



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

Diversos tipos de Dictamen sobre Estados Financieros,  
Circunstancias en las que se emite y otras Opiniones  
Profesionales del Contador Público Independiente

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE  
QUE EN OPCION AL GRADO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A N  
BENJAMIN PORRAS GOMEZ  
JOSE ALBERTO BRISEÑO GARCIA**

Asesor de Sem. C. P. Guillermo Flores Meyer



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

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

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

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

# I N D I C E

	<u>Pág.</u>
INTRODUCCION	1
<b>CAPITULO I</b>	
1. El Dictamen de Estados Financieros	4
1.1 El Dictamen	5
1.2 Concepto	6
1.3 Importancia del Dictamen	8
1.4 Utilidad que se le da al Dictamen	11
<b>CAPITULO II</b>	
2. Contenido del Dictamen	18
2.1 Formas de expresión del Dictamen	19
2.2 Afirmaciones básicas del Dictamen	22
2.3 Breves comentarios de las normas de Auditoría que influyen en la elaboración del Dictamen	29
2.4 Elementos del Dictamen	44
2.5 Formas de presentación del Dictamen	45
<b>CAPITULO III</b>	
3. Tipos de Dictámenes de Estados Financieros y cir- cunstancias en las que se emiten	47
3.1 Clasificación	48
3.2 Circunstancias en las que se emite	50
3.2.1 Dictamen limpio o sin salvedades	51
3.2.2 Dictamen con salvedades	51
3.2.2.1 Salvedades por partidas que no estén de acuerdo con principios de Contabilidad	52
3.2.2.2 Dictamen con salvedades por in- consistencia en la aplicación de principios de Contabilidad	55

3.2.2.3 Dictamen por limitaciones en el alcance del examen practicado	59
3.2.3 Dictamen negativo	63
3.2.4 Abstención de opinión	65
3.3 Ejemplos de Dictámenes sobre Estados Financieros	68

**CAPITULO IV**

4. Otras opiniones profesionales del Contador Público	85
4.1 Dictamen sobre Estados Financieros de empresas en etapa preoperatoria	88
4.2 Dictamen de Contador Público sobre Estados Financieros Proforma	92
4.3 Dictamen sobre Control Interno	95
4.4 Opiniones Profesionales del Contador Público distintas al dictamen sobre Estados Financieros	102
4.4.1 Dictamen sobre información financiera parcial	102
4.4.2 Dictamen sobre información presentada sobre bases distintas a Principios de Contabilidad	103
4.4.3 Dictamen sobre opiniones profesionales distintas a un Dictamen sobre Estados Financieros	105
4.5 Ejemplos de Dictámenes de otras opiniones profesionales del Contador Público	108
CONCLUSION	116

## INTRODUCCION

En este trabajo de seminario de tesis hemos descrito las finalidades, el manejo y usos que se le da al dictamen sobre estados financieros y otras opiniones profesionales que emite un Contador Público, incluyendo en estas últimas comentarios a las opiniones profesionales del Contador Público distantes a los estados financieros. El estudio y elaboración de esta tarea la hemos dedicado a todas aquellas personas interesadas al estudio de este tema, fundamentalmente a los estudiantes de las Instituciones en donde se imparte la Licenciatura en Contaduría; asimismo a los profesores de dichas Instituciones para que puedan consultarla y coadyuve en sus secciones sobre esta materia.

El presente trabajo lo hemos dividido en cuatro capítulos, explicando la forma y contenido del dictamen que debe rendir el auditor al término de su examen, señalando las diversas modificaciones a dicho documento, cuando existan desviaciones en el cumplimiento de las normas de auditoría, infracciones a los principios de contabilidad o inconsistencia en su aplicación y exhortamos a unificar criterios entre los miembros de la profesión en cuanto a la redacción de dictámenes. En el primer capítulo describimos el concepto del dictamen, su importancia y utilidad para las personas interesadas en

este documento; elaboramos un cuadro comparativo para explicar el dictamen básico o bien sobre estados financieros y los dictámenes de las otras opiniones profesionales del Contador Público en cuanto a su incumbencia y utilidad que tienen para las personas interesadas en estas opiniones. El segundo capítulo señalamos el contenido del dictamen, comentando las afirmaciones básicas que son el cuerpo del dictamen; describimos en forma breve las normas de Auditoría, siendo los fundamentos que regulan a todo Contador Público para realizar un trabajo de naturaleza profesional con características y finalidades propias que le son connaturales. El tercer capítulo señalamos los tipos de dictamen sobre estados financieros y circunstancias en las que se emiten, se describe el fundamento de la opinión y sus características para su presentación, es donde el auditor tiene definida la conclusión de su trabajo, señalando todo lo relativo al origen que da una opinión; si cuenta o no con los elementos de juicio suficientes para emitir su dictamen; por último ejemplificamos las circunstancias que caen en cada uno de los dictámenes sobre estados financieros. En el cuarto capítulo se describen las otras opiniones profesionales que emite el Contador Público, se señala ciertos dictámenes que tienen pronunciamientos normativos para su explicación. Cabe señalar que el estudio realizado a las otras opiniones profesionales del Contador Público (Dictamen sobre Control Interno, Dictamen de Contador Público so

bre Estados Financieros Proforma, etc.) y las opiniones profesionales del Contador Público distintas al Dictamen sobre Estados Financieros incluidas en las anteriores formadas por el (Dictamen sobre Información Parcial, Información presentada sobre bases distintas a principios de contabilidad, etc.) no cuentan con una bibliografía suficiente para la docencia o para el Contador Público que trabaja independiente y quiera emitir una de las opiniones descritas, como consecuencia, estas diversidades de dictámenes no han sufrido cambios desde que salieron a la luz pública. Estamos concientes que el tiempo cambia y es el momento de alcanzar el ritmo acelerado que sufren las entidades económicas, para fomentar y promover la literatura de estas opiniones, ya que en los planes de progreso de la sociedad se está incrementando su interés en la información financiera, operacional y administrativa de las empresas. Enriqueciendo la bibliografía de estos dictámenes el C.P. tendrá a través del tiempo una aceptación importante y necesaria en las empresas públicas, privadas y mixtas, difundiendo estas opiniones sobre todo en las empresas públicas y mixtas se podrá servir mejor a la comunidad de nuestro país, cada vez más necesitado de información digna de crédito y confianza. Bien, el dictamen representa para nuestra profesión la culminación de nuestro trabajo, nada más hay que darle el sello de garantía de un eficiente y eficaz trabajo para que muestre una alta credibilidad a las personas que van a hacer uso de este documento.

## CAPITULO I

### 1. EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

1.1 El Dictamen

1.2 Concepto

1.3 Importancia del Dictamen

1.4 Utilidad que se le da al Dictamen

## C A P I T U L O I

### 1. EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

#### 1.1 El Dictamen

Dentro de las actividades profesionales han existido determinados hechos o circunstancias que han originado en diversos núcleos de personas relacionados con éstos, situaciones de conflicto, desacuerdo y desconfianza que no permiten llegar a una conclusión final o a tomar decisiones con absoluta seguridad y certeza.

Sin embargo, en algunas actividades, dichas situaciones se han venido subsanando a través de la opinión de terceros no interesados, los cuales normalmente son profesionales independientes y cuya participación viene a ofrecer un sello de seguridad y confianza, eliminando así las discrepancias existentes.

Ahora bien, este juicio profesional se ha constituido como una opinión por escrito, la cual en algunos campos es conocida como Dictamen; dentro del área de la Ingeniería el dictamen representa el resultado del análisis de la calidad de los materiales utilizados en una obra, así como la técnica empleada para llevarla a cabo; en el campo de la Medicina viene a eliminar toda duda cuando no se llega a un acuerdo sobre

la gravedad de una lesión que provoque, o no, una incapacidad permanente a un trabajador que sufrió un accidente de trabajo; ahora bien, en la Contaduría el dictamen se ha constituido como el resultado final a la culminación de un trabajo profesional y responsable como es la Auditoría, a fin de proporcionar a quienes participan en el ámbito de los negocios un elemento importante y necesario para la toma de decisiones.

## 1.2 Concepto

La Auditoría como una de las ramas de la Contaduría Pública, ha venido evolucionando a través del tiempo, no solamente en sus principios, normas y técnicas, sino también en la conceptualización del dictamen. Anteriormente al dictamen se le conocía como certificación de Balances; posteriormente y el más conocido actualmente es el Dictamen de Estados Financieros; hoy en día han venido surgiendo regulados por la Profesión Contable, otros tipos de dictámenes distintos al de estados financieros, sin embargo no se ha definido un concepto individual por cada uno de estos nuevos dictámenes, debido a que estos emanaron y son producto del dictamen de estados financieros.

Los autores de obras contables han conceptualizado al dictamen de estados financieros en diversas formas de expresión, de acuerdo a las conclusiones de las inves

tigaciones que realizan o bien de acuerdo a como lo define el Organismo que rige nuestra profesión y que a continuación señalaremos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través del Compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría en su boletín H-01 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 resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente".

El maestro CP. Israel Osorio Sánchez en su libro Auditoría I, 2a. unidad define al dictamen de la siguiente forma: "Es el documento en el cual el Contador Público o Licenciado en Contaduría, expone su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, de la entidad, después de haber concluido la Auditoría".

Por otra parte, el CP y LAE Benjamín Rolando Téllez Trejo en su libro "El dictamen en la Contaduría Pública" define al dictamen como "un conjunto de elementos aceptados por la profesión y por el público, con que el Contador expresa su opinión concisa sobre los estados financieros de una empresa examinados por él".

Considerando lo que hasta ahora se ha incluido en este capítulo y lo relativo a lo que se describirá en capítulos posteriores, consideramos pertinente incluir dos definiciones de dictámenes, una enfocada en torno a un plano general de los tipos de dictámenes de la Contaduría

ría Pública, y otra enfocada en particular a los estados financieros, en respuesta a la conclusión de nuestras lecturas.

Para otras opiniones del Contador Público definimos al dictamen como un documento formal a través del cual expresa su opinión responsable y profesional sobre algunos aspectos que afectan en forma directa pero parcialmente la situación financiera de un negocio; a través de la evaluación de métodos, procedimientos y políticas o bien por el examen de los documentos y registros de una operación del negocio.

En atención a los estados financieros en particular concluimos que el dictamen es "El documento formal suscrito por el Contador Público a través del cual expresa su opinión o juicio responsable y profesional sobre la razonabilidad de la situación financiera que muestran los estados financieros como resultado de haber practicado un examen de los documentos y registros de una entidad, basado en normas aceptadas por la profesión, siendo este documento la culminación del trabajo realizado".

### 1.3 Importancia del dictamen

La importancia del dictamen de estados financieros es

fundamental, ya que proporciona a las personas que hacen uso de éste un alto grado de seguridad y confianza de que las cifras reflejadas en los estados financieros son razonablemente correctas, es decir, representan o expresan la autenticidad de los hechos y fenómenos que ocurren o vienen ocurriendo dentro de la organización.

Consecuencia a lo anterior el dictamen ha llegado más allá que el de proporcionar únicamente seguridad y confianza, sino que ha logrado influir grandemente en los dos aspectos siguientes:

- a) Para la profesión contable. La necesidad de unificar criterios para estandarizar la redacción de los dictámenes de estados financieros, a efecto de no crear confusión a las personas que hacen y harán uso de éste, en cuanto a la forma de expresar las bases de su trabajo, la autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejen, el adecuado uso de criterios, métodos y procedimientos para captar hechos y todos los cambios sustanciales que afecten su opinión en cuanto a: infracciones a principios de Contabilidad y limitación a los procedimientos de Auditoría utilizados.
- b) Para quienes hacen uso del dictamen. Lograda la se-

guridad y confianza requerida, los usuarios del dictamen contarán con bases sólidas para la toma de decisiones que coadyuven al logro de la realización de las transacciones que tienen planeadas llevar a cabo.

Hemos considerado importante señalar la existencia de algunos hechos que sucedieron en la Historia de la Contaduría Pública que han dado una importancia vital al dictamen.

Con posterioridad a la Primera Guerra Mundial, las empresas estadounidenses tuvieron un crecimiento considerable, por lo que muchas compañías recurrieron al público inversionista, por otra parte este público inversionista y los acreedores consideraron que los estados financieros preparados por los propios empresarios eran difíciles de interpretar, debido a que no existían principios de Contabilidad establecidos y en consecuencia, los métodos de información variaban ampliamente entre compañías dedicadas al mismo ramo y muy a menudo diferían de un año con otro dentro de la misma compañía.

Como resultado de esto los accionistas externos, acreedores y otros interesados en las empresas, exigieron medidas de seguridad sobre la veracidad general de los estados financieros de la compañía y de la suficiencia de

la información reportada por los mismos, por lo que los Contadores Públicos independientes de la administración y propietarios de la compañía, empezaron a otorgar la confianza requerida a través de sus opiniones.

Después de la quiebra de la Bolsa de Valores de Nueva York (1929), el Congreso de los Estados Unidos decretó la Ley Reguladora de las Bolsas de Valores en 1934. Estas leyes han tenido un gran impacto en el crecimiento de la profesión y sobre todo en el dictamen. La Ley de 1933 estipulaba en parte que las compañías que registraban valores para la venta pública deberían proporcionar a los inversionistas en perspectiva cierta información sobre la compañía, incluyendo los estados financieros auditados por Contadores Públicos independientes.

La Ley de 1934 estipulaba la inclusión de estados financieros auditados en los informes anuales presentados a los accionistas de compañías cuyos valores eran registrados en la Comisión de Valores y Bolsas.

#### 1.4 Utilidad que se le da al Dictamen

Se ha mencionado que la importancia del dictamen radica en la toma de decisiones de quienes hacen uso de es-

te documento, asimismo se señaló que la toma de decisiones está encaminada a lograr la realización de algunas transacciones que se tienen planeadas llevar a cabo; es aquí donde precisamente nace la utilidad o el uso que se le va a dar al dictamen, es decir, que a través de este documento los usuarios logran obtener la realización de las metas planeadas como pueden ser la obtención de un crédito con la Banca o proveedores, o bien, para la compra de acciones u obligaciones que una compañía emita.

A efecto de comprender la seguridad y confianza que el dictamen proporciona, así como la importancia que tiene para los usuarios y la utilidad o uso que éstos harán del dictamen, a continuación se muestra un cuadro donde se expone en primer término a quienes les interesa el dictamen y por otra parte la utilidad que éste les dará; asimismo se incluye un cuadro donde se muestra en primer lugar otras opiniones profesionales del Contador Público, que han venido a dar una importancia vital en la evolución del mundo de los negocios, en segundo término a los usuarios interesados en otras opiniones profesionales del C.P., así como la utilización que tienen estos dictámenes.

## DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS BASICOS

---

Le interesa a:

Lo utilizan para:

---

- |  |  |
|--|--|
| 1. Los dueños, socios y accionistas.                       | Tener confianza y seguridad del estado que guardan sus aportaciones o inversiones, así como una base sólida para la toma de decisiones.        |
| 2. El Consejo de Administración.                           | Ser parte integrante de la moderna administración de las entidades y así conocer, medir y evaluar los resultados logrados por ésta.            |
| 3. Comisario.  | Juzgar y vigilar la actuación de la administración de la empresa auditada.   |
| 4. Directores y Funcionarios.                              | Conocer y comparar los resultados obtenidos contra lo planeado y tomar decisiones o medidas correctivas oportunamente.                         |
| 5. Los trabajadores o representantes de éstos (Sindicato). | Conocer el resultado de la administración de la empresa y asegurarse del cumplimiento de las obligaciones que tiene la entidad para con ellos. |
| 6. A los proveedores, acreedores y la Banca Nacional.      | Tener bases sólidas en la determinación del otorgamiento de créditos, asegurarse de la   |

---

Le interesa a:

Lo utilizan para:

---

- capacidad de pago y de la existencia de activos que garanticen los financiamientos.
7. Al público inversionista. Tener una base de estudio previo para medir la conveniencia en ingresar como accionista o como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.
8. A la Bolsa Mexicana de Valores. Como requisito indispensable para el registro de acciones, bonos, obligaciones y otros valores bursátiles que se tenga planeado cotizar.
9. Al Estado a través de la SHCP. Tener bases para la revisión y evaluación del cumplimiento de las disposiciones de orden fiscal.

## DICTAMEN DE OTRAS OPINIONES PROFESIONALES

Opinión sobre:	Le interesa a:	Lo utilizan para:
1. Estados Financieros Proforma.	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Los propietarios, socios o accionistas.</li> <li>b) Al Consejo de Administración.</li> <li>c) Directivos y Financieros.</li> <li>d) Proveedores.</li> <li>e) Acreedores.</li> <li>f) La Banca.</li> <li>g) Público inversionista.</li> </ul>	<p>Asegurarse de que los efectos que muestran dichos estados por la incorporación de hechos posteriores ya ocurridos o de hechos no consumados con grandes probabilidades de realizarse, sean lo más cercano posible a la realidad.</p>
2. Estados Financieros de empresas en etapa preoperativa.	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Los propietarios, socios o accionistas.</li> <li>b) Al Consejo de Administración.</li> <li>c) Directivos y Funcionarios.</li> <li>d) Proveedores.</li> <li>e) Acreedores.</li> <li>f) La Banca.</li> <li>g) Público inversionista.</li> </ul>	<p>Asegurarse del avance y desarrollo de la empresa en etapa de preoperación y conocer en cierta forma si ésta, está en posibilidades o no de alcanzar su etapa de operación.</p>
3. Control Interno.	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Consejo de Administración.</li> <li>b) Directivos y Funcionarios.</li> <li>c) Los Comisarios.</li> </ul>	<p>Asegurarse y vigilar que los sistemas, métodos y procedimientos establecidos para generar información financiera veraz y oportuna y para que el manejo y custodia de los activos sean los adecuados y</p>

---

Opinión sobre:	Le interesa a:	Lo utilizan para:
----------------	----------------	-------------------

---

4. Información Financiera Parcial.

- a) Socios, accionistas o propietarios.
- b) Consejo de Administración.
- c) La Banca.
- d) Proveedores.
- e) Acreedores.
- f) Público inversionista.

que éstos se realicen según lo estipulado.

Tener una base confiable para la toma de decisiones en cuanto a: Conocimiento de la situación financiera de la Entidad a una fecha determinada para la concesión de créditos o financiamientos, invertir o no en la entidad.

- Otros

Quienes contratan los servicios del Contador Público para que dictamine sobre un hecho específico distinto o relacionado parcialmente con Estados Financieros tales como los dictámenes de:

Tener una base firme y segura para la toma de decisiones, o para asegurarse de la veracidad de un hecho o circunstancia.

- a) Dictámenes sobre el Estado de realización y liquidación.
- b) Estados Financieros de personas físicas.
- c) Dictamen pericial.

---

Opinión sobre:            Le interesa a:            Lo utilizan para:

---

- d) Dictamen de Estados Financieros de Sociedades y Asociaciones sin fines de lucro.
- e) Dictamen sobre la circulación pagada de una revista.

## CAPITULO II ,

## 2. CONTENIDO DEL DICTAMEN

2.1 Formas de expresión del Dictamen

2.2 Afirmaciones básicas del Dictamen

2.3 Breves comentarios de las normas de Auditoría que influyen en la elaboración del Dictamen.

2.4 Elementos del Dictamen

2.5 Formas de presentación del Dictamen

## C A P I T U L O   I I

### 2. CONTENIDO DEL DICTAMEN

#### 2.1 Formas de expresión del Dictamen

El IMCP a través de su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, se ha preocupado por que exista entre los miembros de la profesión, un criterio unificado en cuanto a la redacción y presentación de dictámenes, por lo cual, ha emitido una serie de boletines en los cuales recomienda los modelos que deberá utilizar el Auditor como resultado de una revisión de estados financieros o información financiera.

Aunque en el capítulo anterior se muestra un cuadro en el que se señalan la importancia del dictamen y de otras opiniones profesionales del C.P., es importante mencionar que para efectos de esta investigación, el término de tipos de dictámenes se refiere al "Dictamen de Estados Financieros" así como a todas aquellas circunstancias y hechos que influyan, sean necesarios mencionar dentro del cuerpo del dictamen; asimismo en cuanto al término de otras opiniones profesionales del Contador Público, nos referiremos a aquellas distintas a las ya mencionadas, tales como: Dictámenes de Estados Financieros Pro-

forma, de Control Interno, de empresas en Etapa Preoperativa y otros.

Ahora bien, en cuanto a la manera de expresar los diversos tipos de dictámenes, en este capítulo sólo se señalarán los recomendados en el boletín (H-02) del IMCP, ya que éstos son la esencia de su contenido y en capítulos posteriores se mostrarán los modelos de los diversos tipos de dictámenes y de otras opiniones profesionales.

El IMCP ha recomendado en diferentes épocas, dos formas de expresar el dictamen. La primera fue en 1964, conocido como dictamen "tradicional", consta de 2 párrafos, el primero se refiere al del alcance y el segundo a la opinión del mismo.

A continuación se describe el dictamen "tradicional":

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 en que terminó esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de Contabilidad y los otros procedimientos de Auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

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

El segundo, actualizado y mejor conocido como "dictamen nuevo":

En mi opinión, con base al 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.

Estas formas de expresar el dictamen, corresponden cuando el Auditor emite un juicio limpio, sin embargo, su contenido puede modificarse dependiendo de las circunstancias que se le presenten en su revisión, los cuales deben ser revelados en el dictamen, tales como salvedades, negación de opinión, abstención de opinión, o bien, cuando se tiene que hacer mención de una situación tal como la Auditoría Inicial, eventos subsecuentes, estados financieros consolidados o combinados, estados financieros auditados por C.P. distinto al del ejercicio anterior, en

tidades reglamentadas, informe de Comisario y otros.

Por lo que corresponde a otras opiniones, los modelos anteriores han servido de base para expresar una opinión distinta a la de los estados financieros, ya que en todos los casos se presenta un párrafo del alcance sobre el trabajo realizado, así como la información que fue revisada y otro referente a la opinión.

## 2.2 Afirmaciones básicas del Dictamen

En el dictamen "tradicional" anteriormente expuesto, existe en su contenido afirmaciones básicas que se refieren principalmente a los requisitos mínimos de calidad que debe reunir el Auditor a efecto de poder realizar un examen de estados financieros o información financiera relacionada con éstos. Estos requisitos mínimos a que se hace referencia, constituyen una base reguladora de la personalidad del Auditor, del trabajo que desempeña y de la información que rinde como resultado de ese trabajo y que en conjunto se conoce como normas de Auditoría generalmente aceptadas, de las cuales se comentará en el siguiente subtítulo.

A continuación se presenta un cuadro donde se muestra en qué párrafo del dictamen se encuentran contenidas las afirmaciones básicas, su transcripción y las nor-

mas de Auditoría que le son relativas a dichas afirmaciones, así como sus implicaciones.

PARRAFO DEL  
DICTAMEN

AFIRMACIONES BASICAS

NORMAS DE AUDITORIA QUE  
LE SON RELATIVAS

LO QUE IMPLICA

Alcance

"Nuestro examen fue realizado de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas ..."

Normas Personales

Que el examen fue realizado por auditorías con entrenamiento técnico y capacidad profesional requerida, quienes mantuvieron una actitud mental independiente y ejercitaron debido cuidado profesional.

Normas de Trabajo

Que el trabajo en sí fue planeado adecuadamente, los ayudantes fueron supervisados apropiadamente y se efectuó un adecuado estudio y evaluación del control interno.

Alcance

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

Normas de Trabajo

Que el uso de pruebas se basa principalmente en un estudio y evaluación adecuada del control interno y en consecuencia se obtiene evidencia suficiente y competente.

Opinión

"... los estados financieros que se acompañan, presentan razonablemente la situación de..."

Normas de información y  
Dictamen

Que las revelaciones de información en los estados financieros, deberán considerarse razonablemente adecuados, a menos que el informe lo establezca de otro modo.

Opinión

"... de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre ba-

Normas de información y  
Dictamen

Los estados financieros se presentaron conforme a principios de contabilidad aceptados por la profesión, los cuales

PARRAFO DEL  
DICTAMEN

AFIRMACIONES BASICAS

NORMAS DE AUDITORIA QUE  
LE SON RELATIVAS

LO QUE IMPLICA

ses consistentes".

fueron aplicados consistentemente en el periodo en curso, con relación al periodo anterior.

Opinión

Todo lo que incluye el párrafo de la opinión.

Normas de información y  
Dictamen

Que el Auditor emita su dictamen sobre los estados financieros auditados, o, si no puede emitirlo, que lo exprese así y lo exponga con sus razones.

Como se puede observar en el cuadro anterior, las afirmaciones contenidas en el dictamen, representan términos de carácter eminentemente técnicos, los cuales sólo tienen significado para los profesionales o estudiosos de la Contaduría o personas conocedoras de esta técnica.

Por otra parte, dichas afirmaciones al igual que el texto general del dictamen, han servido para:

- Dar a conocer a los lectores de los dictámenes, las bases en las cuales el Auditor se apoya para emitir su opinión.
- Señalar la obligación del Auditor respecto al cumplimiento del alcance de su trabajo, la aplicación de principios de Contabilidad y su consistencia, así como el de revelar todas las razones en el caso de que ocurran desviaciones parciales o importantes.
- Como un elemento educativo en Institutos y Universidades, asimismo como en otros organismos.

Los puntos mencionados anteriormente así como otras argumentaciones, sirvieron de base para que el IMCP realizara en 1974 la eliminación de ciertas afirmaciones básicas y la presentación a la profesión de un nuevo modelo de dictamen, el cual ya se transcribió

en el subtítulo anterior, basándose en las siguientes razones para recomendarlo.

- A) Un alto grado de claridad y precisión respecto a lo que quiere y puede expresar el Auditor.
- B) Se expresa la responsabilidad que asume la Administración de la Compañía en la preparación de estados financieros.
- C) No obstante que no se hace referencia a las normas de Auditoría y a los principios de Contabilidad, se da por descartado, ya que las primeras serán cumplidas y los segundos aplicados consistentemente, ya que ambos constituyen preceptos de observancia obligatoria.

Las principales características que reúne el nuevo dictamen a saber son:

- A) Se excluyen las referencias expresas a:
  - Normas y Procedimientos de Auditoría.
  - Principios de Contabilidad generalmente aceptados y su aplicación consistente.
  - Al calificativo razonablemente.
- B) Se incorpora la referencia a que la preparación de los estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía auditada.

- C) No se detallan cada uno de los estados financieros, básicos, sino que únicamente se hace referencia de ello en conjunto.
- D) Se hace referencia explícitamente a que la opinión del Auditor es en base al examen practicado y no de manera implícita como en el dictamen tradicional.

Como se mencionó en subtítulo anterior, "Formas de expresar un dictamen", el contenido de los dictámenes anteriormente expuestos, principalmente el "tradicional", ha servido de base para expresar los modelos de dictámenes de otras opiniones profesionales del Contador Público, ya que éstos contemplan un párrafo del alcance y otro de la opinión, haciendo referencia en el primero sobre la información o hecho de examinar, así como del trabajo realizado; y en el segundo se expresa la opinión sobre el resultado obtenido del mismo. Son muy semejantes al dictamen de estados financieros, debido a que el contenido de los mismos incluyendo las afirmaciones básicas, vienen siendo los mismos que se expresan en el dictamen básico, ya que como únicas dos variantes es el tipo de estados financieros a examinar como en el caso de los proforma y de empresas en etapa preoperativa; y otra cuando el Auditor actúa también con carácter de Comisario de la empresa auditada, haciendo referencia sobre este hecho en el contenido del

dictamen.

Sin embargo, cabe señalar que algunos dictámenes considerados como "otras opiniones profesionales", se en encuentran regulados por boletines emitidos por el IMCP, señalando objetivos, metodología y modelos de dictamen, pero en otros casos, determinados dictámenes no se encuentran regulados por boletín específico y los autores de obras relacionadas con este tema, únicamente hacen referencia de éstos a través de ejemplos o modelos de dictámenes, existiendo solamente un boletín (H-22), emitido por el IMCP, contemplándolos de manera general.

### 2.3 Breves comentarios de las normas de Auditoría que influyen en la elaboración del Dictamen

La vida humana y profesional se encuentra vinculada con una serie de reglas y principios que rigen la actividad que desarrollan a fin de lograr un objetivo, esta serie o conjuntos de reglas y principios se denominan Normas. Las normas se han constituido como reglas o pasos a seguir en toda actividad con el objeto de ga rantizar la realización óptima de los resultados. La profesión contable al igual que otras disciplinas también se encuentra vinculada con una serie de normas, cuya función es la de regular la profesión en diversos aspectos. Dentro de estas normas se encuentran las nor

mas relativas a la Auditoría de Estados Financieros y de Información Financiera, cuyo objetivo es el de regir la actuación del Contador Público en su papel de Auditor en cuanto a su persona, su trabajo y el resultado final del mismo.

El IMCP a través del boletín "A", las ha definido como "los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del Auditor, el trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo", cuya aplicación es de observancia obligatoria para todos los miembros de la profesión.

De acuerdo a lo anterior, las normas de Auditoría se han clasificado de la siguiente forma:

- A) Normas referentes a la personalidad del Auditor.
  - Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
  - Cuidado y diligencia profesional.
  - Independencia mental.
  
- B) Normas referentes al trabajo realizado por el Auditor.
  - Planeación y supervisión.
  - Estudio y evaluación del control interno contable.
  - Obtención de evidencia suficiente y competente.
  
- C) Normas relativas a la información que rinde el Auditor.

- Aclaración de la revelación con los estados o información financiera y expresión de opinión.
- Bases de opinión sobre estados financieros.
  - . Principios de Contabilidad generalmente aceptados.
  - . Aplicación consistente de los principios.
  - . Suficiencia en la información contenida en los mismos y los datos que le son relativos.
  - . Revelación clara de las desviaciones en caso de existir, así como su efecto cuantificado, (salvedades, negación de opinión y abstención de opinión).

### Normas Personales

Para poder llevar a cabo una actividad profesional, es exigible que toda persona la realice, cuente con los requisitos de preparación y experiencia para poder efectuarla satisfactoriamente, asimismo en la Auditoría se imponen ciertas exigencias de carácter profesional, es decir, cualidades que el Auditor debe asumir para poder llevar un trabajo de Auditoría.

Estas cualidades que debe reunir el Auditor, empieza a adquirirlas a través del cumplimiento de los requisitos académicos que culminan con la obtención del título de Contador Público, sin embargo, su entrenamiento técnico no termina aquí, sino que el Auditor requiere

re una actualización constante sobre los tópicos que afectan su actividad.

Para poder llevar a cabo un trabajo de Auditoría, no es suficiente que el Auditor cuente con el simple entrenamiento técnico ya que además se exige de él una capacidad profesional, la cual sólo se podrá ir adquiriendo a través de la práctica, es decir, la experiencia hará que el Auditor cuente con un criterio amplio y maduro, capaz de resolver atinadamente las situaciones que se le presentan. Lo anterior juega un papel muy importante en los tipos de dictámenes debido a que si el Auditor no contara con una actualización constante, un criterio profesional amplio y maduro, no estaría en condiciones de tener una base objetiva de opinión para el dictamen debido a:

- A) Desconocimiento de pronunciamientos, reglas, leyes, procedimientos y principios que el IMCP u otro organismo emita como novedoso.
- B) Falta de criterio maduro para poder juzgar situaciones que puedan o no afectar la razonabilidad de los estados financieros u otra información que se está examinando.

Lo expuesto anteriormente denotaría falta de cuidado por parte del Auditor, por lo que éste también debe

reunir como cualidad profesional, el cuidado y diligencia profesional aplicado no solamente a su capacitación técnica, sino también al trabajo que desempeña, poniendo cuidado, esmero y habilidad profesional, con la buena fe e integridad.

Otra cualidad personal muy importante es la independencia mental o actitud imparcial, que el Auditor debe guardar para el desempeño de su trabajo; esto se refiere a que el Auditor "no podrá actuar como tal en aquellos casos en los que existan circunstancias que influyan sobre su juicio objetivo y reduzcan su independencia mental o en aquellos en que las circunstancias provoquen en otras personas situaciones de duda sobre su independencia y objetividad".

La independencia mental tiene una importancia fundamental en el juicio del Auditor, debido a que éste debe justificarlo en base a elementos objetivos que le permitirán elegir el tipo de opinión que considere conveniente de acuerdo al resultado obtenido en la Auditoría.

### Normas de Trabajo

Este tipo de normas juegan un papel muy importante en el desempeño del trabajo de Auditoría, ya que a través de ellas el Auditor cuenta con las herramientas neces-

rias para obtener diversos elementos que le permitirán entre otros:

- A) Conocer la organización, sistemas, métodos, procedimientos y personal de la empresa auditada.
- B) Conocer las condiciones ambientales internas que afectan las operaciones del negocio, como: condiciones de la industria, requerimientos legales, obligación de emisión de informes, tipos de propiedad.
- C) Llevar a cabo la planeación y supervisión de las diversas fases de la Auditoría.
- D) Conocer las limitaciones y dificultades que se le presentan durante el desarrollo del trabajo de Auditoría.
- E) Medir el control interno de la empresa auditada en cuanto a la seguridad que ofrece.
- F) Consecuentemente, continuar con la fase de planeamiento al determinar el alcance, oportunidad y los tipos de procedimientos a aplicar.
- G) Obtener elementos suficientes de juicio que le permitan fundamentar su opinión.

Toda actividad a desarrollar sea cotidiana o profesional, siempre va precedida de un análisis de cada uno

de los pasos a seguir, así como el orden cronológico en que se llevarán a cabo, esto es anticiparse a los hechos, sin embargo no siempre llega a cumplirse lo que se ha planeado, por lo que es necesario ir modificando cada etapa conforme a las circunstancias que se presenten.

Ahora bien, la Auditoría llevada a cabo por el Contador Público independiente, es planificada integralmente, al no considerar la planeación como una etapa inicial y aislada en el trabajo de Auditoría, sino que está aplicada en las diversas etapas de la Auditoría, es decir desde su inicio hasta su término conforme a las necesidades que se presenten.

La planeación de la Auditoría sea de estados financieros o de otro tipo de información, contempla principalmente los siguientes aspectos:

- A) Tipo de información a examinar, elaboración, revisión y aprobación de un plan general de trabajo.
- B) Personal idóneo que habrá de participar.
- C) Presupuesto de tiempo y costo.
- D) La naturaleza, alcance y oportunidad en la aplicación de procedimientos en las diversas etapas.

- E) Grado de supervisión del personal.
- F) Fecha de entrega del dictamen
- G) Dimensión del trabajo a revisar en función a las operaciones que realiza la empresa auditada.

En el último punto reviste cierta importancia aun cuando no es precisamente el punto de partida de una Auditoría, su costo, número de personal a intervenir, así como la categoría o nivel de experiencia de éste, visitas a efectuar y principalmente el grado de supervisión en las diferentes etapas del examen y en las visitas, es decir dada la planeación, ejecución y hasta el término de la Auditoría.

Es conveniente que para lograr mejores resultados en cuanto a lo concerniente a la supervisión, esto se "ejercite en proporción inversa a la experiencia y preparación técnica del Auditor supervisado", aplicándola a todos los niveles. Por otra parte como se señaló, la supervisión debe ejercerse desde el inicio de la Auditoría, durante la etapa del trabajo inquisitivo y hasta el término de la Auditoría, siendo también muy importante de ésta en los papeles de trabajo.

La planeación y supervisión en un trabajo de Auditoría, de no llevarse adecuadamente puede traer consecuencias irreversibles al Auditor responsable de firmar el dic-

tamen, por lo siguiente:

- A) Que la planeación de la Auditoría no contemple aspectos importantes que afecten el resultado de ésta y en consecuencia el tipo de opinión o dictamen, no refleje la situación real que presenta la información examinada.
- B) Que el personal seleccionado para llevar a cabo el trabajo de Auditoría no sea el adecuado en experiencia y preparación técnica; en consecuencia no le da la debida importancia, ni mide riesgos probables que afectan directamente la información examinada repercutiendo finalmente en el dictamen de Auditor.
- C) Una supervisión mal ejercida puede dejar escapar aspectos importantes y no aclarar las dudas de los auditores de menor nivel con la oportunidad requerida, lo cual también repercute en el resultado final de la Auditoría.

Otra herramienta con que cuenta el Auditor y la más importante que influye en los tipos de dictamen, al igual que en otras opiniones del Contador Público, es el adecuado estudio y evaluación del control interno en que se realice ya sea del tipo Contable en caso de un examen de estados financieros y de otro tipo de opinión o el tipo administrativo cuando el examen que vaya a prac

ticar así lo requiera.

El control interno desde el punto de vista de una empresa, es el conjunto de elementos con que cuenta ésta para establecer el control sobre los componentes de su organización y de las transacciones u operaciones que se llevan a cabo, ya sea que éstas se originen internamente entre las diversas áreas que integran su organización o externamente con otros entes económicos y gubernamentales, todo esto tendiente a garantizar:

- A) La protección de sus activos.
- B) La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- C) La promoción de la eficiencia en las operaciones.
- D) La adherencia en la ejecución de estas últimas a las políticas establecidas por la administración.

De los objetivos mencionados del Control Interno, el Auditor solamente debe considerar aquellos que tienen una relación directa con los estados financieros, es decir, que al efectuar el estudio del control interno deberá analizar y comprender "el plan de organización y los sistemas y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar, de tal manera que el Auditor pueda tener la seguridad razonable de que:

- A) "Las operaciones se realizan de acuerdo a autorizaciones generales y/o específicas de la Administración".
- B) "Las operaciones se registran para permitir la preparación de información financiera de conformidad con principios de Contabilidad o cualquier otro criterio aplicable, y mantener datos relativos a la custodia de los activos".
- C) "El acceso a los activos sólo se permite de acuerdo con autorizaciones de la administración".
- D) "Los datos registrados relativos a la custodia de los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables, teniendo las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia".

A efecto de que el Auditor se cerciore del funcionamiento del control interno establecido, deberá llevar a cabo la aplicación de cumplimiento cuyo resultado junto con la observación previa de procedimiento y el seguimiento de operaciones tendrá una base para la evaluación del control interno.

En cuanto al efecto que tiene el control interno en los tipos de dictámenes y en otras opiniones del Contador Público, éste recide precisamente en la evaluación del control interno ya que, "el Auditor deberá determinar

sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones, y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas", de tal manera que de existir fallas de control interno, dependiendo de su gravedad y de que dichas fallas el Auditor no logre suplir dicha limitación de una manera práctica, éste se encontrará en condiciones de emitir una opinión con salvedades o en su caso abstenerse de opinar.

Sin embargo si el Auditor emite una opinión sin salvedades, es decir, limpia, no implica la aprobación tácita del control interno, por lo que deberá consignar sus comentarios sobre las deficiencias encontradas en carta a la Gerencia.

Es importante que en cada etapa de trabajo que desempeña el Auditor, deje evidencia en los papeles de trabajo sobre lo que ha desempeñado, sobre lo que vaya a desempeñar y lo más importante sobre el descubrimiento que haya detectado, esto es desde la planeación de la Auditoría y hasta su término.

La evidencia en cualquier disciplina representa un elemento de certeza y seguridad sobre una cosa, así como un juicio penal, la evidencia sirve como base para determinar la culpabilidad o inocencia de una persona, en la Historia representa un rastro de la existencia

de culturas antiguas. En la Contaduría la evidencia también es un elemento de suma importancia, por ejemplo, el libro diario, el libro mayor, las pólizas, son evidencia de registro de las operaciones realizadas por una empresa. En la Auditoría la evidencia representa el conjunto de elementos obtenidos como resultado de la aplicación de procedimientos de Auditoría, los cuales son plasmados en papeles de trabajo propiedad del Auditor, que sirven de base para la emisión del dictamen. Sin embargo en la Auditoría, la evidencia debe reunir dos requisitos indispensables para que el Auditor pueda fundamentar su opinión, ésto es que la evidencia de be ser suficiente y competente.

Se dice que la evidencia es suficiente "cuando, ya sea por los resultados de una sola prueba o por la con secuencia de resultados de varias pruebas diferentes, se ha obtenido la cantidad indispensable para que el Auditor llegue a la convicción, es decir, certeza moral más no absoluta de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoria mente comprobados".

La evidencia competente "se refiere a hechos, circunstancias o criterios que tienen relevancia cualitativa dentro de las partidas examinadas, por lo que el Audi-

tor deberá guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable".

"Se considera que una partida tiene importancia relativa, cuando su inclusión o exclusión o un cambio en su presentación, en su evaluación o en su descripción pudiera modificar sustancialmente la interpretación de la información financiera examinada". "El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que corre en cada una de las áreas sometidas a examen, es decir, considerando el efecto futuro en un momento determinado.

La emisión de un dictamen también requiere la existencia de requisitos mínimos de calidad que aseguren y reflejen el resultado real de toda Auditoría, ya que este documento en muchos de los casos, es la única parte con la que el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del Auditor, por lo que es de suma importancia que el dictamen observe las siguientes normas de información:

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

En los diversos tipos de servicios que presta el Contador Público independiente, es común observar que la presentación de estados e información financiera en la cual ha participado en su preparación, o bien co-

laborando en su formulación, la realice con su propia papelería membretada, ya sea por solicitud del cliente, o debido a su práctica profesional; asimismo se ha observado que en los diarios o periódicos que circulan en el país aparecen publicados en sus páginas estados e información financiera de diversas entidades que llevan al calce los nombres de directivos y funcionarios de esas instituciones y también de Contadores Públicos que actúan como Auditores externos o bien como Comisarios de las mismas. En muchas de las ocasiones esos estados financieros no se encuentran auditados o en las publicaciones no se incluye el dictamen que le es relativo ni se hace mención expresa a la responsabilidad que el Contador Público asume.

Independientemente a lo anterior, es necesario 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, mencionar las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o en su defecto señalar todas las razones de importancia por las que expresa una opinión adversa o por las cuales se abstiene de opinar profesionalmente a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de Au-

ditoria.

- Bases de opinión sobre estados financieros.

## 2.4 Elementos del Dictamen

Todo trabajo realizado requiere en su presentación un sello personal de quien o quienes lo realizan, como la calidad, limpieza y formalidad. La presentación del dictamen de estados financieros o de otras opiniones del Auditor no queda exenta de estas cualidades, en virtud de la exigencia profesional de su actividad, por lo que existen algunos requisitos para su presentación, los cuales son los siguientes:

- A) MEMBRETE. Es la antefirma que está formada por el nombre del Contador Público o por el logotipo y nombre de la Asociación Profesional a que pertenece.
- B) A QUIEN SE DIRIGE. Al nombre o nombres de las personas que contrataron los servicios del Contador Público, ya sean personas físicas (representantes de la empresa) o personas morales.
- C) REDACCION DE LOS PARRAFOS DEL DICTAMEN. Esta puede ser utilizando la primera persona del plural, cuando sea un despacho de contadores o en primera persona del singular cuando el Contador sea inde-

pendiente de una Asociación Profesional.

- D) FIRMA. Se refiere a la rúbrica que debe ir al pie del dictamen, aceptando la responsabilidad total que recaiga en las declaraciones expresadas en el dictamen. "En algunos casos como antefirma se anota el nombre del despacho al que pertenece el Auditor, lo cual significa que la responsabilidad se amplía a todos los socios que lo forman", sin embargo, siempre deberá aparecer el nombre y firma del Auditor para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen.
- E) LUGAR Y FECHA. Se indicará el lugar donde se efectuó el examen, en cuanto a la fecha, se anotará aquella en la que el Auditor se retira de las oficinas del cliente.

## 2.5 Formas de presentación del Dictamen

### A) El informe corto

Esté se encuentra integrado en un cuadernillo, el cual contiene lo siguiente:

- a) Dictamen del Auditor
- b) Estados financieros básicos:
  - Estados de posición financiera
  - Estado de resultados
  - Estado de la situación financiera
- c) Notas a los estados financieros

**B) El informe largo**

Este se integra de manera semejante al anterior, anexándole además información complementaria de naturaleza financiera o no financiera a solicitud del cliente, incluyéndose también una opinión referente a la presentación de información complementaria, ya sea en un párrafo adicional al dictamen, o bien inmediatamente antes de dicha información.

### CAPITULO III

## 3. TIPOS DE DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS Y CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE SE EMITEN.

### 3.1 Clasificación

### 3.2 Circunstancias en las que se emite .

### 3.3 Ejemplos de dictámenes sobre estados financieros

### CAPITULO III

## 3. TIPOS DE DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS Y CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE SE EMITEN.

### 3.1 Clasificación

En los dos capítulos anteriores se ha realizado un análisis general sobre el dictamen del Contador Público, su objetivo, importancia, contenido, relación y efecto con las normas de Auditoría; en este capítulo se hará énfasis sobre las circunstancias en que el Auditor emite su Dictamen de Estados Financieros, que no sólo se limitan a la gravedad de los problemas que detectó, sino que también a aquellos hechos que debido a su importancia y sin ser excepciones sea necesario mencionarlas en el dictamen, los cuales se manejarán en un subcapítulo por aparte.

Cada vez que un Contador Público en su papel de Auditor independiente lleve a cabo una revisión de estados financieros o de otro tipo de información financiera, tendrá la ineludible obligación de expresar dictamen sin omisión alguna, expresando su opinión en los términos que le arroja el resultado del trabajo de Auditoría.

Ahora bien, a estas circunstancias que pueden presen-

társele al Auditor durante el desempeño de su trabajo, se refieren a las bases de opinión sobre estados financieros contempladas por las normas relativas a la información y dictamen, las cuales son:

- a) La información financiera reflejada en los mismos, emanada de los registros de la empresa auditada, deberá prepararse de acuerdo a principios de Contabilidad, incluyendo las reglas particulares de su aplicación.
- b) Y que dichos principios fueron aplicados consistentemente en relación al ejercicio anterior, no obstante que la consistencia es un principio de Contabilidad.
- c) Y que dicha información presentada en los estados financieros, así como las notas que le son relativas sean adecuadas y suficientemente claras y comprensibles, de tal manera que se pueda interpretar de forma razonable, no obstante que lo anterior se refiere al principio de revelación suficiente.

En el caso de existir desviaciones a lo anterior, el Auditor deberá de cuantificar su efecto en los estados financieros, determinar la gravedad y sobre todo mencionar claramente en el dictamen en qué consisten las desviaciones por lo que el Auditor estará en condiciones de emitir una opinión de acuerdo a las circunstancias presentadas; sin embargo, pueden existir otras circunstancias distintas a las anteriores que pueden

en un momento determinado afectar de manera sustancial la opinión del Auditor, esto es por causas impuestas por el cliente que no le permiten al Auditor cerciorar se objetivamente y satisfactoriamente sobre una partida o partidas de los estados financieros o por existir un control interno deficiente que no le permita allegarse de elementos de juicio suficientes.

Considerando lo anteriormente expuesto, los tipos de dictamen se clasifican en:

- 1) Limpio
- 2) Con salvedades y también llamadas excepciones. Estas a su vez dependiendo de su origen se dividen en:
  - Por desviaciones en la aplicación de los principios de Contabilidad, incluyendo las reglas particulares de su aplicación.
  - Por la inconsistencia en la aplicación de dichos principios.
  - Por limitaciones en el alcance del trabajo del Auditor.
  - Por incertidumbres.
- 3) Dictamen negativo u opinión adversa
- 4) Abstención de opinión
- 5) Y otras circunstancias que se tratarán en otro subtítulo.

### 3.2 Circunstancias en las que se emite

### 3.2.1 Dictamen limpio o sin salvedades

- Bajo esta circunstancia el Auditor obtuvo un resultado satisfactorio en el examen de los estados financieros o de otro tipo de información financiera, es decir que no encontró conceptos o partidas significativas o de importancia relevante que estuvieron en desacuerdo con los principios de Contabilidad y su aplicación consistente, que no tuvo limitación alguna en el trabajo realizado y obtuvo la seguridad razonable del adecuado control interno y que éste funciona tal como fue prescrito; sin embargo, aún con lo anterior el Auditor puede expresar una opinión limpia sin que esto quiera decir de manera tácita que aprueba el control interno por lo que deberá consignar sus comentarios sobre las deficiencias detectadas en un informe por separado a la Gerencia.

### 3.2.2 Dictamen con salvedades

Las salvedades de un examen de estados financieros o de otro tipo de información financiera se refieren a aquellas desviaciones que el Auditor detecta en alguna o algunas partidas en cuanto a que éstas no estén de acuerdo con principios de Contabilidad, incluyendo las reglas particulares, por la aplicación inconsistente de dichos principios o bien por limitaciones al trabajo

que desarrolla el Auditor, por deficiencias en el control interno y por la existencia de incertidumbre sobre la solución de algún problema importante.

De aquí que el juicio del Auditor se ve influenciado por alguna de las situaciones anteriores, por lo que deberá tener presente la importancia relativa y el riesgo probable que dichas partidas representan en los estados financieros considerados en su conjunto; es decir, es aquí donde entra en juego el juicio personal y criterio profesional del Auditor al asignar el grado de importancia de las salvedades de tal manera que al emitir su juicio, éste contemple la situación real y el efecto de estas últimas en los estados financieros considerados en conjunto.

### 3.2.2.1 Salvedades por partidas que no estén de acuerdo con principios de Contabilidad.

Este tipo de salvedades se le presentan al Auditor debido principalmente a la diversidad de empresas cuyas administraciones han adoptado políticas contables que no son congruentes con principios de Contabilidad incluyendo sus reglas particulares, o bien por que algunos Contadores de éstas registran sus opera

ciones de acuerdo a criterios subjetivos y en algunos casos lamentablemente por desconocimiento de dichos principios.

Entre las causas de las salvedades en cuanto a la no aplicación de principios de Contabilidad podemos citar algunas en el cuadro siguiente:

PRINCIPIO CONTABLE	CAUSA	RUBRO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE AFECTA Activo Fijo
ENTIDAD	Que se tenga registrado en el activo fijo de la empresa los inmuebles del propietario principal.	Depreciación acumulada, gastos generales con efecto final en el resultado del ejercicio.
PERIODO CONTABLE	Cuando se ha registrado una venta cuyo costo quiere registrar la empresa en el siguiente ejercicio que es cuando se va a liquidar.	Ventas Costo de venta Proveedores Inventarios con efecto final en el resultado del ejercicio.
REVELACION SUFICIENTE	Que los inmuebles de la empresa se encuentren garantizando un crédito hipotecario y que dicha situación la empresa no desea revelarla en una nota a los estados financieros.	Inmuebles Pasivo a largo plazo
REALIZACION	Que la empresa auditada tenga registrada en su Contabilidad como ventas todos los pedidos de mercadería que no ha surtido a la fecha de cierre de ejercicio.	
VALOR HISTORICO ORIGINAL	Que la compañía tenga registrada en sus inventarios de mercadería en mal estado y obsoleta y no haya creado la reserva correspondiente y realizado en traspaso a resultados.	

PRINCIPIO  
CONTABLE

CAUSA

RUBRO DE LOS ESTADOS FI-  
NANCIEROS QUE AFECTO  
Activo Fijo

CONSISTEN-  
CIA

Que la compañía modifique sin razón alguna la aplicación de principios de Contabilidad como por ejemplo:  
Cambio de valuación de inventarios.  
Cambio de método de depreciación.  
Modificación sustancial de su catálogo de cuentas, etc.

Aun cuando los ejemplos anteriormente expuestos representan las únicas causas de salvedades, puesto que existen una diversidad de éstos, el Auditor deberá tener presente la importancia relativa y el riesgo probable de las partidas afectadas por la salvedad en relación al efecto que representan en los estados financieros considerados en su conjunto a efecto de que la opinión del auditor refleje la situación que presentan realmente los estados financieros.

El efecto que representan las salvedades en el dictamen del Auditor radica principalmente en que todas las causas de éstas, así como su efecto neto cuantificado deberán consignarse en párrafo o párrafos intermedios a los del alcance y de la opinión y en este último pá-

rrafo indicar inmediatamente después de la expresión "En mi opinión", la esencia de la salvedad haciendo referencia al párrafo aclaratorio que se incluye en el dictamen, cuando se haga uso del dictamen tradicional; en cambio si se hiciera uso del dictamen nuevo al párrafo de la salvedad se incluirá posteriormente al párrafo del dictamen y éste último indicando inmediatamente después de la expresión "En mi opinión, con base en el examen que practiqué ....", la esencia de la salvedad, haciendo referencia al párrafo que consigna la salvedad.

#### 3.2.2.2 Dictamen con salvedades por inconsistencia en la aplicación de principios de Contabilidad.

Una de las características esenciales que debe reunir la información financiera proporcionada para la toma de decisiones es la comparabilidad de ésta en diversas épocas ya sea para conocer la evolución de la entidad o su posición relativa en relación a otras entidades; ahora bien, en la "Auditoría de Estados

Financieros" el Contador Público independiente deberá cerciorarse que las bases utilizadas en la preparación de la información financiera han sido aplicadas de manera consistente de un periodo a otro con el propósito de informar a los usuarios de los estados financieros y de su dictamen que la comparabilidad de los estados financieros no ha sido afectada por cambios en la aplicación de los principios de Contabilidad incluyendo sus reglas particulares.

Entre las principales circunstancias que al Auditor se le pueden presentar y que afecten la comparabilidad de la información financiera y en consecuencia el señalarlo en su dictamen como una salvedad por inconsistencia podemos citar las siguientes:

- a) Cambios en las reglas particulares. Donde podemos señalar los cambios en el procedimiento de valuación de inventarios, la modificación en el método de depreciación o de amortización de pagos y cobros anticipados, el cambio de presentación de algunos rubros en los estados financieros.

- b) Cambios en las estimaciones contables. En éstas podemos incluir aquellos cambios originados de una apreciación diferente sobre la vida útil de los activos depreciables, sobre la posibilidad de cobro de una cuenta por cobrar, diferente apreciación sobre la amortización de activos intangibles, etc.
- c) Cambios en la entidad emisora de los estados financieros. Estos se dan principalmente cuando la entidad emisora de los estados financieros los emite combinados o consolidados con otras entidades filiales o subsidiarias o bien cuando se sustituye alguna empresa filial o subsidiaria incluida en estados financieros combinados.

En el caso de que exista alguno de los cambios anteriormente citados, deberán ser explicados y justificados debidamente por la empresa a través de una nota en los estados financieros; por lo que respecta al Auditor, éste deberá mencionar en su dictamen la naturaleza y el efecto neto cuantificado del cambio o cambios que hayan incurrido

así como la aceptación de los mismos, en un párrafo o párrafos intermedios a los textos del alcance y opinión en el caso que se utilice el dictamen tradicional indicando inmediatamente después de terminado el párrafo de la opinión la esencia de la salvedad; de utilizarse el dictamen nuevo, la esencia de la salvedad se indicará en el mismo párrafo del dictamen inmediatamente después de la expresión "Por el año que terminó en esa fecha" y posteriormente se consignarán las salvedades y en un párrafo o párrafos por separado.

Aun cuando se ha tratado este punto en relación al principio de la consistencia, es importante señalar que éste se encuentra muy vinculado con el principio de Revelación Suficiente, dado que en el caso de existir un cambio de los ya mencionados anteriormente y de no ser revelado por la empresa en una nota a los estados financieros, el Auditor hará la revelación en su dictamen, expresando la salvedad correspondiente por incumplimiento a los principios de Contabilidad.

3.2.2.3 Dictamen por limitaciones en el alcance del examen practicado.

Este tipo de dictamen es emitido por el Contador Público independiente cuando durante el desarrollo del trabajo que lleva a cabo se ve limitado a la aplicación de procedimientos de Auditoría sustanciales que le permitan cerciorarse sobre la razonable corrección de las cifras reflejadas en las partidas en las que se les ha presentado esta restricción.

O bien por la existencia de situaciones pendientes cuya resolución pueda o no en un momento afectar la situación financiera y los resultados de operación de la compañía auditada de manera parcial, es decir sin afectar a los estados financieros considerados en su conjunto.

Entre las circunstancias que afectan como limitantes al alcance del trabajo del Auditor, distinta a una situación pendiente de resolución se pueden citar:

- a) Falta de elementos comprobatorios que respalden el registro de una

transacción tales como contratos, págares, títulos, acciones, facturas u otros.

b) Por solicitud del cliente para no efectuar confirmación por escrito de algunas cuentas ya sean éstas por cobrar o por pagar o bien sobre algunas situaciones del orden jurídico y de tipo financiero en donde se haga necesaria la confirmación de Abogados y de Instituciones Crediticias.

c) Que resulte impráctico obtener confirmación escrita de las cuentas por cobrar principalmente cuando los deudores pertenecen al Sector Gobierno.

d) Que en el caso de una auditoría inicial no sea posible observar el inventario físico inicial.

En algunas ocasiones como en el caso de los dos últimos incisos, el Auditor puede estar en condiciones de satisfacerse sobre la corrección de las cifras a través de la aplicación de procedimientos supletorios que le permitan allegarse de elementos de juicio suficientes, de tal manera que no se

considerará indispensable mencionar este hecho en su dictamen; en caso contrario y si el Auditor puede circunscribir los efectos de la limitación, deberá describir la naturaleza de ésta inmediatamente después de la expresión "Que consideramos necesario en las circunstancias" en el párrafo del alcance y haciendo referencia de la esencia de la salvedad en el párrafo de la opinión cuando sea utilizado el dictamen tradicional o bien en un párrafo separado del texto de la opinión en el caso del dictamen nuevo.

Otra circunstancia que afecta al alcance del examen practicado y que ya habíamos mencionado, es el caso de la existencia de incertidumbres legítimas o situaciones pendientes de solución, las cuales representan limitaciones importantes al alcance del examen, ya que el Auditor no dispondría de evidencia suficiente para respaldar una opinión limpia debido a la naturaleza misma de la incertidumbre puesto que las condiciones para calificarla como una excepción quedan fuera de control, por lo que el Auditor deberá de llevar a cabo un pro-

fundo y cuidadoso análisis de evaluación de los efectos que pueda tener la solución de la situación.

Entre algunas de las causas que originan una opinión con salvedad por incertidumbre citaremos a continuación los siguientes ejemplos:

- a) Por juicios llevados en contra del cliente por parte de Autoridades Gubernamentales tales como SHCP, IMSS, SSA, SCFI, en donde la cantidad demandada ya sea por impuestos, multas u otros, sea de grandes proporciones que pudiera originar la descapitalización del demandado.
- b) Por juicios o demandas mercantiles en contra del cliente.
- c) Por juicios laborales debido a despidos masivos.
- d) Huelgas prolongadas.
- e) Por fenómenos económicos y políticas tales como el Cierre de Frontera a la importación de materia prima.

Es importante que la reducción de este tipo de Sociedades, así como los detalles que se anoten en los Estados Financieros debe ser lo más clara y preci-

sa posible para dar toda la información relevante para ayudar al lector a evaluar la situación financiera.

La expresión que utiliza el Auditor para expresar este tipo de salvedades es la de "sujeta a", la cual es indicada inmediatamente después de la expresión "En mi opinión", y haciendo referencia al párrafo que señala la salvedad, el cual se menciona entre los párrafos del alcance y la opinión en el caso de utilizarse el dictamen tradicional o bien en un párrafo posterior al párrafo único del dictamen nuevo.

### 3.2.3 Dictamen negativo.

Como ya habíamos señalado en el subtítulo referente a salvedades, éstas se refieren a desviaciones a los principios de Contabilidad que el Auditor detecta en alguna o algunas partidas y cuyo efecto no afecta de manera significativa a los estados financieros considerados en conjunto. Sin embargo cuando estas desviaciones en la aplicación de principios son de tal magnitud que afectan sustancialmente a los estados financieros y en consecuencia éstos no muestren la situación financiera y/o resulta-

dos de operación, el Auditor deberá expresar una opinión negativa, listando las razones que la justifican y su efecto pero cuantificado.

Ahora bien, en caso de existir una opinión negativa no se deberán consignar opiniones parciales sobre partidas individuales de los esta  
dos financieros en virtud de que harían contra  
dictoria y confusa la afirmación del Contador Público en el sentido de que los esta  
dos financieros no presentan la situación financiera y los resultados de operación de la compañía.

La manera o forma de expresar una opini  
ón nega  
tiva tanto en el dictamen tradicional como en el nuevo es como sigue:

En el caso de utilizarse el dictamen tradicional se deberá incluir en uno o varios párrafos in  
termedios a los párrafos del alcance y la opinión todas y cada una de las razones que asignaron la opinión negativa, y en el párrafo de la opinión inmediatamente de la expresión "En mi opinión..."

Se consignará la esencia de las razones que asignarán la negación de opinión; asimismo se hará referencia al párrafo o párrafos intermedios e inmediatamente a esto, se mencionará la expresión de que "Los estados financieros no presentan la situación financiera".

En el caso del dictamen nuevo, todas las razones que asignarán la negación de opinión se consignarán en párrafo o párrafos posteriores al párrafo único y en este último se expresará que los estados financieros no presentan la situación financiera.

#### 3.2.4 Abstención de opinión

La abstención de opinión como afirmación en el dictamen del Auditor significa que éste no se encuentra en condiciones de dar una opinión sobre si los estados financieros presentan o no la situación financiera y el resultado de las operaciones de una compañía, debido principalmente a la falta de elementos de juicio suficientes que le permitan llegar a una conclusión final sobre los estados financieros considerados en conjunto.

Entre las circunstancias que afectan al dictamen del Auditor en el sentido de una abstención de opinión podemos citar las siguientes:

- a) Limitaciones al examen impuestas ya sea por el cliente o bien por deficiencias graves en el control interno de tal manera importantes que no le permitan al Auditor formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto.

- b) Por asuntos o situaciones pendientes de resolución de tal importancia cuyo efecto desconocido le impide opinar sobre los estados financieros y que, en consecuencia, tiene que abstenerse de opinar.
- c) Cuando el Auditor no logre obtener la carta de declaración de la administración de la empresa, considerando ésto como una limitación al alcance de su trabajo y a juicio del Auditor abstenerse de opinar.

La abstención de opinión no exime al Contador Público de revelar las excepciones o salvedades por desviación en la aplicación de principios de Contabilidad y/o la inconsistencia en la aplicación de los mismos que hubiese detectado, sino que deberá revelarlo junto con todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención, en vista de no ocultar la información que el lector de su dictamen tiene derecho a conocer.

Es importante mencionar que la abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa, sino que el Auditor deberá expresar su opinión en los términos que le arroja el trabajo de auditoría, considerando las circunstancias que se le presentan, así como la importancia relativa y el riesgo probable que éstas signifiquen; asimismo no deberá ex-

presar una opinión parcial sobre algunas parti  
das individuales de los estados financieros,  
en vista de que haría contradictoria y confusa  
la abstención.

EJEMPLOS DE DICTAMENES SOBRE  
ESTADOS FINANCIEROS

3.2.2.1.1. DICTAMEN POR DESVIACIONES EN LA APLICACION DE LOS  
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

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 Alben, S.A. de C.V., al ... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

El estado de posición financiera presenta en el activo circulante, bajo el renglón de mercancías en tránsito, \$ 125'800,000.00 de maquinaria comprada en Alemania y que a la fecha de los estados financieros se encontraba en tránsito. Consecuentemente hay un exceso en el activo circulante por esa cantidad, la cual debe formar parte del renglón de Propiedades y Equipo.

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

Fecha \_\_\_\_\_

3.2.2.1.2

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, y excepto por lo que se menciona en el siguiente párrafo, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la empresa, presentan la situación financiera de la Compañía Alben, S.A. de C.V., al ... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La empresa no ha reconocido la pérdida sufrida por la incobrabilidad de los documentos por \$ 50'000,000.00, a cargo de la Compañía White, S.A., que fue declarada en quiebra; por lo tanto la utilidad del ejercicio se encuentra excedida en \$ 25'000,000.00 aproximadamente, después de tomar en consideración el Impuesto Sobre la Renta y la Participación de las Utilidades a los Trabajadores.

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

Fecha \_\_\_\_\_

3.2.2.2.1 DICTAMEN CON SALVEDADES POR INCONSISTENCIA EN LA  
APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por el cambio en el método de valuación de inventarios que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la empresa, presentan la situación financiera de la Compañía Alben, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1985 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los inventarios de mercancías se valoraron hasta el ejercicio anterior uniformemente a costos promedio; sin embargo, a partir del ejercicio que se dictamina, se cambió al método de "primeras entradas, primeras salidas", por lo que el inventario a la fecha de los estados financieros, valuado de acuerdo con este método, resulta superior al valor de mercado de los artículos en \$ 8'200,000.00, procedimiento que no concuerda con principios de contabilidad generalmente aceptados. Este cambio originó que la utilidad del ejercicio se viera disminuída en aproximadamente \$ 36'000,000.00.

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

Fecha \_\_\_\_\_

3.2.2.2.2

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la empresa, presentan la situación financiera de la Compañía Alben, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1985 y los resultados de sus operaciones por el ejercicio que terminó en esa fecha, con excepción del cambio en el procedimiento para registrar algunas mejoras a los bienes del activo fijo a que se hace mención en el párrafo siguiente a los estados financieros, y con el cual estoy de acuerdo.

Durante el ejercicio se cambió el procedimiento para registrar algunas mejoras a los bienes de activo fijo, que en opinión de los técnicos de la empresa aumentan la vida útil de los mismos. Hasta el ejercicio anterior, el importe de estas erogaciones se cargaba a los resultados del ejercicio en que se efectuaban. En este ejercicio dichos trabajos importaron \$ 28'000,000.00 (\$ 9'000,000.00 de maquinaria y equipo y \$ 19'000,000.00 de construcciones e instalaciones), los cuales fueron sometidos al régimen de depreciación adoptado por la empresa. Este cambio de método representó un aumento neto a los resultados del ejercicio de \$ 15'300,000.00, una vez deducido el efecto de impuesto sobre la renta y participación de utilidades al personal.

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

Fecha \_\_\_\_\_

3.2.2.3.1 DICTAMEN POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN  
PRACTICADO

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía Alben, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1985 y los resultados de sus operaciones por el ejercicio que terminó en esa fecha.

No me fue posible cerciorarme del saldo de \$ 8'320,000.00 de la cuenta de cheques del Banco Royal City, ni se nos proporcionó la conciliación bancaria correspondiente, pues la Compañía tiene 6 meses de retraso en su formulación, por no haber recibido los estados de cuenta respectivos.

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

Fecha \_\_\_\_\_

3.2.2.3.2

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, excepto por lo que señala el siguiente párrafo, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la empresa, presentan la situación financiera de la Compañía Alben, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1985 y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

Existe maquinaria y equipo con un importe de \$ 34'000,000.00 que no pude verificar, por no contar la empresa con documentación que ampare su propiedad.

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

Fecha \_\_\_\_\_

## 3.2.2.3.3 DICTAMEN POR INCERTIDUMBRE

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, y sujeta al efecto que pueda resultar del hecho que se menciona en el siguiente párrafo, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la empresa, presentan la situación financiera de la Compañía Alben, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1985 y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

Debido a un incendio ocurrido el 28 de diciembre de 1984 en las bodegas de Guadalajara, Jal., se consumieron mercancías con valor aproximado de \$ 180'000,000.00, las cuales se encontraban cubiertas con póliza de seguro. La empresa ya ha presentado su reclamación, pero a la fecha se desconocen los resultados de la investigación que lleva a cabo la compañía aseguradora y por lo tanto el monto que pueda recuperarse por el siniestro sufrido.

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

Fecha \_\_\_\_\_

## 3.2.2.3.4

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen practicado, y sujeta a la resolución de los juicios laborales que señala el siguiente párrafo, los estados financieros que se acompañan, presentan la situación financiera de la Compañía Alben, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1985.

A la fecha de los estados financieros se cuenta con una contingencia derivada de 2 juicios de carácter laboral, promovidos por los Sres. Luis Martínez y Jaime Alvarez, que en caso de perderse originarían un pasivo cuantificado en aproximadamente \$, 23'000,000.00, según el abogado de la empresa.

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

Fecha \_\_\_\_\_

### 3.2.3.1 DÍCTAMEN NEGATIVO

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la empresa, no presentan la situación financiera de la Compañía Alben, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1985, ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, en vista de lo que se menciona en los párrafos siguientes:

I. Existen dentro del rubro de cuentas por cobrar a clientes, saldos cuyo monto total asciende a \$ 83'000,000.00 aproximadamente, los cuales incluyen ventas duplicadas o im-procedentes, así como registros mal efectuados.

II. Después de considerar la situación anterior y de acuerdo a un análisis de antigüedad de saldos, se determinó dentro de las cuentas por cobrar a clientes, un importe de \$ 33'000,000.00 en cuentas de dudosa recuperación. La compañía no ha creado una reserva adecuada que permita revelar esta situación.

III. Por otro lado, la compañía no ha registrado provi-sión alguna para cuentas incobrables por un importe de \$ 25'000,000.00 correspondientes a una estimación efectuada en el rubro de otras cuentas por cobrar.

IV. La compañía no ha aplicado anticipos a proveedores, a resultados o activo fijo, según el caso, teniéndolos regis-trados como cuentas por cobrar por \$ 2'730,000.00, los cua-

les ya tienen una antigüedad de varios años.

V. En el renglón de pagos anticipados que se muestra en el estado de situación financiera se incluyen \$ 10'800,000.00 de intereses derivados de un crédito refaccionario con el Banco Royal City, S.A., que fueron registrados por la compañía, sobre la base de cálculo de 56% de interés anual sobre saldos insolutos, sin considerar las revisiones de interés según el contrato, los cuales en su mayoría ya están devengados al ... .., pero la compañía no ha efectuado la aplicación correspondiente a resultados. Asimismo, dentro de este renglón, existen comisiones provisionadas en los 3 últimos ejercicios que no se han aplicado a resultados por un importe de \$ 5'560,000.00.

VI. De acuerdo al inventario físico de propiedades y equipo y la valuación del mismo, efectuado por la compañía el 31 de enero de este año, se determinó una diferencia de menos con relación al saldo que presenta el estado de situación financiera de \$ 100'600,000.00, en los conceptos de maquinaria y equipo de oficina; situación originada en parte por el hecho de que múltiples equipos se encuentran físicamente en poder de la Compañía Watson, S.A. de C.V., sin haber mediado operación alguna.

Como consecuencia de lo mencionado en el párrafo anterior y dadas las deficiencias existentes en el control interno, no fue posible satisfacerme de la razonabilidad de la depreciación acumulada de los activos mencionados.

VII. Asimismo, dentro de las propiedades y equipo, la empresa tiene registrado un edificio con valor de \$ 90'875,000.00, mismo que físicamente se encuentra en poder de la empresa citada en el párrafo anterior en la misma situación de los activos ya mencionados.

VIII. La compañía no ha cuantificado correctamente los

intereses normales y moratorios a favor del Banco Royal City, S.A., los cuales debieron haber afectado los resultados al .. ....., y de los ejercicios anteriores. Los intereses a que se refiere el párrafo V se derivan de un calendario de pagos elaborado por la compañía, pero a la fecha de los estados financieros, el saldo insoluto es el total del crédito obtenido, sobre el cual se debieron calcular los intereses normales.

IX. Al ....., la compañía no ha registrado los cargos originados por los impuestos retenidos y causados no pagados desde 1978, los cuales ascienden a \$ 200'000,000.00 aproximadamente.

X. De conformidad con lo que establece la Ley General de Sociedades Mercantiles, la compañía se encuentra en una de las causas de disolución, por el hecho de que las pérdidas acumuladas ya absorbieron el total del capital social.

XI. La compañía no revela los efectos de la inflación en la información financiera por el año que terminó el .. .. De acuerdo con principios de contabilidad, dicha información debe presentarse como información adicional para interpretar adecuadamente los estados financieros básicos.

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

Fecha \_\_\_\_\_

3.2.3.2

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la empresa, no presentan la situación financiera de la Compañía Alben, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1985, 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 \$ 30'500,000,000.00 y los inventarios incluyen aún el costo de dichas ventas.

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

Fecha \_\_\_\_\_

### 3.2.4.1 ABSTENCION DE OPINION

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

He examinado el estado de situación financiera de la Compañía Alben, S.A. de C.V., y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos, preparados por la administración de la empresa.

No conté con elementos de juicio para cerciorarme del valor actual de la inversión que a la fecha de los estados financieros tenía la empresa en acciones de la Compañía Eaton, S.A., Compañía Fender, S.A. y la Compañía Citation, S.A., con un costo registrado total de \$ 493'000,000.00.

En virtud de que la inversión en acciones de las empresas anteriormente indicadas, representa aproximadamente el 52% del activo total de la Compañía Alben, S.A. de C.V., no estoy en posibilidad de opinar sobre los estados financieros que se acompañan.

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

Fecha \_\_\_\_\_

## 3.2.4.2

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
ALBEN, S.A. de C.V.

He examinado el estado de situación financiera de la Compañía Alben, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 1985 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos, preparados por la administración de la empresa.

En vista de las deficiencias de control interno que existen, no he podido satisfacerme en forma práctica de la corrección de la situación financiera y de los resultados de operación y por ello me abstengo de opinar sobre los estados que se acompañan.

Las principales deficiencias que se encontraron fueron las siguientes:

I. El estado de situación financiera incluye \$ 325'000,000.00 de cuentas por cobrar a clientes, que debido a la falta de integración de las mismas y a las fallas de control interno existentes para lograr su análisis y revisión, no me fue posible satisfacerme de ellas.

II. La pérdida del ejercicio se vio incrementada en \$ 22'500,000.00 como consecuencia de la diferente entre el inventario físico y el valor en libros registrado al cierre del ejercicio. Dado que mis servicios de auditoría fueron contratados con posterioridad al inicio del ejercicio, no presencié los inventarios iniciales del año, y debido a las deficiencias existentes en el control interno de los inventarios, no me fue

posible satisfacerme de la corrección de los mismos.

III. El crédito mercantil que muestra el estado de situación financiera por \$ 29'000,000.00 fue incorporado como resultado de apreciaciones subjetivas de cualidades productivas de la empresa.

De conformidad con principios de contabilidad, dicho intangible solo podrá registrarse sobre la base de costo histórico.

IV. La cuenta liquidadora de depuración que muestra el saldo de la situación financiera por \$ 10'800,000.00 es el resultado de cancelar saldos deudores por \$ 44'860,000.00 y saldos acreedores por \$ 34'060,000.00. Dichas partidas provienen de diferentes rubros del estado de situación financiera, sin existir relación alguna entre si, concluyendo con esto, que la mencionada cuenta no constituye ningún activo de la empresa.

V. La compañía tiene un pasivo contingente derivado de la revisión efectuada por los auditores adscritos a la Dirección General de Fiscalización por el ejercicio anterior. A la fecha de este dictamen no se ha levantado el acta correspondiente a dicha visita de revisión.

VI. En virtud de que las pérdidas acumuladas que muestra el estado de situación financiera ya absorbieron totalmente el capital social de la compañía, ésta se encuentra en una de las causas de disolución prevista en la Ley General de Sociedades Mercantiles.

VII. La compañía no revela los efectos de la inflación en la información financiera por ejercicio que terminó el ...  
..... De acuerdo con principios de contabilidad, dicha información debe presentarse para una adecuada interpre

tación de los estados financieros básicos.

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

Fecha \_\_\_\_\_

## CAPITULO IV

## 4. OTRAS OPINIONES PROFESIONALES DEL C.P.

- 4.1 Dictamen sobre Estados Financieros de Empresas en Etapa Preoperatoria.
- 4.2 Dictamen de Contador Público sobre Estados Financieros Proforma.
- 4.3 Dictamen sobre Control Interno.
- 4.4 Opiniones Profesionales del C.P. distintas al dictamen sobre Estados Financieros.
- 4.5 Ejemplos de dictámenes de otras opiniones profesionales del Contador Público.

OTRAS OPINIONES PROFESIONALES DEL CONTADOR

PUBLICO

## C A P I T U L O   I V

### 4. OTRAS OPINIONES PROFESIONALES DEL C.P.

La intervención del Contador Público en diversas actividades de la profesión, se está intensificando cada vez más en nuestro tiempo, abriéndole un campo de trabajo más amplio, las necesidades de información de los empresarios, los proveedores, acreedores, etc., hacen que la participación del Contador Público se especialice, así también modernizando sus conocimientos, en base a esto, podrá corresponder y resolver las necesidades de estas personas interesadas en la información oportuna, que debe darle una opinión sobre estados financieros o distinta de éstos. El dictamen del contador público se emite en relación con estados financieros históricos que presentan la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de operación por el periodo que termina en la misma fecha, la utilidad que el dictamen sobre estados financieros ha rendido a la comunidad de negocios, ha motivado que se soliciten a la profesión de Contador Público, otras opiniones profesionales, incluyendo a estas últimas, otras opiniones que son diferentes al dictamen de estados financieros, por su naturaleza y características de la información o de los hechos a los que se refieren. En este capítulo señalaremos en qué

condiciones el Contador Público puede emitir estas opiniones, precisando su naturaleza y alcance, estableciendo las normas conducentes con el fin de proteger los intereses de los usuarios de dichas opiniones profesionales y fijando la responsabilidad que tendrá dicho profesional. Por último mencionaremos las opiniones profesionales del C.P. que tratará este capítulo.

Por otras opiniones profesionales del C.P. comprenden; al Dictamen sobre estados financieros de empresas en etapa preoperatoria; Dictamen de C.P. sobre estados financieros proforma; y el Dictamen sobre el control interno. Por opiniones profesionales del C.P. distintas al dictamen sobre estados financieros, describimos; al Dictamen sobre información financiera parcial; información presentada sobre bases distintas a principios de contabilidad; y opiniones profesionales distintas a un dictamen sobre estados financieros.

#### 4.1 Dictamen sobre Estados Financieros de Empresas en Etapa Preoperatoria.

El dictamen de esta índole, son exámenes a proyectos de empresas destinadas a su realización o, a su abandono si resulta claro que no serán viables. El perio

do preoperatorio de una empresa se caracteriza básicamente por sus actividades de preparación y desarrollo que le harán posible llegar a obtener ingresos en el futuro, al alcanzar su etapa de operación. Termina cuando la empresa inicia sus actividades mercantiles, de producción o de servicio en forma comercial y constante, conforme al objeto del negocio, en una calidad aceptada por sus clientes y no para fines experimentales. Son empresas que se definen por estar en periodo preoperatorio, así como aquellas que se encuentran ya en operación pero que adoptan un nuevo giro adicional o un ramo de actividad diferente. Los ingresos que se obtengan en el futuro, se deben asociar con los costos y gastos preoperatorios que fueron necesarios erogar para tal propósito. Hay circunstancias que nos indican problemas o dudas respecto a si la empresa puede llegar a alcanzar la etapa operatoria adecuada y que le permita a la entidad continuar como negocio en marcha; estas pueden ser:

A) Periodos preoperatorios prolongados y en exceso a los periodos originalmente planeados por:

- a) Falta de recursos financieros para terminar los proyectos e instalaciones productivas.

- b) Deficiencias técnicas o falta de personal técnico capacitado.
  - c) Escasez de materias primas indispensables para lograr los ensayos o pruebas.
  - d) Imposibilidad de obtener los bienes de capital necesarios para el gobierno.
  - e) Fallas en la ejecución de los planes financieros, técnicos y administrativos, etc.
- B) Obsolescencia del producto.
- C) Competencia desmedida que provoque falta de rentabilidad del negocio proyectado.
- D) Fallas en la explotación u obtención de recursos renovables.
- E) Limitaciones a concesiones y al uso de marcas, así como limitaciones laborales o gubernamentales, etc.

Por lo anteriormente descrito, si existen vestigios o no, el auditor podrá formarse una opinión respecto a

si la empresa logrará con éxito alcanzar la etapa ope  
ratoria. En caso de manifestarse positivos los indi-  
cios, estos deberán analizarse por el auditor conjunta-  
mente con la administración de la compañía y los fun-  
cionarios encargados de los proyectos, así como con los  
consultores y peritos externos involucrados en los pro-  
yectos. En caso contrario, de que existan dudas res-  
pecto a que la empresa no alcance lo planeado, es decir  
la recuperación de activos de la compañía en etapa preo  
peratoria —incluyendo sus costos y gastos preoperato-  
rios diferidos—, se deberá emitir una opinión "sujeta  
a" describiendo las incertidumbres que existan en un pá-  
rrafo intermedio del dictamen. Cuando exista evidencia  
de proyectos abandonados porque no han resultado via-  
bles, el auditor deberá cerciorarse que los costos y  
gastos relativos hayan sido cargados a la operación de  
la compañía y deberá juzgar respecto a la realización  
o recuperación de los demás activos relativos y en su  
caso deberá emitir opinión con salvedades, una opinión  
negativa o abstenerse de opinar. En el dictamen se men  
cionará que los estados financieros se refieren a una  
empresa en etapa preoperatoria. Este dictamen está re  
gulado por los boletines H-23, H-24 de la Comisión de  
Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. y por  
el boletín C-8 emitido por la Comisión de Principios de

Contabilidad, del I.M.C.P. El H-23 describe los pronunciamientos normativos del D.E.F. en E.P. mientras que el H-24 se refiere a los "Efectos de las Contingencias en el dictamen del auditor" señala que cuando no es posible estimar el efecto de alguna contingencia de importancia, el auditor debe revelar en su dictamen el asunto que origina la incertidumbre, y debe considerar si ha de expresar una opinión con salvedad, negativa o abstenerse de opinar. El boletín C-8 "Intangibles" muestra que mientras exista incertidumbre, los gastos preoperatorios deberán diferirse para ser amortizados cuando se alcance la etapa operatoria, en tanto se emitirá una opinión limpia sin salvedades en caso de no existir indicios negativos, en la recuperación o realización de sus activos.

#### 4.2 Dictamen de Contador Público sobre Estados Financieros Proforma.

Los estados financieros proforma están basados en presupuestos, hipótesis o tendencias llamadas también "proyecciones", en el caso que nos ocupamos, se describe esencialmente la opinión que expide un C.P. sobre estados financieros proforma, éstos se caracterizan por conocer el efecto que pueden tener sobre las cifras de los estados financieros, transacciones importantes que ocurren después de la fecha de los mismos o que no se han consumado, pero que tienen grandes probabilidades

de efectuarse. Como es de apreciarse, la diferencia de ambos, estriba en que los estados financieros proforma son proyecciones o estimaciones cuya realización dependerá de hechos futuros; mientras que el dictamen de estos mismos, opina sobre transacciones ya efectuadas en que no puede haber duda de realizarse o bien en operaciones que están en estudio y que no se han consumado, pero que tienen un alto grado de probabilidades de que se lleguen a efectuar, además sólo se podrá dictaminar sobre estados financieros proforma cuando estén basados en estados históricos dictaminados.

Estas operaciones se realizan de diversas formas para la obtención de la evidencia suficiente y competente, cuya opinión debe expresar el auditor para concluir su examen de auditoría, tales como:

- Aumento de capital.
- La existencia de convenios o contratos en firme.
- Acuerdos del consejo de administración o asambleas de accionistas asentados en los libros de actas correspondientes.
- Emisiones de obligaciones ya aprobadas.

Y otras situaciones semejantes que constituyen la evi-

dencia de que las transacciones tienen probabilidades de que ocurrirán. Las transacciones efectuadas como aquellas que tienen probabilidades de ocurrir, el auditor deberá juzgar y cuantificar el efecto de tales transacciones posteriores examinando la documentación, registros de contabilidad y otras evidencias disponibles que considere necesarias y suficientes en las circunstancias. Los estados financieros que se acompañan al dictamen deben describir que son proforma y las operaciones subsecuentes a las que les esté dando efecto retroactivo deberán estar claramente explicadas en notas a dichos estados. Asimismo el dictamen deberá indicar en el párrafo de la opinión que se refiere a estados financieros proforma y que se da efecto a las operaciones o hechos subsecuentes descritos como si hubieran ocurrido precisamente al cierre de las operaciones del último día del ejercicio dictaminado. Hemos descrito que sólo se podrá dictaminar sobre estados financieros proforma cuando estén basados en estados históricos dictaminados, como también debe consignarse en el mismo, la opinión limpia (si la hubo), con salvedades, negación o abstención que se dio sobre estados financieros básicos ya que es el mismo dictamen, sólo que se incorporan las transacciones posteriores consumadas o que tienen grandes probabilidades de consumarse que fueron objeto de examen por parte del auditor.

#### 4.3 Dictamen sobre Control Interno

Se emite una opinión sobre control interno, cuando a un contador público lo contratan para efectuar la revisión de un estudio y evaluación del sistema de control interno contable de una empresa, así como recomendar procedimientos que se pueden aplicar en relación con un trabajo de esta naturaleza. El contador público independiente deberá considerar que el diseño y mantenimiento del sistema de control es responsabilidad de la administración y la opinión respecto a si el sistema en conjunto cumple con los objetivos de control interno contable diseñados para evitar el riesgo de errores o irregularidades, que afecten en forma importante la información preparada en base a los registros que comprenden las transacciones sujetas al sistema de control interno examinado. Este trabajo difiere cuando es contratado para una auditoría de estados financieros, ya que, el alcance y los objetivos de dicho examen, no considera los aspectos de diseño del sistema y sólo se limita a identificar las técnicas de control interno tal y como operan en la práctica. La opinión sobre el control interno puede estar originada por un trabajo de mantenimiento de un sistema de control interno contable, el cual el C.P. inter

vendrá con el objeto de rendir un dictamen, semejante a la función de la auditoría interna, pero sin olvidar que es un auditor externo y su trabajo tiene como objetivo una opinión independiente. Otras alternativas que debe considerar el contador público al ser contratado para emitir un dictamen sobre control interno son:

- 1) Que el contador público sea contratado para emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable ya sea a una fecha específica o por un período determinado.
- 2) Que emita el contador público una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente en una empresa para el uso de la administración o bien de ciertos organismos, en base a reglas emitidas por dichos organismos (Ejemplo: Entidades Gubernamentales).
- 3) Que le soliciten al Contador Público examinar y opinar solamente sobre una parte del sistema de control interno contable de una empresa. En este caso se debe considerar que hay limitación en el alcance de su trabajo, el auditor debe discutir

con el cliente la inconveniencia práctica de efectuar este tipo de revisiones cuando se refieran únicamente a segmentos de un ciclo de transacciones.

Para que el contador público planee su trabajo en esta revisión, deberá considerar aspectos en su análisis general de riesgo, como la naturaleza de las operaciones de la empresa, de sus activos, el grado de riesgo de que dichos activos sean utilizados en forma incorrecta y desde luego el volumen de las transacciones que se efectúan; evaluar en general el medio ambiente que rodea a la empresa, la reputación de la administración, la calidad y rotación del personal con el cual trabaja, el medio ambiente en el que desarrolla operaciones con terceros tales como clientes, proveedores, etc., y en general los aspectos que pueden provocar que la empresa se aparte de los procedimientos de control interno establecidos; deberá determinar si los procedimientos de control interno establecidos han sido comunicados claramente a todo el personal encargado de ponerlos en práctica de una manera formal o si existen más bien como resultado de la experiencia. De la misma forma, los procedimientos para ejercer la supervisión, relativa al cumplimiento

de las disposiciones de control interno también deben estudiarse, así como en general el sistema de información financiera incluyendo los informes diseñados para planear y controlar las operaciones tales como presupuestos, informes periódicos de tipo estadístico, etc.; cuando ha efectuado con anterioridad la auditoría a los estados financieros deberá tomar en cuenta los resultados del estudio y evaluación de control interno, así como el riesgo potencial de que deficiencias importantes de control interno que hayan ocurrido en el pasado se puedan volver a presentar; existencia de centros de proceso de transacciones en diferentes localidades, la calidad o a la diferencia en la calidad del personal que puede existir cuando la empresa tiene centralizadas sus funciones y cuando utiliza personal en diferentes centros de captura de información, el hecho de que exista o no la función de auditoría interna y desde luego la calidad con la que este departamento realiza su trabajo, etc.

Una vez planeado su trabajo, el auditor revisará el diseño del sistema de control interno, deberá considerar el conjunto de técnicas de control que integran en la empresa, y analizar en función al cumplimiento de los objetivos de control interno para los cuales

fueron diseñadas y no juzgar su efectividad en forma aislada. Por ejemplo, así como algunas técnicas de control interno están en operación constante, como podría ser la autorización de los vales de salida de materiales en un almacén, hay otras que solamente operan en ciertas fechas específicas, como puede ser la preparación de las conciliaciones bancarias mensualmente o de los estados financieros mensuales. Cuando las técnicas de control interno diseñadas para cumplir con ciertos objetivos específicos no lo logran, podemos mencionar que nos encontramos ante una deficiencia importante de control interno. El juzgar la importancia relativa de la misma es cuestión de juicio profesional, sin embargo, cuando el riesgo de que ocurren errores o irregularidades debido a la falta de cumplimiento de ciertos objetivos específicos de control interno es muy alto, podemos mencionar que es tamos en una situación en la cual una deficiencia en el sistema de control interno es importante, por con siguiente se emitirá la opinión que se identifique al riesgo encontrado y a los suficientes elementos de juicio obtenidos para elaborar el dictamen.

Es necesario que el contador público independiente en el papel de auditor debe aclarar en el texto del

dictamen sobre control interno, si por separado ha expresado o no una opinión en relación con los estados financieros de la empresa. Esto es con el propósito de no inducir al lector a errores o confundirlo ya que el auditor está presentando la opinión sobre el estudio y evaluación solamente del sistema de Control Interno.

OPINIONES PROFESIONALES  
DEL CONTADOR PUBLICO DISTINTAS AL  
DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

#### 4.4 Opiniones Profesionales del C.P. distintas al dictamen sobre Estados Financieros.,

Día a día en la comunidad de negocios va aumentando el interés por las intervenciones tan atinadas del contador público dentro de las empresas, en cuanto a opinar sobre los estados financieros ha motivado que se soliciten a la profesión de Contador Público otras opiniones que son diferentes al dictamen de estados financieros por la naturaleza y características de la información o de los hechos a los que se refieren.

El I.M.C.P. los clasifica en tres grupos que son:

- a) Dictamen sobre información financiera parcial.
- b) Información presentada sobre bases distintas a principios de contabilidad.
- c) Opiniones profesionales distintas a un dictamen sobre estados financieros.

##### 4.4.1 Dictamen sobre información financiera parcial.

Se dictamina sobre esta información a secciones parciales de los estados financieros, o una parte de la información financiera como es el caso

de un estado de capital de trabajo. Es un complemento de una auditoría de estados financieros en conjunto, así que se podrá emitir un dictamen de este tipo si ya se expresó un dictamen básico. Deberá omitir este dictamen si como resultado de la auditoría de estados financieros hubo salvedades ya que esta información se duplicaría con la opinión básica. Esta opinión deberá señalar la fecha del dictamen sobre los estados financieros y mencionar las salvedades si las hubo.

#### 4.4.2 Dictamen sobre información presentada sobre bases distintas a principios de contabilidad.

Por lo regular las empresas que presentan información de este tipo son las entidades gubernamentales o no lucrativas que preparan sus estados financieros sobre la base de ingresos y egresos de efectivo y que eliminan el proceso de depreciación.

Este dictamen podrá expresarse siempre y cuando se satisfagan los siguientes requisitos:

- Esta información deberá ser obtenida de un

sistema controlado que garantice la corrección de su agrupación, clasificación y presentación.

- Que se cuantifique con base en conceptos previamente aceptados y en unidades de medición reconocidas.
- El sistema de donde se derive la información y su eficiencia hayan sido juzgados por el auditor como parte de su trabajo.
- Debe hacer referencia en donde se describan las bases sobre las cuales se ha preparado la información.
- Al presentar una opinión limpia deberá referirse precisamente a las bases especiales sobre las cuales se preparó la información.
- En ningún caso deberá mencionar el término "principios de contabilidad" al opinar; sin embargo deberá mencionar la consistencia en la aplicación de las bases que se utilizarán para preparar la información.

#### 4.4.3 Dictamen sobre opiniones profesionales distintas a un dictamen sobre Estados Financieros.

Estas opiniones son solicitadas al Contador Público respecto a actos, operaciones y circunstancias relacionadas con empresas económicas cuya información financiera examina. Hacen alusión generalmente al cumplimiento de obligaciones, requisitos legales, estatutarios, contractuales o estadísticas; el Contador Público no emite su juicio sobre la presentación razonable de la información preparada por otras personas, sino que su juicio se refiere al grado en que los activos y actividades de la entidad examinada se conforman a las condiciones de orden legal, fiscal, contractual o estatuario preestablecidas. Ejemplo, la circulación de periódicos y revistas, datos incluidos en los informes de los Consejos de Administración.

Los hechos sobre los que podrá opinar el Contador Público deberán ser conocibles a través de un sistema comprobable y que constituya un campo propio de su actividad profesional.

Para poder dictaminar este tipo de opinión se

deberá reunir los requisitos siguientes:

- Los hechos deben estar conectados íntimamente con un sistema de captación y precisamente de datos y de emisión de información.
- Los hechos deben ser verificables, positiva o negativamente, mediante el empleo de técnicas de auditoría.
- El sistema donde se derive la información y su eficiencia hayan sido juzgados por el auditor como parte de su trabajo.
- Si el auditor está en aptitud para emitir su opinión en el sentido afirmativo de declarar que se han cumplido los requisitos o condiciones prefijados o bien solamente en el sentido negativo de que su examen no le reveló violación alguna de importancia respecto a tales condiciones o requisitos, deberá evaluar cuidadosamente los resultados de su trabajo y la evidencia obtenida.
- Evitar inducir a error al lector describiendo

la información como financiera o relativa a estados financieros.

- Deberá expresar si en su opinión la información presenta los datos, hechos o circunstancias sujetos de su examen.
  
- Indicará si ha hecho algún examen de estados financieros y la fecha en que expresó su opinión. Si esta opinión incluye salvedades o una abstención deberán expresarse estas circunstancias.

EJEMPLOS DE DICTAMENES DE OTRAS  
OPINIONES PROFESIONALES DEL CONTADOR  
PUBLICO

4.1.1 Dictamen por limitaciones en el alcance del examen practicado (Incertidumbre), sobre estados financieros de empresas en etapa preoperatoria.

Al Consejo de Admón.  
ALBEN, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, y sujeta a la resolución favorable de las incertidumbres descritas en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía ALBEN, S.A. de C.V., presentan la situación financiera de la Compañía al.....

La Compañía se encuentra en etapa preoperatoria al 31 de diciembre de 19      los estados financieros que se acompañan han sido preparados de conformidad con los principios de contabilidad aplicables a un negocio en marcha, que contemplan la realización o recuperación de los activos y el pago de pasivos en el curso normal de sus operaciones. Sin embargo, la recuperación de los activos de la Compañía depende de ciertos eventos futuros que no se pueden aseverar a esta fecha, así como de su habilidad para obtener ingresos futuros adecuados para absorber sus costos, obtener utilidades, y los financiamientos adecuados para soportar sus actividades de investigación y desarrollo. Si estas situaciones no acontecen, los estados financieros que se acompañan pueden afectarse materialmente.

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

4.2.1 Dictamen limpio sobre Estados Financieros Proforma.

Al Consejo de Admón.  
ALBEN, S.A. de C.V.

He examinado el balance general proforma de la compañía ALBEN, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 19   y los correspondientes estados de resultados y de variaciones en el capital contable por el ejercicio anual terminado en esa fecha. En el balance general proforma se está dando efecto a una emisión de obligaciones por diez millones de pesos, llevada a cabo el 31 de marzo de 19  . En la nota 2 se explica ampliamente las características de esta emisión. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión el balance general proforma y los estados de resultados y de variaciones del capital contable que se acompañan presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía ALBEN, S.A. de C.V., el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y dan efecto a las operaciones o hechos posteriores descritos en el párrafo anterior y en la nota 2.

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

#### 4.3.1. Dictámen limpio sobre Control Interno.

Al Consejo de Admón.  
ALBEN, S.A. de C.V.

Hemos hecho un estudio y una evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía ALBEN, S.A. de C.V. en vigor por el período del 1o. de enero al 31 de diciembre de 19\_\_\_. Nuestro estudio y evaluación fueron hechos de acuerdo con normas profesionales aplicables para estos exámenes.

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

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

En nuestra opinión, el sistema de control interno contable de la Compañía ALBEN, S.A. de C.V., tomando en conjunto, fue suficiente para satisfacer los objetivos de que existe seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autori-

.....

....# 2

zado y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

"El presente dictamen se emite como resultado de la revisión del sistema de control interno contable y consecuentemente no tuvo como finalidad expresar y no expresamos una opinión en relación con los estados financieros de la Cía. ALBEN, S.A. de C.V."

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

4.4.1,1 Dictamen limpio sobre información financiera parcial.

Al Consejo de Admón.  
ALBEN, S.A. de C.V.

En cumplimiento a lo estipulado en la cláusula IX del contrato de arrendamiento de fecha \_\_\_\_\_ celebrado entre la Cía. ALBEN, S.A. de C.V. como arrendadora y la Cía. ARVIN Industrias, S.A., como arrendataria, he examinado el estado de ventas brutas de la Compañía ARVIN Industrias, S.A. realizadas en su local de la calle \_\_\_\_\_ No. \_\_\_\_\_ Tijuana, Baja California por el año que terminó el 31 de diciembre de 19\_\_\_. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de Contabilidad y demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Con fecha de 27 de febrero de 19\_\_ emití mi opinión sobre los estados financieros de la Cía. ARVIN Industrias, S.A. correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 19\_\_.

En mi opinión el estado anteriormente citado presenta razonablemente las ventas netas de la Compañía ARVIN Industrias, S.A. realizadas en su local de la calle \_\_\_\_\_ No. \_\_\_\_\_ Tijuana, Baja California, por el año que terminó el 31 de diciembre de 19\_\_ sobre las bases que se especifican en el contrato de arrendamiento antes referido.

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

4.4.2.1 Dictamen limpio sobre información presentada sobre bases distintas a principios de Contabilidad.

Al Consejo de Admón.  
Institución ALBEN, S.C.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados que se acompañan, preparados por la administración de la Institución, de acuerdo con las bases que se mencionan en el párrafo siguiente, presentan los activos y pasivos al 31 de diciembre de 19\_\_ y los ingresos cobrados y gastos pagados en efectivo durante el año que terminó en esa fecha.

Como se describe en la Nota 1, ha sido política de la Institución el preparar su información financiera sobre la base del efectivo cobrado o pagado; consecuentemente, los ingresos se reconocen cuando se reciben en lugar de cuando se generan y los gastos se reconocen cuando se pagan en lugar de cuando se devengan.

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

4.4.3.1 Dictamen limpio sobre opinión profesional  
distinta sobre Estados Financieros.

Al Consejo de Admón.  
ARVIN Industrias, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, la cédula que muestra el cálculo de las regalías aplicables a la producción del artículo 12 correspondientes al año terminado el 31 de diciembre de 19\_\_ y que se basa en los términos del contrato de regalías de fecha Junio 10 de 19\_\_ entre la Compañía ARVIN Industrias, S.A., es correcta en función a las bases establecidas en el contrato relativo.

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

## CONCLUSION

La intervención de un contador público independiente en las empresas privadas en la rama de la auditoría de estados financieros, reviste especial importancia en cuanto a la emisión de su dictamen financiero, dándole confiabilidad y credibilidad a las cifras que manejan dichas empresas, proporcionando suficientes elementos de juicio para la Administración, entre ellos, de que exista un control contable seguro y razonable del uso de sus recursos y registros que elaboran. A su vez la Administración de la empresa debe informar con oportunidad los resultados del ejercicio al fisco, enterando en su caso el impuesto respectivo, a ese organismo que regula el modo de operar del sector privado. Así como las empresas privadas las regula un organismo gubernamental (Dirección de Fiscalización de la S.H.C.P.), también debería haber un organismo gubernamental, ya sea Comisión u otro nombre burocrático en el que solicite la participación del contador público independiente no sólo para dar confiabilidad y credibilidad de las cifras que manejan los funcionarios públicos sexenio a sexenio, sino que al publicarlos, de la misma manera como lo efectúan los bancos, el pueblo mexicano obtendría concientización de la política federal, además volvería a creer en los funcionarios públicos y en el manejo que realizan de los recursos del país, la crisis

económica se entendería y podría salirse del bache en el que estamos hundidos.

En nuestra opinión el dictamen sobre estados financieros representa para cualquier empresa obtener la certeza moral de que sus recursos, obligaciones, son ciertos y confiables, asimismo su utilización para el usuario es obtener objetivos planeados o por planear como:

- Asegurar la existencia de controles que protejan los recursos que maneja la empresa.
- Vigilar que exista información correcta y oportuna que permita controlar y evaluar, medir y comparar, seguir, concluir y hacer recomendaciones.
- Promover la racionalidad en el manejo de los recursos humanos, financieros y materiales.
- Prevenir y combatir la corrupción, entendida ésta en sentido amplio no tan sólo como deshonestidad, sino como negligencia, ineficiencia e ineficacia.

## BIBLIOGRAFIA.

- Normas y Procedimientos de Auditoría de  
I.M.C.P.
  
- Auditoría I del  
C.P. ISRAEL OZORIO SANCHEZ.
  
- "El Dictamen en la Contaduría Pública".  
del C.P. y L.A.E. BENJAMIN ROLANDO TELLEZ  
TREJO.