



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Estudios Superiores "Cuautitlán"

**ASPECTOS GENERALES DEL DICTAMEN
DEL CONTADOR PUBLICO**

T E S I S

*QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA*

P R E S E N T A

Laura Sánchez Baños

*Director de Tesis
LIC. ROMEO RUIZ RUIZ*

CUAUTITLAN IZCALLI, MEXICO 1985



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ASPECTOS GENERALES DEL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO

CONTENIDO:

INTRODUCCION

CAPITULO I.- ASPECTOS GENERALES DEL DICTAMEN.

1.1.	Concepto	3
1.2.	Función del Dictamen	5
1.3	A Quienes Interesa	6
1.4	Responsabilidades del Auditor	9
1.4.1	Responsabilidad Moral	10
1.4.2	Responsabilidad Legal	13

CAPITULO II.- TEXTO DEL DICTAMEN

2.1	Evolución del Dictamen	17
2.2	Texto Tradicional	23
2.2.1	Afirmaciones Básicas del Dictamen	24
2.2.2	Análisis y Estudio	26
2.3	Nuevo Texto del Dictamen	27
2.3.1	Comentarios	27
2.3.2	Texto Propuesto	29
2.3.3	Análisis y Estudio	30
2.4	Fundamento de un Nuevo Dictamen	31

CAPITULO III.- DIFERENTES TIPOS DE OPINIONES.

3.1	Tipos de Opiniones	33
3.2	Dictamen Limpio	34
3.3.	Dictamen con Salvedades	35
3.3.1	Concepto	35
3.3.2	Consideraciones	36
3.3.3	Clasificación y Ejemplos	37
3.4	Dictamen Negativo	55
3.4.1	Concepto	55

3.4.2	Consideraciones y Ejemplos	55
3.5.	Abstención de Opinión	58
3.5.1	Origen	58
3.5.2	Consideraciones y Ejemplo	58

CAPITULO IV.- REPERCUSION DE LA REEXPRESION DE
LOS ESTADOS FINANCIEROS EN EL DIC-
TAMEN.

4.1	Antecedentes	62
4.2	Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera y su Repercusión en el Dictamen.	66

CAPITULO V.- EJEMPLO DE DICTAMEN.

5.1	Texto del Dictamen	78
5.1.1	Texto Tradicional	78
5.1.2	Texto Nuevo	79
5.2	Estados Financieros Básicos	
5.2.1	Estado de Situación Financiera	80
5.2.2	Estado de Resultados	81
5.2.3	Estado de Variaciones en el Capital Contable.	82
5.2.4	Estado de Cambios en la Situación Financiera en Base a Flujo de Efectivo	84
5.3	Notas a los Estados Financieros.	86

CONCLUSIONES

ABREVIATURAS

BIBLIOGRAFIA

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

En el desarrollo económico del país el contador público tiene una función muy importante, ya que es un promotor de decisiones, por la rica y objetiva información que proporciona. Esta información debe ser oportuna, útil y además confiable, para que las decisiones que de ella se desprendan sean las adecuadas en beneficio de la colectividad.

Por esto los usuarios de la información financiera, -- tanto internos como externos al encontrarse ante la necesidad de asegurarse de que la situación financiera de la empresa que administran o bien con la que tengan algún fin -- es la que muestran los estados financieros, recurren a los servicios de una persona que tenga la suficiente capacidad técnica y moral para poder opinar acerca de la razonabilidad de estos; la cual forzosamente emitirá un contador público en funciones de auditor.

Con lo anterior podemos darnos una idea y entender el significado e importancia del dictamen del contador público en nuestra sociedad, lo que me motivó a tratar este tema -- que es de vital relevancia para la Contaduría Pública.

A continuación deseo mostrarles en forma sinóptica el desarrollo de este trabajo, a fin de situarles en lo que -- puede esperarse del mismo: Se define el dictamen, su función, a quienes interesa; los cambios que ha sufrido el texto del dictamen a través de los años; la justificación de la expresión de su opinión, en base al examen practicado -- conforme a normas de auditoría generalmente aceptadas; distingue los diversos tipos de opiniones, así como las circunstancias que las pueden originar y se presentan algunos ejemplos. Se estudia la repercusión que tiene el incumplimiento total o parcial del Boletín B-10 en el dictamen del auditor, al que se le dedica un capítulo por ser un tema -- reciente y por el grado de complejidad que ahora se presenta. Al último se ejemplifica un dictamen con cifras al 31 de diciembre de 1984, el que se presenta con salvedad por -

ser el primer año de la adopción del Boletín B-10.

Finalmente quiero expresar que el objetivo primordial de esta exposición es la utilidad que pueda tener a toda -- persona interesada en el tema, pero muy especialmente a -- las nuevas generaciones que vienen llenas de inquietudes y deseos de superación profesional, quienes alcanzarán nuevos puestos y metas que aún no se han logrado, con lo cual nuestra profesión tendrá un reconocimiento cada día mayor en la sociedad para la cual servimos.

C A P I T U L O I

I.- ASPECTOS GENERALES DEL DICTAMEN

1.1 CONCEPTO

El informe de auditoría utilizado actualmente, al igual que cualquier otro informe, es esencialmente un instrumento de comunicación. A través del informe el auditor expresa en forma resumida, su dictamen profesional acerca de las declaraciones del cliente en los estados financieros.

Podemos definir al dictamen como la opinión del contador público independiente sobre los estados financieros de un ente económico, con el cual va a dar un grado de confiabilidad al público en general sobre la información que presenta.

Conceptos de Autores

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría-

del Instituto Mexicano de Contadores Públicos hace las siguientes declaraciones acerca del informe o dictamen:

En su boletín "C" denominado "Normas de Auditoría" nos dice : El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fé a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa.

En su boletín referente al Dictamen del Auditor dice :

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

Para J. Hernan Brasseaux, el informe es la culminación de la auditoría. Representa el aspecto crítico del proceso de auditoría, porque es la representación visible en que los extraños pueden confiar. Así pues, el informe debe mostrar claramente el alcance del trabajo realizado y la responsabilidad que asume el auditor en cuanto a la razonabilidad de los estados financieros.

Eric L. Kohler en su diccionario para Contadores dice:

Informe de Auditoría. Declaración del auditor sobre el trabajo que ha realizado y su expresión de confianza y opinión después de una auditoría practicada por él, sobre la propiedad de los estados financieros.

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

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

Por último diremos que básicamente el informe es la expresión de la opinión del auditor, respecto a la razonabilidad de los estados financieros, la cual se forma a --- través del examen practicado. Y que dichos estados (en -- incluyendo las notas a los estados financieros que son parte integrante de los mismos) por ser declaraciones de la empresa, son responsabilidad directa y exclusivamente de la misma. Por otra parte, toda vez que el dictamen del con tador público se refiere precisamente a esos estados finan cios; responsabilidad de la empresa, el profesional es - total y exclusivamente responsable por el contenido de su propio dictamen.

1.2 FUNCION DEL DICTAMEN

La función dictaminadora incluye dos pasos diferen tes: Primero, el contador público independiente debe lle var a cabo un examen (o auditoría). Este examen proporcio na la evidencia objetiva que capacita a los auditores para expresar una opinión formada sobre los estados financieros; la segunda etapa de la función dictaminadora consiste en -- la presentación del informe del auditor, en el que éste trans mite su opinión a los usuarios acerca de los estados finan cios, (y las salvedades, si las hay) en cuanto a lo - - correcto y confiable de los mismos.

Por esto, las personas que dictaminan los estados fi nancieros deben ser tanto técnicamente competentes para lle var a cabo una auditoría, como independientes de la compa ñía que están auditando, a fin de que el público tenga con fianza en su objetividad e imparcialidad.

Al llevar a cabo la función dictaminadora, los auditores independientes examinan los estados financieros preparados por la administración de la compañía del cliente, para determinar si dichos estados financieros se han formulado con los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el proceso de estudio del sistema de control interno para evaluar la información que contienen los estados financieros y para examinar las transacciones respectivas, los auditores deben trabajar de acuerdo con las normas profesionales establecidas.

Una razón para contratar a una firma de contadores públicos independientes para dictaminar los estados financieros, radica en los intereses que puedan existir entre la compañía que prepara los estados financieros y las personas que los usan. Los usuarios de los estados financieros cuyos intereses pueden estar en pugna con los de la entidad que informa, incluyendo a los banqueros, acreedores, accionistas, las dependencias gubernamentales, etc.

Las auditorías regulares que son realizadas por contadores públicos independientes, ofrecen el tipo más importante de protección para el público. Aún cuando toda inversión implica algún grado de riesgo, los inversionistas incurrirán en peligros innecesarios si invierten en compañías que no cuentan con auditorías regulares de sus estados financieros, realizadas por contadores públicos independientes.

Para concluir diremos que la razón principal para la existencia de una profesión de Contaduría Pública, es la de desempeñar una función dictaminadora. Dictaminar estados financieros significa asumir la responsabilidad por su rectitud y su confiabilidad.

1.3 A QUIENES INTERESA.

Para que los estados financieros cumplan con su propósito informativo deben formularse con apego a un conjunto de normas que logren que la información que transmiten-

sea útil y confiable para los interesados en ella. Para -- que la información sea útil, debe ser significativa, rele-- vante, veraz, comparable y oportuna. Para que sea confia-- ble deber ser producto de un sistema de información estable objetiva y verificable y debe, por último, haber sido obje-- to de dictaminación por un tercero independiente que exter-- ne su juicio profesional acerca de la misma. (1)

La opinión de este profesional constituirá la garantía básica para las personas interesadas en conocer la situa-- ción de la empresa.

Al emitir su opinión, el contador público contrae una considerable responsabilidad con el público, con sus clien-- tes, con su profesión y consigo mismo. Tal responsabili-- dad nace de la importancia que las personas para quienes la emite concedan a su opinión.

Por ello antes de emitir su opinión debe haber aplica-- do previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegu-- rarse de la razonable corrección de los estados financieros con el objeto de mantener la confianza que el público ha de-- positado en él. Queda entendido, pues, que el contador pú-- blico contrae una gran responsabilidad al emitir su opinión, cualquiera que sea el uso o destino, precisamente por el al-- to grado de credibilidad que se le concede.

Existen muchas personas interesadas en los estados fi-- nancieros, a continuación ennumeraré las distintas personas que se interesan en ellos y que utilidad les proporcionan.

Dueños o Accionistas

La opinión del auditor les sirve para conocer como --- han sido administradas sus aportaciones o bienes de la em-- presa y el rendimiento que de ella se ha obtenido o bien, -

(1) Boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabili-- dad del I.M.C.P.

les da fundamentos para tomar decisiones; como por ejemplo aumentar el capital.

Administradores y Gerentes

Les es de gran utilidad ya que al conocer la situación financiera y resultados de operación, podrán determinar si se han cumplido los objetivos, o bien adoptar las medidas necesarias para su corrección.

Inversionistas.

Les interesa conocer la verdadera situación financiera de la empresa, ya que basados en la opinión del auditor, verán la conveniencia de invertir su capital en la misma.

Instituciones de Crédito y Acreedores.

Les interesa para determinar el monto del financiamiento, capacidad de pago de la empresa, seguridad y garantía de los créditos que pudiesen otorgarle de acuerdo con su productividad.

Autoridades Fiscales.

Los utiliza para asegurarse de que los contribuyentes están cumpliendo correctamente con sus obligaciones fiscales.

Bolsa de Valores.

Los exige como un requisito indispensable tanto para la inscripción de valores en bolsa como para la emisión de acciones u obligaciones, como medida para cerciorarse de la situación financiera de la empresa.

Los Trabajadores.

Conocer la situación financiera de la empresa, el resultado de sus operaciones y asegurarse del correcto reparto de utilidades a que tienen derecho.

Público en General.

Crecimiento de las empresas, prosperidad, interés en relacionarse con ella como accionista, proveedor, empleados, clientes, etc.

Como podemos ver, la utilización de los estados financieros es muy variada y por ello ha conducido a un reconocimiento más amplio y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional a la tarea que desempeña la Contaduría Pública.

Considero, importante hacer resaltar que los estados financieros AUDITADOS son ahora los medios aceptados por conducto de los cuales las empresas de negocios informan a sus accionistas, a los banqueros, a los acreedores y al Gobierno. La palabra "auditado", cuando se aplica a los estados financieros, significa, que el balance general, los estados de resultados, los de cambios en el capital contable y el de cambios en la situación financiera, van acompañados por un informe de auditoría, preparado por contadores públicos independientes, en el que expresan su opinión profesional en cuanto a rectitud de los estados financieros de la compañía.

1.4 RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR

El contador público que actúa como auditor independiente al emitir un dictamen, asume una gran responsabilidad, ante la sociedad en general, ya que este será utilizado con distintos fines y constituirá la base en que se apoyen otras personas para dar crédito a las cifras presentadas en los estados financieros de una empresa.

La responsabilidad que asume el auditor se clasifica en dos:

La Moral que está determinada por las reglas voluntariamente observadas por la profesión como un todo; y

La Legal que son las normas sociales impuestas a la profesión a través de requisitos legales.

Eric L. Kohler al hacer una clara distinción entre los dos tipos de responsabilidades, nos dice:

"La responsabilidad moral del contador público tiene que ver principalmente con la ética, la cual debe distinguirse de la responsabilidad legal, ya que, mientras aquella se sustenta en una conducta basada en ciertas normas de honestidad personales, profesionales y para la comunidad, la segunda se refiere a las disposiciones legislativas, cuyo incumplimiento por parte del contador implicado, puede justificar o provocar un juicio ante los tribunales competentes".

1.4.1. RESPONSABILIDAD MORAL.

La responsabilidad moral que adquiere el contador público como profesional respecto a su opinión, consiste en cumplir fielmente las normas generales que impone la profesión organizada a través de sus organismos colegiados, así como de la estricta observancia de las disposiciones de su código de ética profesional.

A continuación se mencionan ciertas normas del código de ética profesional, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que indican la responsabilidad que contrae al suscribir un dictamen y cuya esencia se encuentra en los artículos siguientes:

"1.06 Las opiniones, informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de un juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones oficiales del instituto".

"1.07 Los informes de cualquier tipo que emita el contador público con su firma, deberán necesariamente ser el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto".

"1.08 El contador público no deberá aceptar tareas -- para las que no esté capacitado".

"1.09 Al firmar informes de cualquier tipo el contador público será responsable de ellos en forma individual".

"2.01 El contador público expresará su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código y una vez que haya dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el propio Instituto, que sean aplicables en la realización de este trabajo".

Cuando el contador público permita que aparezca su nombre en informes o documentos deberá:

a).- Indicar que debe leerse en relación a otra información que sí cumple en los términos de esta regla, o

b).- Señalar claramente que no se ha dado cumplimiento a esta regla y la forma en que ello limita su opinión profesional".

"2.03 El contador público podrá asociarse con otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones a -- fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien los solicite. Esta asociación sólo podrá formarse si el contador público ostenta su responsabilidad personal e ilimitada. Cuando por la naturaleza del trabajo, el --- contador público debe recurrir a la asistencia de un especialista y la participación de éste, en el trabajo sea fundamental para alcanzar los resultados previstos, el contador público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista y deberá informar a -- su cliente las particularidades de esta situación".

"5.01 El contador público que viole este código se -- hará acreedor a las sanciones que le imponga la Asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en casos de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos".

La responsabilidad moral que se establece para el con

tador público esta íntimamente relacionada con la diligencia que éste debe tener al desarrollar su trabajo y se precisa en las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas, las cuales se mencionan enseguida :

NORMAS PERSONALES.

a).- El examen debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan el entrenamiento técnico y la capacidad profesional como auditores.

b).- Se ejercitará el cuidado profesional en la ejecución y en la preparación de su informe.

c).- En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, él o los auditores mantendrán una actitud mental independiente. En el artículo 2.21 del Código de Ética Profesional se establecen las circunstancias en las que se considera que no hay independencia mental e imparcialidad para emitir una opinión.

NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO.

a).- El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente, y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada.

b).- Como base para determinar la confianza que va a depositarse en él y para determinar la extensión que va a dar a los procedimientos de auditoría que use, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa.

c).- Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que se requiera para suministrar una base objetiva para su opinión relativa a los estados financieros que examina.

NORMAS DE INFORMACION Y DICTAMEN.

a).- Aclaración de la relación con los estados financieros y expresión de opinión.

b).- Bases de opinión sobre estados financieros.

- Elaborados atendiendo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Aplicación consistente de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- La suficiencia y razonabilidad de la información presentada, en estados y notas-relativas que permitan su razonable o adecuada interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

1.4.2 RESPONSABILIDAD LEGAL.

La responsabilidad legal que surge por el ejercicio de una profesión se establece en el artículo 5º. Constitucional, el cual se transcribe a continuación:

" A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la Ley, cuando se ofendan los derechos de una sociedad ".

El auditor, por el hecho de ejercer como profesional-contable, está sujeto a las mismas responsabilidades legales que cualquier otro profesional que ofrece sus servicios al público.

De la responsabilidad que contrae el contador público al emitir su dictamen para efectos fiscales, podemos decir lo siguiente :

Esta responsabilidad se encontrará claramente determinada en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación así como en el Capítulo III, Sección Primera de su Reglamento.

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación señala los --
requisitos siguientes :

" Que el contador público que dictamine, esté registra --
do ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este --
registro lo podrán obtener únicamente las personas de na --
cionalidad mexicana que tengan título de contador público -
registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean --
miembros de un colegio de contadores reconocido por la mis --
ma Secretaría ".

En el artículo 45 del Reglamento del CFF, se señalan --
todos los requisitos para la obtención del Registro ante --
las Autoridades Fiscales.

En el ya mencionado artículo 52, se indican entre --
otros requisitos, el que los dictámenes sobre estados fi --
nancieros se formulen de acuerdo con las disposiciones fis --
cales y conforme a normas de auditoría generalmente acep --
tadas. Por otra parte se obliga al auditor a emitir un -
informe conjuntamente con su dictamen sobre la situación -
fiscal del contribuyente.

Asimismo, en el citado artículo se establecen tres --
planteamientos básicos a través de los cuales puede ser --
acusado o sancionado el auditor;

a).- Que al realizar su trabajo no hubiera examinado --
las disposiciones fiscales a que estuvo sujeto su cliente; --
las hubiera examinado erróneamente u omitido parcialmente --
en su examen; no hubiera revelado en el informe fiscal co --
rrespondiente las irregularidades encontradas a través de --
su revisión.

b) No haber efectuado su examen de acuerdo con nor --
mas de auditoria generalmente aceptadas, no haber aplica --
do los procedimientos de auditoría que han sido amplia --
mente difundidos por el Instituto Mexicano de Contadores Pú --
blicos, o bién por haber omitido, parcial pero sustancial --
mente su aplicación.

c) Como consecuencia de lo señalado en los dos párrafos anteriores, necesariamente el informe sobre la revisión de la situación fiscal que debe ir incluido en el dictamen de los estados financieros, en los términos del artículo 54 del Reglamento del CFF, estaría falseado.

Las irregularidades que anteceden se sancionan, conforme a lo preceptuado en el artículo 52, en su último párrafo del CFF, el cual nos dice :

"Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, (las cuales se refiere a las fracciones mencionadas anteriormente) la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión ".

Asimismo, la suspensión y cancelación del registro de contador público, se establece en el artículo 57 del Reglamento del CFF, y el artículo 58 contiene el procedimiento que se debe seguir, para la suspensión o cancelación.

La responsabilidad que contrae el contador público al emitir su dictamen para efectos fiscales es la única que se define específicamente en nuestras leyes; sin embargo sabemos que pueden ser muchos y muy variados los motivos por los que puede ser demandado judicialmente, los cuales no están contemplados plenamente en las disposiciones legales, ya que en estas se establecen responsabilidades en forma general, tal es el caso de las siguientes :

En el Código Civil (para el Distrito Federal) los fundamentos de acusación en contra del profesionista, se encuentra en los términos del artículo 2615, el cual dice:

"El que preste servicios profesionales sólo es responsable hacia las personas que sirve, por causas de negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito".

Por otra parte el artículo 71 de la Ley Reglamentaria del artículo 5° Constitucional, nos dice referente a la responsabilidad civil lo siguiente:

"Los profesionales serán civilmente responsables de las contravenciones que cometan en el desempeño de trabajos profesionales, sus auxiliares o empleados que están bajo su inmediata dependencia y dirección, siempre que no hubiera dado -- las instrucciones adecuadas o sus intrucciones hubieran sido la causa del daño.

"El artículo 67 de la misma Ley hace mención de que la Dirección General de Profesiones cancelará el título profesional"

Fracción III.- Resolución de autoridad competente.

El artículo 61 de esta Ley señala que los delitos que cometen los profesionales en el ejercicio de la profesión serán castigados por las autoridades competentes con arreglo del Código Penal.

En relación con la responsabilidad profesional, el Código Penal (para el Distrito Federal), nos dice en su artículo - 228, lo siguiente:

Los Profesionales, Artistas o Técnicos y sus auxiliares serán responsables de los delitos que cometan en el ejercicio de su profesión en los términos siguientes:

I.- Además de las sanciones fijadas por los delitos que resulten consumados, según sean intencionales o por imprudencia punible, se les aplicará suspensión de un mes a dos años en el ejercicio de la profesión o definitiva en caso de reincidencia, y

II.- Estarán obligados a la reparación del daño por sus actos propios y por los de sus auxiliares, cuando éstos obren de acuerdo con las instrucciones de aquéllos".

C A P I T U L O II

2. TEXTO DEL DICTAMEN

2.1 EVOLUCION DEL DICTAMEN

Desde fines del siglo XVII en la ciudad de Edimburgo - existían contadores al servicio del público, y con el desenvolvimiento de la carrera en 1862 la Ley Británica de Sociedades Mercantiles reconoció los servicios del contador público, y en 1888 el Gobierno Inglés reconoce el Instituto de -- Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales.

Al mismo tiempo que la carrera del contador fue cre--- ciendo, surgieron diversos textos y los más usados en los -- E.E.U.U. y en Europa fueron los siguientes:

1888

"Tengo delante de mi el balance... limitado al -- año terminado en Septiembre 30 de 1887. El que fue auditado y hallado correcto."

1895

"Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la Compañía y encontramos que son - correctos. Aprobamos y certificamos que el balance general

preinscrito presenta correctamente la posición de la Compañía".

La forma de dictamen más utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica por el año de 1900 fué la siguiente:

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

En 1906 una conocida firma norteamericana de contadores públicos se limitaba a informar, con respecto a una auditoría que había practicado, en la siguiente forma:

" De acuerdo con lo estipulado, hemos practicado una auditoría de sus libros y cuentas por el año que terminó en diciembre de 1906, y acompañamos dos páginas de comentarios que presentamos junto con los estados y cédulas que a continuación se describen".

Como podrá observarse, el informe no incluía juicio alguno sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa. Sin embargo, era de esperarse que los estados tuvieran la aprobación implícita de la firma de contadores públicos, ya que, la falta de una opinión podría inducir a que se dudara de si los auditores estaban realmente conformes con los datos contenidos en los estados.

Hasta principios del presente siglo no había ninguna uniformidad en los contenidos de los dictámenes, no fué sino hasta el año de 1917, en donde el Instituto Americano de Contadores Públicos haciendo un intento de unificar los textos publicó en su folleto "Metodos Aprobados para la preparación de Balances Generales", el siguiente dictamen.

"He practicado una auditoría de las cuentas de la compañía "X" por el período al ... y certifico que el balance general y los estados de pérdidas y ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal y en mi opinión presen-

tan la posición financiera de la compañía "X" al ... y el resultado de sus operaciones por el período indicado".

Como se puede observar, aquí ya se incluía la opinión del profesional sobre la situación financiera del negocio.

En cuanto a la terminología podemos observar lo siguiente:

1.- Se utiliza la palabra "Certificar" por lo cual el auditor asumió la responsabilidad de dar conocimiento exacto de algo.

2.- Se emplea tanto el singular como el plural del verbo "Haber" para manifestarse que se realizó un examen.

En el año de 1929 sobrevino un crack bancario norteamericano, con efectos enormes para la economía mundial. Derivado de ello se pidió que los estados financieros fueran más explícitos, así como más informativos y fidedignos.

Teniendo en cuenta lo anterior y con base en el concepto de un sólo tipo de auditoría, la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos hicieron un estudio cuyos resultados se dieron a conocer en el año de 1934 en un folleto titulado "Auditoría de las Cuentas de Sociedades", en el que la redacción del dictamen se recomendó en la siguiente forma :

"Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X" a... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados, también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basado en dicho examen, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con principios -

de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme durante el período que revisamos, su posición al... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha".

Esta forma de dictamen señaló nuevas pautas para consolidar el pensamiento de la profesión. Las principales modalidades en relación al dictamen de 1917 fueron las siguientes:

1.- Se refiere al examen de los estados de la compañía incluyendo por primera vez el de superávit.

2.- Se confirmó el concepto de que el examen está basado en una sola clase de auditoría llevada a cabo mediante pruebas e investigaciones. Se dió importancia a la revisión de las cuentas de resultados. Asimismo, se considero conveniente aclarar que no se había practicado una auditoría detallada de las operaciones.

3.- Se estableció que la declaración que suscribe el auditor no es una certificación sino un dictamen, es decir un juicio que se forma y emite.

La parte final de esta forma de dictamen expresa que la presentación razonable está de acuerdo con principios de contabilidad aceptados y observados de manera uniforme en el período revisado (1)

En el año de 1941 como resultado de un estudio conjunto realizado por la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos derivado del fraude de la Empresa McKesson and Robbins, cuyos estados financieros habían sido dictaminados por conocida firma de contadores, y de donde se concluyó que el dictamen propuesto en 1934 era defectuoso, fué propuesto el siguiente dictamen:

(1) Benjamin R. Tellez, *El Dictamen en la Contaduría Pública*. ED. E.C.A.S.A.

"He examinado el balance general de la compañía "X"- al... y los estados de pérdidas y ganancias y de superávit por el año terminado en esa fecha. Se revisó el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin llevar a cabo una auditoría detallada de las operaciones, examiné e hice pruebas de sus registros y documentos de contabilidad mediante métodos y -- con la amplitud que se consideró necesaria. Dicho examen -- fué practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias, incluyendo todos los procedimientos que consideré necesarios"

" En mi opinión el balance general, los estados de pérdidas y ganancias y de superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente la posición financiera de la compañía "X" al ... y los resultados de sus operaciones por el expresado año, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados sobre bases análogas a las del año inmediato anterior".

Destacan en esta forma de dictamen los siguientes -- aspectos:

1.- Aparece por primera vez el concepto de " Normas -- de Auditoria Generalmente Aceptadas ".

2.- Aparece también por primera vez la mención de la -- revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad.

3.- Se amplía la mención de la aplicación de los "princ -- pios de contabilidad generalmente aceptados", diciendo que fué -- consistente con los del ejercicio anterior.

4.- Se declara haber empleado todos los procedimientos -- de auditoría considerados necesarios, así como haber reali -- zado las pruebas de los registros de contabilidad y documen -- tos.

Posteriormente en marzo de 1944, el Comité de Procedi -

mientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos hablaba de la conveniencia de revisar el dictamen aprobado en 1941, ya que tenía como defecto fundamental el no considerar que las normas de auditoría son invariables y siempre aplicables a todo trabajo que se realice, al contrario de los procedimientos de auditoría que si pueden variarse y aplicarse de acuerdo con las circunstancias.

Para la cual, dichas deficiencias quedaron subsanadas con el dictamen de 1951, en el que se eliminan las pala---bras..."aplicables en las circunstancias"... al referirse a las normas de auditoría. También se elimina la mención de la revisión del control interno.

Se redujo lo concerniente al alcance de la auditoría para declarar únicamente que la revisión incluyó pruebas - sobre la documentación y los registros de contabilidad y - todos los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en las circunstancias. También se elimina, por innecesaria la declaración de que no se hizo una auditoría detallada en las operaciones.

En nuestro país la evolución del dictamen es semejante a la sufrida en los E.E.U.U., ya que se a visto como -- un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Ame---ricano de Contadores Públicos en sus diferentes épocas.

En los años de 1925 y 1929 se publicaron los folletos "Reglas Aprobadas para la Preparación de Balances" y "Veri---ficación de los Estados Financieros", que fueron traduci---dos en dos trabajos relativos del dictamen, desarrollados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. En ---1959 se editó el folleto "La Certificación de Balances", - para fines de inscripción y estimación de valores, en la - cual se hizo hincapié en que el auditor en su dictamen no certifica, sino únicamente dá su opinión..

Finalmente, en 1964 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos emite el Boletín 21 el cual expone la forma y contenido del dictamen de estados financieros. (Cuyo texto es similar al emitido en 1951 por el Instituto Americano de Contadores Públicos).

Actualmente este dictamen se encuentra en el Boletín H-02, en los párrafos 34 y 35, el cual es motivo de estudio en el siguiente punto.

2.2 TEXTO TRADICIONAL.

La opinión o dictamen del contador público independiente podrá redactarse en la forma y estilo que cada quien tuviera para hacerlo, no obstante, con el fin de uniformar hasta donde sea posible esa expresión, la profesión ha adoptado una forma de redacción más o menos rígida, la cual difunde a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en el boletín ya mencionado, mismo que se transcribe a continuación:

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

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

El dictamen anterior, también puede expresarse en un sólo párrafo como sigue:

"En mi opinión, el balance general adjunto y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera de la Compañía "X", S.A. al... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha,

de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen sobre los estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias, consideré necesarios".

Los anteriores son modelo de dictamen limpio, es decir, cuando el trabajo se ha efectuado sin limitaciones y los resultados obtenidos soportan ampliamente la razonabilidad de las cifras examinadas.

Como puede observarse en el dictamen destacan dos párrafos: El primer párrafo de alcance, que es donde se identifican claramente los estados financieros a que se refiere, así como el alcance del trabajo efectuado; el segundo se le conoce como párrafo de opinión, porque en él queda expresada la opinión profesional respecto de tales estados financieros.

2.2.1 AFIRMACIONES BASICAS DEL DICTAMEN

En cada párrafo del dictamen, el contador público hace tres afirmaciones básicas que son:

Párrafo de Alcance:

- La afirmación de haber hecho la revisión de los estados financieros de la empresa.
- La afirmación de que la revisión fué realizada de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- La afirmación de que en su examen incluyó todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

Párrafo de Opinión:

- Que los estados financieros presentan razonable--

mente la posición financiera y los resultados de operación de la empresa.

- Que los estados financieros han sido formulados -- conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Que los principios de contabilidad fueron aplicados en forma consistente en relación al ejercicio anterior.

Conviene señalar que la ya mencionada Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, en su mismo Boletín H-02 párrafo 33, contiene un NUEVO DICTAMEN de estados financieros. Este dictamen se publicó en octubre de 1975, y puede ser utilizado en substitución del dictamen anterior.

Puesto que a la fecha pueden ser utilizados a elección del contador público, cualquiera de los dos formatos de -- dictamen, conviene estudiarlos ambos. Consideramos de --- gran utilidad iniciar con el estudio del que, en el futuro será el dictamen antiguo, antecedente indispensable para la comprensión del que ahora llamamos dictamen nuevo.

En el cuadro siguiente se ilustra el contenido del dictamen dando una breve explicación de cada una de sus frases así como, su relación con las normas de auditoría.

2.2.2. ANALISIS Y ESTUDIO

PARRAFOS DEL DICTAMEN

TEXTO DEL DICTAMEN

EXPLICACION DE LAS FRASES DEL DICTAMEN

RELACION CON LAS NORMAS DE AUDITORIA

HE EXAMINADO EL BALANCE GENERAL DE LA COMPAÑIA "M" S.A. AL ... Y LOS ESTADOS DE RESULTADOS Y - DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA...

En el contenido del dictamen se encuentra la primera afirmación básica: haber examinado los estados financieros que son generalmente el balance general, el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de cambios en la situación financiera, no porque sean los únicos estados financieros de importancia, sino porque son los que reflejan mejor la situación financiera de una empresa y los resultados de operación.

En esta frase, se da cumplimiento con la primera norma de auditoría relativa a las de información y de alcance, porque expresa de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con los estados financieros.

MI EXAMEN FUE HECHO DE ACUERDO A NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS...

Esta afirmación constituye en sí un sello que el Contador Público pone a su dictamen y es lo que da confianza a los lectores de los estados financieros. El alcance de dichas normas es muy amplio y se aplica tanto a las aptitudes personales de los Contadores Públicos como a la idoneidad de su trabajo. Ahora bien, en tanto que los procedimientos de auditoría deben variar para hacer frente a las exigencias de cada trabajo en particular, los normas que deben observarse al seleccionar y aplicar dichos procedimientos son las mismas en todas las circunstancias.

En estas dos fases se da cumplimiento con la segunda norma de auditoría relativa a las de información y de alcance, ya que muestra el alcance del trabajo realizado, atendiendo a los lineamientos marcados por la profesión para garantizar su trabajo.

PARRAFO DE ALCANCE.- Este párrafo consiste en una breve exposición del alcance de trabajo realizado por el Auditor y el grado de responsabilidad que asume respecto al mismo.

Y EN CONSECUENCIA INCLUIVO LAS PRUEBAS DE LOS REGISTROS CONTABLES Y LOS DEMAS PROCEDIMIENTOS QUE CONSIDERE NECESARIOS EN LAS CIRCUNSTANCIAS.

Debe entenderse como prueba de los registros contables toda revisión efectuada por el auditor a través de su examen y que se asienta en sus papeles de trabajo, teniendo así una base firme que respalde su opinión en el dictamen.

EN MI OPINION, LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE SE AGOTARON PRESENTAN RAZONABLEMENTE ... OPERACIONES.

La parte medular del párrafo de opinión es la frase "presentan razonablemente" dicha frase es la más importante de la opinión del auditor, pues significa que los estados presentados, "honrada, imparcial, objetiva y equitativamente", la situación financiera de la empresa y que se encuentran libres de errores de importancia.

Las frases contenidas en el párrafo de opinión corresponden a las dos normas de auditoría mencionadas anteriormente, ya que al concluir su examen expresa una opinión basada en la observancia de que los estados financieros fueron preparados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes en relación con el ejercicio anterior, esto es para que la información pueda interpretarse adecuadamente.

PARRAFO DE OPINION.- En este párrafo del dictamen el Contador público da su opinión sobre los estados financieros examinados y su punto de vista está contenido en la expresión presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones. Asimismo se indican en este párrafo las bases sobre las que se prepararon los estados financieros.

CONFORME A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

El término principios de contabilidad tal como se usa en las normas de auditoría y en el dictamen del auditor, debe entenderse en el sentido, que incluyen también a los métodos para la aplicación de dichos principios. Los principios de contabilidad que se aplican a una empresa, deben ser aquellos que produzcan estados financieros razonables y deben estar reconocidos como de aceptación general por parte de la profesión. El auditor durante su examen, debe cuidar que la empresa haya utilizado principios de aceptación general y en cumplimiento de las normas de Auditoría.

APLICADOS SOBRE BASES CONSISTENTES EN RELACION AL EJERCICIO ANTERIOR.

Esta frase se refiere a la aplicación de los principios de contabilidad sobre bases consistentes con las aplicadas con el ejercicio anterior, es decir, que no hay cambios de importancia en los principios empleados o en las bases de su aplicación entre un ejercicio y otro.

Los objetivos de la consistencia son para poder comparar la situación financiera de una empresa en distintos momentos de su vida y los resultados de operación en los distintos períodos de su actividad. Esto no es posible si los estados financieros de distintos períodos han sido formulados sobre bases diferentes o utilizando principios distintos en el registro de la información.

2.3 NUEVO TEXTO DEL DICTAMEN

2.3.1 COMENTARIOS

El dictamen del contador público desde sus inicios ha sido motivo de constantes cambios, todos ellos encaminados a mejorar la opinión que emite este profesional. Así tenemos -- que el dictamen recomendado a partir de Octubre de 1964, en el cual fue publicado en el Boletín 21 por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, no había sufrido cambios antes de octubre de 1975, pero en el tiempo que tenía de vigencia, era motivo de innumerables críticas respecto a su texto.

Esta inquietud compartida por muchos de los contadores públicos, tanto en el ámbito nacional como internacional, (un ejemplo de éste último es la ponencia en el 10o. Congreso Internacional de Contadores Públicos de 1972) es lo que da origen a un nuevo texto de dictamen

Análisis del dictamen actual, realizado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

En el dictamen que recomienda el Boletín H-02 en sus párrafos 34 y 35, destacan entre otras, las siguientes afirmaciones:

- a. El examen se hizo de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b. El examen incluyó las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría, de acuerdo con las circunstancias.
- c.- La situación financiera y los resultados de operaciones se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- d.- Los principios fueron aplicados sobre bases consistentes.

Del análisis de las afirmaciones anteriores esta Comi -

sión considera lo siguiente:

- a. Tales afirmaciones son de carácter eminentemente técnico y por lo mismo tienen un verdadero significado exclusivamente para los contadores públicos o personas conocedoras de su técnica.
- b. Han servido para revelar al lector del dictamen las bases en las cuales se fundamenta la opinión del contador público sobre estados financieros,
- c. En los años en que ha estado vigente el texto del dictamen tradicional; ha servido como labor educativa. Al mismo tiempo, en dicho texto expresamente señala la obligación del auditor de cumplir con las afirmaciones respecto al alcance del trabajo y las de verificar la aplicación de los principios de contabilidad en forma consistente.
- d. Que no obstante la experiencia adquirida, los lectores del dictamen pueden encontrar complicada la expresión de la opinión del auditor por el uso de tecnicismos relativos a las normas de auditoría - generalmente aceptadas (que por lo general no conocen ni tienen obligación de conocer) y a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Esto coloca al lector en la situación de no comprender con exactitud el alcance que tiene la referencia a dichos tecnicismos.
- e. Que el calificativo "razonablemente" se hace innecesario ante la afirmación del contador público - de que, en su opinión se presenta la situación financiera y su juicio está enmarcado dentro de los principios de contabilidad.
- f. Que en los casos en los que es necesario hacer - salvedades, por cualquiera de las razones que lo ameritan, la redacción del dictamen se hace aún - más complicada para el lector común,

- g. Que no se menciona expresamente la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Ante las consideraciones anteriores, la comisión ha juzgado oportuno presentar a la profesión un nuevo dictamen (el cual se dió a conocer en Junio de 1975) en el que:

- a. Se elimina las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría.
- b. Se eliminan las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente.
- c. Se elimina el calificativo de "razonablemente".
- d. Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros (1).

2.3.2 TEXTO PROPUESTO

El nuevo texto del dictamen recomendado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, es el siguiente:

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

El anterior es un dictamen limpio, cuyas frases y relación con las normas de auditoría se presenta en el cuadro siguiente:

(1) *Nuevo Dictamen sobre Estados Financieros, Revista de la Contaduría Pública del I.M.C.P., Junio de 1975.*

2,3,3 ANALISIS Y ESTUDIO

TEXTO DEL DICTAMEN	PARRAFO AL QUE PERTENECE	EXPLICACION DE LAS FRASES	RELACION CON LAS NORMAS DE AUDITORIA
EN MI OPINION ...	PARRAFO DE OPINION	En esta expresión refleja el auditor la idea de que se trata de una opinión profesional sobre las cifras que muestran los estados financieros.	Se relaciona con la primera norma relativa a las de información y dictamen, al reforzarse que expresará una opinión.
CON BASE EN EL EXAMEN QUE PRACTI- QUE ...	PARRAFO DE ALCANCE	En esta frase, el auditor, menciona el trabajo desarrollado, el cual al realizarlo tiene la obligación de observar las normas de auditoría generalmente aceptadas, es decir, debe cumplir con los requisitos mínimos de calidad que la profesión le exige; así como la aplicación de otros procedimientos de auditoría que consideró necesarios para estar satisfecho, eligiendo éstos de acuerdo con las circunstancias y su criterio profesional.	En esta frase se da cumplimiento con la segunda norma relativa a las de información y dictamen, ya que muestra el alcance del trabajo realizado, atendiendo a los lineamientos marcados por la profesión que de alguna forma garantizan su trabajo.
LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE SE - ACOMPARAN ...	PARRAFO DE OPINION	En este párrafo, el contador público menciona los estados financieros de los cuales expresara su opinión y por lo tanto delimita su responsabilidad a dichos estados, los cuales, se formularán de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes con los del ejercicio anterior.	Se relaciona con la segunda norma de auditoría relativa a las de información y dictamen, ya que se refiere a las bases en que fundamenta su opinión sobre los estados financieros examinados.
PREPARADOS POR LA ADMINISTRACION DE LA COMPAÑIA ...	PARRAFO DE ALCANCE	En esta frase el profesional expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía al preparar los estados financieros objeto de la revisión.	Aquí se relaciona con la primera norma relativa a las de información y dictamen al expresar de manera clara e inequívoca su relación con los estados financieros.
PRESENTAN LA SITUACION FINANCIERA ... Y LOS RESULTADOS DE SUS OPERACIONES POR EL AÑO QUE TERMINO EN ESA FECHA.	PARRAFO DE OPINION	Es la expresión más importante; ya que en ella se afirma o se niega que los estados financieros y los resultados de sus operaciones revisados por el contador público son o no correctos, así como a que compañía pertenecan dichos estados financieros y el período que abarcan.	Da cumplimiento con la segunda norma de las relativas a la información y dictamen, porque al concluir su examen, expresa una opinión basada en la observancia de que los estados financieros fueron preparados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes en relación con el ejercicio anterior, esto es para que la información pueda interpretarse adecuadamente.

2.4. FUNDAMENTO DE UN NUEVO DICTAMEN

Las razones en que se basa la recomendación del nuevo dictamen son principalmente las siguientes:

- Esta forma de expresar la opinión es tan precisa que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el contador público como resultado de su trabajo.
- Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía de preparar los estados financieros para el examen del contador público.
- No hay objeción para utilizar un nuevo dictamen sobre estados financieros, si así lo considera más adecuado el contador público porque existe la convicción de que las normas de auditoría generalmente aceptadas siempre serán cumplidas, no obstante que no se haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.
- En forma similar el contador público tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente principios de contabilidad generalmente aceptados en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlo expresamente en el dictamen, para cumplir con las normas de auditoría.
- La consistencia en la aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros que acompañan al dictamen del contador público. Como sucede con cualquier otro asunto relativo a la adecuada revelación dentro de los estados financieros, si el contador público no hace mención alguna expresa, se

infiere que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

- La simplificación que se propone del dictamen es congruente con el hecho de que, existiendo los -- artículos 2.11 y 2.12 del Código de Etica Profesional, que establecen obligaciones semejantes a las que se derivan de las normas de auditoría generalmente aceptadas, no se ha considerado indispensable hacer referencia a la observancia de las normas de ética profesional dentro del cuerpo del dictamen. (1)

Por último podemos concluir diciendo , que los objetivos que se persiguieron al crear el nuevo dictamen, fueron primordialmente los siguientes:

- 1.- La eliminación de los tecnicismos dentro del --- cuerpo del dictamen, relativos a las normas de - auditoría generalmente aceptadas y a los principios de contabilidad también generalmente aceptados.

Dicha eliminación se hizo con la idea de modificar la expresión de la opinión del contador público en forma clara y precisa, y esencialmente comprensible para aquellos lectores que no están relacionados con la Contaduría Pública.

- 2.- La adición al nuevo dictamen de la referencia expresa, a la responsabilidad primaria que tiene - la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, los cuales serán revisados por el contador público y del resultado de dicha revisión emitirá su opinión profesional.

(1) *Obra citada en la pag.29*

C A P I T U L O I I I

3. DIFERENTES TIPOS DE OPINIONES

3.1. TIPOS DE OPINIONES

Por medio del informe el auditor transmite su opinión a los usuarios, acerca de los estados financieros en cuanto a su rectitud y confiabilidad.

Al concluir su examen a los estados financieros, el contador público debe estar satisfecho de su trabajo y con la suficiente certeza de que dichos estados están correctamente presentados, bien sea esta la situación o lo contrario en forma parcial o total. El auditor expresa su opinión, su criterio sobre la razonabilidad con que los estados financieros reflejan la situación de la empresa y el resultado de sus operaciones.

Las diferentes formas en que el auditor puede rendir su opinión de acuerdo con las circunstancias son :

- Dictamen limpio
- Dictamen con salvedades
- Dictamen negativo
- Abstención de opinión.

3.2. DICTAMEN LIMPIO

El contador público emite una opinión limpia, cuando ha concluido que los estados financieros presentan con propiedad la situación financiera de la empresa. Esta conclusión puede expresarla únicamente cuando al efectuar su examen no tuvo limitación alguna, no encontró partidas significativas que estuviesen en desacuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y por último no hubo inconsistencia alguna de importancia en la aplicación de dichos principios; con esto queremos decir que, el auditor efectuó su examen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

En el Capítulo II se estudiaron los textos del dictamen limpio que son recomendados por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su Boletín H-02, párrafos 33 al 37, los cuales se presentan nuevamente.

A).- TEXTO CONOCIDO COMO DICTAMEN TRADICIONAL:

"He examinado el Balance General de la Compañía "X"-- S. A., al _____ y los Estados de Resultados y de Cambios en la Situación Financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S. A., al _____ y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con princi-

pios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior",

b).- TEXTO CONOCIDO COMO DICTAMEN NUEVO.

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

El objetivo del auditor es poder expresar un dictamen limpio sobre los estados financieros. Algo inferior a un dictamen limpio comunmente, se considera indeseable por parte de la administración y no tiene tanta utilidad para los usuarios de los estados financieros.

Por ello normalmente los auditores tratan de persuadir a los clientes para que estos mejoren sus prácticas de información financiera como también los registros y controles contables, para que permitan que se lleve a cabo una auditoría tan amplia como sea necesaria para poder expresar un dictamen sin salvedades.

3.3 DICTAMEN CON SALVEDADES

Existen ocasiones en donde el contador público, encuentra limitaciones en el alcance de su examen, así como partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios no han sido aplicados en forma consistente con el ejercicio anterior, lo cual origina una salvedad o excepción al dictamen.

3.3.1 CONCEPTO

E.L. Kohler, en su Diccionario para Contadores define: Salvedad es la declaración en el informe de un auditor, llamando la atención sobre cualquier limitación importante en relación a su examen.

Mancera Hermanos en su obra Terminología para Contadores señala:

Salvedad es la excepción parcial a alguna de las afirmaciones genéricas que el contador público hace en su dictamen de auditoría junto con una trascendencia que tiene sobre las partidas de los estados financieros.

De lo anterior, podemos decir que una salvedad es la excepción parcial a la opinión favorable que se ha formado el contador público sobre algunos de los renglones de los estados financieros tomados en su conjunto.

3.3.2 CONSIDERACIONES

Al emitir un dictamen con salvedades, el auditor deberá expresar dichas excepciones en forma tal que las implicaciones, significado y alcance queden claramente manifestados, así como su efecto en la situación financiera, si puede determinarse.

Una forma aceptable de expresar las salvedades, es la de hacer mención en un párrafo intermedio de las circunstancias que motivaron dicha salvedad. Normalmente no es necesario hacer mención de las notas en el dictamen, ya que se consideran parte integrante de los estados financieros; sin embargo, cuando se considere que alguna nota es de tal importancia, será aconsejable hacer hincapié en ella.

Es importante hacer mención que el auditor, en la preparación de su informe como en el desarrollo de la auditoría tendrá presente la importancia relativa y el riesgo probable. El problema en relación a estos factores es que no existe un estándar para el auditor en donde pueda evaluar que partida de los estados financieros es importante o no. Su juicio, experiencia profesional y las circunstancias de cada caso en particular, son la pauta para determinar en un momento dado, que es importante.

Por lo anterior, si una salvedad es tan importante que impida la expresión de una opinión con respecto a la razonabilidad de los estados financieros tomados en su conjunto, se requerirá expresar ya sea una opinión negativa o bien una negación de opinión.

3.3.3 CLASIFICACION Y EJEMPLOS

Las situaciones que requieren dictámenes con salvedad se pueden clasificar en la siguiente forma:

a. Limitaciones al alcance del examen por:

- Restricciones impuestas por el cliente
- Restricciones por causas ajenas al control del cliente y del auditor

b. Los estados financieros no fueron preparados conforme a principios de contabilidad.

c. Los principios de contabilidad no fueron aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

d. Existen incertidumbres del futuro en relación con las circunstancias pendientes de resolver a la fecha del dictamen, cuya resolución no depende de la empresa

a. LIMITACIONES AL ALCANCE DEL EXAMEN POR:

- Restricciones impuestas por el cliente.

Generalmente las situaciones en las que el auditor se ve obligado a expresar una salvedad en su dictamen por restricciones impuestas por el cliente son por no presenciar la toma física de los inventarios y por no realizar la confirmación de cuentas por cobrar a través de la comunicación directa con los deudores.

En este tipo de salvedades existen dos variantes:

PRIMERO. Cuando el auditor encuentra limitación en su alcance pero mediante la aplicación de procedimientos supletorios, ha podido satisfacerse de la razonabilidad de las cifras presentadas, en cuyo caso podrá, según su sano juicio,

emitir una salvedad en el párrafo del alcance indicando la limitación que tuvo en su revisión, la cual no trascenderá al párrafo de la opinión. Esto en virtud de la misma dinámica del auditor en no restringir su investigación y satisfacer su conocimiento sobre la certeza de las cifras a través de procedimientos supletorios.

SEGUNDO.- El caso contrario, aún cuando con la aplicación de otros procedimientos el auditor no ha quedado convencido de las cifras presentadas, entonces, deberá emitir una salvedad la cual afecte tanto al párrafo del alcance como al de la opinión.

Ejemplo: Salvedad por falta de confirmación de las cuentas por cobrar, que solo tiene efecto en el párrafo - del alcance

Texto Tradicional

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

He examinado el balance general de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984, y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que, por instrucciones de la Gerencia no solicitamos confirmación de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la Compañía. Para el examen de estos saldos recurrimos a otros procedimientos de auditoría supletorios de la confirmación directa, que produjeron resultados satisfactorios.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984, y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

México, D.F.
10 de marzo de 1985

Texto Nuevo

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por la limitación a que se hace referencia en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A. a al 31 de diciembre de 1984 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Por instrucciones de la Gerencia, no solicitamos confirmación de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la Compañía. Para el examen de estos saldos recurrimos a otros procedimientos de auditoría supletorios de la confirmación directa, que produjeron resultados satisfactorios.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

México, D.F.
10 de marzo de 1985

— Restricciones por causas ajenas al control del cliente o del auditor.

El caso más frecuente en este tipo de salvedad, es por no presenciar la toma física del inventario al cierre del ejercicio anterior en una primera auditoría.

Cuando el auditor es contratado, ya estando iniciado el ejercicio sujeto a revisión y no pudo presenciar la toma física del inventario inicial se pueden dar los siguientes casos:

PRIMERO: Cuando el año anterior ha sido examinado por contador público independiente y mediante el estudio de sus papeles de trabajo se llega a la conclusión de que se realizó un adecuado examen de los inventarios se emitirá un dictamen sin salvedades. En caso contrario, se debe tomar la misma decisión que se adopta cuando el año anterior no se encuentra dictaminado. (El cual se ve a continuación).

SEGUNDO: En aquellos casos en que el ejercicio anterior no haya sido examinado por contador público independiente, se requerirá un dictamen con salvedad, la cual solo afectará a los estados de resultados y de utilidades acumuladas del ejercicio por su íntima relación con el inventario inicial.

Pero si el auditor mediante la aplicación de procedimientos supletorios queda satisfecho de la cifra del inventario inicial, no habrá lugar a salvedad al párrafo de alcance ni al párrafo de opinión.

Ejemplo: Salvedad por limitaciones al alcance del examen, ajenas al control del cliente y del auditor, Por no pre - senciarse la toma física del inventario inicial.

Texto Tradicional

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

He examinado el balance general de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984, y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se explica en el párrafo siguiente :

Debido a que mis servicios fueron contratados con posterioridad al 31 de diciembre de 1983 no me fué posible observar la toma física de los inventarios practicada en esa fecha y no he podido satisfacerme respecto del importe de dichos inventarios mediante la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

En mi opinión, el balance general adjunto presenta razonablemente la situación financiera del Editorial Mexicana, S. A., al 31 de diciembre de 1984, con excepción de aquellos ajustes que pudieran haberse requerido para corregir cualquier inexactitud en el importe de los inventarios al 31 de diciembre de 1983 arriba explicado, los estados de resultados y de cambios en la situación financiera adjuntos, presentan razonablemente el resultado de sus operaciones por el año terminado el 31 de diciembre de 1984, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales fueron aplicados en forma consistente con el ejercicio anterior.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

México, D. F.
1° de marzo de 1985

Texto Nuevo,

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S. A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por los efectos que pudiera tener la limitación a que se hace referencia en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de Editorial Mexicana, S. A., al 31 de diciembre de 1984 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Debido a que mis servicios fueron contratados con posterioridad al 31 de diciembre de 1983, no me fué posible observar la toma física de los inventarios practicados en esa fecha, y no he podido satisfacerme respecto del importe de dichos inventarios mediante la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

México D.F.
1° de marzo de 1985

b. LOS ESTADOS FINANCIEROS NO FUERON PREPARADOS CONFORME A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

En la segunda norma de auditoría referente a la información y dictamen, se estableció lo siguiente:

"El auditor, al opinar sobre los estados financieros debe observar que; fueron elaborados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, así como, que la información presentada en los mismos y en sus notas relativas, debe ser adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Esta última observación referente a la suficiencia en la información queda implícita en la primera ya que, se refiere al principio de Revelación Suficiente.

De acuerdo con lo anterior tenemos que las causas más comunes de salvedad por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad son por:

- Los inventarios incluyen materiales obsoletos y de lento movimiento, para los cuales no se ha creado provisión alguna.
- Insuficiencia en la estimación para cuentas de cobro dudoso.
- El inventario de productos terminados se encuentra excedido a su valor de mercado.

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

- El balance general no incluye la base de valuación de los inventarios.
- El estado de resultados se inicia a partir de la utilidad bruta.

Los estados financieros no informan sobre una restricción al pago de dividendos.

Ejemplo: Salvedad por desviación en los principios de contabilidad generalmente aceptados, provocada por no -- crear la reserva para materiales obsoletos y de lento movimiento.

Texto Tradicional

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

He examinado el balance general de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Los estados financieros no incluyen la provisión necesaria para absorber pérdidas en la realización de inventarios obsoletos y de lento movimiento. De haberse registrado, los inventarios hubiesen disminuído en \$ _____, la utilidad neta del año hubiese sido inferior en \$ _____, y el resultado por tenencia de activos no monetarios aumentaría (disminuiría) en \$ _____.

En mi opinión, excepto por los efectos que se mencionan en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y los resultados de sus operaciones del año que terminó es esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

C.P. _____
Ced. Prof. _____

México, D.F.
1° de marzo de 1985.

Modelo de dictamen conforme al Boletín H-27, el cual actualmente se encuentra en período de auscultación y es motivo de estudio en el siguiente capítulo.

Texto Nuevo.

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S. A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros no incluyen la provisión necesaria para absorber pérdidas en la realización de inventarios obsoletos y de lento movimiento. De haberse registrado, los inventarios hubiesen disminuído en \$ _____, la utilidad neta del año hubiese sido inferior en \$ _____, y el resultado por tenencia de activos no monetarios aumentaría (disminuiría) en \$ _____.

C.P. _____

Ced.Prof. _____

México, D.F.
10 de Marzo de 1985.

Modelo de dictamen conforme al Boletín H-27, el cual actualmente se encuentra en período de auscultación, y es motivo de estudio en el siguiente capítulo.

- c.- LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD NO FUERON APLICADOS CONSISTENTEMENTE EN RELACION CON EL EJERCICIO ANTERIOR.

La consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad nos permite hacer comparables las cifras de los estados financieros. No obstante, la evolución de técnicas y de los negocios mismos hace necesarios y en ocasiones inevitables los cambios, por ello se presentan dos posturas que puede adoptar el contador público frente a un cambio en la aplicación de los principios de contabilidad.

- a).- Que este de acuerdo con el cambio, cuando sea razonable y adecuado, y
- b).- Que no este de acuerdo con el cambio, cuando no sea justificado y resulte arbitrario.

De acuerdo con la norma de consistencia el auditor deberá indicar en el dictamen su opinión con respecto al cambio efectuado en alguno o algunos de los principios de contabilidad además de su importancia y efecto.

Ejemplo: Salvedad porque los principios de contabilidad no fueron aplicados consistentemente, con el ejercicio anterior. Por cambio en el método de valuación de los inventarios.

Texto Tradicional

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

He examinado el balance general de Editorial Mexicana, S.A. al 31 de diciembre de 1984, los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que -- consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior, con excepción del cambio, con el cual estoy de acuerdo, relativo al método PEPS, primeras entradas primeras salidas y al fin del presente ejercicio por el método UEPS últimas entradas-primeras salidas, para valuar la materia prima, lo que ha ocasionado una disminución en la utilidad neta en \$ _____ aproximadamente.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

México, D.F.
10 de marzo de 1985.

Texto Nuevo

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía presentan la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y -- los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, excepto que en cuanto a la aplicación consistente de principios de contabilidad generalmente aceptados, hubo un cambio en el método de valuar los inventarios. El año anterior se realizó por el método PEPS primeras entradas-primeras salidas y al final del presente año se realizó por el método UEPS últimas entradas-primeras salidas, cambio que en este caso considero más aceptable. El cual afectó la utilidad neta del año, disminuyendo en la cantidad de -----
\$ _____ aproximadamente.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

México, D.F.
10 de marzo de 1985.

- d. EXISTEN INCERTIDUMBRES DEL FUTURO EN RELACION CON LAS CIRCUNSTANCIAS PENDIENTES DE RESOLVER A LA FE CHA DEL DICTAMEN, CUYA RESOLUCION NO DEPENDE DE LA EMPRESA.

En todos aquellos casos que existe incertidumbre acerca del futuro, en relación con reclamaciones, litigios, asuntos de impuestos u otras contingencias, usualmente se precisa un dictamen con salvedad.

El boletín H-24 "Efectos de las Contingencias del Auditor", emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, -- nos define las contingencias de la siguiente manera:

"Es la situación o condición cuyo resultado final, solo se confirmará si ocurren o no, uno o más sucesos futuros inciertos, lo cual puede resultar en una pérdida o utilidad para el ente económico".

Las contingencias pueden afectar en diversas formas al dictamen del auditor, quien se podrá encontrar ante las siguientes circunstancias:

- a) Contingencias susceptibles de cuantificarse
 - El auditor se cerciorará de la razonabilidad de su cuantificación.
 - El auditor no está de acuerdo con su cuantificación o registro.
- b) Contingencias no susceptibles de cuantificación razonable por las cuales existe una incertidumbre respecto a su efecto en los estados financieros.
- c) Problemas de continuidad del negocio en marcha
- d) Contingencias remotas que no es probable que acontezca.

e) Contingencias favorables de ganancia

Cuando el auditor encuentra limitaciones al alcance del examen derivado de incertidumbre se obliga a tomar en cuenta los efectos que la solución pueda tener en la situación financiera y en los resultados de operación que en ellos se -- presentan. Una incertidumbre de esta naturaleza, normalmente requiere de una salvedad en la cual se mencionará el vocablo de "sujeta a" para significar que la opinión del auditor dependerá de la situación misma.

Ejemplo: Salvedad por incertidumbres, acerca del futuro en relación con la cobranza de algunas cuentas por cobrar.

Texto Tradicional

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

Hemos examinado el balance general de Editorial Mexicana, -- S.A., al 31 de diciembre de 1984 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Según se explica en la Nota 1 a los estados financieros, la cuenta de clientes al 31 de diciembre de 1984, incluye la -- cantidad de \$ _____ que los abogados de la compañía -- han tratado de cobrar mediante procedimientos judiciales los que, a la fecha de los estados financieros, no ha producido resultados favorables por lo que no nos es posible formarnos una opinión sobre la suficiencia de la reserva que aparece -- en el balance general adjunto, por la cantidad de \$ _____.

En nuestra opinión sujeta al efecto de cualesquiera pérdidas adicionales que puedan sufrirse por el cobro de la cuenta -- por cobrar que hacemos referencia en el párrafo precedente -- los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente -- la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 -- de diciembre de 1984, y los resultados de sus operaciones -- por el año terminado en esa fecha, de conformidad con prin- -- cipios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados -- sobre bases consistentes con las del año anterior.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

México D.F.
10 de marzo de 1985

Texto Nuevo

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

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

Según se explica en la Nota 1 a los estados financieros, la cuenta de clientes al 31 de diciembre de 1984, incluye la cantidad de \$ _____ que los abogados de la Compañía han tratado de cobrar mediante procedimientos judiciales -- los que, a la fecha de los estados financieros no ha producido resultados favorables por lo que no nos es posible formarnos una opinión sobre la suficiencia de la reserva que aparece en el balance general adjunto, por la cantidad de \$ _____.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

México, D.F.
10 de marzo de 1985.

3.4. DICTAMEN NEGATIVO

Existen ocasiones en que las excepciones en cuanto a la presentación razonable de la situación financiera y los resultados de operación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, son de tal importancia que impiden al auditor expresar una opinión con salvedades.

En los casos en que el auditor emita este tipo de opinión deberá indicar claramente todas las razones que lo obligan a emitirla; generalmente es en un párrafo intermedio de su dictamen.

3.4.1 CONCEPTO

Un dictamen negativo es una opinión en el sentido de que los "estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera o los resultados de operación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados".

3.4.2 CONSIDERACIONES Y EJEMPLO

En general, las causas que originan salvedades en el dictamen del auditor, son aplicables a los dictámenes negativos, para las cuales se tendrá en cuenta el riesgo probable y la importancia relativa, que quedará a juicio del auditor y a las circunstancias de cada caso en particular, para expresar su opinión.

Ejemplo: Dictamen negativo por no registrar operaciones de ventas.

Texto Tradicional

A los Señores Accionistas de Editorial Mexicana, S.A.

He examinado el balance general de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984, y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que les son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

La Compañía no ha registrado el efecto de operaciones de ventas con importe de \$ _____, y los inventarios incluyen partidas con valor de \$ _____, que corresponden al costo de dichas ventas.

En mi opinión debido a la falta de registro de ventas y a la inclusión de inventarios no existentes que se describen en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan en forma razonable la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

México, D.F.
10 de marzo de 1985.

Texto Nuevo

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la Compañía, no presentan la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha en vista de lo que se menciona en el párrafo siguiente:

La Compañía no ha registrado el efecto de operaciones de -- ventas con importe de \$ _____, y los inventarios incluyen partidas con valor de \$ _____, que corresponden al costo de dichas ventas.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

México, D.F.,
10 de marzo de 1985.

Los dictámenes negativos no son muy frecuentes en la práctica, debido a que un dictamen de esta naturaleza sería de muy poca utilidad a las personas interesadas en los estados financieros. Es por esto que la mayoría de las empresas siguen las recomendaciones de los auditores independientes.

3.5. ABSTENCION DE OPINION.

En todos aquellos casos en los que el auditor haya tenido limitaciones al examen practicado, impuestas ya sea por el propio cliente o por las circunstancias, de tal manera importantes que no se pueda formar una opinión sobre los estados financieros en conjunto, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando todas las causas que originan dicha abstención.

3.5.1 ORIGEN

Generalmente una abstención de opinión se deriva de:

- a) Limitaciones en el alcance del examen.
- b) Incertidumbre sobre asuntos no resueltos a la fecha de los estados financieros, que tengan la debida importancia.

3,5,1 CONSIDERACIONES Y EJEMPLO

La abstención de opinión constituye una forma de expresión de opinión, ya que las normas de información obligan al auditor a mencionar la naturaleza de su examen, su opinión respecto de la información revisada y en su caso las limitaciones importantes que haya tenido en su examen.

Con la finalidad de no ocultar información a los lectores interesados, en los estados financieros, el auditor al abstenerse de opinar deberá informar todas las violaciones que pudiera haber descubierto en relación con principios de contabilidad y las reglas particulares de valuación y presentación, así como a la consistencia de dichos principios.

Ejemplo: Abstención de opinión por deficiencias en el control interno.

Texto Tradicional

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

He examinado el balance general de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos. Mi examen reveló que existen deficiencias de control interno importantes, las que se describen en el párrafo siguiente; las cuales me impiden satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del ejercicio. Las principales deficiencias encontradas fueron:

- a) No se pudo comprobar que las ventas del ejercicio fueran efectivamente realizadas, ya que no cuenta con un consecutivo de facturas.
- b) Asimismo sus registros contables no permiten identificar a que período corresponden las ventas.

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

C.P. _____
Ced. Prof. _____

México , D.F.
10 de marzo de 1985.

Texto Nuevo

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

He examinado el balance general de Editorial Mexicana, S.A. al 31 de diciembre de 1984 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos, -- preparados por la administración de la Compañía.

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

Las principales deficiencias que se encontraron fueron:

- a) No se pudo comprobar, que las ventas del ejercicio fuerán efectivamente realizadas, ya que no cuenta con un - consecutivo de facturas.
- b) Asimismo sus registros contables no permiten identi--- car a que período corresponden las ventas.

C.P. _____
Ced. Prof. _____

México, D.F.
10 de marzo de 1985.

Las abstenciones de opinión son más frecuentes en exámenes limitados de empresas pequeñas y cerradas y en auditorías iniciales. También puede darse el caso de que el auditor no sea independiente.

C A P I T U L O I V

4. REPERCUSION DE LA REEXPRESION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS EN EL DICTAMEN.

4.1. ANTECEDENTES

La información contable financiera se ha fundado, tradicionalmente, en el principio de "Valor Histórico Original". Este principio se basa en que las cifras de los estados financieros, se expresan en términos de unidades monetarias y que, cuando esta unidad o medida de valor es constante, la importancia relativa de un bien queda razonablemente medida por "...las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente, o la estimación razonable que de ello se haga - al momento que se consideren realizados contablemente". (1)

(1) Boletín B-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P.

Ante el problema inflacionario tan intenso, ya no es posible presentar cifras a valor histórico, debido a que estas pierden su significado, por la distorsión y deformación que produce la inflación, dando como resultado cifras irreales, no pudiendo ser comparables de un período a otro, ya que --- realmente no son iguales aún cuando nominalmente sí lo sean.

Por lo antes expuesto la información financiera debe actualizarse para hacer frente a la época inflacionaria, de no ser así puede conducir a decisiones desfavorables y peligrosas, como es la descapitalización de las empresas por el gravamen o reparto de utilidades ficticias.

Ante este problema la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P. ,ha realizado diversos estudios a fin de encontrar la mejor de las soluciones y divulgar los métodos de actualización para su aceptación y aplicación generalizada.

Los primeros antecedentes que se tienen referente a los efectos que produce dictaminar cifras ajustadas por cambios en el nivel general de precios fue en 1976. A esa fecha ya se tenía en cuenta los efectos de la inflación en la información financiera y se veía la necesidad de presentar cifras actualizadas con la finalidad de que los estados financieros fueran lo más apegados a la realidad.

Por lo anterior, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en recomendación de la Comisión de Principios de Contabilidad publicó en noviembre de 1976 el Boletín 37 - denominado "Estados Financieros Ajustados por Cambios en el nivel General de Precios" el cual tenía como objeto el describir los procedimientos de auditoría que debe seguir el -- contador público y las declaraciones informativas que deben existir acompañados de cifras ajustadas por cambios en el -- nivel general de precios.

Posteriormente la mencionada Comisión de Principios de Contabilidad, al tratar de resolver el problema, relativo a la distorsión que los efectos de la inflación producen sobre la información financiera preparada bajo el principio de va-

lor histórico original, a fines de 1979 emite el Boletín -- B-7 "REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA", el cual es reconocido como "Principio - de Contabilidad" y tiene el carácter de obligatorio para los ejercicios sociales que inicien el 1° de enero de 1980. Con la aprobación de este boletín queda sin efectos el Boletín 37.

El Boletín B-7 da inicio a un proceso evolutivo y experimental tendiente a determinar la validez y utilidad de los métodos de ajuste que contarán con mayor respaldo técnico y menor grado de dificultad de aplicación y que preservarán - la imparcialidad y objetividad de la información contable.

Con este propósito, el Boletín B-7 dictó ciertas reglas para que las empresas actualizaran aquellas cifras de los estados financieros en que los efectos de la inflación fuesen más significativos, debiendo revelarlos, como información adicional a los estados financieros básicos para que estos cumplan con principios de contabilidad.

Considerando que el auditor al dictaminar los estados financieros debe verificar que se haya aplicado este principio ya que cuyo incumplimiento total o parcial representaba una desviación en los principios de contabilidad que debiera manejarse bajo el contexto de las diversas disposiciones normativas contenidas en los pronunciamientos de la CONPA - relativos al dictamen del auditor; esta Comisión emite el Boletín H-11 "REPERCUSION DE LA REVELACION DE LOS EFECTOS - DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA, EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR", cuyo objeto específico era el definir la actividad del auditor al emitir su dictamen, al considerar las diversas situaciones en que las empresas podrían encontrarse para dar cumplimiento a la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

Hay que recordar que, el Boletín B-7 substancialmente señalaba la necesidad de revelar los efectos de la inflación en la información financiera; con lo que daba respues-

ta a un problema fácil de reconocer pero complejo de medir.

Sin embargo, la experiencia obtenida en estos años de aplicación vino a plantear situaciones de hecho y conceptuales técnicos que el Boletín B-7 no había previsto o era comprensible su abstención, toda vez que, constituía el primer intento por resolver algo complejo y sin antecedentes prácticos, que avalen su optimización, amén del mundo cambiante en que vivimos". (1)

Derivado de lo anterior y considerando que las circunstancias imperantes en el actual entorno económico son diferentes a las existentes cuando surgió el Boletín B-7 la Comisión llevo a cabo estudios más profundos, de los cuales dá origen al Boletín B-10 "RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA" él cual se aprobó en junio de 1983, y deja sin efectos al Boletín B-7.

Este boletín hace obligatorio el reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros para los ejercicios sociales que concluyan el 31 de diciembre de 1984 sin embargo, dicha Comisión exhorta a todas las empresas a que observen las normas del mismo con anterioridad a la fecha señalada.

El objetivo de este boletín es el de establecer las reglas pertinentes relativas a la valuación y presentación de las partidas relevantes consideradas en la información financiera, que se ven afectadas por la inflación.

Los aspectos generales del Boletín B-10 son:

1. Deben actualizarse por lo menos los siguientes renglones:
 - a. Inventarios y costo de ventas
 - b. Inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y la depreciación del ejercicio.

(1) B-10 Necesidad de normar una generalidad casuística, *Revista de Contaduría Pública del I.M.C.P., octubre 1983*

c. Capital contable.

2. Además, deberán determinarse:

- a. El resultado por tenencia de activos no monetarios, cuando fuera el caso.
- b. El costo integral de financiamiento (que debe incluir el resultado por posición monetaria).

3. Por el grado de relevancia que implica, la actualización y determinación de las partidas mencionadas deben incorporarse a los estados financieros básicos.

4. Para permitir al usuario de los estados financieros una mejor comprensión del contenido de estos, se deben revelar aquellos datos pertinentes tales como: Método seguido, criterios de cuantificación e implicación de ciertos conceptos, referencia comparativa a los datos históricos, etc.

4.2 RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA Y SU REPERCUSION EN EL DICTAMEN.

La CONPA considera que el auditor independiente también se ve afectado y forma parte del proceso continuo de investigación y experimentación y que los inicios de la aplicación del Boletín B-10 se requiere de ciertas guías que orienten su actuación. Por lo tanto, aunque ya existen y siempre deben tomarse en cuenta las disposiciones normativas relativas al dictamen del auditor, se hace necesaria la emisión de un boletín que trate exclusivamente sobre la repercusión que en el dictamen del auditor, sobre los estados financieros tiene el hecho de que existan desviaciones al principio de reconocer los efectos de la inflación en la información financiera básica.

Por lo cual, la CONPA, elaboró un proyecto de boletín, que se dió a conocer en diciembre de 1984, mediante su publicación en la Revista de la Contaduría Pública del Insti-

tuto Mexicano de Contadores Públicos denominado Boletín --- H-27 "REPERCUSION EN EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO DEL RE CONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMA--- CION FINANCIERA", el cual fue expuesto en su etapa de auscul tación, análisis y comentarios, el que tiene una duración de 30 días, pasado el cual la Comisión hará un análisis de los comentarios recibidos para, en su caso, modificar el texto - original y enviarlo en el mes de febrero de 1985, al Consejo Nacional Directivo para su aprobación final.

El objetivo del Boletín H-27 es definir la actitud que debe asumir el auditor al emitir su dictamen ante las dife- rentes situaciones en que posiblemente podrá encontrarse por las diversas prácticas seguidas por las empresas para recono cer el efecto de la inflación en la información financiera o por su incumplimiento total o parcial.

Considerando que deben existir cifras históricas, ya -- que son precisamente estas las que se actualizan, así como - la relativa novedad del tema y las complejidades inherentes a su aplicación, el auditor, en su trabajo y al rendir su -- dictamen, podría encontrarse, entre otras, ante situaciones tales como:

a. Problemas observados en las cifras determinadas al valor histórico, cuyo efecto trascienda a la información ac- tualizada.

Ante esta situación el auditor deberá proceder a:

Asegurarse de que la entidad haya determinado las ci--- fras sobre la base de valor histórico original, fundamento pa ra efectuar su actualización, en los términos aplicables es- tablecido por los principios de contabilidad.

b. Limitaciones al alcance de su trabajo relacionadas con la revisión de cifras a valor histórico, cuyo efecto re- percuta en el examen de valores actualizados.

En aquellos casos en los que como resultado de su tra-- bajo el auditor haya concluido que existen desviaciones so--

bre las cifras determinadas en base a valor histórico original y su efecto trascienda a la información actualizada, -- tendrá que determinar su impacto en dicha información actualizada y, hasta donde sea posible, revelar los efectos cuantificados, expresando en su dictamen la salvedad, opinión negativa o abstención que corresponda.

c. Entidades que cumplan con el reconocimiento de los efectos de la inflación requerido por el Boletín B-10.

Para lo cual el auditor deberá asegurarse de que la empresa haya reconocido y presentado adecuadamente los efectos de la inflación en la información financiera de conformidad con los términos establecidos en el Boletín B-10. Cuando esto ocurra, el auditor emitirá una opinión limpia, puesto que los estados financieros estarán presentados conforme a principios de contabilidad.

d. Limitaciones al alcance del trabajo relacionadas -- con la revisión de cifras actualizadas. En este caso cuando existan limitaciones al examen practicado, impuestas ya sea por el propio cliente o por las circunstancias de tal -- forma importantes que el contador público no pueda revisar -- las cifras actualizadas y formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando todas las causas que originan dicha -- abstención.

e. Entidades que cumplan parcialmente con las disposiciones del Boletín B-10. En estos casos en que las empresas -- cumplan parcialmente con el principio de reconocer los efectos de la inflación en sus estados financieros básicos, el -- auditor, dependiendo de la importancia relativa del incumplimiento, deberá expresar en su dictamen la salvedad u opinión -- negativa que corresponda.

f. Entidades que sigan prácticas que se aparten de los procedimientos aceptados por el Boletín B-10 para la determi

nación y reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera. En estos casos cuando el auditor determine que los estados financieros se apartan de los principios de contabilidad, deberá, en atención a la importancia relativa, darle la correspondiente consideración en su dictamen, mencionando, si procede el efecto cuantificado por las desviaciones.

- g. Entidades que cambien métodos de actualización de un período a otro.

En los casos en que las empresas efectúen cambios en los métodos para computar y reconocer los efectos de la inflación en la información financiera, el auditor deberá asegurarse de que se revele la naturaleza de estos y sus efectos cuantificados y hacer mención de los cambios en su dictamen.

EMPRESAS QUE ADOPTEN POR PRIMERA VEZ EL BOLETIN B-10

Tomando en cuenta que el párrafo 15 de Boletín A-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad reconoce la necesidad de modificar la aplicación de ciertas reglas particulares de contabilidad considerando que han dejado de ser parcial o totalmente útiles a la entidad en que se habían estado aplicando, ocasionando una inconsistencia, y que de hecho el Boletín B-10 establece, que la valuación de ciertas partidas a su costo histórico original ya no produce información que en esta época se aproxime a la realidad y contiene ciertas nuevas reglas para la valuación y presentación de determinadas partidas de los estados financieros, el auditor deberá en aquellas empresas que adopten por primera vez el Boletín B-10, ya sea en forma anticipada o en el primer año de su vigencia:

___ Asegurarse de que los estados financieros de años anteriores que se incluyan con propósitos comparativos, se presenten tal como fueron preparados originalmente.

— Comprobar que los estados financieros del año en que se produzca la inconsistencia revelen adecuadamente las causas que derivaron el cambio y su efecto en la situación financiera y resultados de operación.

— Hacer mención a la inconsistencia en su dictamen.

La inconsistencia a que se hace referencia en el párrafo anterior podrá presentarse como se muestra en el ejemplo, del Capítulo V, página 78 y 79.

h. Entidades que no cumplan con el Boletín B-10.

En el caso de que las empresas no reconozcan los efectos de la inflación en la información financiera y consecuentemente, sus estados financieros se aparten de los principios de contabilidad, el auditor, considerando su importancia relativa respecto de los estados financieros tomados en su conjunto, deberá expresar en su dictamen la salvedad u opinión adversa que corresponda.

La salvedad a que se refiere el párrafo anterior podrá redactarse como a continuación se muestra:

Texto Tradicional

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

He examinado el balance general de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

La compañía no determinó la información relativa y los estados financieros por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1984 no incluyen, como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, el reconocimiento de los efectos de la inflación en inventarios, costo de ventas, inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y del ejercicio, capital contable y posición monetaria ni la determinación del resultado por tenencia de activos no monetarios (en su caso), lo cual, aunque no fue factible cuantificar se estima de importancia (indicar efectos, cuando estos se conozcan).

En mi opinión, excepto porque los estados financieros no incluyen los efectos de la inflación en la información financiera según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984, y los resultados de sus operaciones que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados en forma consistente con los del año anterior.

Texto Nuevo

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

En mi opinión , con base en el examen que practiqué, y excepto porque los estados financieros por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1984, no incluyen como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, el reconocimiento de los efectos de la inflación en inventarios, costo de ventas, inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y del ejercicio, capital contable y posición monetaria ni la determinación del resultado por tenencia de activos no monetarios (en su caso), lo cual, aunque no fue factible cuantificar, se estima de importancia (indicar los efectos cuando éstos se conozcan), los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A. al 31 de diciembre de 1984 y los resultados de sus operaciones por el ejercicio que terminó en esa fecha.

C.P. _____

Ced. Prof. _____

En el caso de que los estados financieros no presenten el reconocimiento de los efectos de la inflación y provoquen una distorsión tal, aún cuando las cifras históricas estén correctamente presentadas, el auditor deberá emitir una opinión negativa o adversa: sobre los mismos.

Dado que los estados financieros preparados sobre la base de valor histórico original representan información financiera integral y no partidas individuales y se derivan de principios de contabilidad, con excepción de la falta del reconocimiento de los efectos de la inflación, el auditor puede incluir en el dictamen su opinión sobre las cifras así determinadas. Estas situaciones son producto del período gradual de transición al que nos enfrentamos y no deben alentarse.

La opinión negativa que se menciona anteriormente se puede redactar de la forma siguiente: o bien en una redacción tal que manifieste claramente las afirmaciones que se hacen al mismo.

Texto Tradicional

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

He examinado el balance general de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que -- consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la Nota N, los estados financieros adjuntos no reconocen los efectos de la inflación en la información financiera tal como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados y están preparados sobre el valor histórico original y, por ese sólo hecho, en mi opinión, no presentan la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 ni el resultado de -- sus operaciones ni los cambios en la situación financiera -- por el año que terminó en esa fecha.

En mi opinión, la información financiera contenida en los -- estados adjuntos, la cual se elaboró sobre valor histórico -- original, está presentada razonablemente conforme a las bases que sirvieron para su preparación, aplicada en forma con -- sistente con las del año anterior.

Texto Nuevo

A los Señores Accionistas de
Editorial Mexicana, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, y de acuerdo con lo que se menciona en la Nota N, los estados financieros no reconocen los efectos de la inflación en la información financiera tal como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados y están preparados sobre la base de valor histórico original y, por ese sólo hecho, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, en mi opinión no representan la situación financiera de Editorial Mexicana, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y los resultados de sus operaciones por el ejercicio que terminó en esa fecha.

En mi opinión la información financiera contenida en los estados adjuntos, la cual se elaboró sobre valor histórico original, está presentada razonablemente conforme a las bases que sirvieron para su preparación, aplicadas en forma consistente con las del año anterior.

Tomado del Proyecto del Boletín H-27 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

C A P I T U L O V

5. EJEMPLO DE DICTAMEN

LAMPARAS SAIDE, S.,A.

ESTADOS FINANCIEROS

AL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

I N D I C E

DICTAMEN DEL AUDITOR EXTERNO	1
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA COMPARATIVO	2
ESTADO DE RESULTADOS COMPARATIVO	3
ESTADO DE VARIACIONES EN LAS CUENTAS DE CAPITAL CONTABLE COMPARATIVO	4
ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA EN BASE A EFECTIVO COMPARATIVO	5
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS	6

5.1 TEXTO DEL DICTAMEN

5.1.1 Texto Tradicional

A los Señores Accionistas de
LAMPARAS SAIDE, S.A.

He examinado el balance general de LAMPARAS SAIDE, S.A., al 31 de diciembre de 1984 y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó -- de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la Nota 2 a los estados financieros, la compañía adoptó -- a partir del ejercicio social de 1984 los lineamientos del Boletín B-10 del -- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera", con los efectos que se describen -- en dicha nota.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de Lámparas Saide, S.A. al 31 de diciembre de 1984 y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad -- con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados en forma consistente con los del año anterior, excepto por el cambio, con el cual estoy de acuerdo, derivado del reconocimiento de los efectos de la inflación -- en la información financiera que se describe en el párrafo anterior.

5.1.2 Texto Nuevo

A los Señores Accionistas de
LAMPARAS SAIDE, S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por el cambio, -- con el cual estoy de acuerdo, derivado del reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera que se describe en el párrafo siguiente los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de LAMPARAS SAIDE, S.A. al 31 de diciembre de 1984 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Como se menciona en la Nota 2 a los estados financieros, la compañía adoptó -- a partir del ejercicio social de 1984 los lineamientos del Boletín B-10 del -- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Reconocimiento de los efectos de -- la inflación en la información financiera", con los efectos que se describen -- en dicha nota.

5.2 ESTADOS FINANCIEROS BASICOS

LAMPARAS SAIDE, S.A.

-80-

5.2.1 Estado de situación financiera

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA COMPARATIVO

AL 31 DE DICIEMBRE DE 1984 Y 1983

(En miles de pesos)

(Nota 1, 2, 6, 7 y 8)

A C T I V O	1984	1983	P A S I V O	1984	1983
CIRCULANTE:			CORTO PLAZO:		
Efectivo en caja y bancos	\$ 1'000	\$ 7'000	Créditos bancarios (Nota 3 y 5)	\$ 224'000	\$ 152'000
Cuentas y documentos por cobrar:			Documentos por pagar (Nota 4)	25'000	12'000
Clientes	\$ 172'000	\$ 114'000	Proveedores	45'000	57'000
Deudores diversos	16'000	29'000	Acreedores diversos	5'000	3'000
	\$ 188'000	\$ 143'000	I.S.R. y P.T.U. por pagar	10'000	7'000
Inventarios (Nota 2 y 6)	\$ 313'000	\$ 168'000	Otros pasivos	2'000	1'000
Anticipo a proveedores	\$ 2'000	\$ 1'000	Suma el corto plazo	\$ 311'000	\$ 232'000
Pagos anticipados y otros	\$ 8'000	\$ 4'000			
Suma el circulante	\$ 512'000	\$ 323'000	LARGO PLAZO:		
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (Nota 2 y 7)			Préstamos bancarios (Nota 3 y 5)	\$ 20'000	\$ 15'000
Maquinaria y equipo	\$ 247'000	\$ 44'000	Documentos por pagar (Nota 4)	17'000	2'000
Equipo de transporte	43'000	11'000	Suma largo plazo	\$ 37'000	\$ 28'000
Muebles y enseres	16'000	2'000			
	\$ 306'000	\$ 57'000	CONTINGENTE:		
Menos-Depreciación acumulada	147'000	16'000	Suma el pasivo	\$ 348'000	\$ 260'000
Suma propiedades, planta y equipo	\$ 159'000	\$ 41'000			
CARGOS DIFERIDOS:			CAPITAL CONTABLE		
Gastos de organización	\$ 4'000	\$ 4'000	(Nota 2, 8 y 9)		
Gastos de instalación	1'000	1'000	Capital social. Representado por 30,000 acciones comunes, con valor nominal de \$ 1,000 cada una, íntegramente suscritas y pagadas.	\$ 30'000	\$ 30'000
	\$ 5'000	\$ 5'000	Reserva legal	4'000	2'000
Menos-Amortización acumulada	4'000	4'000	Utilidades acumuladas	37'000	28'000
Suma cargos diferidos	\$ 1'000	\$ 1'000	Utilidad del ejercicio	66'000	45'000
			Resultado acumulado por posición monetaria	25'000	-
			Actualización del capital contable	114'000	-
			Resultado monetario patrimonial	48'000	-
			Suma el capital contable	\$ 324'000	\$ 105'000
SUMA EL ACTIVO	\$ 672'000	\$ 365'000	SUMA EL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	\$ 672'000	\$ 365'000

Las notas adjuntas a los estados financieros, son parte integrante de este balance general, por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1984.

5.2.2 ESTADO DE RESULTADOS

LAMPARAS SAIDE, S.A.ESTADO DE RESULTADOS COMPARATIVOPOR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984 Y 1983

(Miles de pesos)

(Notas 1, 2, 5 y 7)

	<u>1984</u>	<u>1983</u>
Ventas netas	\$ 1,010'000	\$ 814'000
Costo de ventas	780'000	612'000
Utilidad bruta	\$ 230'000	\$ 202'000
Gastos de operación:		
Gastos de venta	\$ 95'000	\$ 78'000
Gastos de administración	19'000	18'000
	\$ 114'000	\$ 96'000
	\$ 116'000	\$ 106'000
Costo integral de financiamiento:		
Intereses y comisiones	\$ 28'000	\$ 25'000
Pérdida en cambios	2'000	7'000
Resultado monetario operacional	30'000	-
	\$ -	\$ 32'000
Utilidad	\$ 116'000	\$ 74'000
Otros ingresos	\$ 2'000	\$ 12'000
Utilidad antes de impuesto sobre la renta y participación de utilidades	\$ 118'000	\$ 86'000
Provisión para:		
Impuesto sobre la renta	\$ 44'000	\$ 36'000
Participación de utilidades	8'000	5'000
	\$ 52'000	\$ 41'000
Utilidad del ejercicio	\$ 66'000	\$ 45'000

Las notas adjuntas a los estados financieros, son parte integrante de este estado de resultados, por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1984.

5.2.3 ESTADO DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE

LAMPARAS SAIDE, S.A.ESTADO DE VARIACIONES EN LAS CUENTAS DE CAPITAL CONTABLEPOR LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984 Y 1983

(Miles de pesos)

(Notas 2, 8 y 9)

	<u>1984</u>	<u>1983</u>
<u>CAPITAL SOCIAL</u> (Nota 9)		
SALDO AL INICIAR Y FINALIZAR EL EJERCICIO	\$ 30'000	\$ 30'000
<u>RESERVA LEGAL</u> (Nota 9)		
SALDO AL INICIAR EL EJERCICIO	\$ 2'000	\$ 1'000
Más-Incremento a la reserva legal (Ver abajo)	2'000	1'000
SALDO AL FINALIZAR EL EJERCICIO	\$ 4'000	\$ 2'000
<u>UTILIDADES POR APLICAR</u> (Nota 2, 8 y 9)		
SALDO AL INICIAR EL EJERCICIO	\$ 28'000	\$ 4'000
Traspaso de la utilidad del ejercicio según Asamblea General Ordinaria de Accionistas	43'000	24'000
Actualización de la utilidad del ejercicio anterior	(34'000)	-
	\$ 37'000	\$ 28'000
<u>UTILIDAD DEL EJERCICIO</u> (Nota 2, 8 y 9)		
SALDO AL INICIAR EL EJERCICIO	\$ 45'000	\$ 25'000
Aplicación de la utilidad del ejercicio según Asamblea General de Accionistas		
Traspaso a utilidad por aplicar	(43'000)	(24'000)
Traspaso a reserva legal	(2'000)	(1'000)

	<u>1984</u>	<u>1983</u>
Utilidad del ejercicio según estado de resultados	\$ 66'000	\$ 45'000
SALDO AL FINALIZAR EL EJERCICIO	<u>\$ 66'000</u>	<u>\$ 45'000</u>

RESULTADO ACUMULADO POR POSICION MONETARIA

(Nota 2 y 8)

SALDO AL INICIAR EL EJERCICIO	\$ -	\$ -
Actualización al iniciar el ejercicio	17'000	-
Incremento por actualización al cierre del ejercicio	8'000	-
SALDO AL FINALIZAR EL EJERCICIO	<u>\$ 25'000</u>	<u>\$ -</u>

ACTUALIZACION DEL CAPITAL CONTABLE

(Nota 2 y 8)

SALDO AL INICIAR EL EJERCICIO	\$ -	\$ -
Actualización al iniciar el ejercicio	74'000	-
Incremento en el ejercicio por actualización	40'000	-
SALDO AL FINALIZAR EL EJERCICIO	<u>\$ 114'000</u>	<u>\$ -</u>

RESULTADO MONETARIO PATRIMONIAL

(Nota 2 y 8)

SALDO AL INICIAR EL EJERCICIO	\$ -	\$ -
Actualización al iniciar el ejercicio	18'000	-
Incremento en el ejercicio	30'000	-
SALDO AL FINALIZAR EL EJERCICIO	<u>\$ 48'000</u>	<u>\$ -</u>

Las notas adjuntas a los estados financieros, son parte integrante de este estado de variaciones en las cuentas de capital contable, por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1984.

5.2.4 ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA EN BASE A FLUJO
DE EFECTIVO

5
1 de 2

LAMPARAS SAIDE, S.A.

ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA

EN BASE A EFECTIVO COMPARATIVO

POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984 Y 1983

(Miles de pesos)
(Nota 1, 2 y 8)

	<u>1984</u>	<u>1983</u>
<u>FUENTES DE EFECTIVO:</u>		
Flujo de efectivo generado por la operación:		
Utilidad neta	\$ 66'000	\$ 45'000
Cargos a resultados que no requirieron de la utilización de efectivo:		
Depreciación y amortización	24'000	6'000
Pasivos registrados por gastos devengados no pagados	28'000	24'000
Pérdida en cambios devengados no pagados	8'000	1'000
	\$ 126'000	\$ 76'000
Menos:		
Resultado monetario operacional	30'000	-
Efectivo generado por la operación	\$ 96'000	\$ 76'000
Financiamiento y otras fuentes de efectivo:		
Incremento en créditos bancarios	\$ 77'000	\$ 65'000
Incremento en documentos por pagar	17'000	12'000
Incremento en proveedores	-	14'000
Incremento en acreedores diversos	2'000	9'000
	\$ 96'000	\$ 100'000
Suman las fuentes de efectivo	\$ 192'000	\$ 176'000
<u>APLICACIONES DE EFECTIVO:</u>		
Inversiones:		
En propiedades, planta y equipo	\$ 12'000	\$ 23'000
En cuentas y documentos por cobrar	45'000	70'000
En inventarios	120'000	65'000
En pagos anticipados y otros	4'000	4'000
Suman las inversiones	\$ 181'000	\$ 162'000

	<u>1984</u>	<u>1983</u>
Amortización de financiamientos y otros:		
Pago de pasivos acumulados devengados en ejercicios anteriores	\$ 2'000	\$ 3'000
Pago a proveedores y acreedores	6'000	9'000
	-----	-----
Suman las amortizaciones y otras aplicaciones	\$ 8'000	\$ 12'000
	-----	-----
Suman las aplicaciones de efectivo	\$ 189'000	\$ 174'000
	-----	-----
INCREMENTO NETO DE EFECTIVO Y EQUIVALENTES	\$ 3'000	\$ 2'000
	=====	=====

Las notas adjuntas a los estados financieros, son parte integrante de este estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo, por el ejercicio -- terminado el 31 de diciembre de 1984.

LAMPARAS SAIDE, S.A.NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROSAL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

NOTA 1. OBJETO SOCIAL.

LAMPARAS SAIDE, S.A., está constituida de acuerdo a las leyes mexicanas, según escritura No. 24675 de 1980. La actividad principal consiste en la fabricación de todo tipo de lámparas, la cual incluye el empaclado, distribución y comercio en general de dicho producto.

NOTA 2. PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES Y FINANCIERAS.

a) Inventarios.

Los inventarios de materia prima, material de empaque y productos terminados se encuentran valuados a costos que no exceden al valor de mercado, por el método UEPS últimas entradas primeras salidas.

b) Depreciación y amortización.

El activo fijo depreciable y las mejoras a propiedades arrendadas y los gastos de instalación, se registran a costo de adquisición y su depreciación y amortización se calcula bajo el método de línea recta sobre los saldos finales anuales, con base en la vida útil estimada.

c) Pasivo contingente por despido al personal.

Indemnizaciones.- Existe un pasivo contingente por un monto indeterminado, derivado de las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, en lo relativo a indemnizaciones y otras compensaciones al personal, en los casos de despido bajo ciertas circunstancias; la Compañía acostumbra considerar estos pagos con cargo a resultados del ejercicio en que ocurren.

Prima de antigüedad.- La Ley Federal del Trabajo obliga a la Compañía a pagar a sus trabajadores una prima de antigüedad cuando dejan de prestar sus servicios bajo ciertas circunstancias. Este beneficio se determina a razón de doce días de salario, limitado al doble del salario mínimo por cada año de servicio. Es política de la Compañía considerar estos pagos dentro del ejercicio en que ocurren.

Derivado de las dos políticas de registro ennumeradas anteriormente, la Compañía tendría un pasivo contingente por un total de \$ 18'000,000 al cierre del ejercicio, en caso de darse las circunstancias antes mencionadas.

- d) Actualización de cifras conforme al Boletín B-10 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (Ver notas 6, 7 y 8)

Por lo que se refiere a los rubros de inventarios, activo fijo, su -- depreciación acumulada así como la del ejercicio y el capital conta-- ble, hasta el ejercicio de 1983 se tenía la política de registrarse a valor histórico, a partir del 1º de enero de 1984 se reconoce el efecto de la inflación en estos rubros, cuyos valores actualizados son integrados a los estados financieros.

Para llevar a cabo la actualización de esta información conforme a -- los lineamientos del Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de -- la inflación en la información financiera", se utilizó el índice Nacional de Precios al Consumidor publicado por Banco de México.

Los factores de ajuste para hacer la conversión de cifras históricas a cifras de poder adquisitivo se determinó de la siguiente forma:

$$\frac{\text{Índice a la fecha de la reexpresión}}{\text{Índice a la fecha de adquisición}} = \text{Factor de ajuste}$$

NOTA 3. PRESTAMOS BANCARIOS.

	<u>Corto Plazo</u>	<u>Largo Plazo</u>
Por pagar a Banco Internacional, S.N.C. en moneda nacional:		
Préstamo directo con una tasa de interés del 57 % y 59.25 %, con vencimiento al 25 de junio de 1985.	\$122'000,000	\$ 20'000,000
Por pagar a The First National -- Bank of San Antonio, en moneda -- extranjera:		
Préstamo directo al 10.5 % de interés anual, con vencimiento al 11 de abril de 1985, \$ 484,055 Dólares Americanos, al tipo de cambio de \$ 210.72	102'000,000	-
	----- \$224'000,000 =====	----- \$ 20'000,000 =====

NOTA 4. DOCUMENTOS POR PAGAR.

Corto Plazo Largo Plazo

A Bancomer, S.N.C. en moneda extranjera:

7 Documentos a la tasa de interés del 11.75 % anual, con vencimiento al 24 de mayo de 1985 y suman \$ 199'317, valuados al tipo de cambio de \$ 210.72.

\$ 25'000,000 \$ 17'000,000
=====

NOTA 5. REGISTRO EN MONEDA EXTRANJERA.

La posición en moneda extranjera al tipo de cambio del cierre del ejercicio es la siguiente:

	<u>Importe</u> <u>Moneda extranjera</u>	<u>Tipo de</u> <u>cambio</u>	<u>Importe</u> <u>Moneda nacional</u>
Pasivo:			
Créditos bancarios	\$ 484,054	210.72	\$ 102'000,000
Documentos por pagar	199,317	210.72	42 000,000

			\$ 144'000,000
			=====

NOTA 6. INVENTARIOS.

a) Al 31 de diciembre de 1984 estan integrados como sigue:

	<u>Valor</u> <u>Actualizado</u>	<u>Valor</u> <u>Histórico</u>
Producto terminado	\$ 213'000,000	\$ 209'000,000
Material de empaque	72'000,000	71'000,000
Materia prima	28'000,000	25'000,000
	-----	-----
	\$ 313'000,000	\$ 305'000,000
	=====	=====

b) El inventario de productos terminados se acumuló durante el último trimestre del año, y le fue aplicado el índice promedio de los tres meses finales de 1984.

c) El inventario de material de empaque y el de materia prima fueron ad-

quiridos en el transcurso del año, y se les aplicó el índice promedio de 1984.

NOTA 7. ACTIVO FIJO Y SU DEPRECIACION.

- a) Al 31 de diciembre de 1984 se encuentran integrados como a continuación se muestra, así como las tasas anuales de depreciación:

	%	<u>Valor Actualizado</u>	<u>Valor Histórico</u>
Maquinaria y equipo	8	\$ 247'000,000	\$ 53'000,000
Equipo de transporte	20	43'000,000	12'000,000
Muebles y enseres	10	16'000,000	4'000,000
		-----	-----
		\$ 306'000,000	\$ 69'000,000
Depreciación acumulada		147'000,000	23'000,000
		-----	-----
		\$ 159'000,000	\$ 46'000,000
		=====	=====

- b) Los índices utilizados para la actualización de cifras históricas así como la depreciación acumulada, fueron los promedio de cada año de acuerdo a la fecha de adquisición de cada bien.
- c) La depreciación del ejercicio en base a valores históricos fue de --- \$ 5'000,000, existiendo una diferencia de \$ 13'000,000, contra la depreciación calculada sobre los valores actualizados.

NOTA 8. CAPITAL CONTABLE.

- a) Para la actualización del capital social, utilidades retenidas y reserva legal, se aplicaron los factores promedio del año en que fueron constituidas.

La actualización del Capital Contable se forma por las siguientes cuentas:

Capital social	\$	98,000
Reserva legal		5,000
Utilidades acumuladas		8,000
Resultado acumulado por posición monetaria		3,000

	\$	114,000
		=====

El objetivo de la actualización es conservar el poder de la inversión de los accionistas para que mantengan el poder adquisitivo de su inversión y de las utilidades que les han generado.

NOTA 9. RESTRICCIONES A LA RESERVA LEGAL Y A LAS UTILIDADES.

- a) De acuerdo con las disposiciones legales aplicadas, se debe separar - como mínimo un 5 % de la utilidad del ejercicio para incrementar la - reserva legal, hasta que esta sea igual al 20 % del capital social. Esta reserva no está sujeta a distribuirse entre los accionistas, sino solamente en caso de liquidación de la sociedad.
- b) De acuerdo con las disposiciones fiscales en vigor a partir del 1º de enero de 1984, en términos generales los dividendos pagados en efectivo con cargo a las utilidades capitalizadas, la reserva legal, otras reservas y la utilidad del ejercicio serán deducibles fiscalmente para la Institución y estarán sujetos a una retención del 55 % en el ejercicio que se paguen, excepto cuando éstos sean reinvertidos dentro -- de los 30 días siguientes a la suscripción o pago de aumento de capital social en la misma empresa. Serán deducibles sin retención alguna, los dividendos pagados a sociedades mercantiles mexicanas en su -- carácter de accionistas.

A partir del 1º de enero de 1985 cambia el régimen de deducción de dividendos, en la siguiente forma:

- Los dividendos provenientes de la capitalización de superávit -- por revaluación no se consideran ingresos.
- Los pagos de dividendos, generados por revaluaciones de activos o de otros conceptos que reflejen el efecto de la inflación en los estados financieros no se consideran deducibles.

Estas notas son parte integrante de los estados financieros de Lámparas Saide, S.A.

CONCLUSIONES

- 1.- La actividad que más identifica al contador público independiente como tal es la auditoría de estados financieros; cuya finalidad es la emisión de una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros, la cual se ha formado a través de un examen realizado conforme ciertos requisitos mínimos de calidad profesional, los que han sido impuestos por la profesión.

En esta opinión va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros, para darles testimonio a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera de una empresa.

- 2.- El nuevo texto del dictamen resulta ser más corto que el tradicional, y al igual que este contiene un párrafo de alcance y de opinión; en él se hace clara mención de que los estados financieros son propiedad de la empresa auditada y están elaborados por la administración de la misma. Considero este texto más apropiado por ser más breve y de una comunicación sencilla para el público lector debido a que no contiene tecnicismos, los que la mayoría de los usuarios no conocen y no tiene obligación de conocerlos, lo cual puede inducir a confusiones o malas interpretaciones.
- 3.- La expresión de salvedades constituye para el contador público que dictamina una medida lícita de honradez profesional, pues a través de esta manifiesta no haber obtenido los elementos de juicio suficientes para emitir una opinión favorable respecto de los estados financieros.
- 4.- Los estados financieros deben ser reexpresados porque las cifras a valor histórico ya no son confiables, ni están presentadas acordes con la realidad que vivimos.

Ante el reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera el auditor no queda excluido, ya que debe informar si los estados financieros están presentados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, y si los procedimientos aplicados están en base a los lineamientos adoptados por la profesión.

A B R E V I A T U R A S

- I.M.C.P. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- C.F.F. Código Fiscal de la Federación.
- C.O.N.P.A. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría
- BOLETIN B-7 Boletín B-7 Revelación de los Efectos de la In-
flación en la Información Financiera.
- BOLETIN B-10 Boletín B-10 Reconocimiento de los Efectos de -
la Inflación en la Información Financiera.
- BOLETIN H-27 Repercusión en el Dictamen del Contador Público
del Reconocimiento de los Efectos de la Infla-
ción en la Información Financiera.
- BOLETIN A-1 Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad -
Financiera.

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

BOLETINES

Boletines del I.M.C.P., de la Comisión de Principios de Contabilidad.

- A-1 Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera.
- B-7 Revelación de los efectos de la inflación en Información Financiera.
- B-10 Reconocimiento de los efectos de la Inflación en la Información Financiera.

De la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

- BOLETIN C Normas de Auditoría.
- BOLETIN H-01 AL H-05 Dictamen del Auditor.
- BOLETIN H-24 Efectos de las Contingencias del Auditor.
- BOLETIN H-27 Repercusión en el Dictamen del Contador Público del Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera.
- Código de Etica Profesional del IMCP.

LIBROS

- Auditoría Conceptos y Métodos.
Jhon J. Willingham y D.R. Carmichael. McGraw-Hill.
- El Informe de Auditoría.
Brasseaux Miles. ECASA
- El Dictamen en la Contaduría Pública.
Benjamín Tellez T. ECASA.
- Elementos de Auditoría.
Víctor M. Mendívil E. ECASA
- Diccionario de Contadores Públicos.
Eric L. Koheler. UTEHA.

Terminología del Contador

Mancera Hermanos y Colaboradores. BANCA Y COMERCIO

LEGISLACIONES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Reglamentaria del Artículo 5o. Constitucional

Código Fiscal de la Federación

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Código Civil para el Distrito Federal

Código Penal para el Distrito Federal

REVISTAS

Contaduría Pública, Junio 1975, Junio 1976, Octubre 1983,
Diciembre 1984.

Ejecutivos de Finanzas, Octubre 1980.