidan al Auditor formarse una opinión sobre los Estados Financieros tomados en conjunto.

Concepto.- En relación con la abstención de opinión en el Boletín N° 21 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría se hace mención a esta de la siguiente manera "El abstenerse de expresar una opinión es necesario cuando el alcance del examen ha sido limitado en forma importante, ya sea por el propio cliente o por las circunstancias.

Hay circunstancias en que la posición financiera puede verse afectada en forma trascendental por asuntos no resueltos o incertidumbre, que influyan en la vida misma del negocio.

En estos casos el Contador Público deberá expresar que el posible efecto de estos asuntos le impide opinar sobre los Estados Financieros como Empresa en Marcha".

Cabe hacer mención que la abstención de opinión constituye una forma de expresión de opinión, ya que las normas de información obligan al Auditor a expresar la naturaleza de su examen, su opinión respecto de la información revisada y en su caso las limitaciones importantes que haya obtenido su examen.

CLASIFICACION (*)

La abstención de opinión puede originarse por:

1. Limitaciones al examen practicado.
2. Incertidumbre sobre asuntos no resueltos a la fecha -- de los Estados Financieros, que tengan la debida importancia.
3. Fallas importantes en el control interno.

Ejemplos:

1. Por no haberse confirmado las cuentas por cobrar.
2. Por la imposibilidad práctica en la observación de los inventarios físicos.
3. Por no haberse examinado físicamente las inversiones - en valores.
4. Por incertidumbre en relación con la cobranza de alguna cuenta.
5. Por incertidumbre acerca del resultado final de un juicio pendiente.

En el pronunciamiento H-05 del Compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría, encontramos los ejemplos recomendados -- por la Comisión relativa, con respecto a la redacción de un Dic-

* Tomada del libro de apuntes de Auditoría III del C.P. Daniel Alvarez R.

tamen con abstención de opinión.

- a) He examinado el Balance General de la Compañía "X", -- S. A., al _____ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos. Mi examen reveló que existen deficiencias de control interno importantes, las que se -- describen en el párrafo siguiente, las que me impiden satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del ejercicio.

Las principales deficiencias encontradas fueron:

- a.
- b.
- c., etc.

- b) He examinado el balance general de la Compañía "X", -- S. A., al _____ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos, preparados por la administración de la Compañía.

En vista de las deficiencias de control interno que -- existen, no he podido satisfacerme en forma práctica -- de la corrección de las ventas del ejercicio y por --- ello me abstengo de opinar sobre los Estados Financieros que se acompañan.

Las principales deficiencias que se encontraron fueron:

- a.
- b.
- c., etc.

Cuando el Auditor independiente emita una abstención de opinión deberá de indicar todas las causas que motivaron dicha opinión aún y cuando al mencionar solo alguna de ellas se justifique la opinión emitida. Asimismo deberá expresar cualquier excepción en cuanto a la aplicación de los principios de Contabilidad generalmente aceptados y su aplicación uniforme.

Debe hacerse mención a que el Auditor no debe utilizar la abstención de opinión en substitución de la opinión negativa ya que si él a través de su examen de los Estados Financieros se percató que estos no presentan la situación financiera de la Compañía de conformidad con principios de Contabilidad generalmente aceptados, así deberá indicarlo.

Cuando el Auditor emite una abstención de opinión no deberá emitir opiniones parciales sobre algunas partidas de los Estados Financieros ya que harían contradicción y confusa la abstención de opinión.

CONCLUSIONES

1. La dictaminación de Estados Financieros es una actividad --- exclusiva del Contador Público el cual basándose en sus conocimientos técnicos y su experiencia profesional en el area - Contable aplicará las técnicas y procedimientos de Auditoría según lo juzgue necesario con el objeto de fundamentar su -- opinión respecto a la razonabilidad de las cifras mostradas en los Estados Financieros.
2. El objetivo único del Dictamen de Estados Financieros el de informar en forma adecuada la razonabilidad con que los Estados Financieros reflejan la situación financiera y resultado de operaciones de una Empresa por un periodo de tiempo determinado.
3. El Contador Público no juzga si la situación de la Empresa - examinada es buena o mala él emite su opinión acerca de la - situación financiera y del resultado de las operaciones de - la entidad.
4. Creo que es necesario realizar un estudio mas a fondo en relación con el texto del Dictamen, algo que resulta obvio es que el texto del Boletín N° 21 contiene afirmaciones y expresiones tal vez redundantes, así mismo existen gran número de personas relacionadas con la Auditoría de Estados Financieros que pensaban que dicho texto debía de simplificarse, en un principio se pensó que el texto del Boletín N° 36 sería - la solución a lo antes expresado, sin embargo aún ahora después de 5 años de vigencia de dicho Boletín aún no es plenamente aceptado aún y cuando la Comisión de Normas y Proce---

dimientos de Auditoría en dicho Boletín recomienda su uso, - el hecho de que existan dos formas de Dictamen nos obliga -- generalmente a pensar en cual de los dos textos es el mejor, la mayor parte de las personas relacionadas con el Dictamen de Estados Financieros estaban de acuerdo con que el Dictamen del Boletín N^o 21, debía modificarse, sin embargo al aparecer el Dictamen del Boletín N^o 36 causó la división de opiniones antes indicada, haciendo un análisis de las principales objeciones al Boletín antes indicado encontramos (en mi opinión) que las de mayor peso son las que se refieren a la no inclusión dentro del nuevo texto ninguna referencia a las normas y de Auditoría y principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Por lo que considero que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos debe realizar las siguientes consideraciones:

- a) Efectuar un análisis del Boletín N^o 36 y aceptar que el texto del Dictamen en el recomendado no ha sido aceptado - como era su objetivo - por la mayor parte de los profesionales de la Contaduría.
- b) El considerar la inclusión dentro de dicho texto de la - referencia a las Normas de Auditoría y principios de Contabilidad generalmente aceptados, postulados que regulan y en los que se cimienta el prestigio de nuestro trabajo.

B I B L I O G R A F I A

- Manual del Contador Público**
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- Boletines de Auditoría**
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- Apuntes de Auditoría**
C.P. Daniel Alvarez Ramirez
- Auditoría 1**
C.P. Israel Osorio Sánchez
- El Dictamen en la Contaduría Pública**
C.P. y L.A.E. Benjamín R. Téllez Trejo
- Auditoría**
Robert H. Montgomery
- Declaraciones sobre Normas de Auditoría 1 y 2**
Instituto Americano de Contadores Públicos
- Código de Etica Profesional**
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- Principios Básicos de Auditoría**
Arthur W. Holmes
- Auditoría práctica**
C.S. Ps. Alejandro Prieto y Luis Ruiz de Velazco
- Auditoría**
Eric L. Kohler

Compendio de Normas, Pronunciamientos Normativos
Procedimientos de Auditoría y Otros Emitidos por la
Comisión
Instituto Mexicano de Contadores Públicos

El Dictamen
González Muñoz José María
Seminario Contable, Facultad de Contaduría y Administración

Las afirmaciones del Dictamen y la Responsabilidad
del Contador Público
Alvarez Ramírez Daniel
Tesis Profesional
Facultad de Contaduría y Administración

Revista de Contaduría Pública de Junio de 1975
Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Revista de Contaduría Pública de Junio de 1976
Instituto Mexicano de Contadores Públicos