

875208



UNIVERSIDAD VILLA RICA

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.

**ESTUDIO DEL DICTAMEN DE AUDITORIA SEGUN SU
EXPRESION.**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

Licenciado en Contaduria

PRESENTA

Jli Hernández Escobedo

DIRECTOR DE TESIS

C.P. Alon. Arnulfo Rueda Mtz.

REVISOR DE TESIS

C.P. Martha G. Canudas A.

H. VERACRUZ, VER.

1996

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

Gracias, Señor
Por Haberme Permitido
Llegar una de Mis Metas
por la Vida y la Fe
Que me distes, y por la Familia
que me has dado.

A Mis Padres:
Con la Mayor Gratitud,
Por los Esfuerzos Realizados
para que yo Lograra Terminar mi
Carrera Profesional siendo para
Mi, la Mejor Herencia.
Gracias por Guiar mi Vida con
Energía, Esto es lo que ha hecho
de mí lo que Soy.

A JORGE:

Que con todo el Amor y la
Paciencia del Mundo ha
estado apoyándome en mi
superación como Profesionista
y ahora en la Realización de este Trabajo.

Con todo mi cariño
Para todos mis Amigos,
Familiares y Maestros,
Que de una forma u otra
han contribuido con mi
formación.

Ili Hernández Escobedo

INDICE

METODOLOGIA

Definición de términos	v
Justificación	vii
Objetivo general	viii
Objetivos específicos	viii
Planteamiento del problema	viii
Hipótesis	viii
Introducción	1

CAPITULO 1

GENERALIDADES

1.1. Antecedentes (breve historia de la contaduría pública	3
1.1.1. Desarrollo de la contaduría pública en México	4
1.1.2. Evolución de la contaduría pública	7
1.2. Servicios que ofrece la contaduría	12
1.3. Responsabilidades y obligaciones del contador público	15
1.3.1. Responsabilidades profesionales	16
1.3.2. Obligaciones éticas	17
1.3.3. Obligaciones legales	18
1.3.4. Responsabilidades sociales	18

CAPITULO 2

INFORME DEL CONTADOR PUBLICO

2.1. Generalidades	19
2.2. Tipos de informes	20
2.2.1. Informe corto	20
2.2.2. Informe largo	22
2.2.3. informes especiales	24
2.3. Contenido del informe en materia de auditoría	25
2.3.1. Indice de la materia	26
2.3.2. Dictamen	26
2.3.3. Estados financieros	26
2.3.4. Cédulas	27
2.3.5. Comentarios	27

CAPITULO 3

EL DICTAMEN.

3.1. Concepto del dictamen	28
3.2. Objetivo del dictamen	30
3.3. A quienes les interesa el dictamen?	30
3.4. Evolución del dictamen	33
3.4.1. Dictamen de 1917	34
3.4.2. La crisis de 1929 y el dictamen de 1934	35
3.4.3. Dictamen tradicional de 1951	36
3.4.4. Dictamen nuevo	37
3.5. Elementos del dictamen	38
3.5.1. Membrete	38
3.5.2. A quien ó quienes se dirige el dictamen	39
3.5.3. Párrafo de alcance	39
3.5.4. Párrafo intermedio	41
3.5.5. Párrafo de opinión	42
3.5.6. Firma	43
3.5.7. Lugar y fecha	44
3.6. Clasificación del dictamen	45
3.6.1. Clasificación del dictamen atendiendo al resultado del trabajo realizado	47

CAPITULO 4

DICTAMEN DE ACUERDO A SU OPINION.

4.1. Dictamen positivo ó limpio	48
4.1.1. Concepto	48
4.1.2. Pronunciamientos relativos al dictamen positivo	49
4.1.3. Fecha del dictamen	52
4.2. Dictamen con salvedad	53
4.2.1 Concepto	53
4.2.2. Pronunciamientos relativos al dictamen con salvedad	54
4.2.3. Formas de presentación	55
4.2.4. Eventos subsecuentes	56
4.3. Dictamen negativo	58
4.3.1. Concepto	58
4.3.2. Pronunciamientos relativos al dictamen negativo	59
4.3.3. Forma de presentación del dictamen negativo	60
4.4. Dictamen con abstención de opinión	62
4.4.1. Conceptos	62
4.4.2. Pronunciamientos relativos al dictamen con abstención de opinión	63
4.4.3. Formas de presentación del dictamen con abstención de opinión	64

CAPITULO 5

DETERMINACION DE LA OPINION DEL DICTAMEN

5.1. ¿Como se determina la opinión del dictamen? ...	65
5.2. Limitaciones en el alcance del examen	70
5.2.1. Falta de observación de inventarios	71
5.2.2. cuentas no confirmadas	72
5.2.3. Registros inadecuados	72
5.2.4. cartas de abogados no obtenidas	73
5.3. Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad	74
5.3.1. Valuación de inventarios	74
5.3.2. Insuficiencia en estimaciones	75
5.3.3. Pasivos no registrados	75
5.3.4. Cambios no justificados en la aplicación de principios de contabilidad	76
5.4. Contingencias	77
5.4.1. Problemas de negocio en marcha	78
ANEXO: Modelos de dictámenes	80
Conclusión	97
Bibliografía	99

DEFINICION DE TERMINOS

ESTUDIO: Esfuerzo que pone el entendimiento a conocer alguna cosa. (Diccionario real de la lengua española pág. 704.)

DICTAMEN DE AUDITORIA: Opinión que por escrito, expide el contador público como conclusión de una revisión a los registros contables. Contiene una breve exposición del alcance del trabajo realizado, así como su opinión acerca del trabajo de la razonable veracidad y exactitud de la información consignado en los registros. (Diccionario de contabilidad pág. 77; Eduardo Franco.)

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS: Revisión de los libros de contabilidad, registros y comprobantes de una empresa. Se realiza para determinar el grado de exactitud de ellos. Se utiliza como sinónimo de revisión. (Diccionario de contabilidad pág. 25; Eduardo Franco.)

ESTADOS FINANCIEROS: Aquel que muestra cifras relativas a la obtención y aplicación de recursos monetarios. (Diccionario de contabilidad pág. 91; Eduardo Franco)

EXPRESION: Declaración de una cosa para darla
a entender. (Diccionario real de la lengua española
pág. 713)

Justificación.

Durante muchos años se han estado realizando estudios a todas las ramas de la contaduría pública, especialmente en la de auditoría; pero rara vez se ha estudiado una de las razones esenciales de ella, como es el dictamen. Se han hechos estudios e investigaciones sobre los procedimientos de auditoría, sobre el control interno de cada una de las cuentas; y muchos otros temas de importancia que forman parte de la carrera del Contador Público.

Es por esto, que considero que es de gran importancia realizar una investigación de lo que ha proporcionado el dictamen que emite el auditor. Por que siendo éste el documento formal que suscribe el auditor como resultado de su estudio a los estados financieros de una entidad y único que generalmente presenta parte principal de la opinión profesional; se considera como uno de los documentos más importantes.

Por esta razón es necesario conocer cuando fue realizado por primera vez el dictamen; y las evoluciones que a logrado hasta nuestros tiempos.

Objetivo General.

Analizar los diversos tipos de opinión que el contador público emite en su función de auditor externo.

Objetivos específicos.

Analizar al dictamen y sus funciones:

Analizar al dictamen positivo.

Analizar al dictamen con salvedad.

Analizar al dictamen negativo.

Analizar al dictamen con abstención de opinión.

Planteamiento del problema.

¿Como debe normar el auditor externo su opinión al terminar la auditoría?

Hipótesis.

El dictamen representa para los usuarios la garantía de la información financiera de la entidad.

INTRODUCCION

Vivimos un México que ha sufrido profundas modificaciones estructurales, que ha consolidado sus principales variables macroeconómicas, equilibrando las finanzas públicas, permitiendo una apertura de nuestra economía que nos lleve a competir con el mundo por mercados mucho más grandes que los que vislumbramos y cambios sociales y políticos que a todos han impactado, que resultan pequeños frente a los cambios y demandas que nos esperan. Los Contadores Públicos estamos listos, preparados y dispuestos a responder a estos hechos. Es por esto que la dictaminación de toda empresa ó negocio es necesaria; para saber si estamos en posibilidad de enfrentar la situación que impera en estos momentos el país; por lo que es necesario contratar los servicios de un profesional en la materia (Contador Público). Realizando éste un estudio financiero de la entidad; y como consecuencia emitir una opinión del resultado de su estudio, a ésta emisión elaborada por el Contador Público, se le da el nombre de

dictamen, el cual es el único documento que éste profesional muestra de su revisión financiera.

Por esta razón en el desarrollo de este ejemplar se hablará sobre las evoluciones de los dictámenes a través de los años, las variantes para poder emitir una opinión, y las clases de opinión que pueden darse en un dictamen.

Por los cambios tan radicales que está sufriendo la economía de nuestro país, me hace pensar que las entidades de nuestro país requerirán con más frecuencia los servicios profesionales del Contador Público, para la dictaminación de las mismas en los años por venir, y si fuese así será para un mejor y más rápido desarrollo de México.

CAPITULO 1
GENERALIDADES.

1.1 Antecedentes históricos de la contaduría pública.

Antes del siglo XIV, no se tenían noticias de que las empresas hayan llevado contabilidad, lo cual se explica en razón del reducido comercio por lo que no se ameritaba un registro de las operaciones.

"Los fundamentos contables fueron establecidos por Fray Luca Paccioli que en 1494, publicó un libro el cual trataba de contabilidad"⁽¹⁾

En los siglos XV y XVI, el tenedor de libros era una persona experta en cuentas y cuando ésta persona ofreció sus servicios a más de un cliente se convirtió en contador público. En 1581 en Venecia, se reconoció por primera vez como ocupación especializada la de llevar los registros de

⁽¹⁾.-Manual del contador público; I.M.C.P., Tomo I, Cap.I, pag.1

contabilidad, al organizarse el primer colegio de contadores, los solicitantes tenían que pasar por un periodo de seis años como aprendiz y someterse a exámenes; posteriormente se le conocía como "contador público"; pero como los negocios eran pequeños y los administraban los dueños, la función del contador público consistía solo en llevar libros.

En 1795, Edmond Legrange publicó un tratado de teneduría de libros, en el cual se recomendaba un diario mayor a columnas, lo cual lo hizo el percusor de los sistemas tabulares.⁽²⁾

La evolución de todos los procedimientos de contabilidad se iniciaron en Estados Unidos, debido a que es un país de gran progreso industrial, en esta primera mitad del siglo XX, es cuando más adelantos se ha logrado en la filosofía de las cuentas, como en los procedimientos de registros.

1.1.1 Desarrollo de la contaduría pública en México.

Los aztecas hacían cálculos de los tributos que imponían a los pueblos sojuzgados, también llevaban cuentas

⁽²⁾. - Contabilidad general; C.P. Maximino Anzures, 2o Edic., 5ta reimpresión, Cap. I, pag. 2, Editorial Trillas

especiales de los gastos y de los tributos acompañando las cifras con geroglíficos que explicaban la materia objeto de la contabilidad.

Durante la época colonial, la Corona Española mandó a la Nueva España un tesoro y un contador, éste hecho señala a Don Alfonso Avila como el primer contador en nuestro país. En el año de 1635, el Virrey Antonio de Mendoza estableció la contabilidad de la Casa de Moneda de la Nueva España.

En 1845, durante el gobierno de Joaquín Herrera, el tribunal de comercio estableció la primera escuela comercial en forma de instituto para la enseñanza de algunas materias elementales mercantiles. Antonio López de Santa Anna durante su gobierno dictó un plan de estudios el cual volvió a la vida al instituto mercantil. Este plan de estudios fue elaborado con una gran visión hacia el futuro pues algunas de sus asignaturas son impartidas todavía.

Antiguamente se expedía el título de "corredor en comercio", mediante una modificación al plan de estudios se acordó expedir el título de "contador de comercio". La enseñanza contable fue asendida a plan universitario en el año de 1929 por lo que no solo la escuela superior de comercio y administración podía expedir el título, sino que también la Universidad Nacional Autónoma de México, ya no

como contador de comercio sino como "contador público" actualmente "Licenciado en contaduría".

El constante desarrollo de las actividades económicas de nuestro país ha tenido repercusiones notables en la profesión del contador público. Esta se ha desenvuelto siguiendo los mismos lineamientos de otros países, dentro de la relativa reducción de nuestro volumen de negocios comparado éste con el de los países altamente industrializados.

1.1.2 Evolución de la contaduría pública.

A continuación se presentan hechos importantes considerados en la contaduría pública.

1494 Primera adición del primer libro sobre teneduría de libros, escrito por Fray Luca Paccioli.

1519 Se elige a Don Alfonso Avila como contador del Ayuntamiento de Veracruz, siendo el primer contador oficial que existió en México.

1522 El 15 de octubre Carlos V, expide nombramiento a favor de Don Rodrigo de Albornoz como contador real de la Nueva España, quien se encarga de la guarda y recaudo de la hacienda de la corona.

1581 Primera agrupación profesional de contadores fundada en Venecia, Italia.

1845 El tribunal de comercio de la ciudad de México establece la "escuela mercantil".

1847 La escuela mercantil cierra sus puertas por falta de fondos, en la época de la invasión norteamericana.

1854 Se funda la escuela de comercio en la ciudad de México por decreto de Santa Anna.

1856 Se organiza en Escocia, Inglaterra, una sociedad de contadores.

1868 El 15 de julio siendo presidente de México Don Benito Juárez, se inauguró la "escuela superior de comercio y administración".

1869 Se establece la enseñanza de idiomas extranjeras en la escuela de comercio.

1870 Se nombra director de la escuela de comercio a Don Bernardino del Raso.

1871 Se crea en la escuela de comercio las carreras de "empleado contador" y "corredor titulado".

1880 La reina Victoria otorga concesión para fundar el instituto de contaduría en Inglaterra y Gales.

1887 Se funda en Estados Unidos la Asociación Americana de Contadores Públicos.

1890 se establece en la escuela superior de comercio y administración las clases de operaciones financieras, bancarias y de bolsas.

1896 El Senado del estado de Nueva York otorga reconocimiento legal a la profesión del contador público.

1905 Se crea en México la firma de contadores "Price Waterhouse y cía."

1906 Inaguran sus oficinas en México la firma de contadores "Deloitte, Plender, Griffith, Haskins and Sells".

1907 El 25 de mayo Don Fernando Diez Barroso sustenta el primer examen de contador público celebrado en México.

1917 La asociación americana de contadores se convierte en instituto americano de contadores públicos.

El instituto americano de contadores publicó las primeras reglas a que deben sujetarse para la certificación del balance.

El instituto americano de contadores adopta un código de ética profesional.

Se fundó en México la asociación de contadores públicos titulados.

1923 El 6 de octubre se firmó el acta constitutiva del instituto de contaduría pública titulado en México.

Se establece la cátedra de auditor en la escuela superior de comercio y administración.

1924 Don Fernando Diez Borroso publica el primer texto profesional titulado "Sistemas modernos de contabilidad".

1929 La escuela superior de comercio y administración se incorpora a la Universidad Nacional Autónoma de México.

1934 Se funda "Mancera hermanos y cía. S.C.", primera firma mexicana de contadores públicos.

1938 El 3 de mayo el contador público Ramón Cárdenas lleva la profesión a la ciudad de Monterrey, descentralizándose así de la capital del país.

1959 El 21 de abril se establece el decreto que crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal que brinda al contador público la oportunidad de que su opinión profesional sea considerada por las autoridades hacendarias.

1965 La escuela de comercio y administración de la Universidad Nacional Autónoma de México adquiere el rango de facultad al incorporar estudios de Maestría y Doctorado.

1973 El instituto mexicano de contadores públicos A.C., celebra su cincuentenario.

La facultad de comercio y administración de la U.N.A.M., cambia su denominación por la de "Facultad de contaduría y administración."⁽¹⁾

⁽¹⁾.-El proceso contable; 1er nivel, C.P. Arturo Elizondo Lopez, Novena edición, Séptima reimpresión, Cap. 1, pags. 37 - 40, Editorial ECASA

1.2 Servicios que ofrece la contaduría.

La contaduría pública ofrece basicamente los servicios de obtención y comprobación de información financiera a través de la contabilidad y la auditoría; sin embargo cada rama principal de la contaduría ofrece diversas actividades como son:

Servicios de contabilidad:

- 1.-Establecimiento de sistema de información financiera.
- 2.-Valuación de transacciones financieras.
- 3.-Procedimientos de transacciones financieras.
- 4.-Evaluación de información financiera.
- 5.-Elaboración y discusión de los informes financieros.

Servicios de auditoría:

- 1.-Sistematización de auditoría.
- 2.-Valuación del control interno.
- 3.-Procedimiento de evidencia en papeles de trabajo.
- 4.-Evaluación de evidencias.
- 5.-Elaboración y discusión de dictámenes e informes de auditoría.

Los servicios anteriormente señalados se pueden ofrecer de manera simultanea a través de:

CONSULTORIA:Asesoría sobre una o diversas áreas.

DOCENCIA:Enseñanza de las diversas asignaturas que integran el plan de estudios de la carrera de contaduría pública en las universidades.

INVESTIGACION:Búsqueda de técnicas y aplicaciones concretas para el progreso de la contaduría.

Cada una de las actividades antes mencionadas pueden ejercer de manera:

INDEPENDIENTE:Cuando el contador público ejerce libremente su profesión, ofreciendo sus servicios al público en general.

DEPENDIENTE:Cuando el contador público ofrece sus servicios profesionales a una entidad económica en particular; dichas entidades pueden ser:

- 1.)Públicas.-Son aquellas que son constituidas y dirigidas por el estado (gobierno)
- 2.)Privadas.-Son todas aquellas que las constituyen y dirigen los particulares.

Como ejercitante dependiente, el contador público puede asumir en las entidades mencionadas y en función

estricta de sus conocimientos los cargos relacionados con la contabilidad y la auditoría de las cuales destacan:

- Gerencia general.
- Gerencia de auditoría interna.
- Gerencia de finanzas.
- Gerencia de impuestos.
- Docencia.
- Investigación.⁽⁴⁾

⁽⁴⁾.-El proceso contable;1er nivel,C.P.Arturo Elizondo Lopez,Noveno edición,Séptima reimpresión,Cap.1,pags.55-56;Editorial ECASA

1.3 Responsabilidades y obligaciones del contador público.

El contador público, en su calidad de profesional, asume las responsabilidades y obligaciones que son comunes a toda profesión, toma a cargo ciertas obligaciones sociales, éticas y legales, que se desprenden específicamente del carácter peculiar de su trabajo y de las ligas de éste con el público.

Se entiende generalmente que deben estar presentes tres elementos para que la actividad del hombre pueda llamarse profesional:

1.-CONOCIMIENTOS ESPECIALES:Conocimientos técnicos en las áreas de contabilidad, finanzas y auditoría.

2.-INDEPENDENCIA MORAL Y ECONOMICA:El contador público,al realizar la auditoría, debe mantener una actitud independiente en todos los asuntos relativos al desarrollo de su trabajo.

3.-RECONOCIMIENTO DE QUE SU ACTIVIDAD ES DE PROFUNDO INTERES PUBLICO:A través de su dictamen el contador público, proporciona la información para las personas interesadas tomen decisiones.

Estos elementos de la calidad profesional constituyen a su vez, las responsabilidades de la profesión.

1.3.1 Responsabilidades profesionales.

Una obligación fundamental del profesional es la competencia, en términos generales no debe ofrecer sus servicios, a menos de que se tenga razones para pensar que se encuentra capacitado para servir eficazmente. Especialmente en el campo de la auditoría, la profesión de la contaduría pública ha tomado a su cargo la proclamación de las normas de competencia y calidad de los servicios profesionales.

Los elementos de responsabilidad profesional son solo aspectos de la competencia y como la competencia misma, constituye igualmente las obligaciones éticas que son: Mantener las más altas calidad de trabajo, la guarda del secreto profesional, el aprendizaje continuo. Un elemento importante de competencia es el criterio, el cual no basta que el contador esté bien informado en cuanto a los principios de contabilidad y técnicas de auditoría; sino que ejerce el criterio para aplicarlos a los hechos y formular conclusiones, y por último una de las responsabilidades importantes es la responsabilidad misma.

1.3.2 Obligaciones éticas.

El contador público como miembro del instituto mexicano de contadores públicos está sujeto a un código de ética constituido por sus reglas de conducta profesional.

Las responsabilidades del contador público es velar por los intereses de las compañías como lo harían los altos funcionarios o los accionistas de una entidad.

Los contadores son responsables de reunir un trabajo de alta calidad profesional y de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Preparación y calidad del profesional.-Deberá tener el entendimiento técnico y capacidad profesional para poder realizar las actividades profesionales.

Responsabilidad personal.-Siempre deberá aceptar una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o bajo su dirección.

"El contador público se debe por su índole a la sobriedad, la eficacia, al cumplimiento del deber, a la honradez, a la exactitud y sobre todo a conservar la fama y el buen nombre de quien la ejerce".

1.3.3 Obligaciones legales

En su trabajo, el contador público asume numerosas responsabilidades legales. Además del cumplimiento de la licenciatura profesional y otras prevenciones de leyes estatales que rigen el ejercicio de la contaduría, existen numerosas disposiciones que establecen sanciones de carácter civil y penal, por actos que pudiera perpetrar en el curso de su trabajo.

1.3.4 Responsabilidades sociales.

Las responsabilidades sociales del contador público están formadas por las obligaciones profesionales éticas y sus obligaciones profesionales legales. En ellas se expresan sus deberes y responsabilidades ante su profesión, sus clientes y el público.

La confianza pública es el pedestal en que descansa la opinión del contador público independiente. Cualquier profesional requiere de la confianza de sus clientes; la contaduría pública se ha impuesto reglas particulares de conducta profesional que tienden a reforzarla; esta es la esencia del código de ética profesional.⁽⁴⁾

⁽⁴⁾.-Manual del contador público; I.M.C.P., Tomo I, Cap. I, pags. 11, 12, 13

CAPITULO 2

INFORME DEL CONTADOR PUBLICO.

2.1 Generalidades.

Cuando el contador público termina el trabajo de revisión de una auditoría, debe formular un informe; sin esto, el trabajo de revisión por bien que se haya ejecutado, puede tener un valor menor para el cliente.

El contador público que no tiene la habilidad ó la dedicación necesarias para escribir un informe claro, ordenado, preciso, informativo e interesante sobre los resultados de su auditoría, no sirve a su cliente como debería hacerlo, ni hace justicia a su trabajo. Si un informe no es claro puede ser mal interpretado; en cambio un informe ordenado creará una impresión favorable.

La principal razón del informe del contador público, es que constituye el vehículo por medio del cual se le

pueden transmitir al cliente las conclusiones y la información obtenidas en un trabajo de auditoría.

2.2 TIPOS DE INFORMES.

Debido a que los propósitos que se persiguen al formular un informe de auditoría son muy variables; Existen muchos tipos de informes, pero sin embargo se toman en cuenta para su mayor conveniencia de la siguiente clasificación:

- * Informe corto
- * Informe largo
- * Informes especiales

2.2.1 Informe corto

El informe corto consiste en exponer condensadamente el alcance de la auditoría y de la opinión de la misma, juntos con los estados financieros, como son: El estado de situación financiera, el estado de resultados y como complemento el estado de superávit. Estos estados que

acompañan al dictamen se deberán preparar de manera explícita para que pueda ser entendida por todas aquellas personas que le sea útil, y ésto se logra a través del ordenamiento.

En caso de que no se pudiera dar una información suficiente en los estados financieros, entonces serán necesarias las notas adjuntas que se relacionan con los estados financieros para que éstas expliquen las situaciones confusas de éstos.

En el informe corto no existen cédulas detalladas, comentarios que respalden a los estados financieros. Estos tipos de informes tiene por objeto presentar los hechos financieros más sobresalientes ó considerables de la manera más concisa posible.

Lo que esta ahora se ha dado por llamar informe corto, debe conocerse como dictamen de estados financieros y, en esta forma, diferenciarlo de aquello que es un informe donde se comentan cifras, hechos y circunstancias de manera narrativa.

2.2.2 Informe largo.

El informe largo como su nombre lo indica contiene mucho más información que el informe corto, debido a que contiene información adicional que es proporcionada a través de cédulas detalladas que se fundamentan a los estados financieros principales. A diferencia del informe corto éste tipo de informes pueden contener una opinión ó no la pueden tener.

El informe largo puede servir para muchos fines, pero los dos principales son:

1.- Para aquellos que se destinan para el uso de los acreedores, de los cuales los más importantes son las instituciones de crédito.

2.- La que se destina para la información de la administración después de la auditoría, éste informe se prepara cuando el cliente no tiene necesidad del informe para fines de crédito.

Un informe de ésta clase contiene las observaciones, comentarios y recomendaciones del auditor basadas específicamente en su auditoría.

El informe largo deberá proporcionar análisis, comparaciones y comentarios sobre los estados financieros dictaminados y sobre estados e información adicional obtenida que se relacionen con los estados financieros. Este tipo de informe varía mucho más en forma, contenido y propósito que el dictamen de estados financieros el cual persigue el mismo fin y conserva su uniformidad en un grado mucho mayor.⁽¹⁾

⁽¹⁾.-Manual del contador público; I.M.C.P.; Tomo II, Cap. XIX, Pags. 504 - 506

2.2.3 Informes especiales.

Entrando en materia, es claro que el dictamen sobre estados financieros, producto de la auditoría, constituye el informe de mayor trascendencia en esta actividad de la contaduría pública. Sin embargo, existen cada día nuevas demandas de las sociedades a los auditores en materia de información, y nuestros servicios se han multiplicado, aprovechando la capacidad profesional, la metodología, la confiabilidad y la estructura de los despachos contables.

Como resultado de estos nuevos trabajos, se generan "informes especiales" que la comisión de normas y procedimientos de auditoría han reglamentado tanto en lo relativo al trabajo que debe realizarse como las características y contenido de los informes.

Los informes especiales, son como su nombre lo indica es el resultado de diversos tipos de trabajo, de los cuales se pueden mencionar:

- * Investigación sobre la efectividad del sistema del control interno.
- * Revisión del sistema contable en general.
- * Estudio para determinar los costos.
- * Etc.⁽¹⁾

⁽¹⁾.-Revista de contaduría pública;C.P.Juan Claudio Salles Manuel,Numero 258,Febrero de 1994.

2.3 Contenido del informe.

El contenido de un informe se puede discutir con más efectividad en el informe largo, si el informe corto no presenta problema alguno en el cual no quede cubierto tal distinción podrá contener los siguientes puntos, tomando en cuenta que no todos éstos puntos se incluirán en cada informe, pero sin embargo deberán tener como deberán tener como base para su discusión:

- I.- Índice de materia.
- II.- Dictamen:
 - a) Tratamiento.
 - b) Alcance de la auditoría.
 - c) Párrafos intermedios (en caso de que los hubiese)
 - d) Párrafo de opinión.
 - e) Firma.
 - f) Fecha de terminación de la auditoría.
- III.- Estados financieros.
- IV.- Cédula.
- V.- Comentarios.
- VI.- Apéndice.
- VII.-Análisis y estadísticas.

2.3.1 Índice de materia

El índice es esencial en un informe largo, cuando las páginas de un informe se encuentran numeradas en forma consecutivas resulta innecesario seguir el método de asignarles las páginas por nombres, porque esto causaría más confusión al lector.

2.3.2 Dictamen.

El dictamen es el documento en el cual se emite la opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad; conforme a las normas de auditoría. Dentro del cuerpo del dictamen se encuentran los elementos que lo conforman como son desde el membrete hasta la fecha y firma del contador público.

2.3.3 Estados financieros.

Los estados financieros que se incluyen en un informe son el Estado de situación financiera ó balance general, Estado de resultado ó Estado de pérdidas y ganancias, el Estado de cambios en las utilidades no retribuidas y el Estado de origen y aplicación de recursos. Estos estados financieros fueron elaborados por la administración de la

compañía, por lo que el auditor solamente los utiliza para saber la razonabilidad de éstos.

2.3.4 Cédulas

Las cédulas se presentan en el informe para hacer más detallada la información de los estados financieros, éstas cédulas se marcan con referencias cruzadas con los principales estados a los que se refieren las cédulas, por lo que proporcionan al lector del informe un entendimiento más legible del contenido de éste.

2.3.5 Comentarios.

Los comentarios que hace el auditor acerca de las operaciones ó transacciones que se llevan acabo en la compañía en que se está realizando la auditoría, son de gran ayuda para la administración de ésta, porque de esta forma ayuda a que los problemas que estén pasando, los pueden resolver antes de que conviertan en algo crítico para la compañía.⁽¹⁾

⁽¹⁾.-Manual del contador público;I.M.C.P.,Tomo II, Cap.XIX, Pags.520 - 524.

CAPITULO 3

EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

3.1 Conceptos de dictámenes.

El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad que es trate.⁽¹⁾

El dictamen es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional, concreta y sintética.⁽²⁾

⁽¹⁾.-Normas y procedimientos de auditoría;I.M.C.P.,Boletín 4010,Párrafo 1, edición.

⁽²⁾.-El dictamen en la contaduría pública;C.P.Benjamín Rolando Téllez Trejo,sexta edición,Cap.2,pag.9,Editorial ECASA.

El dictamen es la opinión del contador público en funciones del auditor; es un documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que es ha formado respecto a los estados financieros.⁽³⁾

El dictamen es un documento en el cual el contador público, emite su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad.⁽⁴⁾

El término dictamen es aquella opinión profesional del contador público como base en la cual un tercero desconocido por él actúa en consecuencia; y por la que asume una gran responsabilidad en la que hay un interés público directo.⁽⁴¹⁾

En base a los conceptos que se mencionan anteriormente señalados, desde mi punto de vista el dictamen es un documento formal en donde el auditor (contador público independiente) expresa su opinión, conforme a las normas de auditoría, relativo al alcance, naturaleza y resultados

⁽³⁾.-La tendencia en la presentación de estados financieros y el dictamen de auditoría; I.M.C.P., Sección VII, Pag.7005

⁽⁴⁾.-Auditoría 1; C.P.Osorio Sanchez, Edición , Cap. , Pag.33, Editorial ECASA

⁽⁴¹⁾.-Revista de contaduría pública; C.P.Humberto Murrieta Necoechea, Número 252, Agosto 1993.

obtenidos a través de los exámenes a los estados financieros de la entidad de que se trate.

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores acreedores autoridades gubernamentales, etc. conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una modificación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que lo origina.

3.2 Objetivo del dictamen.

Revisión parcial ó total de los estados financieros, con un criterio y punto de vista independiente, con el objeto de expresar una opinión respecto a ellos, para efectos antes terceros.

3.3 ¿A quienes les interesa el dictamen?

DUEÑOS, SOCIOS Y ACCIONISTAS: Para tener confianza y seguridad en sus aportaciones ó inversiones.

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION: Para garantizar la correcta administración de la entidad de acuerdo con sus estatutos.

LOS COMISARIOS: Para vigilar la administración de la entidad.

LOS DIRECTIVOS Y FUNCIONARIOS: Para comparar lo real con lo planeado y tomar decisiones correctivas.

LOS TRABAJADORES: Para conocer el resultado de la entidad y asegurarse del cumplimiento de la participación de utilidades.

LOS PROVEEDORES: Para determinar y vigilar constantemente el límite de crédito.

LA BANCA: Determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago, así como, obtener la seguridad y garantía de los créditos de acuerdo con la productividad de la entidad.

EL ESTADO: Tener seguridad de que los causantes han declarado correcta y justamente sus impuestos, así como, la obtención razonablemente correcta de datos para fines estadísticos y para planeación económica del país.

LOS INVERSIONISTAS: Para medir la conveniencia en ingresar como accionista de acuerdo con el rendimiento de la entidad.

El dictamen de los estados financieros tiene muchos fines para los que se llegan a utilizar entre ellos se pueden mencionar:

- Para la toma de decisiones en las evaluaciones de los proyectos.

- Como base para obtener o conceder créditos.

- Como parte de una moderna administración de los negocios.

- Como base para determinar el valor de las compras ó ventas de los negocios.

- Como base del estudio previo para los accionistas.

- En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos puestos de los causantes.⁽⁵⁾

⁽⁵⁾. - Auditoría 1; C. P. Osorio Sanchez, Edición , Cap. , Pag. 30, 31, Editorial ECASA

3.4 EVOLUCION DEL DICTAMEN

3.4.1 El dictamen, sus cambios a través de los años.

La profesión del auditor, tal como se conoce hoy en día, se puede decir, que es reciente, debido a que la Ley británica de sociedades mercantiles del año de 1862 fue quién reconoció por primera vez en forma oficial los servicios del contador público.

El 7 de abril de 1888, se publicó en Inglaterra por vez primera un dictamen, en el cual textualmente decía:

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

En el cual con la frase auditado y hallado correcto, tenemos el principio de la evolución del dictamen.

En el año de 1900, en Estados Unidos el dictamen toma otra forma en su texto, en el que decía:

"Hemos examinado los libros y las cuentas de la compañía "X" por el año terminado el..... de 19.. y certificamos que, en nuestra opinión el balance que antecede, muestra correctamente su posición al terminar ese año y que las cuentas de pérdidas y ganancias están correctas."

3.4.2 Dictamen de 1917

El instituto americano de contadores públicos a solicitud de la Federal Trade Commission preparó un folleto sobre la auditoría del balance, que tuvo el nombre de "métodos aprobados para la preparación de balances generales"; el cual fue publicado constituyendo de ésta manera el primer intento por unificar las formas del dictamen.

En la redacción del dictamen ya se incluía la opinión del contador público sobre la situación financiera de la entidad examinada. La publicación de folletos no fue satisfactoria debido a que los contadores formulaban los dictámenes más sencillos de modo como se había recomendado.

"He practicado una auditoría de las cuentas de la compañía "X" por el periodo al y certifico que el balance general y los estados de perdidas y ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la reserva federal, y en mi opinión presentan la posición financiera de la compañía "X" al y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado".

3.4.3 La crisis de 1929 y el dictamen de 1934

A consecuencia de que en el año de 1929, hubo graves efectos en la economía norteamericana, la comisión del instituto americano de contadores públicos obtuvo la importancia de hacer resaltar el Estado de pérdidas y ganancias, debido a que un negocio depende de la capacidad que se tiene para generar utilidades. Además en ésta época se insistió que las compañías y empresas tendrían que reconocer los principios de contabilidad generalmente aceptados, se recomendó que se les hicieran modificaciones al dictamen, en el cual dijera que los estados financieros de la empresa habían sido preparados por el personal de la empresa y con los métodos de contabilidad que ésta utilizaba.

Con éstas modificaciones al dictamen se abrieron nuevas rutas para la consolidación del pensamiento de los auditores.

3.4.4 Dictamen tradicional de 1951

En el año de 1951 apareció un folleto titulado codificación de statements on auditing procedure, en donde se reúnen 23 boletines sobre los procedimientos de auditoría, en donde recomienda a los contadores públicos del instituto el usar una forma estandar del dictamen a la que le llamaban Short form report.

"Hemos examinado el balance general de la compañía "X", al.....y los correspondientes Estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", al el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los

principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior".⁽⁶⁾

3.4.5 Dictamen nuevo de 1990

Los dictámenes que se presentan anteriormente nos revelan los cambios que el dictamen a sufrido a través del tiempo. Se han hecho notar las modificaciones en los párrafos de alcance, con la finalidad de abreviar el contenido del párrafo. Una reestructuración con miras a una redacción más sencilla y concreta nos lleva a lo que hoy en día al lo que es el dictamen nuevo, que su redacción es la siguiente:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de al 31 de diciembre de y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha."⁽⁷⁾

⁽⁶⁾.-El dictamen en la contaduría pública; C.P. Benjamín Rolando Téllez Trejo, Sexta edición, Cap. 3, Pags. 17 - 27, Editorial ECASA.

⁽⁷⁾. Normas y procedimientos de auditoría; I.M.C.P., Tomo II, Décima primera edición (1991), Boletín H-01, Pag. 457. Reséndiz editores.

3.5 ELEMENTOS DEL DICTAMEN

El dictamen se encuentra integrado por varios elementos que son de gran importancia para la elaboración de éste, como son:

- A) Membrete.
- B) A quién ó quienes se dirige el dictamen.
- C) Párrafo de alcance.
- D) párrafo intermedio (en caso de que los hubiese).
- E) Párrafo de opinión.
- F) Firma.
- G) Lugar y fecha.

A continuación se hará mención de cada uno de éstos elementos, lo que significan y los ejemplos de los mismos:

3.5.1 MEMBRETE: Este elemento estará formado por el nombre del contador público que emite su opinión de los estados financieros examinados o por el nombre de la asociación profesional (despacho contable) al que pertenezca, si el contador se encuentra asociado. deberá ponerse el membrete en la parte superior del documento, ya sea en el centro ó a la derecha del mismo. Ejemplo:

Hdez. y Asociados	Jorge Hdez.
Contadores públicos	Contador público

3.5.2 A QUIEN O QUIENES SE DIRIGE EL DICTAMEN:El dictamen deberá dirigirse al público en general ó a quienes corresponda, pero se acostumbra dirigirlo a quienes contratan los servicios del contador público, y éstos normalmente son:

- 1.-Las compañías "X" S.A.
- 2.-Al consejo de administración de la compañía.
- 3.-A los accionistas de la compañía "X" S.A.

Hdez. y Asociados
Contadores públicos

A los señores accionistas
de la cía "X" S.A.

3.5.3 PARRAFO DE ALCANCE:El código de ética profesional advierte al contador público no expresar ninguna opinión profesional sin haber practicado un examen adecuado; en éste párrafo deberá el contador público hacer mención que se han revisado ó examinado los estados financieros, a la fecha que son relativos y a la entidad que se esté dictaminando;es muy común que solamente se mencionen tres estados financieros (balance general, estado de pérdidas y ganancias y de utilidad acumulada) pero con frecuencia se incluyen también los estados de origen y aplicación de recursos ó estado de cambios en la situación financiera. Además se deberá hacer mención de la frase "mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente

aceptadas", porque constituye una garantía que otorga el contador a los usuarios; deberá hacerse mención que se incluyen las pruebas de los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias, con la afirmación el contador demostrará que obtuvo la evidencia suficiente y competente necesaria para realizar la auditoría. Ejemplo:

Hdez. y Asociados
Contadores públicos

A los señores accionistas
de la cía "X" S.A.

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

3.5.4 PARRAFO INTERMEDIO: Los párrafos intermedios son aquellos que figuran entre el párrafo de alcance y el párrafo de opinión, en ellos se puede anotar o dar a conocer las excepciones ó salvedades que el auditor encuentre en la auditoría practicada. En caso de que el dictamen fuese limpio entonces éste párrafo no se necesita. Ejemplo:

Hdez. y Asociados
Contadores públicos

A los señores accionistas
de la cía "X" S.A.

"Hemos examinado los balances generales de la compañía "X" S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19..., y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia,..... en las circunstancias."

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

3.5.5 PARRAFO DE OPINION: En éste párrafo es donde el contador público emite su opinión en el cual se compromete que los estados financieros que menciona en su dictamen presentan o no razonablemente la situación financiera de la entidad. Como consecuencia, esta opinión que emite el contador otorga a las terceras personas interesadas en la auditoría tomar decisiones, en éste párrafo deberá indicar si la entidad examinada cumple con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Ejemplo:

Hdez. y Asociados
Contadores públicos

A los señores accionistas
de la cía "X" S.A.

"Hemos examinado los balances generales de la compañía
"X" S.A.,en las circunstancias."

Según se explica en la Nota

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X" S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.., y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron a esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

3.5.6 FIRMA: La firma es uno de los elementos del dictamen de mayor importancia porque el contador público con su firma está aceptando integralmente la responsabilidad de las declaraciones efectuadas en el dictamen. Ejemplo:

Hdez. y Asociados
Contadores públicos

A los señores accionistas
de la cía "X" S.A.

"Hemos examinado los balances generales de la compañía "X" S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19..., y los estados de resultados..... que consideramos necesarios en las circunstancias."

Según se explica en la Nota ... a los estados financieros..

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X" S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.., y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron a esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados".

Firma.

3.5.7 LUGAR Y FECHA: El día en que el contador abandona las instalaciones u oficinas de su cliente, es el día que deberá llevar como fecha el dictamen, indicando además el lugar de éstas oficinas. Ejemplo:

Hdez. y Asociados
Contadores públicos

A los señores accionistas
de la cía "X" S.A.

"Hemos examinado los balances generales de la compañía "X" S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19..., y los estados de resultados,.... Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas;..... y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias."

Según se explica en la Nota

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X" S.A., al 31 de diciembre de 19.. y 19...,... , de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados".

Firma

Veracruz; Ver. a de de 19... ⁽⁸⁾

⁽⁸⁾.-Auditoría 1; C.P. Osorio Sanchez, Edición , Cap. , Pag. 59 - 67, Editorial ECASA

3.6 CLASIFICACION DEL DICTAMEN

Por el tipo de opinión que se expresa :

- Positivo.
- Con salvedades
- Negativo
- Abstención de opinión

Por su estructura:

- De un párrafo
- De dos párrafos

Por su contenido:

- Fiscal
- Financiero
- Una cuenta específica
- Informe largo

Por su trabajo:

- Cuando se presentan estados financieros comparativos
- Cuando existen cambios contables que no afectan a la consistencia
 - De estados financieros de personas físicas
 - Sobre estados financieros, y estados financieros que incluyen inversiones en subsidiarias que no sea apropiado consolidar
- Informe del contador público en el desempeño de la función de comisario
 - Dictamen sobre sistema de control interno contable
 - Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios
 - Opinión sobre información complementaria que acompañan a los estados financieros básicos dictaminados.

3.6.1 Clasificación del dictamen atendiendo al resultado del trabajo realizado.

Dictamen limpio:

- Dictamen limpio para usarse en la auditoría de ejercicios posteriores a los iniciales
- Dictamen limpio para usarse en las auditorías de ejercicios iniciales
- Dictamen limpio para usarse en las auditorías de ejercicios irregulares.

Dictamen limitado:

- Dictamen con salvedades de procedimientos, pero sin salvedad de opinión.
- Dictamen con salvedad de principios, pero sin salvedad de opinión.
- Dictamen con salvedad de consistencia pero sin salvedad de opinión.
- Dictamen con salvedad de opinión, pero sin negarla:
 - a) Por salvedad de procedimientos.
 - b) Por salvedad de opinión.
 - c) Por salvedad de consistencia.
- Dictamen con negación de opinión.
- Dictamen con opinión adversa.
- Opinión parcial.⁽⁹⁾

⁽⁹⁾.-El dictamen en la contaduría pública; C.P. Benjamín Rolando Téllez Trejo, sexta edición, Cap. 8, Pag. 351, Editorial ECASA.

CAPITULO 4.

DICTAMEN SEGUN EL TIPO DE OPINION.

4.1 DICTAMEN LIMPIO O POSITIVO.

4.1.1 Concepto de dictamen positivo.

El dictamen positivo ó dictamen limpio es aquel en que el auditor afirma que las declaraciones que se hicieron son íntegras y como consecuencia las acepta, en las cuales hace mención de haber examinado los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría, que se llevaron acabo los procedimientos que se consideraron necesarios para la realización de su trabajo, y que los principios de contabilidad fueron aplicados durante el periodo que se auditó.

Por lo anterior podemos decir que un dictamen con éstos términos el auditor no tiene limitaciones en el alcance de su trabajo, por lo consiguiente no encontró partidas en que estuviera en desacuerdo con los principios

de contabilidad generalmente aceptados y en consecuencia no encontró inconsistencia cuando los compara con ejercicios anteriores.

4.1.2 Pronunciamientos relativos al dictamen positivo.

Cuando una opinión no tiene ninguna clase de limitaciones ó salvedades podemos decir que el dictamen es positivo ó limpio. Con el fin de asegurar uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones deberá utilizarse un modelo estandar del dictamen, que a continuación se expresa:

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

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

Los hechos sobre los que el auditor informa, como son los del estado de cambios en la situación financiera quedarán incluidos dentro de la expresión "situación financiera", pero si el auditor considera conveniente hacer referencias a los cambios de la situación financiera, podrá realizar la modificación tomando en cuenta el modelo del dictamen, la forma del dictamen no podrá cambiar a menos que existieran razones muy poderosas por las que justifiquen los cambios en él, ya que, como se señala en párrafos anteriores el auditor deberá adaptarse al modelo del dictamen para que de ésta manera exista uniformidad entre todos los profesionistas al emitir sus opiniones y como consecuencia evitar confusiones a las terceras personas interesadas en ellos.⁽¹⁾

⁽¹⁾.-Conoce las auditorías;C.P.Santillana Gonzalez,Editorial ECASA

Cabe señalar que los modelos de los dictámenes no son permanentes; sino que van cambiando de acuerdo a las necesidades; esto es evolucionan a la vez que vá evolucionando la profesión.

Estructura del dictamen.

La estructura del dictamen incluye un encabezado en el cual deberá ir el nombre del despacho que realiza la auditoría (ésto siempre y cuando se trate de despacho contable). A quién deberá dirigirse el dictamen, que en la mayoría de las veces se dirige a los accionistas de la compañía o del negocio auditado, ó en su defecto se dirige a la persona que haya contratado los servicios. La redacción en el cual el auditor emitirá su opinión respecto a la situación financiera de la compañía; el nombre y la firma del contador público para que de esta manera se mantenga la responsabilidad del profesional que suscribe el dictamen; y por último la fecha, que por lo general debe ser la misma en la que el auditor termina el trabajo de auditoría, esto es el día que se retire de las instalaciones de la entidad auditada.

4.1.3 Fecha del dictamen.

La fecha que deberá llevar el dictamen del auditor deberá ser la misma en que éste concluya ó termine el trabajo de auditoría, o bien cuando el auditor abandone las oficinas de la compañía que se está auditando, siempre y cuando haya obtenido toda la evidencia necesaria para poder emitir una opinión. Aunque como se menciona en el párrafo anterior, el auditor deberá poner la fecha de la terminación de la revisión de los estados financieros de la entidad, existen eventos ó transacciones que afectan de manera importante a los estados financieros y que suceden posteriormente a la fecha de la terminación del trabajo del auditor. A estos eventos se les da el nombre de " eventos subsecuentes ".(los eventos subsecuentes se mencionarán posteriormente).⁽²⁾

⁽²⁾. -Normas y procedimientos de auditoría; I.M.C.P., Boletín 4010, Párrafo 11, edición,

4.2 DICTAMEN CON SALVEDAD.

4.2.1 Concepto de dictamen con salvedad.

El dictamen con salvedad se dá cuando el auditor expresa una opinión con excepciones de algo, por lo que deberá revelar en uno o varios párrafos las razones de importancia que las originaron; dentro del cuerpo del dictamen, e indicar de manera inmediata, después de "en mi opinión", la frase " excepto por" ó "con excepción de", manejando el lenguaje apropiado para describir las salvedades, y haciendo referencia a dichos párrafos.⁽¹⁾

⁽¹⁾. -Normas y procedimientos de auditoría; I.M.C.P., Boletín 4010, Párrafos 17,18; Edición.

4.2.2 Pronunciamientos relativos al dictamen con salvedad.

Cuando el auditor emite una opinión sin salvedad en el alcance del examen practicado, implica que aplicó todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios. Muchas veces por razones ajenas al auditor, o bien, por limitaciones impuestas por la administración, no puede aplicar todos los procedimientos. Estas situaciones representan limitaciones en el alcance del examen practicado y como consecuencia el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas limitaciones son de tal importancia para que exprese una opinión con salvedad o se abstenga de opinar según sea la importancia de éstas. Cuando dichas restricciones se presenten, el auditor deberá describirlas en un párrafo de énfasis por separado dentro del cuerpo del dictamen, a éste párrafo se le dá el nombre de párrafo intermedio.

4.2.3 Formas de presentación del dictamen con salvedades.

En éste tipo de dictámenes surgen las siguientes excepciones de las cuales se deriban diferentes presentaciones del dictamen:

1.- Si existiera salvedad, deberá agregarse al final del párrafo la frase de: "Excepto por.." haciendo mención, que se realizaron los procedimientos de auditoría.

2.- Si hay varias salvedades, deberá agregarse al final de la frase: "Con las siguientes excepciones y a continuación indicarlas por separado.

4.2.4 Eventos subsecuentes.

Como se menciona en el en párrafos anteriores la fecha del dictamen puede verse afectada por eventos posteriores a la terminación de la auditoría de los estados financieros de la entidad; dichos eventos pueden suceder:

* De la fecha del dictamen a la fecha en que éste se entregue a la entidad.

* De la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se solicite al auditor emitir nuevamente su opinión.

Cuando el auditor conozca de eventos que ocurran después de que haya concluido su trabajo de auditoría, pero antes de que entregue su dictamen y que dichas transacciones tengan efecto sobre éste, el auditor podrá seguir cualesquiera de las siguientes opciones:

a) Utilizar dos ó más fechas, es decir, dejando la fecha original de la terminación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha refiriendose exclusivamente al evento subsecuente. En el caso antes señalado el auditor solamente se responsabiliza por los

hechos ocurridos hasta la fecha de la terminación de la auditoría, excepto por el evento subsecuente.

b) Cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta esa nueva fecha.

Cuando al auditor se le requiera emitir nuevamente su dictamen, éste deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimientos de eventos ocurridos posteriormente que afecten de manera importante al contenido de los estados financieros, en cuyo caso el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los eventos subsecuentes que originaron los cambios; fechando el nuevo dictamen.⁽⁴⁾

⁽⁴⁾.-Normas y procedimientos de auditoría; I.M.C.P., Boletín 4010, Párrafos 100 - 108, edición.

4.3 DICTAMEN NEGATIVO.

4.3.1 Concepto de dictamen negativo.

El dictamen negativo se presenta cuando el auditor, como resultado del examen presentado a la situación financiera de una entidad, no está de acuerdo con la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como de las variaciones del capital contable, los cambios en la situación financiera y los resultados de las operaciones presenten desviaciones que se consideren de gran importancia, en donde la expresión de una opinión con salvedad por parte del auditor sería inadecuada.

En el caso de que existiera una opinión negativa el auditor no deberá expresar opiniones parciales sobre algunas partidas de los estados financieros, ya que estas opiniones parciales harían contradictoria y confusa su afirmación en el dictamen, en el cual expresa que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera adecuada en la entidad. Cuando se presenta esta tipo de situaciones, el auditor deberá incluir todas aquellas explicaciones que originaron la negación del dictamen, además de los efectos cuantificativos de éstos.⁽⁶⁾

⁽⁶⁾.-Normas y procedimientos de auditoría; I.M.C.P., Boletín 4010, Párrafos 24 - 26, edición.

4.3.2 Pronunciamientos relativo al dictamen con opinión negativa.

Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, además de ser la base de la cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros. Cuando existan dichas desviaciones en los principios de contabilidad el auditor deberá identificarlos en forma precisa, y cuantificar sus efectos en los estados financieros. Considerando la importancia relativa que pudiera tener las desviaciones en la aplicación de los principios contables, el auditor deberá emitir un dictamen con una opinión negativa.

4.3.3 Forma de presentación del dictamen con opinión negativa o adversa.

En este tipo de dictamen el auditor deberá incluir en el párrafo del alcance las salvedades que considera de gran importancia para respaldar la negación de la opinión, mientras que en el párrafo de opinión se insertará en la redacción la frase " Manifiesto no estar en posición de expresar....."Ejemplo.

"He examinado los balances generales de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19.. y Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, excepto como se describe en la Nota X a los estados financieros, el principal cliente de la compañía ha estado en huelga durante cinco meses y se declaró en suspensión de pagos; sin embargo, la compañía no ha registrado una estimación para la pérdida de la cuenta por cobrar a su cargo y que asciende a N\$. Si se hubiese registrado esta provisión, la utilidad de 19.. y las utilidades acumuladas se hubiesen disminuido en ese mismo importe.

En mi opinión, debido al efecto de la falta de esa estimación para la cuenta incobrable descrita en el párrafo anterior, los estados financieros no se presentan en forma razonable y manifiesto no estar en posición de expresar una

opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto, en vista que los renglones anteriores afectan substancialmente la determinación de la posición financiera y los resultados de operación."⁽¹⁾

⁽¹⁾.-El dictamen en la contaduría pública, C.P. Benjamín Rolando Téllez Trejo, Sexta edición, Cap. 8, Pag. 364, Editorial ECASA.

4.4 DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION.

4.4.1 Concepto del dictamen con abstención de opinión.

El auditor debe abstenerse de opinar, cuando no pueda obtener todos los elementos necesarios que considere de juicio para soportar su opinión, por lo anterior, el auditor da un juicio que consiste en lo que no puede y se abstiene de opinar, dando de esta manera un informe en el cual cumple con los procedimientos relativo a emitir un dictamen en todo trabajo profesional.

El abstenerse de opinar por parte del auditor no lo eximirá de la obligación de incluir las razones que dieron lugar a dicha abstención.

El auditor no deberá utilizar la abstención de opinión en sustitución de la opinión negativa, porque cuando él hubiere llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, así debe expresarlo. Además el auditor no deberá emitir opiniones parciales sobre partidas particulares de los estados financieros porque de esta manera haría confuso el dictamen.^(*)

^(*).-Normas y procedimientos de auditoría; I.M.C.P., Boletín 4010, Párrafos 19 - 23, edición.

4.4.2 Pronunciamientos relativos al dictamen con abstención de opinión.

Todas las empresas realizan una variedad de transacciones en el curso normal de sus operaciones, las cuales se ven afectadas por eventos económicos externos en lo que hay incertidumbre; A este tipo de incertidumbre se le conoce con el nombre de " contingencias ", éstas contingencias pueden ser de tipo:

* No cuantificables.

* Cuantificables.

4.4.3 Formas de presentación del dictamen con abstención de opinión.

Cuando dichos eventos de incertidumbre no sean cuantificables, entonces solamente será necesario incluir una nota a los estados financieros en donde se encuentre revelada dicha contingencia, y atendiendo a la importancia relativa de ésta la mencionará en un párrafo de énfasis en el dictamen.

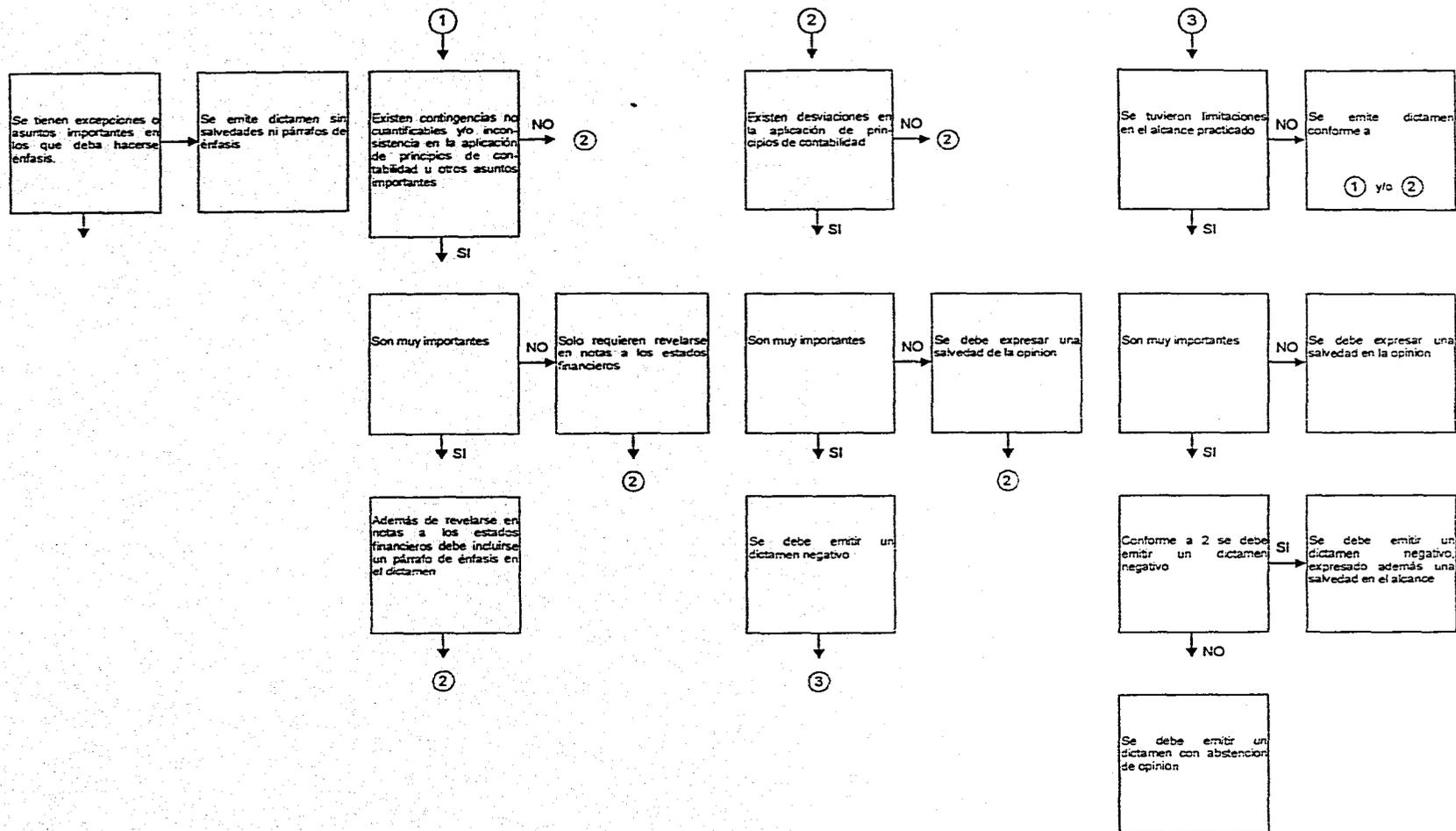
El auditor podrá no haber obtenido la evidencia suficiente y competente para soportar las declaraciones en relación a la contingencia en los estados financieros, deberá considerar la posibilidad de expresar una abstención de opinión por la limitación en el alcance de su trabajo, dependiendo de la importancia de la misma.

CAPITULO 5
DETERMINACION DE LA OPINION DEL DICTAMEN

5.1 ¿ COMO SE DETERMINA LA OPINION DEL DICTAMEN ?

En algunos casos el auditor no se encuentra en posibilidad de rendir un dictamen sin salvedad, debido a que durante su examen encontró que se presentaron limitaciones en el alcance del examen practicado ó que existieron desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo que no pudo aplicar todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir según sea el caso, una opinión con salvedad, una abstención de opinión ó una opinión negativa; el proceso que se debe seguir para determinar el tipo de dictamen a emitir se ilustra en el diagrama de decisiones que se presenta a continuación:

Secuencia para determinar el tipo de dictamen a emitir (Boletín 4010)



Los dictámenes con salvedad, abstención de opinión u opinión negativa se da cuando el auditor se encuentra con:

- * Limitaciones en el alcance del examen practicado.

- * Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.

- * Contingencias.

Las limitaciones en el alcance practicado se presentan con mayor frecuencia por:

- * Falta de observación de inventarios físicos iniciales

- * Falta de observación de inventarios físicos finales

- * Cuentas no confirmadas

- * Registros inadecuados ó falta de información

- * Cartas de abogados no obtenidas

- * Etc.

Las desviaciones en los principios de contabilidad se presentan por:

- * Valuación de inventarios
- * Insuficiencia en estimaciones
- * Pasivos no registrados
- * Cambios no justificados en la aplicación de principios de contabilidad
- * Etc.

Las contingencias se presentan de dos tipos que son:

- + Contingencias cuantificables.
- + Contingencias no cuantificables.

Los casos más comunes por los que se presentan las contingencias son por:

- * Problemas del negocio en marcha.
- * Recuperación de los activos.
- * Incertidumbre por juicios y litigios.

Cuando existen desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor según sea la importancia relativa deberá emitir una opinión ya sea con salvedad en el caso de que esa desviación

no tenga mayor trascendencia; y una opinión negativa si ésta desviación es de mayor importancia.

En el caso de que existieran limitaciones en el alcance del examen practicado, el auditor tendrá que emitir una salvedad ó en su caso más delicado se deberá abstenerse de opinar.

Si existieran contingencias ya sean cuantificables ó no cuantificables, si el auditor juzga que las estimaciones de la administración no son razonables, deberá expresar atendiendo a su importancia una opinión con salvedad u opinión negativa.

Como se menciona en los párrafos anteriores el auditor podrá emitir un dictamen con salvedad, ya sea cuando existan desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, contingencias ó en su caso cuando haya limitaciones en el alcance del examen practicado siempre y cuando estas no sean de gran importancia para la entidad, porque de ese modo se tendrá que emitir una opinión negativa ó una abstención de opinión según sea el caso.

5.2 LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN

El auditor para emitir un dictamen sin salvedad en el alcance del examen practicado debió de haber aplicado todos los procedimientos de auditoría que haya considerado necesarios en las circunstancias; muchas veces por razones ajenas al auditor ó por limitaciones impuestas por la administración de la entidad el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considere necesarios. Estas situaciones representan para el auditor limitaciones en el alcance del examen practicado por lo tanto deberá utilizar su criterio profesional para de este modo evalúe si estas limitaciones son de tal importancia, para que de esta forma pueda expresar una salvedad o se abstenga de opinar. Cuando se presenten limitaciones en el alcance del examen practicado se deberá describir la naturaleza de dichas limitaciones en un párrafo por separado dentro del cuerpo del dictamen.

A continuación se presentan limitaciones en el alcance del examen practicado que en la practica se encuentran con mayor frecuencia:

5.2.1 FALTA DE OBSERVACION DE INVENTARIOS FISICOS INICIALES O FINALES.

Muchas veces las empresas contratan una auditoría externa cuando la toma anual del inventario físico ya se realizó, por tal razón el auditor encargado de realizar la auditoría tiene que satisfacerse con aplicando otros procedimientos de auditoría, de las cantidades y valores del inventario, lo cual en algunas ocasiones no es posible debido a las características específicas de los registros contables. Cuando el auditor tenga ante sí una situación como ésta, deberá expresar una opinión con salvedad ó se tendrá que abstenerse de opinar, dependiendo de la importancia relativa de los inventarios.⁽²⁾

⁽²⁾.-Manual de informes del auditor; I.M.C.P., Edic. 1993; Cap. IV; Pag.43

5.2.2 CUENTAS NO CONFIRMADAS

En ocasiones, la empresa solicita al auditor llevar acabo la confirmación de cuentas ó saldos de importancia para ésta con terceras personas, esto es cruzando información para la verificación de sus saldos. Pero muchas veces estas solicitudes no son respondidas por las terceras personas y el auditor no puede satisfacerse a través de otros procedimientos de auditoría. Es muy importante mencionar que en la mayoría de las ocasiones que sucede esta situación el auditor atendiendo a la importancia relativa deberá expresar una abstención de opinión.⁽³⁾

5.2.3 REGISTROS INADECUADOS O FALTA DE INFORMACION.

Algunas veces existen deficiencias en los registros contables, el cual hace imposible aplicar los procedimientos de auditoría para satisfacer de la existencia y razonabilidad de los saldos. De igual modo, se presentan casos en los que por falta de información adecuada para valuar alguna transacción ó saldo de importancia, el auditor se ve limitado en el alcance de su trabajo. Al emitir una opinión el auditor deberá hacer mención de esta situación en la redacción del dictamen.⁽⁴⁾

⁽³⁾. -Bis; Pag. 46

⁽⁴⁾. -Bis; Pag. 47

5.2.4 CARTAS DE ABOGADOS NO OBTENIDAS.

El auditor encontrará limitaciones en el alcance del examen, cuando por alguna razón la empresa no solicite a sus abogados que le confirmen de forma directa al auditor sobre la existencia de algún juicio pendiente que tenga la empresa o en su caso que los abogados se rehusaran a responder antes de la emisión de los estados financieros, por lo tanto el auditor deberá evaluar con mucho cuidado esta situación y el efecto que ella tiene en su trabajo. Cuando tenga el auditor que emitir su opinión, de acuerdo a las circunstancias será expresada una salvedad o una abstención de opinión.⁽⁶⁾

⁽⁶⁾. -Bis; Pag. 49

5.3 DESVIACIONES EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Cada vez que existan desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor tendrá que identificar las causas por las cuales existen esas desviaciones, y cuantificar el efecto de éstas en los estados financieros.

A continuación se presentan algunos casos en que son más comunes las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad:

5.3.1 VALUACION DE INVENTARIOS.

En ocasiones el auditor se encuentra que los métodos ó sistemas para la valuación de los inventarios que llevan acabo las entidades, no están de acuerdo con lo que señalan los principios de contabilidad generalmente aceptados. ⁽⁶⁾

⁽⁶⁾.-Manual de informes del auditor; I.M.C.P.; Edic. 1993; Cap. V; Pag. 59

5.3.2 INSUFICIENCIA EN ESTIMACIONES.

La insuficiencia en las estimaciones es uno de los casos que con mayor frecuencia se encuentran los auditores y como consecuencia es una de las desviaciones más comunes en la aplicación de los principios de contabilidad, pues por su naturaleza, son evaluaciones subjetivas; un ejemplo de ellas son las estimaciones para las cuentas incobrables, muchas veces el auditor no están de acuerdo con estas estimaciones, pero en ocasiones son necesarias.⁽⁷⁾

5.3.3 PASIVOS NO REGISTRADOS.

En ocasiones, principalmente a través del examen de eventos subsecuentes que lleva acabo el auditor se pueden detectar pasivos no registrados, ya sea a proveedores ó acreedores de tal importancia para la entidad al cierre del ejercicio.⁽⁸⁾

⁽⁷⁾. -Bis; Pag. 61

⁽⁸⁾. -Bis; Pag. 62

5.3.4 CAMBIOS NO JUSTIFICADOS EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

El principio contable relativo a la consistencia requiere que el auditor evalúe los cambios en la aplicación de aplicación de contabilidad ó en sus reglas particulares de evaluación de presentación, y convenserce de que:

1.- El nuevo principio adoptado, incluyendo el método de aplicación, está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.- La justificación de la entidad para efectuar el cambio es razonable y se encuentra debidamente divulgada.

Si se realizan cambio en los principios de contabilidad y estos no cumplen con estas condiciones, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad, o en su caso, si el efecto del cambio es de tal importancia, deberá emitir una opinión negativa sobre los estados financieros.⁽⁹⁾

⁽⁹⁾. -Bis; Pag.65

5.4 CONTINGENCIAS

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

Las contingencias se clasifican de acuerdo a este boletín C-12 como sigue:

* Las contingencias de carácter repetitivo que son susceptibles de mención razonablemente aproximada en su conjunto, a través de la experiencias y/o de la probabilidad empírica o estadísticamente establecida de su ocurrencia (contingencias cuantificables).

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

A continuación se presentan los casos más comunes que se presentan en la práctica de la auditoría:

5.4.1 PROBLEMAS DE NEGOCIO EN MARCHA.

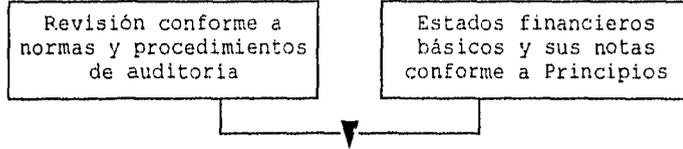
El auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas sustanciales con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. La continuación de una entidad como negocio en marcha se puede considerar como dudosa cuando existan factores como:

- Problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes.
- Capital de trabajo deficitario.
- Incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas.
- Incumplimiento con los términos de contratos de préstamos.
- Flujos negativos derivados de las operaciones.
- Insuficiencia en la inversión de los accionistas.
- Huelgas o dificultades laborables.
- Etc.

El auditor deberá juzgar tantos los factores negativos como los positivos, para poder concluir si la entidad está en capacidad de continuar como negocio en marcha. Si existieran dudas respecto a si dicha capacidad, el auditor deberá mencionar el hecho en un párrafo de énfasis dentro del cuerpo de su dictamen.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

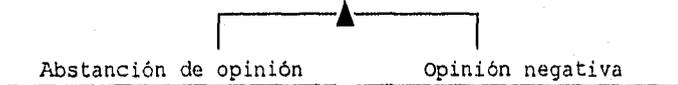
TIPOS DE DICTAMEN



DICTAMEN POSITIVO

Limitaciones al alcance de la revisión de auditoría Desviaciones en la aplicación de los Principios de Contabilidad

GRAVES



MENORES



MODELOS DE DICTAMEN.

Existen dos maneras de redactar un dictamen, cuando se está dictaminando a un ejercicio; o cuando se están dictaminando dos ejercicios.

Para la dictaminación de un ejercicio la redacción del dictamen que el auditor expide deberá ser:

He examinado el balance general de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para la redacción del dictamen cuando se trata de dos ejercicios, el auditor deberá hacerlo de la siguiente manera:

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

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

ANEXO

DICTAMEN CON SALVEDAD CUANDO EXISTEN DESVIACIONES EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

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

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

En mi opinión, excepto por la estimación para las cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN CON SALVEDAD CUANDO SE PRESENTAN LIMITACIONES
EN EL ALCANCE DEL EXAMEN PRACTICADO.

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

Debido a que fui contratado como auditor independiente de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio de 19.. (último año), no observé los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas de ambos ejercicios.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese determinado si hubiera podido presenciar los inventarios físicos los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION POR HABER
LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN PRACTICADO.

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

Los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19.. y 19.. que ascienden a N\$. y N\$., y que representan un% y% de los activos totales, respectivamente, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia que pudieran tener los efectos derivados de la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto.

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

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

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

En mi opinión, debido a la importancia que se estima, tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos, no presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN CON SALVEDAD POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE
DEL EXAMEN POR CUENTAS NO CONFIRMADAS.

He examinado el balance general de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Siguiendo instrucciones recibidas de la Compañía "X", no llevé a cabo la confirmación de las cuentas por cobrar a clientes, las cuales importan N\$. . . . al 31 de diciembre de 19.. . Debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría, del saldo de dichas cuentas.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado, según se indica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN, POR CUENTAS NO CONFIRMADAS.

He examinado el balance general de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Siguiendo instrucciones recibidas de la Compañía "X", no llevé a cabo la confirmación de las cuentas por cobrar a clientes, las cuales importan N\$. . . . al 31 de diciembre de 19.. . Debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría, del saldo de dichas cuentas.

Debido a que el alcance de mi trabajo no fue suficiente como se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de las cuentas por cobrar en la situación financiera de la Compañía, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto.

DICTAMEN CON SALVEDAD POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE
DEL EXAMEN, POR REGISTROS INADECUADOS O FALTA DE INFORMACION.

He examinado el balance general de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se describe en el siguiente párrafo:

Debido a problemas de depuración en los registros contables relativos a las cuentas por cobrar a clientes, estuve imposibilitado de obtener evidencia suficiente para expresar una opinión respecto a los saldos de tales cuentas al 31 de diciembre de 19.. .

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese determinado, si hubiera contado con registros contables adecuados de cuentas por cobrar a clientes, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN, POR REGISTROS INADECUADOS O FALTA DE INFORMACION.

He examinado el balance general de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se describe en el siguiente párrafo:

Debido a problemas de depuración en los registros contables relativos a las cuentas por cobrar a clientes, estuve imposibilitado de obtener evidencia suficiente para expresar una opinión respecto a los saldos de tales cuentas al 31 de diciembre de 19.. .

Debido a que el alcance de mi trabajo no fue suficiente como se menciona en el párrafo anterior y en vista de la importancia de los efectos que puede tener la depuración integral de las cuentas por cobrar a los clientes, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto.

DICTAMEN CON SALVEDAD POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN, POR CARTAS DE ABOGADOS NO OBTENIDAS.

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

La empresa decidió no solicitar una confirmación al abogado encargado de atender sus asuntos litigiosos. Dicha confirmación se considera necesaria de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas para poder corroborar la información que me fue proporcionada por la gerencia en relación con dichos asuntos.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado como necesarios si hubiese recibido la confirmación que se indica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION POR LIMITACIONES EN
EL ALCANCE DEL EXAMEN, POR CARTAS DE ABOGADOS NO OBTENIDAS.

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

 La empresa decidió no solicitar una confirmación al abogado encargado de atender sus asuntos litigiosos. Dicha confirmación se considera necesaria de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas para poder corroborar la información que me fue proporcionada por la gerencia en relación con dichos asuntos.

 Debido a que no obtuve la confirmación a la que me refiero en el párrafo anterior, el alcance de mi examen no fue suficiente para permitirme expresar una opinión sobre los estados financieros arriba mencionados y, por lo tanto, me abstengo de expresar opinión alguna sobre los estados financieros considerados en su conjunto.

DICTAMEN CON SALVEDAD POR DESVIACIONES EN LA
APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD, POR
INSUFICIENCIA EN ESTIMACIONES.

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

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

En mi opinión, excepto por los efectos de la insuficiencia en la estimación para cuentas incobrables que se describen en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN NEGATIVO POR DESVIACIONES EN LA APLICACION DE
LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD, POR INSUFICIENCIA EN
ESTIMACIONES.

Resulta difícil encontrar algún caso en que por una insuficiencia o exceso en estimaciones, se llegue a tener un dictamen con opinión negativa, pero en caso de que se diera su redacción sería la siguiente:

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

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

En mi opinión, debido a la importancia de los efectos de la insuficiencia en la estimación para cuentas incobrables, que se describe en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de la Compañía "X" S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.., ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN CON SALVEDAD POR DESVIACIONES EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD, POR PASIVOS NO REGISTRADOS.

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

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, la Compañía omitió registrar pasivos con proveedores y acreedores diversos al 31 de diciembre de 19.. y 19.., por un total de N\$. y N\$., respectivamente. De haberse registrado oportunamente dichos pasivos, el saldo de inventarios al 31 de diciembre de 19.. y 19.. se hubiera incrementado en N\$. y N\$., respectivamente, y la utilidad por los años terminados en esas fechas se hubiera disminuido en N\$. y N\$., respectivamente, netos del efecto de impuesto sobre la renta y participación de utilidades a los empleados.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes mencionados en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN NEGATIVO POR DESVIACIONES EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD, POR PASIVOS NO REGISTRADOS.

Es difícil encontrar algún caso que por omisión del registro de pasivos se tenga que expresar una opinión negativa, pero si llegara a dar el caso su redacción sería así:

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

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, la Compañía omitió registrar pasivos con proveedores y acreedores diversos al 31 de diciembre de 19.. y 19.., por un total de N\$. y N\$., respectivamente. De haberse registrado oportunamente dichos pasivos, el saldo de inventarios al 31 de diciembre de 19.. y 19.. se hubiera incrementado en N\$. y N\$., respectivamente, y la utilidad por los años terminados en esas fechas se hubiera disminuido en N\$. y N\$., respectivamente, netos del efecto de impuesto sobre la renta y participación de utilidades a los empleados.

En mi opinión, debido a la importancia de los efectos de la falta de registro de pasivos mencionados en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de la Compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN CON SALVEDAD POR DESVIACIONES EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD, POR CAMBIOS NO JUSTIFICADOS EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

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

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, la Compañía decidió cambiar en 19..(ejercicio actual), el método de actualización de sus propiedades, planta y equipo, de costos específicos determinados mediante un avalúo independiente al índice de precios. Aunque la utilización del método de ajuste por índices de precios está permitida por los principios de contabilidad generalmente aceptados, no existe una justificación razonable para llevar a cabo este cambio, toda vez que el comportamiento de los índices de precios al consumidor difiere sensiblemente de las modificaciones experimentadas por los activos fijos de la Compañía. No fue practicado cuantificar los efectos de dichos cambios.

En mi opinión, excepto por el cambio en el método de actualización de las propiedades, planta y equipo, descrito en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

CONCLUSION

Sin lugar a dudas, un trabajo realizado por el auditor; muy apreciado por los empresario es el dictamen a los estados financieros, debido a que es el documento formal que suscribe el auditor como resultado de sus exámenes al los estados financieros de la entidad. Es por esto que la evolución de los dictámenes a través de los años, no solo es importante para aquellas personas que se encuentran vinculadas a la contaduría, si no que para todos los usuarios de los mismos.

Además de la transformaciones del dictamen en lo referente a su estructura y redacción a través de los últimos años, las causas o situaciones que hacían que el auditor diera una opinión de la situación de la entidad en su aspecto financiero se han ampliado, para que la opinión que emita el auditor esté más uniforme con las opiniones de los demás auditores. Esto se logra a través de los errores que encuentra el Contador Público, ya sea por las limitaciones en el alcance del examen practicado, el auditor emitirá una opinión con salvedad, cuando la causa no tenga demasiada relevancia; en caso de lo contrario se emitiría una abstención de opinión en el dictamen. Otro de los errores que se puede encontrar el Contador Público, es que se encuentren desviaciones en la aplicación de los

principios de contabilidad generalmente aceptados, de ser así; si dichas desviaciones no afectan de manera significativa la situación financiera de la entidad, se emitirá una salvedad por la desviación de los principios; pero si la situación atañe de manera significativa a la entidad; entonces se dará una opinión negativa. Si se diera una situación en donde no se encuentre éstos errores, el auditor tendrá que emitir un dictamen con opinión limpia o positivo.

No debemos escatimar esfuerzos para que la emisión de los dictámenes en épocas futuras sigan evolucionando para el bienestar de los empresarios y demás usuarios; pues así se continuará con un servicio de calidad y aceptación que los Contadores Públicos deseamos.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

OBRAS:

Normas y procedimientos de auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Tomo II. Edición 1991.

Normas y procedimientos de auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Edición 1993.

Manual del Contador Público.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Edición 1987.

La tendencia en la presentación de estados
financieros y el dictamen de auditoría.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Edición 1990.

Manual de informes del auditor
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Edición 1993.

Conoce las auditorías
C.P.Santillana Gonzalez.
Editorial ECASA.
Edición 1993.

Auditoría 1
C.P.Osorio Sanchez.
Editorial ECASA.
Edición 1994.

El Proceso contable contabilidad 1er nivel
C.P. Elizondo Lopez.
Editorial ECASA.
Edición 1991.
Contabilidad General
C.P. Maximino Anzures.
Editorial Trillas.
Edición 1989.

El dictamen en la Contaduría Pública
C.P. Benjamín Rolando Téllez Trejo.
Editorial ECASA.
Edición 1993.

CONFERENCIA:

El dictamen de los estados financieros
C.P.Ana Lorena Oropeza

REVISTA:

"Filosofía del dictamen"
Revista Contaduría Pública,
Agosto de 1993,
C.P.Humberto Murrieta Necoechea.

"El informe del Contador Público,diferente al
dictamen"
Revista Contaduría Pública,
Febrero de 1994,
C.P.Juan claudio Salles Manuel.

"Dictamen del auditor"
Revista Contaduría Pública,
Marzo de 1993,
C.P. Noé Díaz Orozco.