

Leg. 216



# Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

## EL DICTAMEN DEL AUDITOR

Seminario de Investigación Contable  
Que para obtener el Título de  
**LICENCIADO EN CONTADURIA**  
P r e s e n t a

**HUMBERTO GUADALUPE MEDINA MARTINEZ**

Director de Seminario: C.P. Victor Paniagua Bravo



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

# EL DICTAMEN DEL AUDITOR

## I N D I C E

### INTRODUCCION

### CAPITULO 1

#### EL DICTAMEN

1.1 Aspectos normativos	1
1.2 Antecedentes	9
1.3 Importancia del dictamen	13
1.4 Concepto	14

### CAPITULO 2

#### EL DICTAMEN POSITIVO

2.1 Generalidades	17
2.2 Contenido del dictamen positivo	17
2.3 Análisis del contenido del dictamen positivo	23
2.4 Contenido y fundamentos del dictamen nuevo	30
2.5 Propuesta sobre definición del dictamen	35

### CAPITULO 3

#### VARIANTES AL DICTAMEN POSITIVO

3.1 Generalidades	38
3.2 Dictamen con salvedades al alcance	38
3.3 Dictamen con excepciones a principios de contabilidad	43

3.4 Abstención de opinión	48
3.5 Dictamen negativo	50
3.6 Opinión parcial	52
CAPITULO 4	
COMENTARIOS FINALES	55
BIBLIOGRAFIA	57

## INTRODUCCION

El documento conocido como DICTAMEN que emite el licenciado en contaduría, sin duda representa la opinión libre e imparcial que se ha formulado como resultado del examen practicado a los estados financieros de una entidad conforme a las normas de su profesión, con el objetivo principal de manifestar a su vez si dichos estados financieros presentan o no la situación financiera a una fecha determinada y el resultado de sus operaciones por un periodo determinado.

Dicho dictamen, aparte de identificar el trabajo realizado por el auditor externo, implica el cumplimiento del código de ética profesional y de las normas y procedimientos de auditoría aplicables a las circunstancias en su examen, observando si la empresa ha dado cabal cumplimiento a los principios de contabilidad promulgados por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Hoy en día, el dictamen tiene diversas formas de redactarse, que dependerá de las circunstancias del caso y del criterio del auditor externo, pero claro, dentro de lo establecido y permitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Precisamente el presente seminario, abarca los tipos de dictamen más importantes, utilizados en el campo profesional del auditor-

externo, mostrando un estudio más extenso y analítico del DICTAMEN POSITIVO. Pero antes de tratarse lo anterior, se describe en una forma breve los aspectos normativos que regulan la actividad profesional del licenciado en contaduría, así como los antecedentes del dictamen, su importancia para la sociedad y la profesión misma.

El presente seminario tiene como objetivo principal que el lector se formule una idea sobre el significado y la utilidad del dictamen, si ello se cumple me daré por satisfecho.

HUMBERTO GUADALUPE MEDINA MARTINEZ

México, D.F.

Otoño de 1984

## **CAPITULO I**

### **EL DICTAMEN**

#### **1.1 ASPECTOS NORMATIVOS**

**1.1.1 Código de ética profesional**

**1.1.2 Normas de auditoría**

**1. Ejecución del trabajo**

**2. Información y dictamen**

#### **1.2 ANTECEDENTES**

#### **1.3 IMPORTANCIA DEL DICTAMEN**

#### **1.4 CONCEPTO**

## 1.1 ASPECTOS NORMATIVOS

La profesión del licenciado en contaduría se encuentra regulada por las disposiciones normativas que el IMCP, A.C., Federación de Colegios de Profesionales emite para tal fin. Dentro de los objetivos que persigue dicho Instituto, se encuentra el de propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación de los principios básicos de actuación profesional que se juzguen necesarios.

Para ello, el IMCP, A.C. ha establecido comisiones integradas por miembros activos del mismo, para promover y vigilar el desarrollo del nivel académico de la profesión; como consiguiente, estas comisiones influyen directamente en el dictamen por medio de los pronunciamientos establecidos en el código de ética profesional y en el de las normas y procedimientos de auditoría.

### 1.1.1 Código de ética profesional

Es en el código de ética profesional donde la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma; es por ello que la responsabilidad social y técnica del licenciado en contaduría nace con la aplicación de las normas de conducta general, con -



el objetivo principal de ofrecer mayor garantía de moralidad en su ejercicio profesional.

En el código de ética profesional se encuentran principios morales, los cuales se mencionan a continuación:

Principio I. Aplicación general del código. Es aplicable a todo licenciado en contaduría por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad, sea que ejerza en forma literal o al -- servicio de entidades de los sectores público o privado, abar-- cando también a los que además de ésta, ejerzan otra profesión. La frase por el hecho de serlo significa que es aplicable a todo profesional que ostente su titulación como licenciado en con-- taduría y, consecuentemente, al auditor externo.

Principio II. Independencia de criterio. Al expresar cualquier-- juicio profesional el licenciado en contaduría acepta la obliga-- ción de sostener un criterio libre e imparcial.

Esto implica que no se cumplirá con este principio, cuando el -- licenciado en contaduría tenga cualquier grado de parentesco -- con alguna persona con intervención importante en la administra-- ción de la entidad; también cuando tenga tratos verbales o es-- critos encaminados a ocupar un puesto en la empresa; exista una dependencia económica (40% o más) con un cliente, por más de -- dos años consecutivos en una forma tal que ésta sea importante; reciba alguna participación directa sobre los resultados del -- trabajo encomendado; sea agente de bolsa o desempeñe un puesto-- público que tenga ingerencia en las declaraciones o dictámenes. Por lo anterior, el trabajo del auditor consiste pues, en el exa

men imparcial de hechos que ha de juzgar para expresar su opinión acerca de ellos, sin que esa opinión deba modificarse por la influencia de intereses propios y ajenos.

**Principio III. Calidad profesional de los trabajos.** Al prestar un servicio se espera del licenciado en contaduría la realización de un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presente los aspectos normativos de la profesión y actuará a su vez con la intención, el cuidado y la diligencia de un profesional.

El presente postulado obliga al licenciado en contaduría a observar en el desarrollo de su profesión, todos los demás aspectos normativos aplicables a los preceptos promulgados por la profesión.

**Principio IV. Preparación y calidad profesional.** Como requisito para que el licenciado en contaduría acepte prestar sus servicios, debe tener la experiencia técnica y capacidad profesional para realizar satisfactoriamente sus actividades profesionales. El presente postulado y el anterior son complementarios, debido a que si del licenciado en contaduría se espera un verdadero trabajo profesional, deberá contar para ello con la capacitación profesional teórico-práctico para lograrlo.

**Principio V. Responsabilidad personal.** El licenciado en contaduría siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados al cabo por él o bajo su dirección.

Así, al firmar informes de cualquier tipo, será responsable de-

ellos en forma individual, independientemente de la asociación profesional al cual pertenezca.

**Principio VI. Secreto profesional.** Es obligación del licenciado en contaduría no revelar los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el desarrollo de su actividad profesional, a menos que los autoricen los interesados.

Sin embargo, este principio no limita al licenciado en contaduría para efectuar las consultas o cambiar impresiones con otros colegas, pero claro, sin identificar a las personas o negocios de que se trate, ya que esto a la postre se traduce en beneficio de la profesión misma.

**Principio VII. Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.** Será falta de honor y dignidad profesional del licenciado en contaduría, si directa o indirectamente interviene en asuntos que no cumplan con la moral. Por consiguiente, esto implica que el licenciado en contaduría no debe utilizar sus conocimientos para tal fin.

**Principio VIII. Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.** El licenciado en contaduría no debe aprovecharse de situaciones que perjudiquen a quien haya contratado sus servicios.

Aquí el licenciado en contaduría tomará mucho en cuenta el secreto profesional, observando la importancia de los efectos que tendría con terceros interesados para luego decidir sobre la alternativa más adecuada al caso.

**Principio IX. Retribución económica.** El licenciado en contaduría debe tener presente que la retribución económica que habrá de percibir por sus servicios no constituye el único objetivo del ejercicio de su profesión.

Nuestro código de ética profesional establece o recomienda al respecto que el monto de la retribución dependerá de la importancia de las labores a desarrollar, el tiempo y el grado de especialización requerido para que los servicios sean satisfactorios. Este es el método de cálculo que generalmente utilizan los auditores externos.

**Principio X. Respeto a los colegas y a la profesión.** El licenciado en contaduría cuidará sus relaciones con sus colaboradores, colegas e instituciones, buscando que la profesión se enaltezca y actuando así con espíritu de grupo.

**Principio XI. Dignificación de la imagen profesional a base de Calidad.** El licenciado en contaduría se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal, así como de la promoción institucional para obtener reputación y hacer llegar una imagen positiva a la sociedad.

Esto nos indica que el licenciado en contaduría no se valdrá de la publicidad u otro medio para hacerse conocer y poder ofrecer así sus servicios.

**Principio XII. Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.** El licenciado en contaduría que transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesiona-

les y además orientar y motivar a sus alumnos para que actúen con estricto apego a las normas de ética profesional.

### 1.1.2 Normas de auditoría.

La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional y a la vez tiene características y finalidades propias que le son connotacionales; esto da origen a lo que actualmente conforman los requisitos esenciales que el auditor debe considerar en todo examen de estados financieros y que se le conocen con el título de normas de auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. ha definido a las normas de auditoría como los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Es importante señalar que el mismo Instituto clasifica a las normas de auditoría como: personales, ejecución de trabajo y de información. Pero en lo que respecta a las normas personales el cual se integran por las de capacitación profesional teórico-práctico, cuidado y diligencia profesionales e independencia de criterio, son las mismas que se encuentran establecidas en el código de ética profesional como principios morales (IV, III, y II respectivamente); por tanto, no hay necesidad que se vuelvan a establecer como normas porque, o son principios o normas.

Así la clasificación de las normas de auditoría es:

1. Ejecución del trabajo
2. Información y dictamen

## 1. Normas de ejecución del trabajo.

A) Estudio y evaluación del sistema control interno. Para poder determinar el grado de confianza que va a depositar en el sistema control interno de la entidad, así como para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, el auditor debe realizar un estudio y evaluación del mismo.

B) Planeación y supervisión. Para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible, el auditor debe -- realizar una planeación adecuada y si se emplean ayudantes, deben ser adecuadamente supervisados.

C) Obtención de evidencia competente y suficiente. El auditor -- debe contar con la evidencia comprobatoria competente y suficiente que soporte su opinión. Por evidencia competente se entiende a la relación de hechos, datos, criterios o circunstancias que tienen una relevancia cualitativa. Y por evidencia suficiente se refiere a la cantidad de pruebas para que el auditor llegue a la convicción que lo que está juzgando, ha quedado satisfactoriamente comprobado.

## 2. Normas de información y dictamen.

A) Cuando el licenciado en contaduría asocie su nombre con esta dos o información financiera, se establece la obligación de revelar de una manera clara e inequívoca la naturaleza de su rela

ción con dicha información. Y si se ha practicado algún examen de ellos, manifestar el carácter del mismo.

B) Debe declarar si, en su opinión los estados financieros fueron formulados de conformidad con principios de contabilidad.

C) Salvo declaración expresa en contrario, se considerará que el licenciado en contaduría estima que las declaraciones informativas son adecuadas para su razonable interpretación. Consecuentemente, no habrá necesidad de revelar en el dictamen la filosofía de esta norma cuando se haya cumplido con ella.

D) Cuando el licenciado en contaduría se considera obligado a hacer las salvedades al alcance o las excepciones a los principios de contabilidad en su dictamen y que éstos no modifiquen en su conjunto a los estados financieros, debe expresarlas de un modo claro e inequívoco e indicar sus motivos, la trascendencia e importancia de las mismas.

E) Cuando considere que no está en condiciones de expresar una opinión profesional sobre los estados financieros tomados en conjunto, debe hacer la declaración expresa correspondiente, mencionando las razones por las cuales se abstiene de opinar y podrá a su vez hacer los comentarios parciales que considere necesarios.

F) Y cuando el licenciado en contaduría considere que los estados financieros tomados en conjunto no presentan la situación financiera y el resultado de las operaciones conforme a los princi

pios de contabilidad, debe expresar todas las razones que la justifican y su efecto neto cuantificado.

## 1.2 ANTECEDENTES

Las formas que actualmente utilizan los auditores para expresar una opinión sobre el examen de los estados financieros, ha sido el resultado de diversos cambios al través de los años en cuanto a su forma y contenido.

Evolución del dictamen.

Por primera vez en Inglaterra (durante la revolución industrial) se empieza a reconocer en manera oficial la labor del auditor para que expresara su opinión en determinadas compañías; por ejemplo tenemos el que se publicó el 7 de abril de 1888 en la revista The Accountant y dice:

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

Después se tiene la forma de dictamen más utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica por el año de 1900, que fue la siguiente:



hemos examinado los libros y 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.

El dictamen continúa evolucionando; posteriormente, se especifica una fecha determinada; incluyéndose también la opinión; del mismo modo se hace mención del estado de resultados y de su corrección.

Posteriormente, el anterior dictamen tuvo diversos cambios en el transcurso de los años, originados por las siguientes causas:

1. Por el año de 1917 se formula el primer dictamen como el resultado para unificar la forma del mismo, el cual trajo consigo un lenguaje mas técnico en su redacción.

2. Debido a la crisis de 1929 y a la no aplicación de los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Americano de Contadores Públicos, ello trajo como consecuencia que se insistiera nuevamente en que las empresas tendrían que reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados para que existiera uniformidad en el registro de las operaciones, -- así como en la presentación de su información; por lo que el auditor como resultado de lo anterior, debía cerciorarse de su aplicación y consistencia y mencionarlo a su vez en su dictamen; esto ocurrió en el año de 1934.

3. Como consecuencia a los fraudes en la empresa McKesson and Robbins en 1938, principalmente en los renglones de cuentas por cobrar e inventarios, se obligó al auditor que aplicara en su --

examen una mayor extensión en los procedimientos de auditoría; asimismo, esto provocó que la Comisión de Valores y Cambios de clarara que el dictamen del año 1934 resultaba inadecuado, porque en él no se declaraba si el examen se había practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias, y si algunos otros procedimientos habían sido considerados por el auditor para emitir su dictamen. Esto hizo que el Instituto Americano de Contadores Públicos se viera en la necesidad de modificar el dictamen y mencionar tales requisitos, ocurriendo ello en el año de 1941.

4. Como resultado de lo extenso de la redacción del dictamen anterior, el Comité de procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, se vió en la conveniencia de hacerlo más simplificado, concreto y sin redundancias; emitiéndolo así por el año de 1944.

5. Finalmente en 1951, aparece la vigente forma estándar del dictamen, la que el Instituto Americano de Contadores Públicos recomendó a sus miembros su uso; la cual se extendió rápidamente y cuya redacción es la siguiente:

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, incluyó las pruebas de la documentación y registro 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.

Como se observa claramente, este último dictamen cambió sustancialmente al que se presentó en 1900 y en el cual se encuentra dividido en dos párrafos que son:

- a) El alcance
- b) La opinión

En lo que respecta a la evolución del dictamen en nuestro país, tampoco existió durante varias décadas uniformidad en cuanto a la forma de redactarse, sino que fue hasta Octubre de 1964 cuando se emitió por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, - A.C., el boletín 21 titulado El dictamen sobre estados financieros y que logró unificar -dentro de lo posible- el criterio del licenciado en contaduría en cuanto a la forma de presentar el dictamen.

Si se observa en el boletín 21 promulgado por el Instituto, hoy sustituido por los preceptos H-01 al H-06, puede apreciarse que el dictamen es similar al emitido por el Instituto Americano de Contadores Públicos en 1951, por lo que puede concluirse que solamente es un reflejo del texto recomendado por éste último.

### 1.3 IMPORTANCIA DEL DICTAMEN

Debido a que los principios, normas y métodos de registro promulgados por el IMCP, A.C. en ocasiones no son observados por la administración de la entidad para registrar, procesar e informar sus operaciones por medio de sus estados financieros, -- dan origen a que algunas leyes, obliguen a determinadas compañías a publicar sus estados financieros dictaminados por un licenciado en contaduría, como son la ley general de sociedades mercantiles, ley general de títulos y operaciones de crédito, ley de la comisión nacional de valores y otras, con objeto de que emita una opinión imparcial sobre si presentan o no la situación financiera de la compañía. Es por ello que el dictamen viene a proporcionar una significación y confianza a los datos mostrados en los estados financieros.

Ahora, para que tal confianza se presente por parte de los interesados al auditor, éste debe cumplir con los principios del código de ética profesional, así como los requisitos mínimos de calidad en el aspecto profesional, o sean las normas de auditoría.

Es importante hacer mención que el objetivo del examen de los estados financieros no es descubrir fraudes, sino rendir una opinión sobre la razonabilidad con que presentan o no la situación financiera y el resultado de sus operaciones. Sin embargo, el auditor debe estar consciente de que al realizar su examen -- podría encontrar alguno y que si éste fuera significativo (y de no reflejarse su efecto en los estados financieros), debe afectar su opinión.

El dictamen es de una gran importancia desde el punto de vista--

del usuario, por ejemplo tenemos:

1. Como estudios para la toma de decisiones tanto de los accionistas, como de la misma administración de la compañía.
2. Como base para obtener o conceder créditos.
3. Como parte del estudio previo que debe efectuar un inversionista.
4. Para que sirva de base a las autoridades fiscales para la revisión de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes. Al respecto, es importante hacer mención que el artículo 52 del código fiscal de la federación reglamenta los dictámenes que, acerca de los estados financieros de los contribuyentes formulen los licenciados en contaduría.
5. Para el registro de acciones, bonos y obligaciones en la Bolsa de Valores.
6. Como base para determinar el valor de compra-venta de un negocio.
7. Para conocimiento por parte del personal en relación a la participación de utilidad que le corresponde, por derecho de ley.
8. Etcétera.

#### 1.4 CONCEPTO

A continuación se presentan diversas definiciones del dictamen, con la finalidad de analizar los diferentes conceptos que se tienen del mismo.

Así tenemos el emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., el cual expone que es el documento formal, suscrito por el licenciado en contaduría conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados -- del examen realizado sobre los estados financieros de una entidad.

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

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

El Diccionario de la Real Academia Española expone que el dictamen es la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa. Ahora, la definición para efectos del presente seminario, se -- presenta en el inciso 2.5 teniendo el carácter de propuesta, -- por considerarse oportuno y más entendible presentándolo a posteriori del análisis del contenido del dictamen positivo; entre paréntesis, si se observan los anteriores conceptos (excepto la de el Diccionario de la Real Academia Española), definen al dictamen básicamente en función a su contenido.

## **CAPITULO 2**

### **EL DICTAMEN POSITIVO**

#### **2.1 GENERALIDADES**

#### **2.2 CONTENIDO DEL DICTAMEN POSITIVO**

##### **2.2.1 Membrete**

##### **2.2.2 A quién se dirige**

##### **2.2.3 Párrafo del alcance**

##### **2.2.4 Párrafo de la opinión**

##### **2.2.5 Nombre y firma del socio responsable**

##### **2.2.6 Lugar y fecha**

#### **2.3 ANALISIS DEL CONTENIDO DEL DICTAMEN POSITIVO**

#### **2.4 CONTENIDO Y FUNDAMENTOS DEL DICTAMEN NUEVO**

#### **2.5 PROPUESTA SOBRE DEFINICION DEL DICTAMEN**



## 2.1 GENERALIDADES

Se ha observado en la práctica profesional que existen ciertas divergencias de opiniones sobre el contenido del dictamen, algunos profesionales argumentan que cierta terminología técnica no debe emplearse por inadecuada y, otros que sí, pero con - - ciertas modificaciones.

Es por ello que en el presente capítulo se comentan críticamente, los elementos del dictamen positivo (al que normalmente se conoce como el tradicional o limpio), dado que resulta el más adecuado para analizarlo, por ser el modelo de donde se derivan los demás tipos de dictamen y por ser, además, el que más se utiliza en el medio profesional para emitir la opinión que se han formado los auditores, como resultado del examen practicado a los estados financieros.

## 2.2 CONTENIDO DEL DICTAMEN POSITIVO

Antes de empezar a tratar el presente punto, se considera que es importante hacer mención que el IMCP, A.C. no lo considera como dictamen positivo, sino como dictamen limpio, pero para e



fectos de este estudio se denomina como dictamen positivo por - considerarse así más entendible para el público en general; ya - que la terminología de dictamen limpio da idea de que también - existe un dictamen "sucio" (pudiéndose interpretar así por la - naturaleza misma de la palabra), aparte de que también implica - conceptos más técnicos, dado que solamente los estudiosos de la - materia pueden deducir de que se trata de una opinión limpia de - salvedades al alcance y excepciones a principios de contabili-- - dad; es por ello que es conveniente denominarlo positivo basán-- - dose también en que el antónimo de la palabra positivo es nega-- - tivo, el cual es una de sus modalidades.

Se considera pues como dictamen positivo por la comisión de nor - mas y procedimientos de auditoría aquella opinión que no tiene - salvedades al alcance o excepciones al cumplimiento con princi-- - pios de contabilidad. A continuación se presenta un ejemplo de - él, en donde se muestra una redacción que puede considerarse -- - clásica y que es una de las dos maneras que recomienda la misma - comisión en su pronunciamiento H-02 inciso b, mencionando:

**DESPACHO HMM Y ASOCIADOS, S.C.**  
**Licenciados en Contaduría**

**A los señores accionistas de**  
**Compañía Gama, S. A. de C.V.**  
**México, D.F.**

**He examinado el balance general de la Compañía Gama, S.A. de CV,**  
**al .... y los estados de resultados y de cambios en la situación**  
**financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fe**

cha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

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

HUMBERTO GPE. MEDINA MARTINEZ  
Licenciado en Contaduría

México, D.F.  
Fecha

Como puede observarse, el dictamen anterior consta de los siguientes elementos:

2.2.1 Membrete

2.2.2 A quién se dirige

2.2.3 Párrafo del alcance

2.2.4 Párrafo de la opinión

2.2.5 Nombre y firma del socio responsable

2.2.6 Lugar y fecha

2.2.1 **Membrete.** El dictamen es el único documento que el auditor presenta en papel membretado de la asociación profesional a la que pertenece, esto es porque toma la responsabilidad directa y exclusiva de lo allí estipulado y no de los estados financieros y notas relativas (que son responsabilidad exclusiva de la administración de la compañía).

2.2.2 **A quién se dirige.** Es práctica aceptada que el dictamen debe ser dirigido a quien contrató los servicios del licenciado en contaduría. Puede darse el caso que el dictamen se dirija a otras personas o instituciones, pero siempre será por requerimiento de quien celebró el convenio con el licenciado en contaduría.

2.2.3 **Párrafo del alcance.** Aquí el auditor describe el trabajo desarrollado por él, afirmando:

1. Haber examinado los estados financieros de la entidad a la fecha y por el período a que se refieren.
2. Que dicho examen fue practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
3. Haber aplicado los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en vista de las circunstancias.

En la primera afirmación, el auditor sostiene haber examinado -- los estados financieros sobre los cuales emite su opinión, indicando la razón social de la entidad y la fecha a que se refieren dichos estados. Esta afirmación es de gran importancia, ya que si no lo hiciera así, su dictamen podría ser mal utilizado adju

tándose a otros estados financieros que el auditor no examinó.- Es así como al través de este texto, el auditor limita su responsabilidad a lo que afirma.

En la segunda afirmación, el auditor sostiene que su examen fue practicado conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, y que como consecuencia, se siente facultado para emitir su opinión e inspirar con ella la confianza a los usuarios de la información financiera.

En la tercera afirmación, el auditor menciona que hizo uso de su criterio para que de acuerdo con las circunstancias particulares que imperan en la empresa examinada, decidiera qué procedimientos de auditoría eran necesarios utilizar para obtener la evidencia competente y suficiente, y de poder juzgar y soportar así lo allí afirmado en su dictamen.

El objetivo de la inclusión del presente párrafo en el dictamen en cuanto a las dos últimas afirmaciones, es meramente ilustrativo, solamente para que el lector del informe esté consciente que previamente a la formulación del dictamen, el auditor tuvo que haber efectuado un trabajo de investigación sobre los estados financieros conforme a las normas establecidas por su misma profesión y que, en un determinado momento puede demostrar y apoyar con los elementos objetivos lo que en su dictamen afirma.

**2.2.4 Párrafo de la opinión.** Este contiene las conclusiones a las que llegó el auditor como resultado de su examen, afirmando:

1. Que en su opinión; los estados financieros por él examinados, presentan razonablemente la situación financiera de la entidad.
2. Que los estados financieros han sido preparados conforme a -

principios de contabilidad generalmente aceptados.

3. Que dichos principios de contabilidad fueron aplicados de manera consistente en relación al ejercicio anterior.

En la primera y segunda afirmación, el auditor sostiene que una vez llevado al cabo su trabajo, obtuvo la evidencia comprobatoria competente y suficiente de los aspectos más importantes de la empresa para encontrarse en condiciones de emitir su opinión profesional sobre los estados financieros examinados y que, en la formulación de dichos estados, se observaron los principios de contabilidad generalmente aceptados; o sea, aquellos principios básicos que uniforman los criterios de contabilización.

En la tercera afirmación, el auditor sostiene que además de haberse cumplido con los principios de contabilidad generalmente aceptados, se aplicaron en forma consistente en relación con el ejercicio anterior. Con lo anterior, el auditor demuestra que es muy importante que se mencione, para que la compañía e interesados tengan bases de comparaciones con respecto a períodos contables anteriores y así conocer su evolución y comportamiento.

2.2.5 Nombre y firma del socio responsable. Con el nombre y firma el auditor se está aceptando la responsabilidad exclusiva de las declaraciones especificadas en el dictamen.

Es importante hacer mención que anteriormente se acostumbraba que el auditor firmara también además del dictamen, los estados financieros de la compañía, con objeto de otorgar una mayor confiabilidad sobre los mismos; pero actualmente ya es de uso gene

ral que el auditor solamente firme el dictamen y no los estados financieros, porque se tiene el principio de que éstos últimos son responsabilidad exclusiva de la administración de la compañía.

Es importante señalar que -en su caso- el hecho de firmar los estados financieros de la entidad por parte del auditor, implicaría en buena forma, una medida de seguridad para que éstos no se sustituyan por otros estados financieros no examinados por él.

2.2.6 Lugar y fecha. Al respecto debe tenerse presente que el domicilio que debe figurar es el de la firma (la ciudad) y no necesariamente la ciudad o población en donde se encuentra radicada la entidad.

El pronunciamiento H-06 de las normas y procedimientos de auditoría señala que, como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en que el auditor concluya el trabajo de auditoría, o sea cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia competente y suficiente sobre la información que esté dictaminando. Por tanto, esto nos indica que el licenciado en contaduría se hace responsable de la revisión realizada entre las fechas de los estados financieros y la terminación de su examen y no así de lo que ocurra posteriormente; para ello debe aplicar uno de los últimos procedimientos de auditoría para el cierre de la misma, denominado revisión de los eventos subsecuentes.

### 2.3 ANALISIS DEL CONTENIDO DEL DICTAMEN POSITIVO

A continuación se presenta un análisis del contenido del dictamen positivo en cuanto a terminología y significado, con objeto que el lector se forme un criterio más amplio del mismo.

**He examinado.** Esta frase, implica que el auditor practicó una investigación de los estados financieros, por lo que se sientefacultado para expresar una opinión tal y como lo establece -- nuestro código de ética profesional y las normas de auditoría. En la práctica ya es de uso general que cuando se emita un dictamen financiero, se utilice el término de hemos porque así se establece en el pronunciamiento H-02 relativo al dictamen; y en lo que respecta al dictamen fiscal el término He, por corresponder a éste último una responsabilidad específica (la de una persona, la que opina). Al respecto, es importante señalar que debe emplearse solamente la palabra He ya que nuestro código de ética, establece que el licenciado en contaduría al firmar informes de cualquier tipo, será responsable de ellos en forma individual, independientemente de la asociación profesional a la -- que pertenezca; además de que también --en última instancia-- es el único que firma el dictamen aun cuando establezca en su redacción que participaron varios en el examen.

**El balance general.** Actualmente este término se ha cambiado por el de estado de situación financiera por considerarlo más adecuado y entendible por nuestra profesión; es por ello que puede considerarse que esta parte del dictamen no está actualizada -- aun por la comisión de normas y procedimientos de auditoría, ya que como puede establecerse, éste termino representaba solamen-

te una traducción copiada de la forma recomendada por el Instituto Americano de Contadores Públicos.

De la Compañía Gama, S.A. de C.V. Esta frase se refiere a la razón social de la entidad examinada a una fecha determinada, con referencia al estado de situación financiera; lo cual también es parte del alcance.

Y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera. Aparte del denominado estado de situación financiera, -- también se hace referencia que su examen incluyó los estados de resultados y de cambios en la situación financiera.

Como puede observarse, se mencionan tres estados financieros -- porque son los que se consideran como los básicos para interpretar adecuadamente la situación financiera y el resultado de sus operaciones conforme lo establecido en el boletín A-1 sobre la teoría básica de la contabilidad financiera; sin embargo, habría que incluir también el estado de cambios en el capital y -- los resultados acumulados, por tratarse también de un estado, -- dado que muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante un período, según lo establece el boletín B-1 sobre objetivos de los estados financieros.

El estado de cambios en la situación financiera ha evolucionado, en función de lo establecido en el boletín B-11 de la comisión de principios de contabilidad, ahora tenemos un estado de cambios en la situación financiera en base a flujo de efectivo, -- también conocido como estado de flujo de efectivo.

A una manera ilustrativa, cabe una pregunta ¿qué pasaría por e-



jemplo, si no se presenta como parte de los estados financieros el estado de flujo de efectivo?, pues -simplemente- que el auditor debe exponer la excepción correspondiente en su dictamen, -tal como lo establece el pronunciamiento N-19 relativo al estado de cambios en la situación financiera.

Que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Se refiere a que los estados anteriores (dinámicos) son correlativos al estado de situación financiera (estático); y por supuesto, -interpretándose que son por un período determinado y a una fecha determinada, respectivamente; esto, originado por la naturaleza misma de los estados financieros, por reflejar el resultado de las operaciones y los cambios habidos en un período.

Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Esta frase, es considerada como la más importante en el párrafo del alcance porque el auditor declara -- que llevó el examen conforme a las normas de auditoría promulgadas por nuestra profesión y, por tanto, se está facultado para emitir su opinión, basándose en un trabajo profesional.

Actualmente, existe controversia sobre si es necesario calificar a las normas de auditoría con el término generalmente aceptadas dado que tienen el carácter de normativas y, como consecuencia, obligatorias, resultando -por tanto- incongruente el -- uso de dicho término, dado que le restaría confianza para efectos del usuario; parece ser que el uso de este término tuvo su origen en el texto que recomienda el Instituto Americano de Contadores Públicos, ya que como es de nuestro conocimiento en es-

te país sí es explicable su inclusión; sin embargo, por la evolución misma del texto del dictamen --en nuestro país-- parece --congruente eliminarlo.

Y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Esta frase no tiene mucha razón de incluirse en el dictamen, ya que al hacer mención de que el examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría, implica esto que se cumplió con la norma de obtención de evidencia --competente y suficiente, que obliga al auditor a aplicar todos los procedimientos que juzgue necesarios, hasta obtener los elementos objetivos competentes y suficientes (por medio de las --pruebas selectivas) para fundamentar su opinión.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos. En esta primera frase el auditor emprende su opinión sobre los estados financieros por él examinados, estableciendo que se encuentran adjuntos a su dictamen.

Actualmente, también existen controversias en nuestra profesión sobre el término adjuntos, ya que sostienen algunos que se prestaría a que en un momento determinado (con acciones mal ---intencionadas de otras personas), fuera alterado el cuaderno --del informe adicionándole otros estados financieros no examinados por él.

En la práctica, algunos licenciados en contaduría emplean dicho término o un sinónimo, pero haciendo referencia a los estados financieros que se mencionaron en el párrafo del alcance, sien-

do así más aceptable para tal caso.

Al respecto el autor de este estudio estima que dicho término -debe eliminarse, aceptando sin conceder que puede presentarse -remotamente- tal situación, se hace innecesario incluirlo dado que se presupone que se está opinando sobre los estados financieros mencionados en su alcance.

Presentan razonablemente. La parte medular del párrafo de la opinión es esta frase, por ser la más importante de la opinión -del auditor, ya que nos quiere expresar que aunque las cifras -incluidas en los estados financieros no son exactas por existir estimaciones y apreciaciones a que están sujetos algunos rubros, pueden ser aceptables por no contener desviaciones importantes- en su significado; aparentemente ello se debe a que expresa con un sentido técnico, basándose en que el auditor realizó su examen con base en pruebas selectivas de los aspectos más importantes, para obtener la convicción y la evidencia competente y suficiente que aquello es correcto.

Actualmente existe polémica por el significado del término, fundamentando algunos que no debe incluirse y otros que sí; pero -lo que sí es importante hacer mención es que también es producto de la traducción del texto recomendado por el Instituto Americano de Contadores Públicos. Al respecto, puede establecerse que no es tan necesario incluirlo porque el licenciado en contaduría que dictamina llega a la convicción en base a su examen -practicado y conforme a las normas de auditoría, que aquello -presenta o no su significado, aunque particularmente sienta que hay o pueda haber alguna desviación no importante.

Al respecto, se considera importante enfatizar que si el objetivo de la auditoría es emitir una opinión sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan o no la situación financiera, entonces sería factible utilizar este término dentro del texto del dictamen.

La situación financiera de la Compañía Gama, S.A. de C.V., al .. ..y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha. Con este texto parece congruente pensar en que no es necesario hacer referencia al estado de flujo de efectivo en el párrafo de la opinión, por quedar implícitamente incluido dentro de la expresión situación financiera. Pero si el licenciado en contaduría juzga conveniente hacer referencia a dicho estado, podrá hacerlo mediante la incorporación correspondiente.

Por otra parte, podría decirse que la frase los resultados no debe ser en plural, sino en singular por ser nada mas un resultado el que se obtiene por las operaciones de una compañía.

De conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Señala que en la preparación de los estados financieros de la entidad, fueron observados los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, - A.C.

También puede establecerse al respecto, que el término generalmente aceptados no debe adicionarse a los principios de contabilidad por las mismas razones que se expusieron al tratar la terminología de las normas de auditoría.

Aplicados sobre bases consistentes con las utilizadas en el ejercicio anterior. La interpretación de los estados financieros requiere -en la mayoría de los casos- la posibilidad de comparar - la situación financiera y el resultado de sus operaciones, en -- los distintos periodos de su actividad.

Sin embargo, esta frase no es necesario que se incluya en el dictamen, porque al mencionar que los estados financieros se presentan de conformidad con principios de contabilidad, se presupone que se observó su aplicación consistente, ya que la consistencia forma parte de los mismos.

#### 2.4 CONTENIDO Y FUNDAMENTOS DEL DICTAMEN NUEVO

Como se observó en el análisis presentado en el inciso anterior sobre el contenido del dictamen positivo, su texto incluye ciertos tecnicismos y calificativos; pensando en que esto pudiera -- considerarse un problema, la comisión de normas y procedimientos de auditoría ya ha reconocido algunos de ellos, considerando:

1. Que tales afirmaciones son de carácter eminentemente técnico.
2. Que han servido para revelar al lector del dictamen las bases en las cuales se fundamenta la opinión del auditor.
3. En los años en que ha estado vigente el texto del dictamen -- tradicional; ha servido como labor educativa. Al mismo tiempo, - en dicho texto expresamente se señala la obligación del auditor de cumplir con las afirmaciones respecto al alcance del trabajo y la de verificar la aplicación de principios de contabilidad en forma consistente.

4. Que los lectores del dictamen pueden encontrar complicada la expresión de la opinión del auditor por el uso de tecnicismos - relativos a las normas de auditoría generalmente aceptadas y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

5. Que el calificativo razonablemente se hace innecesario ante la afirmación del licenciado en contaduría de que, en su opinión se presenta la situación financiera y su juicio está enmarcado dentro de los principios de contabilidad.

6. Que en los casos en los que es necesario hacer salvedades, - la redacción del dictamen se hace aun más complicada para el usuario.

7. Que no se menciona expresamente la responsabilidad primaria de la administración de la entidad en la preparación de los estados financieros.

Por lo anterior, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, - A.C. recomendó en su revista Contaduría Pública del mes de Junio de 1975 un nuevo dictamen que es el siguiente:

En mi opinión, con base al examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S.A. al ..... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

#### 2.4.1 Contenido

Como se observa, este texto presenta las características siguientes:

1. Se eliminan las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría.

2. Se eliminan las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente.

3. Se elimina el calificativo de razonablemente.

4. Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la entidad, en la preparación de los estados financieros.

Respecto a su estructura y contenido, puede comentarse:

A) Que la frase con base en el examen que practiqué, sustituye a todo el primer párrafo del dictamen tradicional o positivo.

B) Los estados financieros que se acompañan, representa o sustituye a todos los estados financieros básicos que se mencionan en el primer párrafo del dictamen positivo.

Al respecto se hace mención que cuando se trató la palabra adjuntos en el análisis del contenido del dictamen positivo, se mencionó que era innecesario incluirla, porque se suponía que el auditor estaba opinando sobre los estados financieros que se mencionan en el párrafo del alcance; pero en lo que respecta al dictamen nuevo, aquí sí es necesario incluir este término, pero no hacerse mención expresa a ellos.

C) Preparados por la administración de la compañía, se adiciona la presente frase para señalar la responsabilidad primaria de la administración de la entidad respecto a la información financiera plasmada en los estados y notas relativas al mismo.

D) Presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A. al ..... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha. esta frase es similar a la que se emplea en el

párrafo de la opinión del dictamen positivo, excepto porque ya no se menciona el calificativo de razonablemente, por considerarlo innecesario al utilizar la frase presenta la situación financiera.

#### 2.4.2 Fundamentos

La razón en que se basó la recomendación del nuevo dictamen por la comisión, son básicamente las siguientes:

1. Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa, que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el auditor como resultado de su trabajo.
2. Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la entidad de preparar los estados financieros para el examen del auditor.
3. No hay objeción para utilizar un nuevo dictamen sobre estados financieros si así lo considera adecuado el auditor, porque existe la convicción de que las normas de auditoría serán cumplidas, aun cuando no haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.
4. En forma similar el auditor tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente los principios de contabilidad en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlo expresamente en el dictamen.
5. La consistencia en la aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros que acompañan al dictamen del auditor. Como sucede con cualquier otro a--



sunto relativo a la adecuada revelación dentro de los estados financieros, si no se hace mención expresa, se infiere que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

6. La simplificación que se propone del dictamen es congruente con el hecho de que, existiendo ciertos artículos del código de ética profesional que establecen obligaciones semejantes a las que se derivan de las normas de auditoría, no se ha considerado indispensable hacer referencia a la observancia de las normas de ética profesional dentro del cuerpo del dictamen.

Al respecto de los argumentos anteriores, si el dictamen nuevo es una forma más simplificada y sin tecnicismos en su reducción, lógico es que éste va a ser más claro y preciso en su mensaje por lo que sí cumple con tal situación; además que deja claro y despeja la duda que algunos usuarios tenían respecto de quién era el que preparaba los estados financieros y la información complementaria.

Indudablemente, el hecho de no mencionar en su opinión que su examen lo practicó conforme a las normas de auditoría y que la entidad observó los principios de contabilidad, no implica que se hayan observado tales preceptos, sino que existe la convicción de que las normas de auditoría siempre serán cumplidas, porque como ya es de nuestro conocimiento el auditor para poder practicar un examen de estados financieros y emitir una opinión imparcial, necesariamente tiene que cumplir con el código de ética profesional así como implícitamente con las normas de auditoría.

Actualmente existen algunas preferencias para que el dictamen -

nuevo llegue a ser de uso general; al respecto se menciona que el hecho de hacer optativo su uso, confunde y crea desconfianza tanto entre los mismos licenciados en contaduría como entre los usuarios. Así, la comisión al presentar el nuevo dictamen con los fundamentos antes mencionados, lo hizo de uso obligatorio, logrando gradualmente su aceptación en el medio profesional.

## 2.5 PROPUESTA SOBRE DEFINICION DEL DICTAMEN

A continuación se presenta la concepción del autor en relación al dictamen:

Es la opinión profesional que el licenciado en contaduría emite sobre el resultado de su examen practicado a los estados financieros de una entidad, conforme a los preceptos profesionales.

Su explicación:

Es la opinión profesional que el licenciado en contaduría emite. Nuestro código de ética profesional establece que únicamente el licenciado en contaduría puede expresar una opinión imparcial en relación a su trabajo profesional; es por ello que se menciona que su opinión es profesional emitido por un licenciado en contaduría.

Sobre el resultado de su examen practicado a los estados financieros de una entidad. Se expresa que la opinión del auditor es

emitida hasta el final de su trabajo desarrollado sobre la información financiera presentada por la entidad y que la finalidad del mismo, es obtener la evidencia competente y suficiente que respalde su opinión, siendo ésta información el objeto de su opinión.

Es importante mencionar en la definición al término estados financieros porque como es de nuestro conocimiento, existen otros tipos de auditoría en donde también se culmina con una opinión, pero cuyo objetivo no son los estados financieros, sino que son por ejemplo los aspectos humanos de la entidad o su flujo de transacciones, el cual lo pueden llevar al cabo también otros profesionales y no exclusivamente el licenciado en contaduría. Por lo anterior, se concluye que la presente definición no es genérica sino particular, con referencia a los estados financieros de la entidad.

Conforme a los preceptos profesionales. Significa con ello, que el auditor tiene que observar los aspectos éticos y técnicos -- que establece nuestra profesión para ejecutar un examen de estados financieros, además que con esta frase ya no es necesario mencionar en la definición la naturaleza, alcance y resultados -- tal y como lo establecen el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., el Instituto Americano de Contadores Públicos y la Comisión Nacional de Valores, por considerarlos que tienen un sentido más técnico en su significado.

## **CAPITULO 3**

### **VARIANTES AL DICTAMEN POSITIVO**

#### **3.1 GENERALIDADES**

#### **3.2 DICTAMEN CON SALVEDADES AL ALCANCE**

**3.2.1 Por limitaciones en el alcance  
del examen practicado**

**3.2.2 Por incertidumbres**

#### **3.3 DICTAMEN CON EXCEPCIONES A PRINCI- PIOS DE CONTABILIDAD**

#### **3.4 ABSTENCION DE OPINION**

#### **3.5 DICTAMEN NEGATIVO**

#### **3.6 OPINION PARCIAL**

### 3.1 GENERALIDADES

En el capítulo anterior se hizo mención, al tratar el contenido del dictamen positivo, que éste es considerado como tal cuando no presenta salvedades al alcance o excepciones al cumplimiento con los principios de contabilidad. Por tanto, cuando se presentan tales casos, dan origen a lo que se denomina como dictamen con salvedades al alcance y dictamen con excepciones a principios de contabilidad. Y que atendiendo al grado de importancia que se le asigne a cada uno de ellos por el auditor, darán origen a que se presente una abstención de opinión o un dictamen negativo, respectivamente.

### 3.2 DICTAMEN CON SALVEDADES AL ALCANCE

Al respecto puede establecerse que las salvedades originan excepciones particulares hechas a las afirmaciones básicas del párrafo del alcance en el dictamen positivo. El auditor podrá hacer salvedades al alcance, en caso de que las excepciones particulares, ya sean individualmente o en su conjunto, no afecten un sector o rubro importante de los estados financieros. Las --

causas que dan origen a un dictamen con salvedades son las siguientes:

3.2.1 Por limitaciones en el alcance del examen practicado.

3.2.2 Por incertidumbres

3.2.1 Por limitaciones en el alcance del examen practicado. Las limitaciones que se le pueden presentar al auditor en su examen a los estados financieros pueden ser originados por la misma administración de la compañía o por las circunstancias del caso. -- Una limitación interpuesta por la propia administración de la entidad, puede ejemplificarse cuando por instrucciones de la -- misma, no se solicitó confirmación de determinados saldos deudores a favor de la empresa, mediante correspondencia directa. Y -- por limitación originada por las circunstancias se tendría -- por ejemplo -- las confirmaciones no contestadas por los deudores y -- acreedores de la compañía.

Cabe mencionar que cuando el auditor encuentre impráctico obtener confirmación escrita de las cuentas por cobrar o no le sea posible observar el inventario inicial durante una primera auditoría, pero haya podido satisfacerse de esas partidas mediante la aplicación de procedimientos de auditoría supletorios, no se considera indispensable mencionar este hecho en el cuerpo de su dictamen.

Nuestra comisión de normas y procedimientos de auditoría establece que cuando haya limitaciones en el alcance del examen y -- puedan circunscribirse sus efectos, se describirá la naturaleza de la limitación y se expresará una salvedad.

3.2.2 Por incertidumbres. Estas son limitaciones importantes al alcance del examen, ya que las evidencias de que dispone el auditor no son suficientes para respaldar la expresión de una opinión.

Así tenemos que cuando existan incertidumbres legítimas sobre el efecto que puedan tener sobre la situación financiera y el resultado de operación de la entidad, situaciones pendientes de resolución, que es el caso representativo de las incertidumbres debe utilizarse la expresión sujeta a describiendo las causas que existan en la misma forma en que se exponen las demás salvedades. Lo anterior, es para revelar que la opinión del auditor dependerá de la solución de la misma.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen con salvedades, en el cual utilizando los textos del dictamen tradicional y el nuevo, se presentan abarcando ambas situaciones.

Dictamen tradicional

A los señores accionistas de  
Compañía Zeta, S.A. de C.V.

He examinado el estado de situación financiera de la Compañía Zeta, S.A. de C.V. al .... y los estados de resultados, de flujo de efectivo y de cambios en el patrimonio de los accionistas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó conforme a las normas de auditoría promulgadas por el INCP, A.C.

Por instrucciones expresas del consejo de administración de la entidad, no se obtuvo la solicitud de confirmación por escrito de las cuentas por cobrar a cargo de deudores diversos por ---- \$10.5 millones, tampoco me fue posible satisfacerme de la corrección de dicho saldo mediante la aplicación de procedimientos supletorios, debido básicamente al atraso en la afectación de los auxiliares.

Debido a un incendio ocurrido el .... en las bodegas de Escuintla, Sin., se consumieron mercancías con valor aproximado de \$28 millones, las cuales se encontraban cubiertas con póliza de seguro. La empresa ya ha presentado su reclamación, pero a la fecha se desconoce el resultado de la investigación que llevó a cabo la compañía aseguradora y, por tanto, el monto que pueda recuperarse por el siniestro sufrido.

En mi opinión, salvo lo que se señala en el primer párrafo intermedio y sujeto al efecto que pueda resultar el hecho que se menciona en el segundo párrafo intermedio, los estados financieros presentan la situación financiera de la Compañía Zeta, S.A. de C.V. al .... y el resultado de sus operaciones por el año -- que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad.

Nombre y firma de la  
persona que dictamina



Lugar de emisión

Fecha

Dictamen nuevo

A los señores accionistas de  
Compañía Zeta, S.A. de C.V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, y salvo por lo que se señala en el primer párrafo y sujeto al efecto que -- pueda resultar del hecho que se menciona en el párrafo segundo, los estados financieros que se acompañan --preparados por la administración de la entidad-- presentan la situación financiera -- de la Compañía Zeta, S.A. de C.V. al .... y el resultado de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

Por instrucciones expresas del consejo de administración de la entidad, no se obtuvo la solicitud de confirmación de las cuentas por cobrar a cargo de deudores diversos, por \$10.5 millones. Tampoco me fue posible satisfacerme de la corrección de dicho saldo mediante la aplicación de procedimientos supletorios, debido --básicamente-- al atraso de las tarjetas auxiliares.

Debido a un incendio ocurrido el .... en la bodega de Escuinapa Sin., se consumieron mercancías con valor aproximado de \$28 mi-

llones, las cuales se encontraban adecuadamente cubiertas contra ese riesgo. La empresa ya ha presentado su reclamación, pero a la fecha se desconocen el resultado de la investigación -- que llevó al cabo la aseguradora y, por tanto, el monto que pueda recuperarse por el siniestro sufrido.

Nombre y firma de la  
persona que dictamina

Lugar de emisión

Fecha

### 3.3 DICTAMEN CON EXCEPCIONES A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

El auditor podrá hacer excepciones a principios de contabilidad en su dictamen, ya sean individualmente o en su conjunto, cuando no afecten a un rubro significativo de los estados financieros.

Las causas de las excepciones a los principios de contabilidad se originan solamente por las desviaciones a los mismos, incluyendo a sus reglas particulares y la aplicación consistente de los principios de contabilidad. Así cuando existan cambios en la aplicación de los mismos o en sus reglas particulares, deben ser adecuadamente justificados y revelados por la misma empresa, en una nota a los estados financieros.

La comisión de normas y procedimientos de auditoría establece - en su pronunciamiento H-03 que las causas de las excepciones a principios de contabilidad y su efecto neto cuantificado en el resultado de operación, deben revelarse en un párrafo por separado al del alcance y, la excepción referenciada en el párrafo de la opinión.

A continuación se presenta un ejemplo del dictamen con excepciones a los principios de contabilidad, aplicado también al texto tradicional y nuevo:

#### Dictamen tradicional

A los señores accionistas de  
Compañía Gama, S.A. de C.V.

He examinado el estado de situación financiera de la Compañía - Gama, S.A. de C.V. al .... y los estados de resultados, de flujo de efectivo y de cambios en el capital y resultados acumulados que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. - Mi examen se efectuó conforme a las normas de auditoría promulgadas por el INCP, A.C.

La empresa no ha reconocido la pérdida sufrida por la incobrabilidad de los documentos por \$15 millones a cargo de la Corriente, S.A., que fue declarada en quiebra; por tanto la utilidad - del período se encuentra excedida en \$7.5 millones aproximadamente, cifra neta del efecto del impuesto al ingreso global gra

vable y la participación del personal en la utilidad.

Como se describe en la nota .... a los estados financieros, la compañía cambió el método de valuación de los inventarios de -- costos promedios al de primeras entradas - primeras salidas, el que se considera más aceptable en vista de que refleja mejor el costo de adquisición de los inventarios a la fecha de los estados financieros. El efecto neto en el resultado fue una disminución a la utilidad, por \$32 millones de pesos.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros presentan la situación financiera de la Compañía Gama, S.A. de C.V. al .... y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad, excepto por lo que se señala en el primer pá--rrafo intermedio y el cambio del método de valuación de los inventarios que se describe en el segundo párrafo intermedio. Cambio con el que estoy de acuerdo.

Nombre y firma de la  
persona que dictamina

Lugar de emisión

Fecha

Dictamen nuevo

A los señores accionistas de  
Compañía Gama, S.A. de C.V.

En mi opinión, basada en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan -preparados por la administración- de la compañía- presentan la situación financiera de la Compañía Gama, S.A. de C.V. al .... y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, excepto por lo que señala el primer párrafo y el cambio del método de valuación de los inventarios que se describe en el segundo párrafo, con el que estoy de acuerdo.

La empresa no ha reconocido la pérdida sufrida por la incobrabilidad de documentos por \$15 millones a cargo de la Corriente, S.A., que fue declarada en quiebra; por tanto, la utilidad del período se encuentra excedida en \$7.5 millones aproximadamente, cifra neta del efecto del impuesto al ingreso global y la participación del personal en la utilidad.

Como se describe en la nota .... a los estados financieros, la compañía cambió el método de valuación de los inventarios de -- costos promedios al de primeras entradas-primeras salidas, el que se considera más aceptable en vista de que refleja mejor el costo de adquisición de los inventarios a la fecha de los estados financieros.

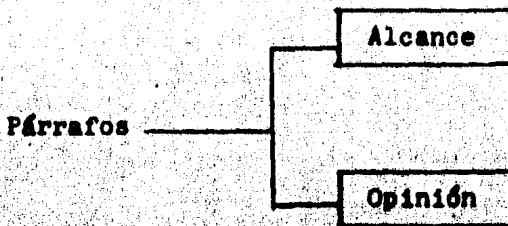
**Nombre y firma de la  
persona que dictamina**

**Lugar de emisión**

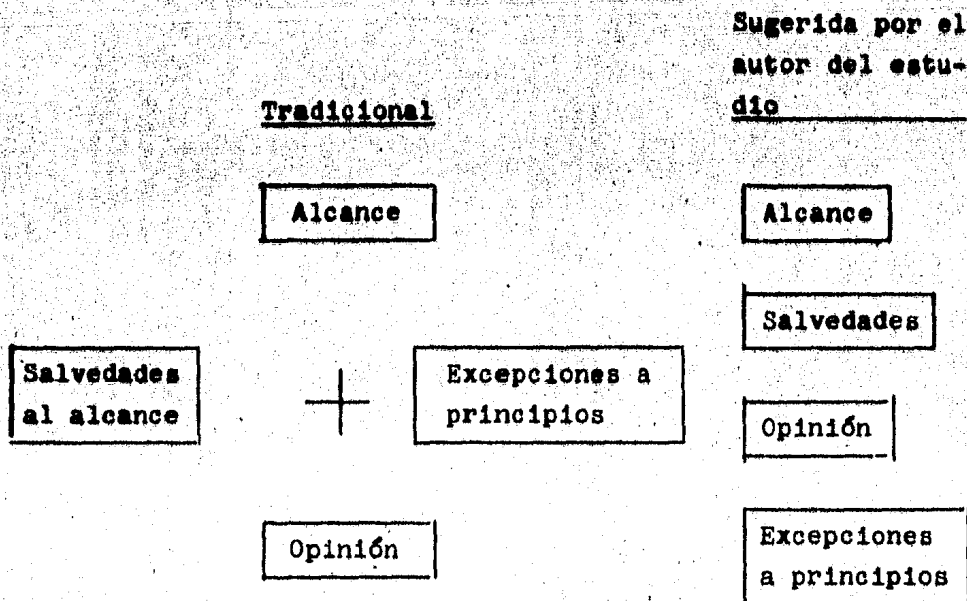
**Fecha**

La finalidad de haberse expuesto los tipos de dictamen tradicional y dictamen nuevo en los ejemplos anteriores, es para que el lector se formule un criterio individual de cual sería el más a adecuado para expresar una opinión, ya que es opcional su uso. - Actualmente existen divergencias de opiniones en cuanto a las - estructuras de los dictámenes anteriores, principalmente en el - tradicional, porque es el que se presta a redactarlo de diver-- sas formas como lo demuestran los siguientes cuadros:

Dictamen positivo o tradicional



Indudablemente, en un examen a los estados financieros pueden - presentarse salvedades al alcance y excepciones a principios de contabilidad, por lo que su estructura de presentación pueden - ser los siguientes casos:



### 3.4 ABSTENCION DE OPINION

Gramaticalmente, la frase abstención de opinión implica no emitir opinión alguna; sin embargo, la abstención de opinión a que se refiere el pronunciamiento H-05 se considera como una expresión de opinión para los fines de la norma de información correspondiente; ya que la exigencia de dicha norma, de mencionar todas las razones de importancia por las cuales el licenciado - en contaduría no pueda expresar su opinión, implica la imposibilidad de eliminar alguna de esas razones de importancia, no obstante que originen por sí mismas abstenerse de opinar.

La abstención de opinión tiene su origen en la gravedad de las salvedades al alcance, de tal magnitud que el auditor no pueda-

formularse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, la cual básica y clásicamente se origina por serias - deficiencias en el sistema de control interno; por tanto, la -- abstención de opinión debe captarse -obviamente- en la primera fase de la auditoría.

Nuestra comisión de normas y procedimientos de auditoría establece en su pronunciamiento H-05 que, además de referirse a todas las razones que dieron lugar a la abstención, debe incluir las excepciones que pudieran presentarse en relación a la aplicación de los principios de contabilidad.

Cabe mencionar que la abstención de opinión no debe usarse en ningún caso en sustitución de una opinión negativa, así como -- tampoco debe expresarse opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en virtud de que haría contradictoria y confusa la abstención de opinión.

A continuación se presenta un ejemplo de abstención de opinión.

A los señores accionistas de  
Compañía Gama, S.A. de C.V.

He examinado el estado de situación financiera de la Compañía - Gama, S.A. de C.V. al ... y los estados de resultados, de flujo de efectivo y de cambios en el capital y resultados acumulados por el año terminado en esa fecha. Mi examen reveló que --- existen deficiencias de control interno (las que se describen - en los párrafos siguientes), que me impidieron satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del período.



Las ventas de mercancía se realizan mediante facturas que no se encuentran prenumeradas, registrándose en la contabilidad a base de lo cobrado.

Por lo que se refiere a las ventas de crédito, no se cuenta con registro contable de las cuentas por cobrar, llevando el departamento de contabilidad, tan solo unas hojas de control, cuya suma no coincide con el saldo de las cuentas por cobrar en libros autorizados.

En vista de la importancia de las deficiencias descritas en párrafos anteriores, no estoy en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros que examiné, considerados en su conjunto.

Nombre y firma de la  
persona que dictamina

Lugar de emisión

Fecha

### 3.5 DICTAMEN NEGATIVO

La comisión de normas y procedimientos de auditoría en su pronunciamiento H-04 señala que debe expresarse un dictamen negati

vo, cuando las desviaciones en la aplicación de principios de - contabilidad sean de tal magnitud, que hacen que los estados fi- nancieros en conjunto no muestren la situación financiera y el resultado de operación de la entidad.

En el dictamen negativo, deben listarse todas las razones que - la justifiquen y su efecto neto cuantificado, en párrafo por se- parado al del alcance.

En el mismo pronunciamiento H-04 se establece que no deben ex- presarse opiniones parciales sobre algunas partidas individua- les de los estados financieros, en virtud de que harían contra- dictoria y confusa la afirmación básica del licenciado en conta- duría, en el sentido de que los estados financieros no presen- tan la situación financiera y el resultado de las operaciones - de la compañía.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen negativo.

A los señores accionistas de  
Compañía Gama, S.A. de C.V.

En mi opinión, basándola en el examen que practiqué, los esta- dos financieros que se acompañan -preparados por la administra- ción de la compañía- no presentan la situación financiera de -- Compañía Gama, S.A. de C.V. al .... ni el resultado de sus ope- raciones por el año que terminó en esa fecha, debido a lo que - se señala en los siguientes párrafos.

La estimación de incobrabilidad es insuficiente en la cantidad-

de \$6.3 millones, que representan el 60% del activo a corto plazo de la empresa.

No se ha registrado una estimación para obsolescencia de refacciones y accesorios que se calcula en \$3.2 millones.

No se ha calculado la depreciación de la maquinaria, que de acuerdo con las tasas determinadas por los técnicos de la empresa, asciende a \$5.8 millones.

De contabilizarse los conceptos mencionados, la utilidad acumulada disminuiría en \$9.5 millones y la utilidad del año en \$5.9 millones; consecuentemente, el activo se reduciría en \$15.4 millones.

Nombre y firma de la  
persona que dictamina

Lugar de emisión

Fecha

### 3.6 OPINION PARCIAL

No cabe duda de lo que expresa la comisión de normas y procedimientos de auditoría en sus pronunciamientos H-05 y H-04, al es

tablecer que, la abstención de opinión y el dictamen negativo - no deben complementarse por una opinión parcial sobre algunas - partidas individuales de los mismos, en vista de que sería contradictorio y confuso.

Pero, actualmente existen divergencias de opiniones del por qué la comisión al emitir los mencionados pronunciamientos en 1981, incluyó en su contenido como regla general tales preceptos, si- del período 1964-1981, dentro del cual tuvo su vigencia la opi- nión parcial con la emisión del boletín 21 (referente al dicta- men de estados financieros), tuvo una considerable aceptación.- Para una mejor comprensión del tema, se transcribe a continua- ción el pronunciamiento relativo al boletín 21:

Cuando el licenciado en contaduría se ha abstenido de expresar una opinión, o ha expresado un dictamen negativo sobre los esta- dos financieros tomados en conjunto, puede ser adecuado -además- expresar una opinión favorable sobre aquellas partidas de los - estados financieros que no se encuentran afectadas por las ex- cepciones que originaron la abstención de opinión o la opinión- negativa.

La opinión parcial puede emitirse solamente en aquellos casos - en que la parte o partes de los estados financieros a la que se refiere, sean relativamente importantes. Más aun, la opinión -- parcial normalmente debe expresarse siempre y cuando la parte o partes de los estados financieros afectadas por el dictamen ne- gativo, sean fácilmente identificables y, consecuentemente, lo- sean también las partes que se intenta cubrir con la opinión -- parcial.

Por lo anterior, puede establecerse que era opcional para el li

cenciado en contaduría emitir la opinión parcial cuando -a su - juicio- fuese conveniente o necesario presentarla para lograr - claridad y el cabal entendimiento de un dictamen. Por tanto, -- era factible utilizar una opinión parcial derivada de una abs-- tención de opinión o de un dictamen negativo.

Pero entonces ¿por qué del cambio?, ¿se llegó a considerar inadecuado el pronunciamiento anterior? (algo que originalmente se había previsto como útil)

En octubre de 1974, el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) de los Estados Unidos de -- Norteamérica, emitió el siguiente pronunciamiento:

Opiniones parciales (expresiones de opinión respecto a ciertas- partidas identificadas en los estados financieros) se han emiti do algunas veces anteriormente, en casos en que el auditor se - abstuvo de opinar o expresó una opinión adversa sobre los esta- dos financieros tomados en conjunto.

Debido a que las opiniones parciales tienden a menoscabar o con tradecir una abstención de opinión adversa son inapropiadas y - no deben emitirse en situación alguna.

No cabe duda que es extraño un cambio tan radical, al menos es- ta es una inquietud del autor de este seminario.

#### 4. COMENTARIOS FINALES

1. La responsabilidad social, profesional y técnica del licenciado en contaduría nace con la aplicación de los principios morales contenidos en el código de ética profesional; consecuentemente, éste representa la biblia que ha de observar en su actividad profesional.
2. Las normas de auditoría comprenden los requisitos mínimos de calidad que observa el auditor en su ejercicio profesional; como consecuencia, si algunos preceptos del mismo ya se encuentran establecidos en el código de ética profesional como principios; implica por tanto, que no hay necesidad de que se establezcan como normas (capacitación profesional técnico-práctica, independencia de criterio y cuidado y diligencia-profesionales).
3. Las causas de evolución del texto del dictamen utilizado en los Estados Unidos de Norteamérica no son idénticas a las de nuestro país, por tanto, no debieran ser similares los textos recomendados actualmente por el IMCP, A.C. y el IACP.

4. Como resultado de la utilización -en nuestro país- del texto de dictamen recomendado por el IACP (el cual no es representativo de nuestra evolución), ha dado origen a que la misma comisión de normas y procedimientos de auditoría emita y promueva un dictamen nuevo, el cual está logrando gradualmente su aceptación en el medio profesional.
  
5. En el estudio presentado en el segundo capítulo se observó - que todavía existen algunos renglones del texto del dictamen positivo, que aun no han sido actualizados por la comisión - de normas y procedimientos de auditoría (normas de auditoría y principios de contabilidad, ambos generalmente aceptados).

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

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Código de ética profesional

México, octubre de 1979

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Principios de contabilidad

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Normas y procedimientos de auditoría

Decimoquinta edición

México, 1984

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Normas de revelación suficiente y de dictaminación de estados  
financieros

México, 1979

Israel Osorio Sánchez

Auditoría 1

Ediciones contables y administrativas, S.A.

México, 1977



Benjamín R. Téllez T.

El dictamen en la contaduría pública

Ediciones contables y administrativas, S.A.

Tercera edición

México, 1981

Jaime del Valle Noriega y Antonio C. Gómez Espiñeira

Temas prácticos de auditoría

Dofiscal editores

México, enero 1983

Fondo Fiscal, S.A. y Publicaciones Administrativas Contables,

S.A.

Manual de leyes fiscales

México, marzo de 1984

Victor Paniagua Bravo

Temática: Opinión parcial

Colegio de Contadores Públicos, A.C.

México, julio de 1983