

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



EL DICTAMEN Y SUS SALVEDADES

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que para obtener el título de

CONTADOR PUBLICO

p r e s e n t a:

DAVID ALVAREZ ROSETE

A consideración del H. Jurado para su aprobación

DIRECTOR:

PROF. C. P. ANGEL QUIROZ GONZALEZ



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

EL DICTAMEN Y SUS SALVEDADES

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

DAVID ALVAREZ ROSETE

A MIS PADRES

**JOSE ALVAREZ OLIVERA
CARMEN ROSETE DE ALVAREZ**

Con el más inmenso cariño y agradecimiento

A MIS HERMANOS

**A quienes dedico este sencillo trabajo
muy especialmente**

**SALVADOR Y CECILIA
ANGEL
FERNANDO
RODOLFO
LAURA Y JOSE MANUEL
MAGDALENA
ESTEBAN
JOSEFINA**

A MIS SOBRINOS

**GABRIELA ALVAREZ POUS
OSCAR MANUEL CHONG ALVAREZ**

A MIS MAESTROS

A MIS AMIGOS

A MIS COMPAÑEROS

I N D I C E

EL DICTAMEN Y SUS SALVEDADES

Introducción.

CAPITULO I.- Generalidades.

- 1.- Antecedentes.
- 2.- Significado.
- 3.- Origen.
- 4.- Finalidad.

CAPITULO II.- El Dictamen.

- 1.- ¿En qué consiste?
- 2.- ¿Porqué se le llama Dictamen?
- 3.- ¿Quienes pueden emitirlo?
- 4.- ¿A quién se dirige?
- 5.- ¿Quienes lo usan?
- 6.- ¿Para qué sirve?
- 7.- ¿Cuál es la responsabilidad del Contador Público al emitirlo?
- 8.- Diferentes formas de Dictamen.
- 9.- Las normas de auditoría.

CAPITULO III.- Algunos comentarios sobre el contenido del Dictamen.

- 1.- Primer párrafo del Dictamen.
 - A.- Primera afirmación.
 - 1.- El exámen.
 - B.- Segunda afirmación.
 - 1.- Las normas de auditoría generalmente aceptadas.
 - C.- Tercera afirmación.
 - 1.- Los procedimientos de auditoría.
- 2.- Segundo párrafo del Dictamen.
 - A.- Primera afirmación.
 - 1.- La opinión.
 - 2.- La razonabilidad en la presentación de los estados financieros y sus resultados.
 - B.- Segunda afirmación.
 - 1.- Los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - C.- Tercera afirmación.
 - 1.- La consistencia.

CAPITULO IV.- Las Salvedades.

- 1.- Su importancia relativa.
- 2.- Diferencia entre las notas de los Estados Financieros y las Salvedades.
- 3.- Diferentes clases de Salvedades.
- 4.- Salvedades al alcance.
 - 1.- Procedimientos necesarios y/o supletorios.
 - 2.- Procedimientos obligatorios.
 - 3.- Ejemplos.
- 5.- Salvedades a la opinión.
 - A.- Salvedades a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - 1.- Aplicación por falta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - 2.- Ejemplos.
 - B.- Salvedades a la Consistencia.
 - 1.- Inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - 2.- Ejemplos.
 - C.- Salvedades por contingencias.
 - 1.- Aplicación de las salvedades por contingencias.
 - 2.- Ejemplos.
 - D.- Dictámenes negativos.
 - 1.- Abstención de opinión.
 - 2.- Opinión parcial.
 - 3.- Opinión negativa.

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION

Considerando la gran importancia que tiene "el Dictamen y sus Salvedades", como un tema poco concurrido y de mucho interés dentro de la Contaduría Pública, profesión eminentemente social, opté por realizar el presente trabajo de Seminario de Investigación Contable, el que pretende realzar la importancia que tiene el Contador Público en su actuación independiente al examinar los Estados Financieros de una empresa a través de la auditoría, con el fin de emitir su opinión sobre la situación financiera que sobre aquella prevalece y los resultados de sus operaciones, reflejados en dichos estados.

Es de suponerse que esta opinión no siempre será favorable debido a ciertas circunstancias, ya sea por limitaciones o excepciones a las afirmaciones básicas de su dictamen, lo que ameritara el uso de las Salvedades.

El desarrollo del presente trabajo comprende en un principio los aspectos generales tanto del dictamen como de las salvedades, determinando sus antecedentes y su significado, así como desde el punto de vista contable su origen y la finalidad que se presenta al emitirse un dictamen ya sea limpio o con salvedades.

El dictamen, en que consiste y porqué se le llama así, quienes pueden emitirlo y a quién vá dirigido, así como también cuál es la responsabilidad del Contador Público al emitirlo y las normas de auditoría que se deben tener en cuenta para su --

elaboración.

Así mismo se hacen algunos comentarios sobre el contenido del dictamen a través de las afirmaciones básicas en lo que respecta a los dos párrafos que lo forman.

En el dictamen de Estados Financieros las Salvedades han sido el motivo de múltiples controversias entre profesionistas y público del medio financiero; por lo que quiero reflejar algunos aspectos generales, así como el grado de importancia relativa que se debe considerar en las salvedades, con lo cual se podrá distinguir del problema que se amerite mencionarse ya sea en una nota o en una salvedad, las que pueden ser:

Las salvedades al alcance que se suscitan por las limitaciones que se tengan en la aplicación tanto de procedimientos necesarios y/o procedimientos supletorios como de procedimientos obligatorios.

Las salvedades a la opinión que se suscitan por faltas a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a la aplicación por inconsistencia de dichos principios, por contingencias ó por acontecimientos de suma importancia que ameriten la emisión de dictámenes negativos, los que pueden ser por abstención de opinión, opinión parcial u opinión negativa.

CAPITULO I GENERALIDADES

- 1. Antecedentes**
- 2. Significado**
- 3. Origen**
- 4. Finalidad**

1. ANTECEDENTES

La confianza inspirada por parte de terceros sobre lo que es la opinión del Contador Público, no ha sido otorgada por la Ley, como en el caso de la Ley Pública es por ésto que la opinión del Contador Público no tiene fuerza legal, ya que su fuerza es moral. El Notario Público hace fé legal de hechos y no opinión, por el contrario el Contador Público le toca dar una opinión y no hacer fé con fuerza legal.

El dictamen que emite el Contador Público es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los Estados Financieros de una empresa tomando como base los principios de contabilidad generalmente aceptados, permitiéndole emitir un juicio de buena fé, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme, cuando el Contador Público lo hace constar en su dictamen.

Las conclusiones a las que llega el Contador Público independientemente después de realizar un examen a los Estados Financieros de una empresa, hemos dicho que los da a conocer a través del dictamen, -- por lo tanto, al finalizar dicho exámen puede encontrarse ante las siguientes situaciones:

1. Que emita dictamen limpio ó sin salvedades; en el cual no se haya limitado el alcance de la auditoría y en el que los Estados Financieros esten presentados de acuerdo con Principio de Contabilidad Generalmente Aceptados y en forma consistente con el ejercicio anterior.

2. Que emita dictamen con salvedad en el cual exista:

a) Limitaciones a la aplicación de procedimientos de auditoría.

b) Falta de aplicación de principios de contabilidad en la elaboración de Estados Financieros.

c) Inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

d) La existencia de contingencias cuyo monto no puede determinarse antes de la emisión del dictamen.

3. Que se abstenga de opinión ó que emita un dictamen negativo; en el caso de que las salvedades sean de tal importancia y trascendencia que desvirtúen la opinión del Contador y falseen la situación financiera en conjunto.

Se puede decir que la emisión de dictamen con una ovarias salvedades es resultado de la necesidad del Contador Público independiente, de aclarar en forma concisa y específica determinadas situaciones que a su juicio hayan afectado el alcance del examen y/o su opinión, respecto a las afirmaciones básicas contenidas en el texto del mismo.

2. SIGNIFICADO.

Siendo el dictamen de Estados Financieros, la actividad eminentemente profesional del Contador Público, es lógico que muchos hayan sido los conceptos expresados en relación al dictamen.

El Diccionario de la Real Academia expresa:

"Dictamen, es la opinión o juicio que se forma o se emite sobre una cosa". En el caso del dictamen de Estados Financieros, es la

opinión derivada del Contador Público sobre la razonabilidad de la situación financiera que puedan mostrar éstos".

El Boletín No. 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define como:

"El Dictamen es el documentos en que el Contador Público expresa su opinión profesional en forma concreta y sintética, sobre los resultados de su examen de los Estados Financieros".

La Comisión en su Boletín No. 21 expresa:

"El Dictamen es el documento formal descrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, - alcance y resultados del examen realizado sobre los Estados Financieros de su cliente".

La Comisión Nacional de Valores lo define como:

"La certificación de un Balance, es la expresión de la opinión profesional del Contador Público respecto a que el citado documento presente la situación financiera de la Empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado así como el Balance - se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y en su caso efectos del cambio".

El Instituto Americano de Contadores Públicos expone la siguiente definición:

El dictamen u 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 a formado res-

respecto a los Estados Financieros.

En relación a la palabra "Salvedad" a continuación se hace mención de algunos conceptos de acuerdo a la investigación realizada:

El Diccionario Hispánico Universal-W. Jackson-menciona:

"Salvedad", es el razonamiento que se emplea como excusa o descarga de lo que va a decirse o hacerse. Nota por la cual se salva una enmienda en un documento. Garantía, Seguridad, Salvoconducto".

A Dictionary For Accountants-Eric L.Kohler-y dice:

"Salvedad, declaración en el dictamen de un auditor, llamando a la atención hacia alguna limitación referente a su examen, hacia su duda o inconformidad con alguna partida incluida".

El Boletín No. 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría nos señala:

"Las salvedades", son las excepciones parciales a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen ordinario o normal".

En resumen podemos decir, que "el dictamen" es el documento que se presenta como culminación del trabajo de auditoría en donde expresa su opinión el Contador Público independiente respecto a la si tuación financiera de una Empresa a fecha determinada y de los resultados obtenidos en el período examinado de conformidad con las normas de su profesión.

En cuanto que "las salvedades", son las limitaciones -que afectan al alcance, y las excepciones- que afectan a la opinión de las afirmaciones básicas del dictamen del Contador Público, así como también se puede dar el caso de que hayan salvedades que afecten tanto al alcance como a la opinión. Por ejemplo, la falta de apli-

cación de procedimientos obligatorios no satisfechos por procedimientos supletorios.

3. ORIGEN

El contenido de nuestro dictamen, en un principio era rudimentario, en el únicamente se hacía mención de que se había practicado - auditoría de tal o cual compañía a determinada fecha y en seguida - venía la firma del Contador que lo emitía. Pero con el transcurso del tiempo y gracias al empeño y trabajo de investigación que han - realizado tanto el Instituto Americano de Contadores, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y el Colegio de Contadores Públicos de México, A. C., quienes desde su fundación han velado en favor de los intereses de nuestra profesión, avocando entre otros el problema relativo a la conformación del Dictamen emitido por Contador Público; de tal manera que cada una de las frases de que está compuesto no han sido el resultado de la casualidad o de un capricho, ni - elaboradas al azar, sino que éstas son el producto de verdaderas experiencias que han madurado a través de los años y como fruto de ésto contamos con determinadas locuciones mismas que tienen un cometido definido del cual nos ocuparemos más adelante.

Antes, considero es conveniente mencionemos algunas de las formas que sirvieron de base para la fórmula de nuestro dictamen usado en la actualidad para lo cual nos remontaremos algunos años atrás.

En el año de 1906, una firma de Contadores Públicos Norteamericanos, se limitaba a informar respecto a una auditoría que había -

practicado de la siguiente manera:

"De acuerdo con su solicitud, hemos practicado una auditoría de sus libros y cuentas por el año que terminó en _____ y acompañamos dos páginas de comentarios que sometemos junto con los estados y cédulas que a continuación se describen. Los estados que se anexaban eran: El Balance General y el de Pérdidas y Ganancias, comparando los resultados del ejercicio con los del anterior; y las cédulas proporcionaban detalle de cuentas por pagar, costos de productos vendidos, varios gastos y de cargos por concepto de depreciación. El informe no incluía juicio alguno sobre la posición financiera y las operaciones de la empresa.

En el año de 1917, el Instituto Americano de Contadores Públicos, en su afán de lograr que existiera una conformación uniforme para emitir el dictamen de estados financieros, y a solicitud del Congreso de la Reserva Federal, surgió publicando en el boletín titulado Métodos Aprobados para la Preparación de Balances Generales la siguiente forma:

" He practicado una auditoría de las cuentas de la Cía. X, S. A., - por el período de _____ a _____ de 19__ y certifico que el Balance General que antecede y el Estado de Pérdidas y Ganancias han sido formulados de acuerdo con un plan sugerido y aconsejado por el Congreso de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Cía, X. S.A., al ____ de _____ de 19__ y el resultado de sus operaciones por el período.

En 1934 el mismo Instituto efectuó una encuesta con la intención de resumir en un documento de carácter oficial el dictamen que emi-

tiera el Contador Público, surgiendo una nueva forma más completa - que la antes citada, siendo esta aceptada por la mayoría de los Contadores Públicos de aquella época modificándose solamente en los casos que así se requerían; la forma fué la siguiente:

"Hemos examinado el Balance General de la Cía. X, S. A., al _____ de _____ de 19__ así como el estado de Pérdidas y Ganancias y el Superávit correspondiente a dicho año. En relación con el anterior, examinamos o llevamos a cabo pruebas selectivas de los libros de contabilidad y de la documentación, habiendo obtenido informes y explicaciones de la compañía.

Hicimos también una revisión general de los métodos contables y de las cuentas de operación y de ingresos del año; pero no llevamos a cabo una auditoría detallada de las transacciones. De acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, consistentemente aceptados u observados por la Cía. X, S. A., durante el año y basados en el examen hecho, hacemos constar que, en nuestra opinión, el Balance General adjunto y el Estado de Pérdidas y Ganancias y el de Superávit, presentan razonablemente la situación financiera de la empresa al _____ de _____ de 19__, así como el resultado de sus operaciones en dicho año".

De lo anterior, observamos que se dá a conocer entre otros, el hecho de haber dado a conocer lo examinado de los estados financieros de la empresa mencionando también el de Superávit; se indica que no se efectuó auditoría detallada de las operaciones (que se consi-

cera anteriormente como obligatorio), y se mencionan por primera vez los principios de contabilidad y su consistencia, haciendo la afirmación que la declaración del Contador Público no es una certificación sino una opinión.

En el año de 1941 surge otro cambio, que también fué aprobado por el mismo Instituto Americano de Contadores el emitir la siguiente muestra:

"He examinado el Balance General de la Cía. X, S. A., al ___ de ___ de 19___, así como el Estado de Pérdidas y Ganancias y el Su perávit correspondiente a dicho año, y habiendo revisado con la amplitud y procedimientos que consideramos adecuados, aunque sin llevar a cabo una auditoría detallada de las transacciones, tanto el sistema interno de comprobación y control como los métodos y libros de contabilidad y documentación relativa de la empresa. En nuestra opinión el Balance General y los estados citados, presentan razonablemente la situación de la Compañía al ___ de ___ de 19___ y los resultados de sus operaciones en dicho año y están formulados de acuerdo con principios de Contabilidad Generalmente aceptados, aplicados sobre bases semejantes que el año próximo anterior".

En el dictamen anterior se hace alusión a la revisión del Control Interno, mencionando que el auditor utilizó métodos, generalmente aplicados habiendo efectuado las pruebas con la extensión que juzgó necesarias.

El Instituto Americano de Contadores Públicos continuó su labor de estudio, y en el año de 1949 surgió una nueva forma de dictamen:

"Hemos examinado el Balance General de la Cía. X, S.A., al _____ de _____ de 19____ y los estados correlativos de Pérdidas y Ganancias y en el de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Nuestro examen se llevó a cabo de acuerdo con normas de auditoría general mente aceptadas, por tanto incluyó aquellas pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consiste en considerar necesarios dentro de las circunstancias.

En mi (nuestra) opinión, el Balance General pre-inserto y el Estado de Pérdidas y Ganancias y Superávit que le son relativos, pre-sentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. al _____ de _____ de 19____ y el resultado de sus operaciones por el año - que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad aplicados sobre bases semejantes a las del año anterior".

Con la emisión de esta forma de dictamen se pretendió abarcar todos los aspectos considerados como fundamentales relativos a la actuación del Contador Público a fin de lograr la unificación en el críterio de este profesionista para la emisión uniforme de su dictamen.

Pero no ha quedado nada estable, sino que los mencionados organismos profesionales continúan su investigación sin cesar, de tal suerte que el contenido de nuestro dictamen estará sujeto a los cambios que sean necesarios a fin de adaptarlo a la época que sea emitido.

En el boletín No. 21 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se han dado a conocer dos formas básicas de dictamen, y que son:

A QUIEN VA DIRIGIDO

"He examinado el balance general de la Compañía X, S. A., al _____ y los estados de resultados y utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad - y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía X, S. A., al _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esta - fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente -- aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

FIRMA

El mismo Boletín nos recomienda otra forma que es aceptable y -- contiene las mismas ideas que el anterior pero expresadas en forma - distinta:

A QUIEN VA DIRIGIDO.

"En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan en - forma razonable la situación financiera de la Compañía X, S.A., al - _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de Contabilidad generalmente -- aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior. Mi examen de dichos estados financieros se practicó -

con las normas de auditoría generalmente aceptadas, habiendo incluído, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y -- otros procedimientos de auditoría que considere necesarios".

FIRMA

ORIGEN DE LAS SALVEDADEDES.

En la práctica la inclusión de una salvedad dentro de la opinión del Contador Público sobre los Estados Financieros, es motivo de mucho estudio, consideración y meditación, ya que el hecho de hechos - que originan una salvedad, son el último análisis materia a ser juzgada sólo exclusivamente por el Contador Público basados en su "HONRADEZ PROFESIONAL".

Por eso al comentar el origen de las salvedades recurrimos al Código de Etica Profesional y a las Normas de Auditoría Generalmente - Aceptadas.

Las Salvedades tienen su origen inicial en la conciencia profesional del Contador Público honesto y capaz; y esta conciencia esta basada en el Código de Etica Profesional que es la guía de conducta - por excelencia en la actuación profesional de los Contadores Públicos, y señala con respecto a las salvedades:

El Contador Público será considerado culpable de un acto que desacredeite a la profesión, entre otros casos si el expresar su opinión respecto a los Estados Financieros que haya examinado o al presentar

cualquier otra información profesional:

A) Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestarlo para los Estados Financieros o sus informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas;

B) No informa claramente sobre cualquier dato falso e importante del cual tenga conocimiento;

C) Incurrir en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional al rendir el informe correspondiente;

D) No obtiene suficiente información para justificar la opinión que sustente;

E) No informe respecto a cualquier desviación grave de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, o acerca de cualquier omisión importante, en las circunstancias del caso concreto;

F) Aconseje falsear los Estados Financieros de su cliente;

La posibilidad de incluir salvedades en la opinión que expone el Contador Público, tal como lo autoriza el reglamento de Ética Profesional es una medida lícita "... por si las partidas afectadas o el motivo de salvedades no es suficientemente importante, una restricción parcial puede no nulificar la impresión general que dan los Estados Financieros o el juicio general sobre ellos..." (Boletín No. 3 sobre Normas de Auditoría de la Comisión).

El auditor al dictaminar, señala en su examen criterio honesto y juicio profesional siendo la esencia de esto las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Por otra parte las salvedades también pueden venir de las causas siguientes:

1. De una auditoría inadecuada (restringida por el cliente, etc.)

2. De la omisión de los Estados Financieros, de hechos tales como una estimación inadecuada para el pago de impuestos, etc., que el auditor juzgue de suma importancia para la situación financiera y /o para las utilidades que certifica.

3. De que, cuando se trate de los inventarios el auditor re-huse aceptar la base de valuación empleada por la empresa, aunque to dos los otros elementos sean satisfactorios.

4. De que, cuando se trate de dichos inventarios, el auditor declare que ha seguido el procedimiento adecuado en las auditorías, de aceptar como buena la verificación de los directores respecto a - las cantidades siempre que éste no tenga razón alguna para suponer - que dichas cantidades son incorrectas. Es dudoso tomar lo anterior como salvedad.

4. FINALIDAD

Tomando en cuenta a lo que ya hemos mencionado, podemos decir que la finalidad que se presenta al dictaminar, no es otra cosa más que - el dar a conocer la opinión del Contador Público independiente sobre los Estados Financieros de una empresa a través del Dictamen, mismo - que es limpio o sin salvedades, y en el caso de existir limitaciones a su opinión profesional, el Contador Público independiente hace uso de las llamadas Salvedades, en el que su finalidad será entonces dar - a conocer a los interesados en esos Estados, que su opinión se encuentra restringida y que dichos Estados deberán leerse e interpretarse

a la luz de los factores que determinaron la conclusión de tal o cual salvedad, considerando que ésta es una advertencia al lector, y considerando también que su opinión profesional ha sido correcta, en virtud de haber dado cumplimiento a lo que señalan las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

CAPITULO II EL DICTAMEN

- 1.- ¿En qué consiste?
- 2.- ¿Porqué se le llama Dictamen?
- 3.- ¿Quienes pueden emitirlo?
- 4.- ¿A quien se dirige?
- 5.- ¿Quienes lo usan?
- 6.- ¿Para qué sirve?
- 7.- ¿Cuál es la responsabilidad del Contador Público al emitirlo?
- 8.- Diferentes formas de Dictamen.
- 9.- Las normas de auditoría.

1.- ¿EN QUE CONSISTE?

El dictamen es la opinión que emite formalmente el Contador Público Titulado sobre la razonable presentación en los estados financieros de una empresa, de los resultados de las operaciones y de las variaciones al capital contable de la misma, de acuerdo con los llamados convencionalismos contables conocidos como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, - así como de que se aplicaron en forma similar a lo del ejercicio anterior. Dicha opinión se emite como resultado de la realización de un exámen de los estados financieros, el que se efectúa con determinados requisitos mínimos de calidad que reciben el nombre de Normas de Auditoría.

2.- ¿PORQUE SE LE LLAMA DICTAMEN?

Todavía es muy común escuchar a la gente referirse al dictamen del Contador Público como certificado, opinión o informe, por lo que estableceré la diferencia entre tales y el nombre de dictamen.

Veamos principalmente porqué razón no se le puede llamar certificado. El Diccionario de la Real Academia nos dá las siguientes acepciones: Asegurar, afirmar, dar por cierta una cosa, y hacer cierta una cosa por medio de instrumento público. El Contador Público no está asegurando, ni afirmando, ni dando por cierta una cosa y menos aún haciéndola cierta por medio de instrumento público, sino simple y sencillamente expresando su

opinión personal, el alcance de la misma y del trabajo realizado.

La opinión, ésto es incorrecto, dado que no comprende tan sólo la opinión del Contador Público, sino también elementos -- ajenos a ella, como lo es el alcance de la revisión efectuada.

Llamarlo informe vá contra la costumbre, que es el sentido de que informe comprende, en el caso de informe corto, tanto al dictamen como a los estados financieros, elementos aportados respectivamente por el Contador Público y por el cliente.

Para finalizar, vemos la acepción del dictamen incluida en el Diccionario de la Real Academia:

"Opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa". Esto es la causa por lo cual el nombre mayormente aceptado es el de dictamen.

3.- ¿QUIENES PUEDEN EMITIRLO?

Como se desprende de la definición en un principio presentado, su emisión corresponde exclusivamente a los profesionistas en posesión del Título de Contador Público Titulado. Lo que ahora es Licenciado en Contaduría Titulado, que llenen los requisitos de calidad establecidos en las normas de auditoría.

A mayor abundamiento podemos decir que hay infinidad de trabajos establecidos, realizados por el Contador Público que pueden ser efectuados por otras personas, Contadores Privados, Contadores Prácticos, estudiantes de la carrera, pasantes de ella e inclusive, otros profesionistas como abogados, ingenieros, etc., pues para llevar a cabo estos trabajos se requieren no más que -

los conocimientos suficientes. En cambio, la emisión del dictamen sobre Estados Financieros es lo que separa al Contador Público Titulado de cualquier otras personas. Podemos hacer nuestra la frase usada por I.B. Mc. Gladrey y H. Howarth y decir - "El dictamen es un sello como profesional"

4.- ¿A QUIEN SE DIRIGE?

Es práctica aceptada que el dictamen puede ser dirigido a aquel o aquellos que convinieron con el Contador Público el exámen de los Estados Financieros.

La lógica de tal costumbre es innegable y así podemos encontrar dictámenes dirigidos a los Accionistas, al Consejo de Administración, al administrador único y en los casos muy contados al Presidente de la Compañía, al Gerente General, etc.

Existen casos especiales en los que el dictamen se dirige a otras personas o instituciones, pero siempre será por requerimiento de quien celebró el convenio con el Contador Público. Entre paréntesis, se debe mencionar la conveniencia de que el Contador Público conozca el destino final de su dictamen.

5.- ¿QUIENES LO USAN?

El dictamen, junto con la profesión, tuvo que pasar un período de prueba en el cual adquirió la calidad que ahora tiene. Esto era lógico y muy natural, pues si una simple marca comercial necesita un determinado plazo para obtener prestigio entre el público, con mayor razón lo requiere la opinión del Contador

Público en forma de dictamen, pues es la suya una profesión -
joven.

Actualmente esa etapa ya fué rebasada y son innumerables
las personas que hacen uso del dictamen, como son:

- a) Accionistas.
- b) Consejeros.
- c) Obligacionistas.
- d) Comisarios.
- e) Futuros Inversionistas.
- f) Banqueros e Instituciones de Crédito en General.
- f) Proveedores.
- h) Bolsa de Valores.
- i) Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- j) Administradores, otros Contadores, etc.

A todos los mencionados anteriormente y a todos aquellos -
que pudieren interesarles, se les proporciona "confianza" sobre
la situación presentada por los Estados Financieros de la Empra
sa en que son respectivamente:

- a) Copropietarios.
- b) Miembros del Consejo de Administración.
- c) Poseedores de Obligaciones emitidas por la Empresa.
- d) Responsables de la vigilancia de la situación sobre la
cual tienen que rendir un informe y para lo que se asesorarán -
del mismo dictamen.

- e) Interesados en intervenir como Accionistas.
- f y g) Posibles otorgantes de créditos para saber si se les conceden o no dichos créditos.
- h) Para inscribir o nó las acciones u obligaciones de esa empresa.
- i) Para saber si la empresa cumplió con sus obligaciones fiscales federales (caso de dictamen para la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal); y
- j) Para efectuar consolidaciones, etc.

6.- ¿PARA QUE SIRVE?

El servicio básico que presta el dictamen es hacer dignos de confianza los Estados Financieros que acompaña, con ello - aquellos que los utilicen podrán partir de una base sólida para interpretarlos de acuerdo con sus necesidades particulares.

De este servicio básico se derivan muchos otros que ya hicimos mención al hablar de ello en "Quienes usan el dictamen".

7.- ¿RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO AL EMITIRLO?

No se pretende en estas líneas presentar hasta donde llega la responsabilidad legal que nace para el Contador Público al emitir su dictamen, sino al hacer ver la responsabilidad moral que tal acto implica.

Podemos clasificar esa responsabilidad moral, para su estudio, en directa e indirecta. Siendo ésta última la mayor, pasaré a explicar ambas y la razón de esta aseveración.

Se llama directa a la responsabilidad que tiene el Contador Público para aquel o aquellos con quienes celebro el convenio de efectuar la auditoría de los Estados Financieros y lo hago en esa forma porque es la resultante directa de dicho convenio; en el que el Contador Público se obliga a efectuar un trabajo y a externar una opinión. La responsabilidad que asume el Contador Público es en el sentido de que su trabajo, llenará los requisitos mínimos de calidad determinados en las Normas de Auditoría Generalmente aceptados.

Indirecta porque es aquella que adquiere el emisor con el público en general que es el que, en última instancia, va a hacer uso de su dictamen. Se establece que ésta responsabilidad es mayor que la directa, diciéndose que es mayor y no más importante, ya que en su importancia es semejante, pero lo que varía es la extensión que alcanza y también los resultados que puede traer en sí. A nadie escapa que si un dictamen fuese emitido erróneamente y no llegase más allá de la persona que lo pidió podría hacer mucho mal, pero si además llegase a terceros digamos banqueros, inversionistas, etc., el cual sería infinitamente mayor.

La responsabilidad indirecta nace de que los terceros esperan que al leer un dictamen sin excepciones que acompaña a ciertos Estados Financieros, por ese hecho merecen una confianza absoluta que no tendrían por sí solos.

Además, existe la responsabilidad para con la profesión y

con el prestigio personal del profesionista, cuyo valor es inmenso para cualquiera y la que depende en forma decisiva de las responsabilidades que llame directa e indirecta.

8.- DIFERENTES FORMAS DE DICTAMEN.

El dictamen es uno, e inmutable, pero en algunos casos adquiere formas especiales de acuerdo con las circunstancias determinantes que se presenten.

Algunas de estas formas de dictámenes serían las siguientes:

- a) El emitido sobre los Estados Financieros del primer ejercicio de operaciones de una empresa;
- b) El emitido sobre los Estados Financieros de una compañía que va a hacer una emisión de obligaciones;
- c) El Estado Financiero referente de una sucursal;
- d) El emitido de sobre Estados Financieros consolidados;
- e) El emitido para fines fiscales, etc.

9.- LAS NORMAS DE AUDITORIA.

La primera afirmación básica nos habla de "normas de auditoría generalmente aceptadas", con éstas se trata de que el trabajo de cada auditor independientemente uno de otro, contenga un nivel de calidad profesional, estas normas son las siguientes:

- A.- Normas personales.
 - B.- Normas relativas a la ejecución del trabajo.
 - C.- Normas relativas a la información y dictamen.
- A.- Normas personales.

a) Entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional.

Se refiere al grado de estudios que le permitan al auditor desarrollarse en su trabajo, así como también deberá asimilar - la preparación técnica que le pudiese ser impartida en relación a la experiencia, ésta la podrá adquirir en la práctica, la - cual le hará madurar su criterio y sus conocimientos.

b) Independencia mental.

Trata de que el autor no esté ligado a ninguna situación - que limite tanto la realización de su trabajo como la opinión - que se derive del resultado de éste. Esta norma dá fuerza a la opinión del Contador Público y es por eso que la confianza de - terceros descansa en lo que éste pueda opinar.

c) Celos profesionales.

O sea, que si el autor posee adiestramiento técnico adecua- do, conocimientos e independencia mental podrá desempeñar su tra- bajo con el cuidado y diligencia propios de un profesional.

B.- Normas relativas a la ejecución del trabajo.

a) Planeación y supervisión.

La buena planeación de un trabajo dá como resultado un ries- go, costo y valor relativos, así como oportunidad en la aplicación de los procedimientos, lo cual sería negativo si la planeación - del trabajo a realizar se hiciera hasta el último momento.

Para evitar que la supervisión del trabajo se complique cuan- do el grupo de ayudantes sea numeroso, es conveniente delegar fun-

ciones de acuerdo con el grado de conocimientos y capacidad de cada ayudante, ésto es para que los resultados obtenidos del trabajo realizados sean lo suficientemente satisfactorios para fundar la opinión del Contador Público.

b) Control interno.

Se debe realizar un estudio y evaluación del control interno existente para determinar su grado de confianza y la extensión que debe aplicarse a las pruebas sujetas a los procedimientos de auditoría.

c) Evidencia comprobatoria suficiente y adecuada.

Comprende dos aspectos: La evidencia interna y externa; la interna que se refiere a los libros y registros de contabilidad, facturas, cheques, actas de las Juntas del Consejo de Administración, contratos, etc., y la externa trata de la obtención de confirmaciones, inspecciones, observaciones e indagaciones.

A través de la evidencia suficiente y adecuada, el Contador Público dará apoyo a su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros que examina.

C.- Normas relativas a la información y dictamen.

a) Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.

Siendo la auditoría la actividad principal del Contador Público, no es raro que al firmar éste unos estados financieros, puede el público en general considerar que el Contador Público ha realizado un exámen total de éstos, es por esta razón y por

la responsabilidad que asume, que ningún Contador Público debe permitir que su nombre se asocie a un grupo de estados financieros sin que haya hecho una explicación clara y expresa del tipo de relación y responsabilidad que el auditor tiene respecto a esos estados financieros.

b) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

La parte más importante del informe del auditor es la opinión, o sea la declaración de que en su opinión los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de sus operaciones por el período examinado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, es decir, que para determinar esa razonabilidad es factor importante y decisivo la observación de que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.

c) Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El auditor está obligado a declarar en su dictamen si los principios de contabilidad generalmente aceptados fueron aplicados en forma consistente, tanto en el ejercicio a que se refieren los estados financieros, así como también en ejercicios anteriores, ésto es, que la consistencia va a ser base de comparación entre varios estados financieros, lo cual es útil para la interpretación de los mismos. En caso de que haya inconsistencia, el auditor debe explicar los convenientes e inconvenientes de ésta.

d) Suficiencia de las declaraciones informativas.

Los estados financieros son los que contienen los datos - necesarios para informar acerca de la situación financiera y - los resultados de sus operaciones de una determinada empresa, y a menos que el auditor haga una declaración expresa en contrario, debe sobreentenderse que las declaraciones informativas de los estados financieros son razonablemente suficientes.

e) Salvedades.

Quando el auditor haya observado a través de su trabajo - realizado que hay algunas partidas o renglones de los estados financieros sobre los cuales no tuvo la suficiente evidencia - y ameriten una salvedad, así deberá hacerlo saber en su dictamen, las cuales expresará con claridad indicando los motivos - que la originaron, así como la importancia y trascendencia que representan dentro de los estados financieros.

f) Es obligación del auditor, cuando considere que no está en condiciones de expresar una opinión profesional sobre los estados financieros revisados tomados en conjunto, hacer la declaración expresa correspondiente, mencionando las razones por las cuales se abstiene de opinar.

El boletín 21 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece - que cuando el Contador Público no está en condiciones de emitir una opinión limpia, ya sea por limitaciones a su trabajo, por faltas a los principios de contabilidad generalmente acep-

tados o por inconsistencia en la aplicación de los mismos, deberá dictaminar con salvedades, dar una opinión negativa o abstenerse de opinar, según sea el caso.

CAPITULO III.- Algunos comentarios sobre el contenido del Dictamen.

- 1.- Primer párrafo del Dictamen.
 - A.- Primera afirmación.
 - 1.- El exámen.
 - B.- Segunda afirmación.
 - 1.- Las normas de auditoría generalmente aceptadas.
 - C.- Tercera afirmación.
 - 1.- Los procedimientos de auditoría.

- 2.- Segundo párrafo del Dictamen.
 - A.- Primera afirmación.
 - 1.- La opinión.
 - 2.- La razonabilidad en la presentación de los estados financieros y sus resultados.
 - B.- Segunda afirmación.
 - 1.- Los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - C.- Tercera afirmación.
 - 1.- La consistencia.

ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE EL CONTENIDO DEL DICTAMEN.

El dictamen base de este estudio es un dictamen común, con los elementos que, en opinión de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, - "la práctica y la experiencia han venido a demostrar necesarios en el resultado final del trabajo del Contador Público en el resultado final del trabajo del Contador Público independiente - que actúa como auditor de estados financieros.

Según la Comisión, a la que me estaré refiriendo constantemente, el dictamen consta de dos párrafos o secciones, cada uno de los cuales, a su vez, está formado por tres afirmaciones básicas.

1.- PRIMER PARRAFO DEL DICTAMEN.

El primer párrafo del dictamen ordinario, llamado por la Comisión de Procedimientos de Auditoría, PARRAFO DEL ALCANCE, consiste en una breve explicación del alcance del trabajo realizado por el auditor y del grado de responsabilidad que asume con respecto al mismo.

Primero afirmación.-

Indica el haber examinado los estados financieros cuyas características se describen de modo preciso.

"He examinado el balance general de la Compañía "X", S.A., al ___ de ___ de 19___, y los correlativos estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el

ejercicio terminado en esa fecha".

Segunda afirmación.

Indicar el haber realizado el exámen con apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

"El exámen fué realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas..."

Tercera afirmación.

El haber utilizado en el exámen todos los procedimientos que se consideraron necesarios en las circunstancias concretas del trabajo.

"...y consecuentemente incluyó las pruebas sobre la documentación y registros de contabilidad y otros procedimientos que juzgué necesarios en vista de las circunstancias..."

En efecto, si se examina detenidamente el texto del primer párrafo del dictamen, se podrá observar cómo en las tres afirmaciones hay una idea común en relación con el trabajo realizado.

En la primera, el auditor circunscribe expresamente los estados financieros examinados en la segunda declara haberse apegado a las normas de auditoría generalmente aceptadas, requisitos de orden general considerados como mínimos para que un trabajo de auditoría pueda clasificarse de calidad profesional y, en la tercera, a mayor amplitud, manifiesta haber realizado su trabajo aplicando todos aquellos procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias para fundamentar su opinión.

A.- PRIMER AFIRMACION.

Indica el haber examinado los estados financieros cuyas características se describen de modo preciso.

Su texto es "He examinado el balance general de la Compañía "X", S.A., al ___ de _____ de 19___, y los correlativos estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha".

Considero interesante detenerme en la primera frase: "He examinado".

1.- EL EXAMEN.

El dictamen del Contador Público es una opinión seria, ya que se trata de una opinión profesional, por lo cual debe estar sustentada por bases y razones sólidas.

La compilación de estas bases y razones, sus elementos de juicio, no se puede sino a través de un buen examen.

Para poder cimentar su opinión, debe contar con elementos de juicio. En teoría, podría ser posible que los captara, recopilara y ordenara en mente para emitir después su opinión, pero, en la práctica, por necesitar tenerlos todos a la vista, para estudiarlos íntegramente, repasarlos, consultarlos e inclusive mostrarlos en ocasiones a terceros para justificar su trabajo, debe tenerlos por escrito y es a lo que se conoce en la práctica como "los papeles de trabajo".

Para hacer su trabajo de examen, en teoría, podría dedicarse

a captar, recopilar y ordenar sus elementos de juicio, pero, en la práctica, se auxilia en la generalidad de los casos de otras personas que desarrollan buena parte del trabajo material, recibiendo el nombre de "personal auxiliar".

B. - SEGUNDA AFIRMACION.

La segunda afirmación básica del primer párrafo es el haber realizado el exámen con apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

El texto es "Mi exámen fué realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas".

El punto a comentar es el referente a las normas de auditoría.

1. - LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

Aún siendo la auditoría un trabajo que, dada la naturaleza personal de la opinión del auditor, debe revestir características personales, la profesión a través de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que es el organismo más autorizado en el país en materia de contaduría pública, en su afán de proteger su prestigio y buen nombre, ha dado una serie de normas mínimas de calidad conocidas con la designación de "normas de auditoría generalmente aceptadas, de las que ya se hizo una mención más amplia en el tema No. 9 del capítulo II.

C. - TERCERA AFIRMACION.

La tercera afirmación básica del párrafo del alcance o de procedimientos es el haber utilizado en el examen todos los procedimientos que se consideraron necesarios en las circunstancias concretas del trabajo realizado.

El texto es, "....y consecuentemente incluyó las pruebas sobre la documentación y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en vista de las circunstancias".

1. - LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Para poder dictaminar sobre los estados financieros, el Contador Público necesita elementos de juicio. Todo su trabajo previo al dictamen tiene como objetivo último hacer acopio de estos elementos hasta llegar a la evidencia suficiente y competente para poder opinar.

Estos elementos son pruebas que en la práctica requieren de la aplicación de procedimientos adecuados.

Los procedimientos de auditoría puede, pues, definirse como el conjunto de técnicas que se aplican a cada punto que se analiza durante el trabajo de auditoría, con objeto de recopilar aquellas pruebas que constituyen los elementos de juicio en que el auditor fundamenta su opinión.

El término "técnica" es, en opinión del Instituto, más restringido que el término "procedimiento".

Las técnicas son métodos prácticos de investigación, y su significado, aplicado al trabajo de auditoría, puede entenderse mejor a través de la enumeración y explicación que de cada una hace el mismo Instituto:

1. - Estudio general: "Apreciación que el auditor hace de la fisonomía o características generales de la Empresa, sus estados financieros, y los elementos de ambos, y de las partes importantes, significativas o extraordinarias de ellos que puedan requerir atención especial".

a) Análisis: "Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o partida determinada, de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas significativas".

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

4) Confirmación: "El cerciorarse de la autenticidad de activos, operaciones, etc., mediante el dicho, generalmente por escrito, de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por tanto, de informar de una manera válida sobre ellas".

5) Investigación: "Obtención de informaciones por parte de

funcionarios y empleados de la propia Empresa".

6) Declaraciones o Certificaciones: "El poner por escrito y autenticar con la firma de los interesados el resultado de las investigaciones".

7) Observación: "Técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta, de modo abierto o discreto, de la forma como el personal de la Empresa realiza ciertas operaciones".

8) Cálculo: "El cerciorarse de la corrección numérica de las partidas que son resultados de cálculos o cómputos realizados sobre ciertas bases predeterminadas, mediante el cálculo independiente de las mismas".

Creo que resulte más fácil entender la diferencia entre técnica y procedimiento: Todas estas técnicas tienen un valor, pero, en la generalidad de los casos, la aplicación exclusiva de una de ellas sobre un aspecto no constituye suficiente base para obtener la certeza moral necesaria para opinar sobre él. Se necesita una combinación de técnicas, ésto es el "procedimiento".

El auditor debe aplicar cuidadosamente su criterio en la aplicación de la selección de procedimientos para llegar a una evidencia y poder decir en su dictamen que se aplicaron todos los procedimientos que se consideró necesarios en las circunstancias concretas del trabajo.

Por naturaleza, los procedimientos de auditoría son flexi-

bles, porque deben ser adaptados a cada caso concreto, de acuerdo a sus circunstancias específicas, como podrían ser tipo de empresa, operaciones, importancia de las operaciones entre sí, organizaciones, trámites y rutinas de control y registro, etc.

Es esta la razón por la que no existe un código de procedimientos, aunque el Instituto, en un loable esfuerzo por facilitar el trabajo del auditor y por unificar algunos criterios generales entre los miembros de la profesión, a partir de agosto de 1956 ha venido publicando, a través de la Comisión de Procedimientos de Auditoría una serie de boletines sobre procedimientos aplicables a diferentes cuentas o grupos de cuentas.

2.- SEGUNDO PARRAFO DEL DICTAMEN.

El segundo párrafo del dictamen ordinario, llamado por la Comisión de Procedimientos de Auditoría PARRAFO DE LA OPINION, constituye propiamente el dictamen.

En el primero el auditor explica lo que hizo, las normas de calidad que le sirvieron de guía y los medios que empleó. En este segundo, da su opinión, y así lo expresa, indicándolo con la frase: "En mi opinión...."

Sus tres afirmaciones resumen lo que los lectores del dictamen para fines financieros necesitan saber:

En la primera afirmación el auditor dice considerar que los estados financieros examinados presentan de modo razonable la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa, y en la segunda y tercera, da las razones de esta --

afirmación fundamental, ya que dice haber comprobado que dichos estados financieros han sido preparados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y de manera consistente en relación con el ejercicio anterior.

A. - PRIMERA AFIRMACION.

La primera afirmación básica es el presentar los estados financieros, de modo razonable, en opinión del auditor, la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa.

El texto es: "en mi 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 Cía. "X", S.A., al ____ de _____ de ____, los resultados de sus operaciones y las variaciones en su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha....."

Es ésta la afirmación más importante del dictamen. Podría ser la única, pues en realidad es precisamente el dictamen.

Me detendré en dos puntos:

La opinión.

La razonable presentación de la situación financiera y de los resultados, en los estados financieros.

1.- LA OPINION.

Se trata de una opinión profesional que los lectores interesados podrán considerar como razón primera para la toma de deci

siones.

Es por esta razón que el auditor deberá llegar, antes de opinar, a ese grado de seguridad a que, bajo los dictados de la prudencia, se puede llegar a ir elaborando un juicio, alcanzando el cual se pueda ya afirmar las cosas con plena confianza y sin temores de riesgo grave, grado de seguridad conocido con el nombre de Certeza Moral.

2.- LA RAZONABILIDAD EN LA PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y SUS RESULTADOS.

Esto viene del cambio que hizo pensar a los contadores en sustituir el término "correctamente" por "razonablemente", sin ánimo desde luego, de imprimir vaguedad al dictamen y, por ende, de eludir responsabilidades.

Me parece más propio y exacto el término "razonablemente" que expresa, así, la opinión aprobatoria del auditor respecto a la situación financiera y resultados de la empresa reflejados en sus estados financieros, sin tratar de adornar, excesiva y, por otro lado, innecesariamente, el trabajo realizado para sustentarla.

B.- SEGUNDA AFIRMACION.

La segunda afirmación básica del segundo párrafo es el haber comprobado que los estados financieros fueron preparados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

El texto es: "....., de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados....."

1.- LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Se trata, de acuerdos convencionales que se han ido adoptando entre los contadores para regir la contabilidad en general y la formulación de estados financieros en particular, con el fin de que cumplan su objeto del mejor modo posible.

No ha habido en realidad, acuerdo entre los contadores respecto a cuáles deben ser considerados principios, cuáles en su relación de jerarquía, cuáles valen en todos los casos y cuáles son alternos, etc.

Afortunadamente no se han cruzado de brazos ni las organizaciones profesionales de contadores, haciendo referencia sobre todo al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ya que hace varios años que está sobre el renglón y tiene nombrada específicamente una Comisión de Principios de Contabilidad, así como los contadores inquietos y estudiosos empeñados ambos en dilucidar esta cuestión de tanta importancia.

El boletín No.3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría señala el siguiente concepto: "dentro del concepto de principios de contabilidad generalmente aceptados se incluyen varias cosas:

a) Ciertos postulados o hipótesis básicos subyacentes, que únicamente forman los criterios de contabilización y preparación de estados financieros.

b) Las reglas que permiten la solución concreta de problemas comunes o generales.

c) Los procedimientos de aplicación de las reglas generales y las reglas para la presentación de estados financieros.

La tercera Convención Nacional de Contadores Públicos interpretó los principios de contabilidad generalmente aceptados como: "El significado que los Contadores Públicos dan a la expresión principios de contabilidad generalmente aceptados, comprende los postulados, reglas y procedimientos de aplicación que integran la doctrina de la contabilidad".

No existe una clasificación definida de cuantos y cuales son los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo tanto la clasificación que a continuación presento es enunciativa más no limitativa:

a).- El negocio como una entidad independiente o principio de la unidad contable. Son independientes la personalidad jurídica de la empresa y la personalidad jurídica de la empresa y la personalidad jurídica de sus integrantes.

b).- El período contable, comprende la necesidad de preparar estados financieros por períodos normalmente regulares, de terminados de antemano.

c).- La continuidad del negocio presupone que, salvo evidencia en contrario, la vida de la empresa es indefinida, razón por la cual algunos activos, pagos y cobros pendientes de realizar tienen aplicaciones futuras.

d).- La consistencia establece que, tanto los principios de contabilidad como el modo de aplicarlos en un negocio, no deben diferir de los usados con anterioridad.

e).- Principio del costo.- La causación de gastos y la adquisición de activos que no correspondan a los grupos de efectivos o derechos, debe contabilizarse de acuerdo con la disminución de activo o aumento de pasivo o capital que provoque.

f).- Principio conservador.- Las utilidades se registran cuando se realizan y las pérdidas cuando se conocen.

g).- Las partidas de poca importancia están sujetas a la magnitud de la empresa y al criterio del contador, quien determinará cuales son esas partidas de poca importancia.

h).- El principio monetario.- Como la contabilidad supone una medida unitaria estable, deben ignorarse las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda que se use como símbolo contable.

i).- El principio de la realización de los ingresos.- El ingreso íntegro originado por una venta surge en el momento en que ésta se realiza.

j).- Principio del pasivo.- La diferencia entre la cantidad a pagar en el momento de liquidar una deuda y el efectivo o su equivalente recibido al incurrir en ella, debe acumularse o amortizarse sistemáticamente durante el período en el cual la obligación esté pendiente. Al liquidar una obligación, la diferencia entre la cantidad de activo desembolsado y el monto de la obligación tal y como esté reflejada entonces en las cuentas, es ingreso o gasto del período en liquidación.

k).- Principio para la presentación de Estados Financieros.-

Los Estados Financieros deben proporcionar buena información para la formulación de juicios.

Los principios de contabilidad son flexibles, ya que están sujetos al tiempo y a las circunstancias que puedan suceder, porque al variar éstas en un momento determinado cambian los principios.

C. - TERCERA AFIRMACION.

La tercera y última afirmación básica del segundo párrafo del dictamen es el haber comprobado que los estados financieros, además de haber sido preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, lo fueron en forma consistente con los del ejercicio anterior.

Esta afirmación está pues ligada a la segunda, y constituye, como ella, fundamento de la opinión.

El texto referido a los principios de contabilidad generalmente aceptados, concluye "..., aplicados sobre bases consistentes a las utilizadas en el ejercicio anterior"

1. - LA CONSISTENCIA.

Para sacar provecho de la lectura e interpretación de unos estados financieros es necesario compararlos con los de otros ejercicios de la empresa, tanto por lo que se refiere a su situación financiera como por lo que se refiere al resultado de sus operaciones, y que para hacer una buena comparación es necesario, así mismo, que éstos hayan sido formulados sobre las mismas bases, es decir, utilizando los mismos principios de conta-

bilidad, esta es la "consistencia".

Al decir bases consistentes se está queriendo decir las -
mismas bases, o bases similares, o bases semejantes.

Para poder comparar estados financieros se necesitan, como
mínimo, dos del mismo tipo. Por eso se debe hacer referencia -
por lo menos, a los del ejercicio anterior, a menos que no se
tengan o no haya posibilidad de consultarlos, en cuyo caso ame-
ritará consignarlo en el dictamen mediante una salvedad, que -
puede desde no tener ninguna importancia, hasta ser determinante
en el grado de validez del dictamen que se emite, como en el ca-
so de una negación de mostrarlos por parte de la empresa que, -
se supone, puede no tener intenciones rectas.

CAPITULO IV.- LAS SALVEDADES.

- 1.- Su importancia relativa.
- 2.- Diferencia entre las notas de los Estados Financieros y las Salvedades.
- 3.- Diferentes clases de Salvedades.
- 4.- Salvedades al alcance.
 - 1.- Procedimientos necesarios y/o supletorios.
 - 2.- Procedimientos obligatorios.
 - 3.- Ejemplos.
- 5.- Salvedades a la opinión.
 - A.- Salvedades a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - 1.- Aplicación por falta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - 2.- Ejemplos.
 - B.- Salvedades a la consistencia.
 - 1.- Inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - 2.- Ejemplos.
 - C.- Salvedades por contingencias.
 - 1.- Aplicación de las salvedades por contingencias.
 - 2.- Ejemplos.
 - D.- Dictámenes negativos.
 - 1.- Abstención de opinión.
 - 2.- Opinión parcial.
 - 3.- Opinión negativa.

1.- SU IMPORTANCIA RELATIVA.

La importancia relativa es un factor que se menciona mucho en el desarrollo y al final de la auditoría, con el objeto de que el dictamen y la presentación de los estados financieros sean lo más técnicos y que cumplan en lo posible con su objetivo.

El poder decidir cuando una partida es importante o muy importante es un problema de juicio del auditor que examina esas partidas, es conveniente que el auditor sea una persona con el entrenamiento y la capacidad profesional suficientes que lo lleven a tomar la mejor determinación en cuanto a si un hecho es importante o no.

Howard Stettler, dice: "No hay ni puede establecerse una prueba o estandar que pueda aceptarse para determinar la importancia relativa, debido a que las variables son diferentes en cada situación. En cada caso la decisión deberá basarse en las relaciones pertinentes, determinados por el juicio profesional del auditor. La habilidad para juzgar las situaciones, tomando en consideración también lo que otros auditores decidirían en casos similares, también se logra con entrenamiento y experiencia adecuados, junto con un conocimiento completo del pensamiento actual en la profesión y en el mundo de los negocios".

El auditor al juzgar si una partida tiene importancia relativa en función con los estados financieros que dictamina, debe

tomar en consideración que éstos son los elementos de información de los que se valen todas las personas interesadas en la marcha de la empresa propietaria de dichos estados financieros; así pues, la decisión que tome afecta a todas esas personas, tales pueden ser:

- | | |
|--------------------|-----------------|
| a) Accionistas | e) Acreedores |
| b) Administradores | f) Trabajadores |
| c) Gobierno | g) Otros, etc. |

El auditor al enfrentarse a un problema que considere que puede tener importancia relativa, debe juzgar:

- a) El importe.
- b) El hecho.

A continuación trataré de explicar cada uno de los incisos anteriores:

- a) El importe.

Lo primero que conocemos de una partida importante es su monto en pesos; para poder juzgar correctamente si esa partida tiene o no importancia, debemos pensar si por su monto, falsea o deforma considerablemente los renglones que forman a los estados financieros, se debe comparar también el efecto neto de esa partida una vez deducido el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores, con las demás cifras que en conjunto forman a los estados financieros; por ejemplo, el auditor debe decir: "esta partida es importante, siempre y cuando se encuentre entre los siguientes porcentajes:

- a) 10% de la utilidad.
- b) 1% de los ingresos.
- c) 20% del rubro.
- d) 5% del activo.
- e) 5% del capital contable.

Considero cabe señalar una más y que es:

- f) 3% estimativa del ingreso.

Sobre esta última nos habla la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su art. 32 Pracc. II, en la que indica la forma de determinar estimativamente el ingreso gravable de los causantes.

Una vez hechas las consideraciones anteriores, el auditor estará en condiciones de medir si una partida por su monto es de importancia en relación con los estados financieros tomados en conjunto.

- b) El hecho.

El auditor deberá pensar al juzgar una partida, en las personas que les interesaría conocer el hecho en sí, independientemente de su importe; es decir que en ocasiones algunos hechos o conceptos probablemente se deban considerar como importantes, pensando en la utilidad que representa el informar de los hechos importantes a las personas interesadas en los estados financieros, el auditor debe considerar que un hecho independientemente de su monto es importante, si:

- a) Fuera útil para decidir, sobre retención, venta o compra de los valores de la compañía.
- b) Ayuda a juzgar la eficiencia o integridad de la adminis-

tracción de la empresa.

- c) Es algún hecho que los accionistas deban conocer específicamente.

De lo anterior, se me ocurre un ejemplo con relación a la importancia relativa. Si se terminara la concesión de una mina para su explotación, el hecho en sí lo considero importante sin pensar si quiera en su monto.

La determinación de la importancia relativa de un hecho --- o una partida, debe hacerse pensando siempre en el propósito para el cual se está tomando la determinación; así pues puede ampliar o reducir el margen del monto o del hecho en sí.

- a) Si la partida está íntimamente con las operaciones de la empresa y/o sobre el problema de la gerencia tiene una opinión fundada.

b) Si hay una buena descripción del problema en los estados financieros o notas de la empresa.

- c) Comparación con situaciones ya vividas, de las cuales existe una experiencia.

d) Ver la posibilidad de compensar con partidas contrarias, sin embargo, no debemos compensar problema disímiles cuando cada uno de ellos es importante para una correcta interpretación de los estados financieros.

Considero que si el auditor piensa y toma en cuenta las medidas de juicio comentadas anteriormente, aún cuando no nos per-

miten medir con exactitud si un problema tiene o no importancia relativa, si nos ayuda a solucionar los problemas que al respecto se nos presenten.

2.- DIFERENCIAS ENTRE LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LAS SALVEDADES.

NOTAS:

Acepción Gramatical.- Según el diccionario del Español Moderno, define a las notas como "Marca, cualidad característica, reparo a un libro o escrito, advertencia al pie o al margen de - las páginas".

Acepción Contable.- De la segunda Convención Nacional de Contadores Públicos: "Las notas a los estados financieros, son parte integrante de ellos. Constituyen ampliaciones necesarias como parte de los recursos de información, para permitir la correcta interpretación de dichos estados".

SALVEDADES:

Acepción Gramatical.- Según el Diccionario de la Real Academia Española la define como: "Razonamiento o advertencia que se emplea como excusa, descargo, limitación o cortapisa de lo que se vá a decir o hacer".

Acepción Contable.- Aún ya hecha su mención en el Capítulo I, la tomó nuevamente solo como referencia, y es la que nos muestra la Comisión de Procedimientos de Auditoría en su boletín -

No. 2, y señala: "Las salvedades, son las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal".

Algunas diferencias entre las notas a los estados financieros y las salvedades son las que a continuación se muestran:

NOTAS

SALVEDADES

- | | |
|--|--|
| a).- Complementa la información contenida en los estados financieros. | Aclara la situación en que se encuentran los estados financieros. |
| b).- Se derivan de los estados financieros y son elaboradas bajo la responsabilidad de la empresa. | Se reflejan en el dictamen y la elaboración y responsabilidad de ellos es del auditor. |
| c).- Constituyen un elemento integrante de los estados financieros. | Son parte integrante del dictamen cuando se suscitan. |
| d).- Son ampliaciones a los estados financieros. | Son limitaciones al dictamen. |
| e).- Se originan en los requisitos exigidos para la preparación de los estados financieros. | Se originan por las deficiencias encontradas por el auditor en el exámen de los estados financieros. |
| j).- Se presentan en los estados financieros o al calce de éstos. | Se presentan en alguna de las afirmaciones básicas del dictamen. |

El auditor, basado en la importancia relativa debe determinar cuando una nota es únicamente eso y cuando una salvedad representa una restricción a la opinión general del auditor, o sea que debe tener cuidado en no incluir en una nota a los estados financieros verdaderas salvedades, ya que basado en su juicio hay problemas que por su importancia podrá redactarlos en una nota.

3.- DIFERENTES CLASES DE SALVEDADES.

Esta se hace en atención a la forma en que afectan al contenido del dictamen, por lo cual éstas se dividen en dos grandes grupos: salvedades al párrafo del alcance y al de la opinión.

Salvedades al alcance. Se refiere a limitaciones a la primera afirmación y son:

a).- Salvedades que no afectan a la opinión.

Falta de aplicación de procedimientos obligatorios (con confirmación de saldos por cobrar y presenciar la toma física de los inventarios), que se satisface aplicando procedimientos supletorios.

b).- Salvedades que afectan a la opinión.

No se pueden aplicar procedimientos obligatorios, ni tampoco supletorios.

Salvedades a la opinión.- Se refiere a la excepción de la segunda afirmación básica, y las que son causadas por:

a).- Falta de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

b).- Falta de consistencia en la aplicación de los princi--

pios de contabilidad generalmente aceptados.

c).- Contingencias, posibilidad de que pueda o no suceder algún acontecimiento que modifique los estados financieros.

acontecimiento que modifique los estados financieros.

d).- Dictámenes negativos, los cuales pueden ser por:

Opinión parcial.- Se refiere a algunos de los renglones de los estados financieros.

Abstención de opinión.- El auditor no se encuentra en posibilidad de emitir una opinión una vez que aplicó los procedimientos de auditoría que consideró necesarios.

Opinión negativa.- Los estados financieros no muestran razonablemente su situación financiera.

4.- SALVEDADES AL ALCANCE.

Salvedad al alcance.- Es una limitación a la aplicación de los procedimientos necesarios y obligatorios de auditoría, lo cual puede suceder por las restricciones que la empresa haya impuesto al auditor en su revisión, o por la carencia de elementos suficientes que impidieron la aplicación de ciertos procedimientos.

En una salvedad al alcance -salvedad de procedimientos- nunca el problema se debe presentar en una nota a los estados financieros, sino que éste debe presentarse en el dictamen después de la frase "...necesarios en las circunstancias....", también podrá redactarse en párrafo intermedio y según como se afecten los procedimientos se afectará únicamente al alcance o al alcance y a la opinión y así tenemos:

Salvedades al alcance por:

- a).- Faltas a los procedimientos obligatorios satisfechas por procedimientos supletorios.

Salvedades al alcance y a la opinión por:

- a).- Faltas a los procedimientos necesarios.
b).- Faltas a los procedimientos obligatorios, no satisfechas por procedimientos supletorios.

La explicación de las salvedades debe mostrar o indicar:

- a).- Lo no revisado.
b).- Porqué no se revisó.
c).- Importe de lo no revisado.
d).- Y en su caso, la aplicación de procedimientos supletorios.

4.1.- PROCEDIMIENTOS NECESARIOS Y/O SUPLETORIOS.

¿Qué es un procedimiento?

Procedimiento, es el modo de aplicar ciertas técnicas o conocimientos.

Procedimientos o técnicas, son métodos de investigación --- y pruebas que el auditor utiliza para lograr la evidencia suficiente y competente en la cual funda su opinión.

Algunos procedimientos o técnicas de auditoría son las siguientes, de las que ya se hizo una mención más amplia en el Capítulo III referente a la tercera afirmación básica, y son:

- A.- Observación propia y directa.

B.- Información exterior o testimonial.

- a).- Certificados o declaraciones.
- b).- Confirmaciones.
- c).- Noticias Públicas.
- d).- Cotizaciones, etc.;

C.- Elementos Internos.

- a).- Estudios general.
- b).- Análisis.
- c).- Investigación.
- d).- Cálculos y verificaciones.
- e).- Otros, etc.

Esta clasificación es enunciativa más no limitativa ya que el auditor para quedar satisfecho de la revisión de determinados renglones de los estados financieros, aplicará los procedimientos o técnicas que a su juicio considere más convenientes. Los procedimientos necesarios o supletorios no se pueden especificar, o sea determinar cuantos son, ya que ésto dependerá de la experiencia y criterio del auditor para aplicar tales o cuales principios, dependiendo ésto del tipo de cada empresa que se audite.

4.2.- PROCEDIMIENTOS OBLIGATORIOS.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría ha considerado como procedimientos de aplicación "obligatoria" para cualquier exámen que se realice de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, los siguientes:

- a).- Confirmaciones de las cuentas y documentos por cobrar.

b).- Intervención en la toma física de los inventarios.

O sea que, el auditor para poder expresar salvedades al alcance, necesita haber aplicado los procedimientos señalados, siempre y cuando los renglones de inventarios y cuentas y documentos por cobrar sean importantes dentro de los estados financieros.

Los procedimientos que se hacen en los boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría sobre dichos procedimientos son:

Boletín No. 6.- "El auditor no podrá haber practicado el examen de los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas si no recurrió al procedimiento de confirmación directa de los deudores, tanto de adeudos representados por títulos de crédito como de adeudos no representados de esa manera; tanto por concepto de adeudos provenientes de ventas, como por cualquier otro concepto, con excepción de los derechos comúnmente conocidos como pagos anticipados".

Boletín No. 8.- "El auditor no podrá declarar que ha practicado el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas si no ha observado la toma de los inventarios físicos y efectuado pruebas físicas selectivas de algunas de las partidas".

Es decir, si no se aplicaron los procedimientos obligatorios en la revisión de los estados financieros surgirán salvedades al alcance, las cuales se reflejarán en el dictámen afectándolo de la siguiente forma:

Salvedades al alcance. El auditor no pudo aplicar los proce-

dimientos obligatorios, satisfaciéndose de la razonabilidad de las cuentas revisadas por la aplicación de procedimientos supletorios.

Salvedades al alcance y a la opinión. El auditor no pudo -- aplicar los procedimientos obligatorios, ni tampoco se pudo satisfacer por la aplicación de procedimientos supletorios de la razonabilidad del área en la que no aplicó dichos procedimientos supletorios.

4.3.- EJEMPLOS.

Salvedades al alcance.

Ej. 1.- Por falta a los procedimientos obligatorios satisfechas por procedimientos supletorios. Confirmación de las cuentas y documentos por cobrar.

He examinado.....
y otros procedimientos que juzgué necesarios en las circunstancias, excepto que no me fué posible obtener la confirmación de la cuenta por cobrar a Importadora Canadá, S. A. de C.V., por \$ 45,000.00, pero me pude satisfacer de la corrección de este saldo mediante la aplicación de otros procedimientos supletorios.

En mi 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 Cía. "X", S.A.

.....

México, D.F., a ____ de _____ de 19__

C.P. _____

La falta de aplicación de un procedimiento obligatorio, en este caso, el no haber obtenido confirmación de una cuenta por co-

brar importante, hace que el auditor la señale en su dictamen mediante una limitación al alcance de su trabajo realizado, pero - además, indica que el importe de dicha cuenta por cobrar es razonable, ya que mediante la aplicación de procedimientos supletorios de auditoría le dieron la base suficiente para determinarlo así.

Ej. 2.- Intervención en la toma física de los inventarios.

He examinado.....
y otros procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en las circunstancias. No fué posible presenciar la toma física de los inventarios iniciales, ya que la fecha en que se me contrató fué posterior, sin embargo, por otros procedimientos me cercioré de la razonabilidad de ese inventario.

En mi 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 Cía. "X", S.A.,

México, D.F., a ___ de _____ de 19__

C.P. _____

Ante la imposibilidad por parte del auditor de haber presenciado la toma física del inventario (lo cual es un procedimiento - obligatorio) por haber sido contratado en fecha posterior a la realización de éste, considero necesarios la aplicación de procedimientos supletorios para cerciorarse de su razonabilidad, habiendo obtenido por tanto resultados satisfactorios.

Salvedades al alcance y a la opinión.

Ej. 3.- Por falta a los procedimientos necesarios.

He examinado.....

necesarios en las circunstancias, excepto que no tuve elementos suficientes que me permitieran conocer el valor de mercado de las acciones de la Cía. "Z", S.A., en las cuales la empresa tiene invertida y registrada en el renglón de inversiones en valores, la cantidad de \$ 4.000.000.

En mi opinión, con la limitación explicada en el párrafo anterior, 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 Cía. "Z", S.A.....

México, D.F., a ____ de _____ de 19__
C.P. _____

En vista de que el auditor no obtuvo los elementos suficientes para determinar el valor de las acciones, señala en su dictamen dicha limitación, así como también al observar que no cuenta con la evidencia necesaria para opinar en lo referente a dicho renglón, lo indica mediante una excepción a su opinión refiriéndose únicamente al concepto de acciones, ya que los demás conceptos del balance general y del estado de resultados se presentan en forma razonable.

Ej. 4.- Por falta a los procedimientos obligatorios no satisfechos por procedimientos supletorios.

He examinado.....
necesarios en las circunstancias. No me fué posible confirmar directamente saldos a cargo de organismos y empresas del Estado por \$ 10,005,000.00 aproximadamente, así como tampoco puede aplicar -

procedimientos supletorios que nos permitieran determinar la razonabilidad reflejada en dicha cifra.

En mi opinión, excepto por falta de confirmación de saldos - en los que no se pudo aplicar ningún otro procedimiento por falta de elementos, el balance general.....

México, D.F., a ___ de _____ de 19__

C.P. _____

El auditor al no satisfacerse de los resultados obtenidos - de la aplicación de un procedimiento obligatorio, trata de aplicar procedimientos supletorios los que por falta de elementos suficientes no le es posible practicarlos, originando por tanto, una limitación a su alcance por la falta de aplicación de procedimientos - obligatorios que se señala en el ejemplo y una excepción a su opinión por falta de evidencia suficiente que la fundamente en lo que se refiere a saldos a cargo de organismos y empresas del Estado.

5.- SALVEDADES A LA OPINION.

Salvedad a la opinión, es una excepción a la opinión del auditor por falta de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por inconsistencia en la aplicación de estos principios.

Este tipo de salvedad se origina porque el auditor se dió - cuenta al examinar algunos renglones de los estados financieros, - que no están aplicando los principios de contabilidad o hay inconsistencia en alguno de éstos, de tal manera que por su importancia

el auditor va a abstenerse de opinar sobre esos renglones reflejados en su dictamen una salvedad a su opinión.

La diferencia que hay entre una salvedad al alcance y una salvedad a la opinión es que:

En la salvedad al alcance, se carece de los elementos de juicio que le permitan afirmar al auditor que la realización de su exámen fué completo, o sea hay una limitación.

En la salvedad a la opinión, el auditor obtuvo los elementos de juicio necesarios para poder exceptuarse de opinar sobre determinados problemas que se le presentaron y en los cuales el no está de acuerdo.

A.- SALVEDADES A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Las salvedades a los principios de contabilidad generalmente aceptados siempre afectan a la opinión, son auténticas salvedades.

El boletín 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría expresa: "La experiencia, el desarrollo de la técnica contable, la aceptación general, hace que para que un estado financiero se considere correcto, es decir, para que sea una presentación razonable de la situación a los resultados de una empresa, dicho estado financiero debe haber sido formulado conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados".

Cuando el auditor realiza su exámen y observa que los estados financieros no fueron preparados de acuerdo con los principios de -

contabilidad, hará las recomendaciones necesarias para la modificación de éstos, las cuales si no son aceptadas por la empresa, - el auditor está obligado a dar a conocer la situación que guarda la empresa por medio de una salvedad a la opinión, la cual expresará en su dictamen.

Para dar a conocer la situación que guarda la empresa sobre la obligación del auditor, ésta se apoya en:

- a).- Tercer norma de auditoría relativa a la información y dictamen.
- b).- Regla 2-11, inciso C, del Reglamento de Etica Profesional. Culpa al Contador Público que no exprese en su opinión, las desviaciones graves de los principios de contabilidad generalmente aceptados que puedan tener los estados financieros que haya examinado.

La ubicación de la salvedad es de la siguiente manera:

- a).- En párrafo intermedio, generalmente, se explicará el problema, algunas veces se podrá explicar en una nota a los estados financieros.
- b).- En el párrafo de la opinión después de la frase "en mi opinión", se describirá la salvedad

El problema que originó la salvedad debe indicar:

- a).- Que está mal.
- b).- Porqué está mal.
- c).- En cuanto está mal; balance general; estado de resultados y efecto neto.

**1.- APLICACION POR FALTA A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
GENERALMENTE ACEPTADOS.**

Si como resultado del examen de estados financieros el auditor observa que determinados principios de contabilidad no fueren aplicados como es debido, indicará esto en su dictamen con una --
salvedad a su opinión, la cual presentará según sea el caso:

- a).- Explicando en el mismo párrafo de la opinión el problema que originó este tipo de salvedad.
- b).- O referenciando en el párrafo de la opinión, en donde --
se explica el problema (generalmente se hace con referencia a una nota).

En los ejemplos que a continuación se presentan se puede observar mejor lo relativo a dictámenes con salvedades a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.- EJEMPLOS.

Ej. 1.- Por gastos no registrados.

Ha examinado.....

En el ejercicio auditado, la empresa elevó a la cuenta de --
cargos diferidos denominada Conservación y Mantenimiento Diferido el importe del costo de la reparación mayor efectuada a las calderas de fuerza y de repercusión de su planta, con un importe de --
\$ 1,599,725.00 sin afectar, en consecuencia, los resultados del --
ejercicio.

En mi opinión, con la excepción señalada en el párrafo que
antecede, el balance general.....

Puebla, Pue.
18 de octubre de 1971.

C.P. _____

Al no registrar la compañía los gastos originados en el ejercicio en que se examinan los estados financieros, el auditor dá a conocer tal hecho en su dictamen explicándolo en párrafo intermedio entre el alcance y la opinión, así como también hace una --- excepción a su opinión por las consecuencias que se puedan derivar de tal hecho, el cual está en contra del principio conservador.

Ej. 2.- Por valuación de inventarios.

He examinado.....

El inventario de artículos para venta evaluado a costo promedio de adquisición, que es superior al valor de mercado en la cantidad de \$ 4 945,000.00, por lo cual la utilidad neta del año está también excedida en \$ 410,000.00, después de considerar el efecto del Impuesto Sobre la Renta y de la participación del personal en la utilidad.

En mi opinión, excepto por la valuación incorrecta de los inventarios explicada en el párrafo anterior, el balance general...

.....

Villahermosa, Tab.
6 de abril de 1971.

C.P. _____

B.- SALVEDADES A LA CONSISTENCIA.

Se origina por la inconsistencia que se presenta en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados,

la que afecta al párrafo de la opinión del auditor y según los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad, puede ser:

1.- Que esté de acuerdo con el cambio de criterio.

a).- Si es importante - afecta el dictamen.

b).- Si tiene poca importancia - no afecta el dictamen, se pueda explicar en una nota a los estados financieros.

2.- Que no esté de acuerdo con el cambio de criterio.

a).- Afecta su opinión. Es necesario cuando el auditor - determine si se debe incluir una salvedad en su dictamen, tenga presente la importancia relativa sobre el problema que le está causando esa salvedad y no únicamente considerar el cambio que se solicite.

El problema que causa la salvedad por inconsistencia se puede presentar en:

A.- Párrafo intermedio entre el alcance y la opinión, haciendo referencia a él en la opinión después de la frase - "bases semejantes a las del ejercicio anterior", excepto por..... se puede describir todo el problema o hacer referencia a una nota en la que se describa la situación que ocasionó la salvedad.

Respecto a la conformidad o inconformidad del auditor en lo que se refiere al cambio de criterios o políticas de la empresa,

el auditor podrá uniformar la presentación de este tipo de salvedades de la siguiente manera:

- a).- Cuando está de acuerdo con la consistencia.- Explicar en el párrafo de la opinión la inconsistencia, o hacer referencia a una nota y señalar, además, su conformidad.
- b).- Cuando no está de acuerdo con la inconsistencia.- Explicarla en el párrafo intermedio entre el alcance y la opinión y aclaración de su inconformidad en el párrafo de la opinión.

Además, es necesario que el auditor distinga la relación entre consistencia y comparabilidad, ya que la falta de consistencia origina también la falta de comparabilidad, pero la falta de comparabilidad no necesariamente ocasiona la inconsistencia, debido a que no necesariamente se debe relacionar con la contabilidad.

1.- INCONSISTENCIA EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Podemos decir que para que exista falta de consistencia se necesitan presentar las siguientes situaciones:

- a).- El monto de la inconsistencia debe tener importancia relativa.
- b).- La inconsistencia es identificable tanto con la aplicación de postulados básicos como las reglas y procedimientos de aplicación de aquéllos.

- c).- Sólo se puede considerar el problema de inconsistencia si se trata de cambios de un principio generalmente aceptado por otro en iguales condiciones o de un principio no aceptado a otro sí aceptado.
- d).- En caso de dictamen sobre estados financieros, una nota explicativa no sustituye a la salvedad por inconsistencia.
- e).- El cambio, independientemente de su causa, debe quedar claramente revelado.

Por falta de consistencia en la aplicación de principios de contabilidad, se puede presentar las siguientes posibilidades:

- 1.- Cambio de un principio generalmente aceptado por otro en iguales condiciones.
- 2.- Cambio de un principio no aceptado por otro generalmente aceptado.
- 3.- Cambio de un principio generalmente aceptado por otro no aceptado.

2.- EJEMPLOS.

2.1.

He examinado.....

En mi opinión, el balance general.....

que fueron aplicados sobre bases consistentes a las del ejercicio anterior excepto por el cambio en el sistema de registros de las ventas, que hasta 1972 reconocían la utilidad hasta el momento -

de su cobro y a partir de este año se reconoce dicha utilidad - en el momento de efectuarse la venta, cambio con el que estamos de acuerdo. Como se indica en la nota No. 4 que se acompaña a - los estados financieros, de no haberse efectuado este cambio la utilidad del ejercicio habría sido menor en \$ 1,500,000.00, de pués de impuestos y de la participación de los trabajadores en las utilidades.

México, D.F. _____ de _____ de 19 _____

C.P. _____

Nota No. 4.- Hasta 1972 se acostumbró diferir la utilidad que se consideraba no realizada por ventas a crédito por la parte que aún no había sido cobrada. A partir de 1972, de acuerdo con una práctica de contabilidad aceptada, se optó por considerar la utilidad realizada en el momento de la venta independientemente de cuando vaya a realizarse el cobro.

De no haberse efectuado este cambio, el balance general tendría un saldo en créditos diferidos por la utilidad por realizar en ventas en abonos, de \$ 2,250,000.00 y la utilidad del ejercicio sería menor en \$ 1,500,000.00 una vez deducido el impuesto sobre la renta correspondiente y la participación de los trabajadores en las utilidades.

Comentarios:

Como el auditor observó que se había dejado de aplicar un principio de contabilidad, por otro también considerado general

mente aceptado, tuvo que mencionar esta situación en su dictamen.

Este cambio en la utilización de principios de contabilidad no se originó por un cambio real en las condiciones, por lo que - se debe mencionar en la opinión del contador público.

Aún cuando se puso una nota en los estados financieros, ésta no suprime la salvedad, puesto que se trata de una violación - a principios de contabilidad.

2.2.- Cambio en el método de depreciación.

He examinado.....

En mi opinión, el balance general.....

año anterior, excepto por los cambios en la tasa de depreciación sobre el equipo de transporte y de política de aplicación de los gastos de exploración que se mencionan en la nota 3 a los estados financieros.

México, D.F.

19 de Junio de 1971.

C.P. _____

Nota No.3.- Durante el año terminado el 31 de Diciembre de 1970, fué reducida la tasa de depreciación del equipo de transporte. También durante el mismo año, se modificó la política de aplicación de los gastos de exploración. El resultado de dichas modificaciones neto, produjo un efecto no significativo en las utilidades del año de 1970.

Comentarios:

En vista de los cambios suscitados en la compañía según -

explicación en la nota 3, los cuales afectan el principio de la consistencia, el auditor menciona tales cambios en su dictamen con una excepción a la consistencia en la que hace referencia - en donde explican éstos, los que al no afectar en forma considerable a la utilidad del ejercicio y con los cuales el auditor - no objeta nada en contrario, demuestra su conformidad con dichos cambios.

C.- SALVEDADES POR CONTINGENCIAS.

Definición de la palabra contingencia:

Diccionario de la Real Academia: "Posibilidad de que una cosa suceda o no suceda, cosa que puede suceder o no suceder"

A Dictionary for Accountants. "Un evento futuro o condición proveniente de causas desconocidas o al presente indeterminable".

Boletín 17 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría. "Contingencias son aquellas situaciones o conjunto de circunstancias que implican un grado considerable de incertidumbre, el cual, a través de un evento futuro relacionado con ellas, puede resultar en una pérdida, en la adquisición de un bien, en un pasivo o en la eliminación de éste, en muchos casos con la concurrencia de una utilidad o de una pérdida".

Las contingencias se refieren a hechos o circunstancias - que están fuera del alcance tanto de la compañía, como del auditor, el cual al hacer mención de este tipo de salvedades en su

dictamen es con el fin de que el lector considere a su criterio los hechos o circunstancias que pueden o no suceder en la compañía auditada.

Además, en base a la importancia relativa de las contingencias observadas por el auditor, quien las tomará en cuenta en su dictamen tenemos:

- a).- Poco importantes - no las menciona.
- b).- Importantes - las señala en una nota a los estados financieros.
- c).- Muy importantes - ameritan salvedad, afectan al párrafo de la opinión.

El boletín 17 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría menciona algunos casos de contingencias

"Juicio pendientes.

Demandas o posibles demandas de pago de mayores impuestos por parte del gobierno.

Reclamaciones de terceros en relación con productos que se les vendieron o respecto al precio al que se les vendieron.

Descuentos de documentos por cobrar.

Acuerdos de recompra de activos que se han vendido.

Reclamaciones contra otros por infracciones a derechos de patente.

Pérdidas por cuentas incobrables", etc.

Y otras que son de características generales y no pueden ser determinadas, pudiendo afectar a muchas empresas, como son -

las guerras, incendios, temblores, huelgas, etc. Este tipo de -
salvedades no precisamente deben darse a conocer en los estados
financieros, ya que no pueden ser previstos tanto por el auditor
como por la empresa que se examina.

Todas las contingencias que sean importantes se deben dar
a conocer en los estados financieros o en notas anexos a éstos.

1.- APLICACION DE LAS SALVEDADEZ POR CONTINGENCIAS.

Las contingencias pueden ser de tal magnitud que al afec-
tar a los estados financieros que se examinan, tenga el auditor
que hacer mención de ellas en su dictamen mediante una salve-
dad, una negación o abstención de opinión según sea el caso.

El auditor al realizar el exámen de las contingencias, de
be tener en cuentas las siguientes causas:

A.- Cuando se revela la contingencia - se afectará la opi-
nión solamente en casos muy importantes y se hará una breve ex-
plicación en el mismo párrafo, remitiendo al lector a la nota -
en que se describe el problema.

B.- Cuando no se revela la contingencia - se informará de
ésta en párrafo intermedio, ubicando la salvedad después de la
frase "en mi opinión", "sujetos a" (se refiere a los estados fi-
nancieros).

C.- Determinar la importancia de las contingencias para -
poder emitir un dictamen con salvedad, o abstenerse de opinar.

D.- Observar que se hayan creado provisiones que protejan

a la compañía de posibles pérdidas por contingencias que se puedan determinar.

2.- EJEMPLOS.

Ej. 1.- Cuando se revela la contingencia.

Ha examinado.....

En mi opinión, con la excepción de la repercusión económica que pudiese causar en la empresa la situación señalada en la nota 7 a los estados financieros, el balance general.....
.....

México, D.F., 7 de julio de 1971.

C.P. _____

Notas:

7.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Dirección General de Impuestos Interiores, presentó a la empresa, en el mes de abril de 1971, una reclamación por omisión de impuestos sobre Automóviles y Camiones Ensamblados en el País, por la cantidad - aproximada de \$ 6,399,500. Se considera que la reclamación es in justificada y por tal motivo no se ha creado ninguna provisión - para su liquidación.

Comentario.

La compañía se encuentra sujeta a una reclamación de impue tos, lo cual al detectarla el auditor y observar que en cualquier momento puede ser exigible y por carecer de una provisión para - cubrirla, pudiéndoles ocasionar en un momento determinado un gasto considerable e inclusive hasta una pérdida, por tanto el audi-

tor la señala en su dictamen con una excepción a su opinión y con referencia a la nota en que se explica.

Ej. 2.- Cuando no se revela la contingencia.

Hemos examinado.....

La utilidad del año de 1968 está sujeta a disminuirse por \$ 458,000. por la participación de los trabajadores en las utilidades de la compañía.

En nuestra opinión, sujeta a los efectos que puedan derivarse de lo explicado en el párrafo anterior, el balance general

México, D.F., 22 de Noviembre de 1969.

C.P. _____

Comentario.

Por considerar importante el monto que corresponde a los trabajadores como participación en las utilidades de la empresa y por no estar explicado dicho acontecimiento, el auditor hace mención de tal acontecimiento en su dictamen en párrafo intermedio entre el alcance y la opinión, así como también indica una excepción a su opinión por los efectos que tal contingencia pueda causar.

A continuación me permito dar una opinión personal, sobre lo que creo que son las salvedades, y es:

En mi opinión considero que las salvedades invalidan la razonabilidad sobre los estados financieros de una empresa, que puede ser, que al presentarse la salvedad, surja la palabra "in

validan", y es entonces cuando nos va a afectar la palabra "razo-
nabilidad", la que puede ser sobre una parte o un todo de los --
renglones o partidas que forman los estados financieros tomados
en conjunto.

Las salvedades, a quienes considero como importantes, por
ser éstas quienes dan invalidez a los estados financieros, las
clasifico como:

A.- Salvedades al alcance. Se refiere a limitaciones a la
primera afirmación básica y son:

a).- Salvedades que no afectan a la opinión.

Falta de aplicación de procedimientos obligato--
rios (confirmación de saldos por cobrar y presen-
ciar la toma física de inventarios), que se sa--
tisface aplicando procedimientos supletorios.

b).- Salvedades que afectan a la opinión.

No se pueden aplicar procedimientos obligatorios,
ni tampoco supletorios.

B.- Salvedades a la opinión, excepción a la segunda y ter-
cera afirmación básica y, son causadas por:

a).- Falta de aplicación de los principios de contabi-
lidad generalmente aceptados.

b).- Falta de consistencia en la aplicación de los --
principios de contabilidad generalmente aceptados.

Ejemplos: Cambio en el método de depreciación; cambio en el -
sistema de costos y cambio en el método de valuación
de inventarios.

c).- Contingencias, posibilidad de que pueda o no suc-
der algún acontecimiento que modifique los estados
financieros.

d).- Dictámenes negativos, que puede ser por:

Opinión parcial.- Se refiere a alguno de los ren-
glones de los estados financieros.

Abstención de opinión.- El auditor no se encuentra
en posibilidad de emitir una opinión una vez que -
aplicó los procedimientos de auditoría que conside-
ró necesarios.

Opinión negativa.- Los estados financieros no mues-
traron razonablemente su situación.

D.- DICTAMENES NEGATIVOS.

Cuando los problemas que se presentan en los estados finan-
cieros son muy importantes de acuerdo al juicio que tenga el audi-
tor, es cuando se presentan los "dictámenes negativos", los cua-
les podemos clasificar en:

1.- Abstención de opinión.

2.- Opinión parcial.

3.- Opinión negativa.

El auditor debe indicar:

1.- Abstención de opinión.- Causas que le impidieron lle-
gar a una conclusión.

2.- Opinión parcial.- Comentarios favorables sobre algunas
áreas de los estados financieros.

3.- Opinión negativa.- Las salvedades que invalidan una -

opinión favorable.

Algunos aspectos que pueden dar lugar a los dictámenes negativos son los siguientes:

- a).- Limitaciones del cliente en relación al exámen de una o varias partidas.
- b).- Cuando hay circunstancias que impiden la aplicación de uno o varios procedimientos de auditoría, obligatorios y necesarios en las circunstancias.
- c).- Falta de aplicación a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

A continuación se dá una breve explicación sobre las características de cada concepto que integran a los dictámenes negativos.

1.- ABSTENCION DE OPINION.

El auditor al no obtener los elementos de juicios necesarios para poder basar su opinión sobre la razonabilidad que pretenden mostrar los estados financieros tomados en conjunto, deberá de abstenerse de opinar.

La abstención de opinión - es un problema de procedimientos muy serios, el auditor debe señalar que esa abstención es sobre los estados financieros "tomados en conjunto", así como también - indicará las razones y motivos que la originaron.

Entre las causas principales que dan origen a la abstención de opinión, tenemos:

- a).- La limitación a la aplicación de los procedimientos de

auditoría.

b).- La falta de pruebas suficientes para basar su opinión el auditor.

c).- Incumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados, y

d).- Por inconsistencia en dicha aplicación.

Es raro que se presente este tipo de dictámenes, ya que el auditor desde su primer entrevista con el cliente podrá darse cuenta de la situación que guardan los estados financieros de la empresa.

2.- OPINION PARCIAL.

La "opinión parcial", considero que es una modalidad de la abstención de opinión y de la opinión negativa sobre los estados financieros tomados en conjunto, debido a que el auditor podrá opinar sobre aquellas partidas que sean importantes en dichos estados y, que no se encuentren afectadas por la abstención de opinión o por la opinión negativa.

Es necesario que cuando el auditor emita una opinión parcial, identifique plenamente las partes correctas y las incorrectas en los estados financieros tomados en conjunto, así como también la redacción de la opinión parcial debe ser clara, para que el lector del dictamen no tenga dudas sobre lo que está opinando el Contador Público.

El boletín 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría que se refiere a las normas de auditoría generalmente aceptadas, autoriza en la norma 6 de las relativas a la información y dictamen, la presentación de la opinión parcial, señalando que: "después de haber hecho esa declaración expresa, clara y explícita (abstención de opinión u opinión negativa), el auditor puede hacer los comentarios que considere que está en condiciones de mencionar sobre alguna de las partidas o elementos parciales que forman los estados financieros,..... El auditor debe entregar al cliente el máximo resultado posible del trabajo que contrató".

3.- OPINION NEGATIVA.

Cuando el auditor determina a través de su trabajo realizado que los errores en los estados financieros son tan importantes y que no bastaría con expresar salvedades en su dictamen, optará por opinar negativamente.

La emisión de una opinión negativa por parte del auditor, está reconocida por:

a).- Las normas de auditoría generalmente aceptadas en la norma 6 de las relativas a la información y dictamen señala: "cuando el auditor considere que no está en condiciones de expresar una opinión profesional con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, debe declararlo así de manera explícita, aún cuando después de esta declaración podrá hacer los comentarios parciales que considere que el resultado de su examen le autoriza

para hacer.

b).- Reglamento de Etica Profesional artículo 2.12 ".....
...Cuando las salvedades o la falta de datos y comprobación -
lo hagan negativo o confuso, hará constar en su informe o al -
pie del estado que presente, que no puede emitir opinión y tam-
bién los motivos que se lo impidan.....".

El auditor al emitir una opinión negativa debe explicar -
detalladamente todas las razones que la originaron, así como --
también debe referirse a los estados financieros "tomados en -
conjunto".

La opinión negativa es un problema muy serio de principios,
o sea que su causa es por haber sido violados los principios de
contabilidad generalmente aceptados, u otro motivo sería la in-
consistencia en la aplicación de dichos principios.

El boletín 21 de la Comisión de Procedimientos de Audito-
ría considera que: "el Contador Público debe expresar una opinión
negativa cuando, consecuencia de su exámen encuentra que los es-
tados financieros que pretenden presentar la situación financie-
ra y los resultados de operaciones de acuerdo con principios de
contabilidad generalmente aceptados, no presentan esta posición
y resultados razonablemente de acuerdo con dichos principios, y
las excepciones son a tal grado importantes que una opinión con
salvedades no sería adecuada".

La opinión negativa es más grave que la abstención de opi-

nión, ya que en ésta el auditor carece de elementos de juicio - para fundar su opinión y la opinión negativa cuenta con elementos de juicio suficientes como para opinar negativamente acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

Este tipo de opinión es muy raro, sin embargo se daría en casos especiales, por ejemplo cuando la intervención del auditor se hiciera por mandato judicial.

La opinión negativa puede expresarse de dos formas: que - son:

- a).- "no presentan"
- b).- "para que presenten sería necesario que"
.....

CONCLUSIONES

El dictamen describe en forma breve y en términos generales el alcance de la revisión hecha y expresa en forma concisa la opinión del Contador Público, acerca de la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de las operaciones de una empresa reflejados en sus estados financieros.

El dictamen consta básicamente de dos partes: el primer párrafo o del alcance en donde se describe el trabajo realizado y en el segundo párrafo o de la opinión, en donde ésta se emite.

El dictamen puede ser: Limpio, o sea que la opinión es favorable sin ninguna limitación; con salvedades, que es cuando se limita la opinión a ciertas áreas de excepción; con abstención de opinión, que se emite cuando el auditor no se cerciora de la razonabilidad de los estados financieros. Y con opinión negativa, que es cuando el auditor se cerciora de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la empresa.

El valor principal del dictamen proviene, de la validez que imprime a los estados financieros de la empresa a que se refiere, validez que significa credibilidad, así como también seguridad para empresarios, directivos, etc., en el plano interno, y para nuevos inversionistas, acreedores, etc., en el plano externo.

Las notas a los estados financieros son datos complementarios a los mismos, con el objeto de auxiliar a presentarlos en la for-

ma más completa y clara y puedan ser interpretados correctamente de lo cual se deduce que éstas (las notas) forman parte integrante de los mismos, por lo tanto la propiedad y responsabilidad es de la empresa, no obstante de que frecuentemente en la práctica éstas son sugeridas por el Contador Público.

Las salvedades, pueden surgir como una limitación a la realización del trabajo de ésta en el examen de los estados financieros, o como una limitación a la opinión del auditor, lo cual trae como consecuencia en el primer caso que al no tener la evidencia suficiente por limitaciones a la realización de su trabajo va a emitir una excepción haciendo referencia a la limitación que la produjo y en relación al segundo caso, una vez que ha realizado su examen de dichos estados financieros y observa que hay partidos con las cuales no quedó satisfecho de la razonabilidad que presentan, señalará una excepción a su opinión.

Por lo que se refiere a las salvedades al alcance, son producidas según mi criterio por limitaciones que se derivan o le imponen al auditor, al realizar el examen de los estados financieros.

Las salvedades a la opinión, son verdaderas salvedades, ya que el auditor se cercioró de que hay algún o algunos renglones de los estados financieros que están mal presentados, o sea que el auditor tiene la evidencia suficiente para poder emitir un dictamen con excepción a su opinión.

La opinión parcial, para mi criterio considero que ésta es una modalidad de la abstención de opinión y de la opinión negati-

va ya que se deriva de éstas y se refiere a una parte de los estados financieros examinados, la cual el auditor la encontró razonable.

BIBLIOGRAFIA

Libros:

Auditoría - principios y procedimientos.

Arther W. Holmes.

Diccionario Hispánico Universal. México, D.F. 1970.

W.M. Jackson.

Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría.

México, D.F. 1970

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Manual del Contador Público. UNAM. México, D.F. 1969.

Apuntes de cátedra.

Humberto Murrieta Necoehsa, C.P.

Breves Comentarios sobre Notas y Salvedades.

Javier Romero Chimalpopoca.

Tesis:

Salvedades en el dictamen del Contador Público. UNAM. México, D.F.

Fernando Guerrero Gallardo.

El dictamen de estados financieros. UNAM. México, D.F. 1972

Fidel Martínez Cortés.

El dictamen y sus salvedades. UNAM. México, D.F.

José Antonio Díaz Llanera.

El dictamen de Estados Financieros, IPN. México, D.F.

Abelardo Garza Cerda.

Salvedades a los estados financieros. UNAM. México, D.F. 1971

Ernesto Chavero González.

Salvedades. UNAM. México, D.F. 1972.

Francisco Mendoza Sandoval.

Salvedades. UNAM. México, D.F. 1971

Rodolfo V. Osorio Torres.

Tesis:

La importancia relativa. UNAM. México, D.F.

Alfonso Calderón López.

La importancia relativa en el dictamen de estados financieros.

UNAM. México, D.F.

José Antonio Fernández Cortés.

La importancia relativa.

UNAM. México, D.F.