

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA**

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

22  
Rej

**ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD,  
Y ECONOMIA.**



TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**OPINIONES DEL CONTADOR PUBLICO AL EMITIR  
SU DICTAMEN SOBRE ESTADOS  
FINANCIEROS**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
**P R E S E N T A**  
**MARIA ESTELA LEDESMA GUERRERO**  
GUADALAJARA, JALISCO 1986



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

OPINIONES DEL CONTADOR PUBLICO AL EMITIR SU DICTAMEN  
SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

CONTENIDO

INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
INFORME CORTO UNIFORME	1
Generalidades.	2
Concepto de Dictamen.	3
Diversas formas de rendir el auditor su dictamen.	5
Redacción.	8
A quien se dirige	11
Consideraciones sobre el dictamen tradicional.	11
Fecha.	27
Dirección.	29
Firma.	30
CAPITULO II	
REFERENCIAS A ESTADOS DEL AÑO ANTERIOR QUE SE PRESENTAN EN EL INFORME CORTO UNIFORME.	
Responsabilidad del auditor por los estados del año anterior.	31
Referencias a la revisión anterior.	33
Dictamen que comprende dos o más años.	34
Dictamen que incluye estados del año anterior con salvedad.	36
Estados financieros del año anterior no examinados por el auditor.	41
CAPITULO III	
SALVEDADES Y ABSTENCION DE OPINION	
Condiciones que las originan.	44
Naturaleza de las salvedades.	45
Abstención de opinión.	48

#### CAPITULO IV

LIMITACION EN EL ALCANCE DEL EXAMEN.	53
Párrafo del alcance.	53
Párrafo de la opinión	55
Ejemplos.	55

#### CAPITULO V.

REPRESENTACION CONFORME A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.	69
Efecto de la importancia relativa.	74
Ejemplos.	75

CONCLUSIONES	79
--------------	----

BIBLIOGRAFIA	80
--------------	----

## INTRODUCCION.

La preparación profesional en respuesta al crecimiento y exigencia de los negocios debe ser, antes que nada, la preocupación y meta de todo profesional de la contaduría pública, ya que la creciente competencia que surge entre ellos hace la necesidad de proporcionar abundantes bienes a las mejores condiciones de precio y calidad a una población cada vez más grande; han provocado que surjan problemas en ellos de toda índole, productivos, comerciales, financieros, administrativos y contables, estas situaciones han originado a su vez que las áreas que corresponden a la actividad del contador público se compliquen en su esencia, que está prácticamente representada por los principios de contabilidad y las normas de auditoría. Siendo la auditoría externa, la primordial actividad del ejercicio de la profesión de contador público y el dictamen del auditor el informe más frecuente que se emite, considero de gran importancia para la profesión, cualquier investigación que se realice sobre este tema. Fué esta la causa que me impulsó a realizar este trabajo, en el que pretendo recapitular las principales causas que lo afectan, así como analizar el contenido de cada una de sus partes elementales.

## CONTENIDO.

### CAPITULO I

#### INFORME CORTO UNIFORME.

##### GENERALIDADES.

El dictamen del auditor es el documento formal --- que es suscrito por el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen que realizó sobre los estados financieros de su cliente. El dictamen es de gran fundamento en la práctica profesional pues es lo único que el público ve del trabajo del contador público.

El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., se han acostumbrado poco a poco a las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esas formas implica una explicación clara del motivo que la origina. Sin embargo, estas formas no deberán utilizarse cuando las condiciones -- específicas sean tales que su aplicación no quede indicada.

Claro que no hay sustituto posible para el análisis y estudio cuidadoso de cada situación particular de tal forma, que quede claramente expuesto al lector todo lo que el auditor desee expresar en su dictamen.

La uniformidad en la presentación y contenido de -- los dictámenes es importante tanto desde el punto de vista - del lector como del auditor.

Como son declaraciones de la administración, se -- tiene que señalar claramente que los estados financieros y - sus notas son responsabilidad exclusiva de la entidad.

El profesional es responsable del dictamen de --- esos estados financieros, éste deberá expresar en forma clara el grado de responsabilidad que está asumiendo al firmar dicho documento.

#### CONCEPTO DE DICTAMEN.

Por ser el dictamen el reflejo de la actividad por excelencia del contador público, ha estado sujeto a constante evolución y estudio por parte de las asociaciones que lo -- agrupan.

Por esta razón, se han dado muchas y muy variadas definiciones del término dictamen, de las que se han seleccionado dos para reproducirlas, formuladas por la Comisión - de Procedimiento de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (IMCP).-

La primera, dada en su Boletín No. 21, manifiesta:

" El dictamen de contador público puede definirse como el documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, - alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

La misma Comisión de Procedimientos de Auditoría - del IMCP, en su Boletín No. 2, nos dice: " El resultado del trabajo del auditor y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presentan generalmente en un documento -- cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional del propio auditor; si éste documento es una expresión - concreta y sintética, recibe el nombre de dictamen".

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

El libro de Terminología del Contador, de Mancera-Hermanos y colaboradores, nos dice: " Dictamen de Auditoría es el documento que expide el contador público con su firma, al terminar una auditoría de balance, y el cual contiene -- dos secciones:

1) Una breve explicación del alcance del trabajo realizado, - y 2) Su opinión profesional acerca de los estados financieros examinados, en cuanto así presentan de manera razonable la situación financiera de la empresa, conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente con relación al año anterior.

En general, podemos entender que el dictamen es la expresión de juicio y apreciación que se ha formado el contador sobre los estados financieros llevando a cabo la corrección contable de las cifras, y de sí muestran éstos la posición adecuada de un negocio a una fecha determinada, además, en él, el contador público menciona textualmente la -



clase de revisión que llevó a cabo, el alcance dado a su trabajo y la forma en que fueron elaborados los estados financieros puestos a su consideración.

#### DIVERSAS FORMAS DE RENDIR EL AUDITOR SU DICTAMEN.

El auditor presenta diversas formas de rendir el dictamen según las circunstancias, como son:

##### I.- Limpio o sin salvedades.

Cuando el contador público no tuvo limitación alguna en su trabajo, no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y por último que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de dichos principios de contabilidad al compararse con las utilizadas en el ejercicio anterior.

##### 2.- Con salvedades o excepciones por:

A) Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.

B) Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares.

C) Limitaciones en el alcance del examen practicado.

D) Por incertidumbre.

##### 3.- Dictamen negativo u opinión adversa.

El contador público debe expresar una opinión negativa cuando, como consecuencia de su exámen, encuentra que los estados financieros que pretenden presentar la posición financiera y los resultados de operaciones de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, no presentan esta posición y resultados razonablemente de acuerdo con dichos principios, y las excepciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

Una opinión negativa debe incluir una explicación de todas las razones que la originaron.

#### 4.- Abstención de opinión.

El abstenerse de expresar una opinión es necesario cuando el alcance del exámen ha sido limitado en forma importante, ya sea por el propio cliente o por las circunstancias.

Hay circunstancias en que la posición financiera puede verse afectada en forma trascendental por asuntos no resueltos o incertidumbre, que influyen en la vida misma del negocio. En estos casos el contador público deberá expresar que el posible efecto de estos asuntos le impide opinar sobre los estados financieros como empresa en marcha.

Al abstenerse de expresar una opinión, el contador público deberá indicar claramente todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención. Esto no lo exime de incluir las excepciones que pudiera haber en relación a principios de contabilidad generalmente aceptados y a la consistencia en la aplicación de dichos principios.

El abstenerse de expresar una opinión no debe usarse como pretexto para evitar la expresión de una opinión negativa. El contador público si se ha formado la opinión de que los estados financieros no presentan razonablemente la posición financiera y el resultado de operaciones conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, asf, deberá expresarlo, al igual cuando el alcance del exámen, -- por cualquier circunstancia ha sido limitado en forma importante y se debe de indicar también los motivos que dieron lugar a la abstención.

#### OBLIGACION Y PRONUNCIAMIENTO AL EMITIR UN DICTAMEN.

En todo trabajo que un contador público independiente realice al haber hecho una revisión de estados o información financiera, ineludiblemente deberá expresar una opinión en los términos del exámen que practicó.

El auditor por su obligación moral y profesional debe informar veraz e imparcialmente al público que leerá sus informes, cuando sea contratado para llevar a cabo un exámen de estados financieros estará obligado a su dictamen sin importar las circunstancias, pues si llevó a cabo su trabajo de auditoría y existieron problemas que no fueron solucionados a su satisfacción, los deberá indicar claramente, -- asf como el efecto que tuvieron en su opinión, independientemente del destino final que su cliente pueda darle a su dictamen.

Se considera que un contador público queda -- asociado a estados o información financiera cuando su nombre aparece al calce o conjuntamente con dicha información, aún cuando no haya hecho exámen de alguno.

Cuando el contador público sea dependiente en los términos del Código de Etica Profesional y haya hecho una revisión, expresará claramente en el cuerpo de su dictamen las condiciones y grado de dependencia que tiene respecto a la empresa a la que se refiere la información financiera sobre la cual expresa su opinión.

La auditoría independiente está fundamentada en el concepto perfectamente definido y aceptado de que los estados financieros son de la Compañía y constituyen declaraciones de ella. El contador público como auditor externo examina esos estados y emite su informe en el que expresa su opinión sobre los mismos.

#### REDACCION.

El informe corto uniforme se utiliza para expresar la opinión del contador público sobre exámenes de los estados financieros básicos (posición financiera, estado de resultados, estado de utilidades acumuladas y estado de cambios en la situación financiera) de empresas, e instituciones y consiste en la exposición breve de su opinión sobre la situación financiera de una empresa o institución reflejada en sus estados financieros, basada en el examen que realiza sobre ellos, recalcando con claridad la responsabilidad primaria e ineludible que tiene la administración de la empresa sobre la preparación de dichos estados financieros.

La redacción del informe corto ha sido objeto de cambios con motivo de la evolución que ha tenido la profesión como consecuencia del progreso general de los negocios.

Así con anterioridad al año de 1934, el último párrafo del informe corto se iniciaba con las palabras -- "certifico que en mi opinión" y era muy normal que en aquella época se le denominara a los informes de los contadores públicos "certificado del auditor". Este término se ha seguido utilizando en cierto grado y es aconsejable no propiciar su uso pues daría a entender un grado de exactitud que no existe en los estados financieros.

Actualmente se usa de manera casi universal - el término "informe" que definitivamente es más apropiado, ya que el informe de los auditores no "certifica" sino que básicamente expresa una opinión.

A partir del año de 1964 con la emisión del boletín número 21 por parte de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se formalizó y generalizó la redacción del dictamen que en la actualidad continúa usándose por la mayoría de los contadores públicos y que tuvo su origen en el año 1948 cuando el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) adoptó la redacción uniforme.

Esta redacción puede variar y de hecho esto sucede de acuerdo al estilo personal de cada contador, observándose que los cambios son de forma pero nunca de fondo, ya que todos deben contener de acuerdo con las normas de la profesión, los considerados que menciono a continuación. -- Es importante destacar que esta redacción para efectos fiscales se ha estandarizado por requisitos que las autoridades han establecido, específicamente las reglas a que se refiere el instructivo de la serie 10, emitido por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

La revisión fué realizada de acuerdo con las - normas de auditoría generalmente aceptadas.

La revisión incluyó las pruebas de los li--- bros y documentos de contabilidad y otros procedimientos -- de auditoría que se consideraron necesarios de acuerdo a --- las circunstancias.

La situación financiera, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera se presentan razonablemente de conformidad con principios de conta- bilidad generalmente aceptados.

Y los principios de contabilidad generalmente- aceptados fueron aplicados sobre bases uniformes a las del - año anterior.

En el año de 1975 fué publicada la redacción - de un nuevo dictamen "para uso optativo de aquellos contado- res públicos que lo encontraran más satisfactorio y en él -- está representada la inquietud de varios contadores públicos, tanto en el ámbito nacional como en el internacional". El -- texto que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomendó en - esa fecha a través del boletín número 36 en el que exponen - los cambios y las razones en las que se basa la recomenda -- ción, es el siguiente:

" En mi opinión, con base en el exámen que -- practiqué, los estados financieros que se - acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación fi- nanciera de a) y los resulta- dos de sus operaciones por el año que termi- nó en esa fecha".

## A QUIEN SE DIRIGE.

Normalmente el informe corto debe dirigirse a las personas o persona que hicieron la designación del auditor, de esta manera se dirige a los accionistas, directores y -- consejo de administración, en los casos que la designación -- del auditor la efectúen los directores y sea aprobada por -- los accionistas o el consejo de administración.

Sin embargo cuando esta designación se hace sin -- la ratificación de los accionistas no es necesario dirigir -- el informe a estos últimos. Salvo estas excepciones los in-- formes cortos deben ser dirigidos a los accionistas o a los -- directores.

Al dirigir los informes es conveniente utilizar -- los nombres con que se designan a los accionistas, consejo -- de administración y directores en la escritura constitutiva -- u otro documento oficial; ya que varían de una empresa a -- otra, pudiéndose referir a tenedores de acciones, junta di-- rectiva, directorio, etc.

En los casos en que se contrate al auditor para -- efectuar un examen de estados financieros de una empresa que no es la compañía que contrata los servicios el informe debe dirigirse a los accionistas o directores de la Compañía que contrata los servicios; esta situación se presenta principal mente en las auditorías correspondientes a investigaciones -- de compra de negociaciones.

## CONSIDERACIONES SOBRE EL DICTAMEN TRADICIONAL.

En el dictamen clásico dentro del párrafo del al --

cance, la primera frase identifica a la compañía o institución indicando la clase de entidad y los estados financieros, objeto del exámen. La redacción de la frase de la "identificación" debe ser clara y precisa, utilizando el nombre exacto de la compañía, sin embargo en el caso de estados consolidados o combinados puede no ser necesario identificar por su nombre a las compañías subsidiarias incluidas en el exámen. La redacción que se use para identificar los estados financieros examinados debe guardar uniformidad con los títulos de los estados.

En los casos en que los estados están numerados -- puede ser aconsejable hacer referencias entre paréntesis a -- los números de los estados en el párrafo del alcance.

La segunda frase del párrafo del alcance indica que el exámen fué practicado de acuerdo con las normas de auditoría y la parte final manifiesta que se aplicó un criterio -- profesional en la determinación del alcance resultando adecuado de acuerdo a las circunstancias específicas de cada caso.

Las normas de auditoría que han sido aprobadas y -- adoptadas por el Comité Ejecutivo y los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos son los siguientes:

Normas personales.

Normas de ejecución del trabajo.

Normas de dictamen e información.

En el boletín número 3 expedido por la Comisión de procedimientos de Auditoría de dicho Instituto se describen -- perfectamente cada una de ellas por lo que no considero necesario transcribirlas.



## ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Es necesario llevar a la práctica todos los procedimientos de auditoría que son estrictamente necesarios para -- expresar una opinión sobre los estados financieros. El contador público independiente puede aceptar, realizar un trabajo en que el cliente ha establecido limitación sobre el alcance del examen, pero es muy conveniente no hacerlo y la inclusión de una manifestación en el párrafo del alcance que indique -- las desviaciones por esa limitación, no justifica la omisión de los procedimientos normales de auditoría que sean practi-- cables.

En los casos en que se han puesto en práctica todos los pasos de auditoría que son aplicables, pero los registros contables son inadecuados, en tal grado que no se puede expresar una opinión, no debe usarse el párrafo uniforme del alcance. No habría congruencia si se dijera que "el examen incluyó aquellas pruebas y otros procedimientos que se consideraron necesarios" y luego, en un párrafo posterior se expresará que las limitaciones sobre el alcance del examen obligó a no emitir una opinión global.

## AMPLIACION DE PROCEDIMIENTOS APLICABLES A CUENTAS POR -- COBRAR E INVENTARIOS.

Con el establecimiento de procedimientos de auditoría con carácter obligatorio por parte de la Comisión de -- Normas y Procedimientos de Auditoría, tales como la confir -- mación de cuentas por cobrar y la observación de inventarios, donde fueran practicable y razonables por razón de su impor -- tancia, con respecto a la situación financiera o a los re -- sultados de las operaciones; hacen surgir a la ampliación --

de los procedimientos y/o procedimientos alternativos. Por -- ejemplo en las auditorías iniciales o primeras auditorías, -- la observación de los inventarios físicos al comienzo del -- período o año objeto del examen, será generalmente impracti-- cable, sin embargo es necesario satisfacerse de la razonabi-- lidad de la cifra que muestra el balance en este rubro, por -- métodos apropiados; de lo contrario se requerirá un dictamen-- con salvedades o una denegación de dictamen. Un procedimiento alternativo en ciertas condiciones permitirá confirmar en lugar de observar los inventarios.

Una ampliación a los procedimientos de observación-- física de inventarios la constituye la siguiente:

Cuando el contador público independiente intente -- dictaminar estados financieros de una entidad, en los que -- los inventarios constituyen un factor de importancia, será -- un procedimiento de auditoría generalmente aceptado que, -- además de practicar pruebas y comprobaciones de auditoría de las cuentas y registros de los inventarios y presenciar los recuentos físicos de inventarios, debe mediante observacio-- nes y preguntas adecuadas, satisfacerse de la efectividad -- de los métodos utilizados para practicar el inventario, así-- como el grado de confianza que puede depositar en las mani-- festaciones del cliente, con respecto a inventarios y a los registros correspondientes.

También puede considerarse una ampliación a los -- procedimientos de auditoría la confirmación en lugar de la -- observación cuando existen inventarios que en el curso regu-- lar de los negocios se encuentren en poder de almacenes de -- depósito o de otros custodios ajenos, la confirmación direc-- ta por escrito de tales custodios, es un procedimiento acep-- table; pero si el importe de tales inventarios representa --

una porción significativa del activo, el contador público in dependiente debe efectuar revisiones y verificaciones comple mentarias.

Cuando no sea posible efectuar pruebas físicas de los inventarios en poder de terceros debido a la imposibilidad de identificar los inventarios específicos con sus propietarios, es necesario considerar cuidadosamente si se tiene suficiente base para satisfacerse con respecto a la credibilidad del custodio y su capacidad de entrega, teniendo en cuenta la importancia de los importes de que se trate.

Otra situación en la que se amplían los procedimientos de auditoría de acuerdo a las circunstancias es el caso de compañías que cuentan con controles y métodos de conteo a base de muestreos estadísticos, que son confiables en grado suficiente para hacer innecesarios conteos anuales totales y el auditor se ha satisfecho de que los controles y procedimientos en vigor son confiables para producir resultados semejantes a los de un conteo físico completo anual, no se requerirá dicho recuento completo. Los procedimientos adicionales consisten en que el auditor debe satisfacerse de que cualquier plan de muestreo que se use, sea válido estadísticamente y que se aplique en forma apropiada para que produzca precisión y resultados razonables poniendo en práctica procedimientos adecuados en la observación de inventarios.

En los casos que, siendo aplicable la ampliación de los procedimientos, no se ponen en práctica con respecto a los saldos finales de cuentas por cobrar e inventarios, requiere que el párrafo del alcance tenga una referencia a la omisión de dichos procedimientos, aún cuando el auditor pueda aplicar otros procedimientos de auditoría que resulten apropiados de acuerdo a las circunstancias, como base para -

poder emitir una opinión sin salvedades sobre las cuentas por cobrar e inventarios sin embargo este requisito ha sido -- modificado disponiéndose ahora que si el auditor no pudo confirmar las cuentas por cobrar u observar los inventarios porque era impracticable o imposible hacerlo, pero ha quedado -- satisfecho por medio de otros procedimientos de auditoría, -- no es necesario que se haga comentario en su informe. Esta -- modificación se refiere únicamente al requisito de prepara -- ción del informe y no significa debilitamiento en los proce -- dimientos que se requieren para que el auditor quede satisfe -- cho sobre la razonabilidad de los saldos en cuentas por co -- brar e inventarios.

Al realizar una auditoría por primera vez se omiten los procedimientos de auditoría sobre los inventarios iniciales por ser impracticables o imposible llevarlos a cabo, sobre esta situación no se requiere hacer referencia en el párrafo -- del alcance, siempre que el auditor se satisfaga mediante la -- aplicación de otros procedimientos.

Si bien la omisión de observar los inventarios iniciales en una primera auditoría, no es en sí una excepción a las normas de Auditoría Generalmente aceptadas, la imposibi -- lidad del auditor de hacer pruebas reactivas adecuadas de -- los saldos de inventarios y el no poder substituir este pro -- cedimiento por otros más adecuados, constituye una limitación del alcance.

A continuación expongo la forma como repercuten -- los casos anteriormente enunciados, en la redacción del pá -- rrafo del alcance:

No existe requisito general de exponer la omisión -- de procedimientos normales de auditoría, si el auditor puede --

satisfacerse de la razonabilidad del saldo en cuentas por cobrar e inventarios, mediante la aplicación de procedimientos alternativos de auditoría.

En este caso se considera que no hay limitación en el alcance y no se requiere referencia al uso de procedimientos alternativos.

Cuando existe restricción por parte del cliente a la aplicación de procedimientos de auditoría se deberá invariablemente hacer mención a tal limitación en el párrafo del alcance y generalmente conducirá también a presumir que deberá expresarse una denegación de dictamen.

También serán raros los casos en que sea posible emitir una opinión sin salvedades, cuando no hayamos observado los inventarios finales, ni hecho pruebas físicas de conteo posteriores, revisándolas por medio de conciliaciones.

Ahora bien por lo que respecta a la nueva redacción uniforme del dictamen, opinión o informe corto, en el que ya no existe el párrafo del alcance, es muy importante dejar establecido que al dejar de existir éste, no representa que los procedimientos de auditoría y los razonamientos hechos con anterioridad dejen de efectuarse o queden debilitados, definitivamente no deben dejarse de aplicar, ya que cualquier limitación al alcance del trabajo por las causas ya apuntadas, pueden representar en un momento dado una salvedad o una abstención de opinión.

#### PARRAFO UNIFORME DE LA OPINION.

El párrafo uniforme de la opinión en el dictamen -

tradicional ha sido desarrollado para ajustarse a las normas de Auditoría Generalmente aceptadas, relativas a normas de dictamen e información, emitidas en el boletín número tres, de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Estas normas requieren que el informe del auditor:

- 1.- Exprese si los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad general -- generalmente aceptados. (Primera norma);
- 2.- Exprese si dichos principios se han aplicado -- en el año o período actual de manera uniforme con el período anterior. (Segunda Norma).
- 3.- Exprese una opinión sobre los estados financieros en conjunto con salvedad o una abstención de dicha opinión. (tercera Norma);
- 4.- La opinión uniforme de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los -- resultados de las operaciones puede expresarse únicamente -- cuando las manifestaciones informativas pueden considerarse -- razonablemente adecuadas. (Cuarta Norma).

En el nuevo dictamen sobre estados financieros emitido por la Comisión de Procedimientos de Auditoría en el boletín número 36 eliminan las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría; a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente y al calificativo de razonablemente, arguyendo como razones -- para hacer los cambios que la nueva redacción "expresa la -- opinión en forma clara y precisa que no deja lugar a dudas --

respecto a lo que quiere y puede expresar el contador público como resultado de su trabajo" "existe la convicción de que las normas de auditoría generalmente aceptadas siempre serán cumplidas no obstante que no haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria etc."

Desde el punto de vista muy personal en el nuevo dictamen se están dejando de cumplir las normas de auditoría puesto que se tratan precisamente de normas de dictamen e información y el boletín número tres deja perfectamente asentado que "es necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente".

Asimismo con respecto a la aplicación de los principios de contabilidad y su aplicación consistente establece que "es necesario que el auditor, al rendir su dictamen o informe, declare si en su opinión los estados financieros examinados presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de la empresa de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados". También establece "para despejar esta duda y dejar al lector en posibilidad de utilizar comparativamente los estados financieros, es necesario que el auditor declare, expresa y explícitamente si los principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en relación con el periodo anterior, etc.

Ahora bien por lo que respecta a la inclusión de -- "la declaración de la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía de preparar los estados financieros", es un gran acierto y definitivamente faltaba en el dictamen tradicional.

El párrafo uniforme de la opinión, consiste en una frase que responde a las normas de preparación de informes anteriormente indicadas y que comienza con las palabras "En nuestra opinión". Por lo tanto la respuesta de los auditores a las normas de información y dictamen debe darse en forma de una opinión profesional, más bien que en forma de una exposición de hechos.

En los casos que el auditor por cualquier razón se desvía de la forma uniforme debe tener cuidado que cualquier dictamen que dé, lo debe expresar claramente como opinión. En algunas ocasiones debido a lo complejo de las excepciones o salvedades que se expresan, es aconsejable dividir la opinión en dos o más frases ó párrafos. En esos casos, las palabras "nuestra opinión" deben repetirse en cada frase o párrafo, según resulte apropiado.

Cualquier frase que modifique el párrafo de la opinión del informe corto, debe considerarse que encierra una salvedad a la opinión en alguna forma, excepto que la referencia a informes de otros auditores como base, en parte, de la opinión, se permite sin que sea considerada una salvedad, dicha referencia se considera más bien, como indicativa de división de responsabilidad en cuanto a la ejecución del trabajo. Por consiguiente, excepto en el caso de responsabilidad dividida con otros auditores es conveniente evitar el uso, en el párrafo del dictamen, de frases tales como "basado en el exámen anterior". Tal frase podría interpretarse como indicativa de que no se puso en práctica todos los procedimientos de auditoría considerados necesarios de acuerdo con las circunstancias, si no se emplearon todos los procedimientos, los que se omitieron deben exponerse como excepciones en el párrafo del alcance y debe expresarse apropiadamente, un dictamen con salvedad. Si la intención es de salvedad al dictamen debe usarse una redacción tal como "Sujeto a" o "Excepto por", según sea apropia



do, pero debe evitarse frases tales como "con la explicación que antecede", al iniciar el párrafo del dictamen. Estas frases no se consideran suficientemente claras o categóricas para una salvedad.

#### IDENTIFICACION DE LOS ESTADOS Y DE LA COMPANIA EN EL PARRAFO DEL DICTAMEN

El párrafo uniforme de la opinión se refiere a "los estados financieros adjuntos". Esta redacción es apropiada siempre que resulte claro que los estados que se adjuntan -- son precisamente en la posición financiera, el estado de resultados, el estado de cambios en las cuentas de capital contable y el estado de cambios en la posición financiera y que todos esos estados se cubren en el dictamen o informe corto, no debe usarse esta redacción cuando se presentan estados o anexos complementarios que no se requieren para una presentación razonable de la situación financiera y de los resultados de las operaciones.

De modo semejante, no debe usarse la redacción uniforme cuando se presenten estados comparativos que no se cubren en el informe.

Siempre que sea necesario para una comprensión clara, o en otras situaciones si se deseara, los estados financieros que se cubren pueden identificarse en el párrafo del dictamen como "Los estados financieros mencionados anteriormente" o como "el balance general y los correspondientes estados de resultados, de cambios en las cuentas de capital -- contable y de cambios en la situación financiera".

En los casos en que el contador público independiente no es el auditor principal sino que su informe se refiere a los estados financieros de una filial, se presenta y se ha

ce referencia al mismo en el informe de los auditores principales, los estados a que el informe del auditor de la filial se refiere, generalmente no se muestra por separado. En estos casos no es conveniente referirse a "los estados adjuntos" y el informe correspondiente puede redactarse más o menos como sigue:

"Hemos examinado la posición financiera de la Compañía X al 31 de Diciembre de 199.. y los correspondientes estados de resultados, etc..."

"En nuestra opinión la posición financiera y los correspondientes estados de resultados, de cambios en las cuentas de capital contable y de cambios en la situación financiera arriba mencionados (que no se presentan en forma separada) -- presentan razonablemente..."

El párrafo uniforme del dictamen, cuando los estados son de una sola compañía, nombre específicamente la entidad a que se refiere, tratándose de un dictamen consolidado - puede hacerse la referencia de manera sencilla tal como "La Compañía X y sus filiales". Donde no puede existir confusión en cuanto al significado, se permite referirse simplemente a "La Compañía" o a "las Compañías" en el párrafo del dictamen.

En el párrafo del alcance del dictamen tradicional se expresa que "los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera" y los resultados de las operaciones. En ocasiones en lugar de "Posición financiera" se -- utiliza el título "Estado de la situación financiera" generalmente dicho título se utiliza cuando la forma de presentación del balance se modifica para rebajar los pasivos corrientes de los activos corrientes y mostrar una cifra de activos netos que es equivalente a la inversión de los accionistas.

Información requerida sobre "el resultado de sus operaciones".

Se considera que los resultados de las operaciones se presentan a través del estado de resultados y el estado de utilidades acumuladas.

Algunos estados de resultados omiten las ventas -- y el costo de ventas y muestran como primera partida la --- "Utilidad Bruta". En estos casos de estados de resultados abreviados considero que no existe una presentación razonable de los resultados de las operaciones.

En estos casos el estado pudiera llamarse resumen de resultados y el párrafo del dictamen pudiera modificarse para decir que el "Resumen de resultados presenta razonable mente la información consignada en el mismo".

#### OMISION DEL ESTADO DE UTILIDADES ACUMULADAS.

La exposición de los cambios en las utilidades acumuladas se considera esencial para la presentación razonable de los resultados de las operaciones. Por consiguiente cuando no se presenta estado de utilidades acumuladas y no existe manifestación (ya sea en la posición financiera o en nota a los estados financieros) de los cambios de significación en las utilidades acumuladas, aparte de la utilidad neta. Cuando aparte de la adición de la utilidad neta y la deducción de los dividendos decretados, no existen transacciones en las utilidades acumuladas y hay exposición en los estados financieros o en notas a los mismos, de los dividendos a base de una cantidad por acción, se considera que las manifestaciones son adecuadas y que no se requiere una salvedad. Sin embargo, deben exponerse los importes de todos -- los cambios en las utilidades acumuladas durante el año social más reciente, como mínimo.

El movimiento del capital social, es un análisis de una cuenta de balance y no se considera que forma parte de la presentación de resultados de las operaciones, sin embargo como cuestión de exposición adecuada, deberá presentarse un análisis del capital social ya sea en la posición financiera, en un estado por separado o en una nota, cuando ha ocurrido cualquier cambio significativo en la cuenta durante el período cubierto por el estado de utilidades acumuladas. Cuando no han ocurrido cambios en el capital social durante dicho período y el hecho no se expone mediante la presentación de posiciones financieras, tanto al comienzo como al final del período, el título en la posición financiera pudiera incluir una frase entre paréntesis, en el sentido de que no hubo cambios durante el período especificado que terminó en la fecha de la posición financiera más reciente que se presenta. No es suficiente decir "No hubo cambios durante el año", puesto que la posición financiera es un estado estático y no dinámico.

#### ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA

En los Estados Unidos de Norteamérica en el año de 1963 se recomendó que se presentaran en los informes financieros, estados de origen y aplicación de fondos como información suplementaria, pero dicha inclusión no era obligatoria, a partir de 1971 se hace obligatorio presentar un estado de cambios en la situación financiera para cada período por el que se presente un estado de resultados, cuando se emitan estados financieros que pretendan presentar tanto la situación financiera (balance general) como los resultados de las operaciones (estados de resultados y utilidades acumuladas).

En México fué hasta octubre de 1973 cuando el estado de cambios en la situación financiera se consideró como necesario para proporcionar información completa y así cum-

plir con el principio de revelación suficiente.

De esta manera la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió el boletín B 4 con carácter de disposición fundamental y por lo tanto normativa de la actuación de todos los contadores - públicos asociados al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

La redacción del informe corto uniforme tradicional que se presenta en el boletín número 21 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aún no incluye el estado de cambios en la situación financiera por haberse expedido en octubre de 1964 y hasta la fecha no haberse revisado, pero debe recomendarse en él la inclusión de este estado además de que, de no presentarse, el auditor debe hacer salvedad en su informe puesto que los estados financieros no están de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

La salvedad quedaría redactada en los siguientes términos:

"La Compañía declinó presentar un estado de cambios en la situación financiera por el año terminado el 31 de Diciembre de 196... , el que en mi opinión, es necesario para una presentación razonable de la situación financiera y los resultados de las operaciones".

"En mi opinión, excepto que la omisión de un estado de cambios en la situación financiera produce una presentación incompleta como se explica en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente.."

En el caso anterior, no se haría referencia en el párrafo del alcance a un estado de cambios en la situación financiera y en el párrafo del dictamen no se mencionaría la -- presentación razonable de tales cambios.

Presentan razonablemente- En el párrafo uniforme del dictamen u opinión, las palabras "presentan razonablemente se usan en el sentido de presentar: equitativamente, imparcialmente, honradamente y objetivamente".

Las palabras no se usan en el sentido de presentar: "tolerablemente, moderadamente bien o aproximadamente". La frase "de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados" expresa el contexto en que la razonabilidad de la presentación se determina para fines del dictamen corto uniforme.

Esta relación entre la razonabilidad de presentación y conformidad con principios de contabilidad generalmente -- aceptados lo indica el boletín de Auditoría, emitido por el Comité de Procedimientos de Auditoría de U.S.A. como sigue:

"Un dictamen u opinión, sin salvedades, de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones, puede expresarse únicamente cuando el auditor independiente se ha formado la opinión, de que la presentación es conforme con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes e incluye todas las manifestaciones informativas ne cesarias para que los estados no conduzcan a error".

Principios de contabilidad generalmente aceptados- el término principios de contabilidad generalmente aceptados- es la norma usada en la primera norma de preparación de informes o dictamen de los auditores, y se debe interpretar no so

lamente principios y prácticas de contabilidad, sino también los métodos de aplicación de los mismos.

La determinación de si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados requiere el empleo de juicio en cuanto a si los principios puestos en práctica en los estados han encontrado aceptación general. Dicha determinación requiere, además, estar familiarizado con principios alternativos, a veces más de uno, que pueden ser aplicables a la transacción o hechos de que se trate y la apreciación de que un principio de contabilidad puede ser usado en forma limitada, pero sin embargo tener aceptación general.

Aplicados sobre bases uniformes- El párrafo uniforme del dictamen u opinión termina normalmente con las palabras "principios de contabilidad generalmente aceptados, -- aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior". - Esta redacción responde a la segunda norma de preparación de informes que requiere que el informe de los auditores expresará si dichos principios han sido observados en el actual período de manera uniforme dentro de cada período.

El término de principios debe interpretarse como -- que incluye no solamente principios y prácticas sino también los métodos de aplicación de los mismos.

La norma lleva implícita que los principios se han observado uniformemente dentro de cada período.

#### FECHA DEL INFORME DE LOS AUDITORES.

Normalmente, el informe debe llevar la fecha de terminación de nuestro trabajo en las oficinas y locales del -- cliente, puesto que nuestra revisión de transacciones posteriores a la fecha de la posición financiera, se extiende -- hasta la fecha de terminación del trabajo. El propósito --

de esta revisión es determinar si durante el período posterior han ocurrido transacciones que tienen un efecto importante sobre la presentación razonable de los estados financieros a que nuestro dictamen u opinión se refiere.

En general, existen dos clases de hechos o transacciones posteriores:

1.- Aquellos hechos que facilitan evidencia adicional acerca de condiciones que existían en la fecha de la posición financiera y que afectan las estimaciones inherentes en el proceso de preparación de estados financieros. Toda la información que esté disponible con anterioridad a la emisión de los estados financieros deben usarse por la gerencia en su evaluación de las condiciones que sirvieron de base a las estimaciones. Deben ajustarse los estados financieros con motivo de cualquier cambio en las estimaciones, resultante del uso de tal evidencia.

2- Aquellos hechos que facilitan evidencia acerca de condiciones que no existían en la fecha del balance general sobre que se informa, pero que surgieron con posterioridad a dicha fecha. Estos hechos no deben producir ajuste de los estados financieros. Sin embargo algunos de estos hechos pueden ser de tal naturaleza que se requiere sean expuestos para que los estados financieros no conduzcan a error.

Cuando se requieren estados financieros consolidados y han de emitirse informes separados para algunas de las compañías del grupo, surge la cuestión de qué fecha debe usarse en el informe de los auditores sobre los estados consolidados. En este caso es aconsejable hacer arreglos para que todos los informes lleven la misma fecha. Cuando esto no es practicable debe usarse, generalmente, la fecha del primer -



informe de una compañía del grupo si no hay una objeción práctica a ello. De cualquier modo, la fecha del informe sobre los estados consolidados no deben ser posterior a la del último informe sobre cualesquiera de las compañías del grupo.

En ocasiones, el cliente puede pedir que nuestro informe lleve una fecha considerablemente posterior a la terminación de nuestro trabajo en sus oficinas locales, esto es -- permitible si nuestra revisión de las transacciones posteriores se extiende hasta la fecha solicitada.

Es muy común la solicitud de copias adicionales de un informe anterior, sin cambio en la fecha, no es necesario efectuar investigación adicional antes de hacerlo, más sin embargo, si tenemos conocimientos de circunstancias que requieren ajustes retroactivos de importancia en los estados financieros, no creemos que el informe original debe emitirse de nuevo, aún con la exposición.

Cuando se reimprime un informe en fecha posterior y se ajustan los estados financieros o se agrega una nota, debido a un hecho ocurrido entre la fecha de la primera emisión y la fecha de reimpresión, podemos usar la fecha original pero agregar una segunda fecha que se limita al hecho que requiere ajuste o exposición.

Si un hecho posterior requiere exposición pero no -- ajuste de los estados financieros, debe incluirse la fecha -- original e identificar la correspondiente nota con el título "Hecho posterior a la fecha del informe de los auditores".

#### LUGAR DE EMISION.

Los informes emitidos por una firma deben contener -- el nombre de la ciudad en que radica la oficina que emite el informe y la fecha. Se ha seguido la práctica general de es-

cribir el nombre de la ciudad y la fecha en la esquina inferior izquierda de la página que contiene el informe corto -- uniforme, puesto que el informe puede reproducirse sin el membrete de la firma en una memoria de la compañía a los accionistas. La forma que se usa es la siguiente:

México, D.F.,

28 de Febrero de 19....

FIRMA

Lo más usual en nuestro medio, en lo que corresponde a la firma del informe corto es llevar la firma de nuestra entidad profesional únicamente.

## CAPITULO II

## REFERENCIAS A ESTADOS DEL AÑO ANTERIOR QUE SE PRESENTAN EN EL INFORME CORTO UNIFORME.

Si para fines comparativos se presentan estados --- financieros de uno o más años anteriores, en columnas próximas a la de los estados del año más reciente, ordinariamente no se requiere que el informe de los auditores cubra dichos estados. Cuando el auditor no ha efectuado un exámen de los estados del año anterior, al hecho debe señalarse en forma apropiada en los estados o en el informe del auditor. Cuando el auditor ha hecho un exámen de los estados del año anterior y tiene salvedades o reservas importantes respecto a los mismos, debe exponerse el hecho, en forma adecuada, en el informe del auditor. Aunque no es necesario en la mayoría de los casos referirse a nuestro exámen de los estados financieros del año anterior o expresar una opinión sobre los mismos, generalmente considero aconsejable hacerlo así.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR  
POR LOS ESTADOS DEL AÑO ANTERIOR.

Quando el informe de auditoría cubre estados de ---- años anteriores así como los del año actual, surge la pregunta de si tenemos un mayor grado de responsabilidad que cuando no decimos nada sobre dichos estados.

Técnicamente, la referencia a los estados del año anterior en el informe de auditoría puede imponer un mayor grado de responsabilidad que cuando no se hace dicha referencia, pero parece lógico que si se ha sido auditor de la Compañía durante los años que se presentan se tendrá alrededor del mismo grado de responsabilidad con respecto a la razonabilidad de -

los estados del año anterior, bien que no se diga nada acerca de los mismos, o se diga que previamente se había examinado y rendido informe sobre ellos o que se incluya en el dictamen u opinión corriente.

Debe darse consideración a cualesquiera hechos posteriores que puedan afectar la razonabilidad de los estados del año anterior. Cualesquiera ajustes importantes de años anteriores (incluida la corrección de errores) que hayan sido llevados a las utilidades acumuladas en el período actual y que afecten los años anteriores, para los que se presentan estados, deben reflejarse en dichos años anteriores.

Aunque el propósito de incluir estados del año anterior es proporcionar una base de comparación de la situación financiera y de los resultados de las operaciones, dichos estados deben estar completos en sí y deben contener todas las exposiciones (incluso notas) que sean necesarios para una presentación razonable.

La información contenida en las notas generales a los estados financieros "se proporcionará para cada estado que deba presentarse" salvo que ciertas notas a la posición financiera, tales como activos sujetos a gravamen, incumplimiento de estipulaciones, referencias de las acciones preferidas, exceso de beneficios establecidos para pensiones sobre las acumulaciones, restricciones a los dividendos, compromisos y pasivos contingentes y garantías o derechos en vigor, solo han de proporcionarse a la fecha del balance general examinado más reciente y la de cualquier otra posición financiera más reciente presentada.

Las cifras monetarias que se requieran para la exposición deben presentarse por cada año; como ejemplos pueden mencionarse la depreciación acumulada, las cuentas dudosas y otras cuentas de valuación deducidas de los acti-

vos conexos o que se muestren entre paréntesis. Las exposiciones acerca de los detalles de la deuda a largo plazo en circulación en la fecha de la posición financiera anterior deben hacerse, pero esto podría lograrse mediante una tabulación del saldo actual, seguida de una explicación de los cambios durante el año.

Para cada posición financiera que se presente deben mostrarse las acciones del capital que están en circulación y en tesorería.

Hay otras exposiciones que ordinariamente se harían sólo para el año actual, porque no tienen ya importancia para el año o años anteriores en las presentaciones comparativas. Entre estas exposiciones se comprenden compromisos y contingencias, hechos posteriores, traslado de pérdidas para impuestos a períodos posteriores, restricciones al superávit, costos de pensiones y de beneficios reconocidos no aportados al fondo, dividendos atrasados de las acciones preferidas, la base de conversión de los valores o títulos convertibles y otras partidas semejantes.

#### REFERENCIAS AL EXAMEN ANTERIOR

Cuando se hace referencia a un examen anterior pero no se cubren los estados del año anterior en el actual dictamen, dicha referencia puede hacerse agregando una frase al final del párrafo del alcance la cual expresará que: "Previamente se ha examinado los estados financieros del año anterior y emitido informe sobre los mismos". Cuando se emita un informe sobre una posición financiera únicamente, la frase debe modificarse y referirse a "la posición financiera al (fecha)". La redacción que se sugiere expone claramente la significación de la referencia que se hace a los estados del año anterior.

Ordinariamente no habrá ocasión de referirse a exámenes anteriores cuando no se presentan estados del año anterior. Sin embargo, no hay objeción a que se haga dicha referencia cuando sea apropiado y el cliente así lo solicite.

DICTAMEN QUE COMPRENDE DOS O MAS  
AÑOS.

Cuando es aconsejable o se requiere en una situación especial, se puede expresar una opinión sobre todos los años que se presentan y que se han examinado.

Es particularmente aconsejable expresar una opinión sobre los años que se presentan siempre que:

1. Los estados del año anterior hayan sido ajustados retroactivamente o reflejen una combinación de intereses posterior.

2. Una salvedad en el año actual es aplicable también a un año anterior, o

3. Se han eliminado las razones que existieron para un dictamen anterior con salvedades sobre los estados del año anterior.

Cuando una salvedad corriente es aplicable, también a un año anterior y ese año no se cubre en el dictamen u opinión corriente, la salvedad aplicable al año anterior debe señalarse.

Cuando el dictamen cubre todos los años que se presentan, deben mencionarse los estados del año anterior en la primera frase del párrafo del alcance.

La redacción de un informe del auditor que cubra estados de dos años sería la siguiente:

"He examinado la posición financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 1984 y al 31 de diciembre de 1985, y los correspondientes estados de resultados, utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera por los años -- terminados en las propias fechas".-

"Mi exámen fue practicado...."

"En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 1984 y al 31 de diciembre de 1985, y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por los años terminados en las propias fechas de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados - uniformemente durante los periodos".

Igual que en los informes relativos a estados -- por un sólo año, la identificación de los estados en el - informe debe guardar uniformidad con los títulos usados - en los estados. Por ejemplo, si en el título que aparece en el encabezado de las posiciones financieras comparativas el cliente se debe referir a "Posición financiera".

Algunos contadores han preferido referirse a "Mi exámen" en la segunda frase del párrafo del alcance basándose en el argumento de que se efectúan exámenes separados cada año. Sin embargo, cada exámen anual es una extensión de la revisión posterior del exámen precedente y se estima que es una distinción innecesaria usar el plural "exámenes".

DICTAMEN QUE INCLUYE ESTADOS  
DEL AÑO ANTERIOR CON SALVEDAD.

Salvo que se indique en otra forma, los comentarios incluidos bajo este título se refieren a casos de estados financieros comparativos por dos (o más) años. Si el dictamen sobre los estados del año anterior o años anteriores contenían una salvedad ésta debe repetirse cuando la salvedad sea todavía aplicable. Si no se ofrecen estados comparativos, y la salvedad del año anterior no afecta los estados financieros del año actual, no es necesario repetir la salvedad, a menos que se haga referencia al exámen e informe anterior.

Cuando se presentan estados comparativos y se ha eliminado la causa de la salvedad mediante modificación de los estados del año anterior, debe explicarse la modificación en una nota y se omitirá la salvedad en el informe. Cuando las causas de la salvedad se eliminan por hechos posteriores y no hay necesidad de modificar los estados del año anterior - (tal como la terminación de un pleito sobre base adecuadamente provista en el año afectado), la salvedad debe omitirse del informe y la necesidad de exponer los hechos ocurridos dependerá de las circunstancias.

Cuando hechos posteriores hagan necesario ajustar los estados del año anterior para una presentación razonable y los estados no se ajusten, el dictamen u opinión corriente debe cubrir los estados del año anterior y contener una salvedad con respecto a los mismos.

En algunos casos puede ser aconsejable hacer referencia en un informe posterior a la eliminación de una salvedad (o negación). Sin embargo, no se requiere que esto se haga. Por ejemplo, cuando ha habido una negación debido a la incertidumbre sobre la realización de ciertos activos, pero la --



venta posterior de esos activos, con la utilidad, eliminó la necesidad de la salvedad anterior, pudiera agregarse al informe un párrafo central más o menos como sigue:

"En mi informe de auditoría de fecha 15 de febrero de 19..., no pude expresar una opinión sobre la posición financiera de la compañía al 31 de diciembre de 19..., y sobre el estado de utilidades acumuladas por el año terminado en la propia fecha, debido a la incertidumbre existente en cuanto a la realización del importe a que se llevaba la inversión en la compañía Y. Con posterioridad, la inversión en la compañía fue vendida realizando ésta una cantidad mayor que la registrada para dicha inversión. Por consiguiente la incertidumbre que me impidió expresar una opinión sobre los estados arriba indicados se ha eliminado".

En algunos casos, una incertidumbre que condujo a un informe con salvedad en un año se resuelve con un cargo o un crédito a las utilidades de un año posterior. Esto podría ocurrir si el ajuste no reúne los requisitos de un ajuste de período anterior (pérdidas en cuentas por cobrar, cancelación o eliminación de costos diferidos, etc.) Además se prohíben los ajustes retroactivos por tales "cambios en estimaciones contables". En tales casos se emitiría un dictamen sin salvedad con respecto al año posterior en que se refleja la resolución del asunto. Las partidas mencionadas aquí deben distinguirse de aquéllas a que se hizo excepción, los ajustes por partidas de esta última clase se mencionan como "correcciones de errores" y deben informarse como ajustes de período anterior.

Si los principios de contabilidad generalmente --

aceptados requieren que la resolución de una incertidumbre se registre en un período posterior, no se ajustan las cantidades reflejadas en los estados financieros anteriores y se ha llegado a la conclusión de que cualquier salvedad en el informe de auditoría, con respecto a la incertidumbre, debe continuarse siempre que se tenga alguna relación con tales estados. La opinión sin salvedad de que los estados financieros se presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, en el período posterior, no es suficiente para informar al lector acerca de la continuada reserva mental con respecto al año anterior, bien que los estados de dicho año se presenten separada o conjuntamente con los del año actual para fines comparativos. En cualesquiera de los casos debe hacerse exposición clara de la naturaleza de la incertidumbre, la forma de su resolución y su tratamiento en los estados financieros.

A continuación se presenta un ejemplo de informe sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 1985 y 1984 y por los años terminados en dichas fechas, en que previamente se había hecho salvedad en el dictamen de 1984 debido a una incertidumbre acerca de la posibilidad de recuperar ciertos costos diferidos.

"He examinado las posiciones financieras de la --  
Compañía X al 31 de diciembre de 1985 y 1984, y los correspondientes estados... por los años terminados en las propias fechas. Mi examen..."

"Previamente examiné los estados financieros del año terminado el 31 de diciembre de 1984 y rendí mi informe sobre los mismos. Mi dictamen sobre esos estados contenía salvedad debido a incertidumbres existentes acerca de la realización de

ciertos costos diferidos. Según se explica en la Nota (1) a los estados financieros, se ha descontinuado el desarrollo del producto y habiéndo se cargado contra las utilidades en 1985 los costos diferidos conexos ascendentes a \$...."

"En mi opinión, con sujeción al efecto en 1984 de la cuestión que se menciona en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 1985 y 1984 y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por los años terminados en las propias fechas, de conformidad...."

Como alternativa al ejemplo que se presenta en el párrafo anterior puede omitirse el párrafo central del informe y emitirse dictamen con salvedad en la forma siguiente:

"En mi opinión, con sujeción al efecto en 1984 de la incertidumbre acerca de los costos diferidos relativos al producto y (Véase la nota 1 a los estados financieros)...."

En este caso los hechos se expondrían en la Nota 1, pero no se haría mención del anterior exámen e informe.

Los ejemplos ofrecidos anteriormente suponen que se presentan estados comparativos para 1984 y 1985.

No sería necesario un informe con salvedad si sólo se presentaran estados para 1985 (pero deben describirse los hechos en una nota explicativa). Al emitirse de nuevo los estados de 1984 solamente el informe de auditoría continuaría con la salvedad, pero tendría doble fecha-

con respecto al resultado de la incertidumbre.

En algunos casos, los auditores que sucedan pueden haber examinado los estados financieros del año en que se resolvió la incertidumbre. Si en esas circunstancias es necesario emitir de nuevo los estados financieros examinados, ordinariamente se continuará con la salvedad y se debe usar la fecha del informe original.

No habría necesidad de doble fecha en ese caso.

No es practicable sugerir ningún método determinado para repetir una salvedad relativa a estados del año anterior que se presentan junto con estados del año actual. Si la salvedad continúa y es de aplicación a los estados del año actual, puede ser aconsejable cubrir ambos años con un sólo dictamen u opinión. Si esto no se hace, la salvedad debe relacionarse con los estados del año anterior, así como también con los estados del año actual. Esto puede hacerse omitiendo toda referencia a los estados del año anterior, tanto en el párrafo del alcance del año actual, pero agregando un tercer párrafo como sigue:

"Previamente he examinado los estados financieros del año terminado el 31 de diciembre de 190... (terminación del año anterior) y emitiendo informe sobre los mismos. Mi dictamen sobre estos estados estuvo sujeto a salvedad en la misma forma que la opinión que se expresa en el párrafo precedente, debido al efecto que produce la exclusión de los gastos de fabricación en la valoración de los inventarios".

Si la salvedad es aplicable únicamente a los estados del año anterior, puede ser aconsejable emitir un dicta

men u opinión uniforme sobre los estados del año actual , seguido por un tercer párrafo relativo a los estados del año anterior.- Por ejemplo, si se habfa negado una opinión sobre los estados de resultados, de utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera del año anterior, debido a una limitación del alcance en cuanto al inventario inicial, el tercer párrafo pudiera redactarse como sigue:

"Previamente he exminado los estados financieros-- del año terminado el 31 de diciembre de 19...(terminación del año anterior) y emitiendo informe -- sobre los mismos, excepto que no hube de observar el inventario físico al 31 de diciembre de 19... (comienzo del año anterior), puesto que dicha fecha es precedente a mi designación como auditor.- Por consiguiente, no pude expresar una opinión -- global sobre los estados de resultados, de utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera por el año terminado el 31 de diciembre de 19..."

Esta cuestión no debe cubrirse en una frase o frases que se agreguen al párrafo del alcance, pues en éste no es lugar donde corresponde expresar o negar una opinión.

#### ESTADOS FINANCIEROS DEL AÑO ANTERIOR NO EXAMINADOS POR EL AUDITOR

Si se presentan estados comparativos y no se ha -- examinado los estados del año anterior (o años anteriores), debe hacerse exposición apropiada en los estados (o en notas a los mismos) o en el informe del auditor. Si los estados del año anterior no fueron examinados se cumplirá el requisito indicado haciendo una anotación al efecto en los títulos de las columnas correspondientes.

Si el cliente rehusa exposición en los estados financieros debe hacer que dicha exposición se haga en el informe del auditor. Esto puede hacerse adicionando una frase al párrafo del alcance, como por ejemplo: "No hemos examinado la posición financiera al 31 de diciembre de 198...ni los correspondientes estados de resultados, de utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en la propia fecha, y por consiguiente no expresamos opinión sobre los mismos"; o "los estados financieros de 198..., que se presentan con fines comparativos, no fueron examinados por nosotros; dichos estados fueron examinados por otros contadores públicos, quienes emitieron informe sobre los mismos". Esto no sería apropiado si se tuviera razones para creer que los estados del año anterior no ofrecen una presentación razonable. Si no se presentan los estados del año anterior, no es necesario mencionar que no fueron examinados por nosotros.

Cuando los estados del año anterior fueron examinados por otros auditores, pero han sido ajustados para reflejar el efecto de hechos posteriores, la alternativa para el cliente es: Hacer que los auditores anteriores emitan un nuevo dictamen u opinión sobre los estados ajustados, omitir estados comparativos, señalar los ajustes en las notas y no hacer referencia al hecho de que los estados del año anterior fueron examinados (en cuyo caso el informe de auditoría debe contener la redacción sugerida o presentar una nota redactada más o menos así:

"Los estados comparativos al 31 de diciembre de 19... y por el año terminado en la propia fecha reflejan ajuste retroactivo de precios. El efecto neto de este ajuste fue reducir las utilidades, el capital de trabajo y las utilidades retenidas que previamente se mostraron - - -

en la cantidad de \$.... Estos estados, antes de dicho ajuste retroactivo, habfan sido examinados por contadores públicos ajenos al auditor actual quien emite informe sin salvedades sobre los -- mismos. El dictamen de estos contadores, sin em bargo, no cubre el ajuste retroactivo".

Cuando el dictamen u opinión del otro auditor sobre los estados financieros del año anterior contenga salvedad, debe darse consideración a la naturaleza y a la validez corriente de la salvedad, en forma muy similar al -- caso en que se hubiera emitido un dictamen u opinión con salvedad sobre estados financieros del año anterior. Si las causas de la salvedad se eliminaron posteriormente mediante modificación de los estados del año anterior, la -- situación sería similar a la que se discute en el párrafo anterior, excepto que si a los auditores anteriores no se les pide que emitan un nuevo dictamen, cualquier referencia al informe anterior de los otros auditores indicaría -- que aunque dicho informe contenía salvedad, los estados -- han sido ajustados posteriormente.

Si las causas de la salvedad, por los otros auditores, a los estados del año anterior no se han eliminado por modificación de los estados o por hechos posteriores, -- no es permisible que simplemente se niegue que se haya exa minado dichos estados o emitido un dictamen sobre los mismos. En estas circunstancias debe existir referencia a la salvedad de los auditores anteriores o no se debe permitir que dichos estados se presenten en conexión con aquellos -- sobre los cuales expresamos la opinión.

## CAPITULO III

## SALVEDADES Y ABSTENCION DE OPINION

La cuarta norma de preparación de informes, requiere que el informe de los auditores contenga bien una opinión sobre los estados financieros en conjunto, o una afirmación en el sentido de que no puede emitirse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión global se consignarán las razones de esta emisión.

## CONDICIONES QUE LAS ORIGINAN.

Las salvedades contenidas en el informe o dictamen del contador público son originadas ya sea por:

- Limitación al alcance del exámen:  
Por restricciones impuestas por el propio cliente o por causas ajenas al auditor o al cliente.
- Los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de sus operaciones por no estar de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.  
  
No existen manifestaciones o exposiciones adecuadas sobre asuntos que se consideran esenciales para una presentación razonable.
- Falta de uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en relación al año anterior.



Cambios a principios que también gozan de aceptación general.

Cambios a principios que carecen de aceptación general.

- Por existir incertidumbre acerca del futuro.  
En relación a asuntos cuya resolución no depende de la gerencia sino de personas o autoridades ajenas a la misma.

En relación a la recuperación de alguna inversión en activos a través de operaciones futuras.

- Derivadas por la negación de la gerencia a firmar al auditor la carga de representaciones o manifestaciones.

#### NATURALEZA DE LAS SALVEDADESES.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín sobre Normas de Auditoría generalmente aceptadas, expone en uno de sus párrafos; "El uso de salvedades dentro del dictamen es una medida lícita, de honradez profesional, por lo que el auditor se limita o condiciona parcialmente algunas de sus afirmaciones genéricas"

Naturaleza de las salvedades- Cualquier frase modificativa en el párrafo uniforme del dictamen debe considerarse, con una sola excepción, como salvedad en el dictamen en alguna forma.

Cuando se intenta emitir un dictamen con salvedad, el párrafo del dictamen debe indicar claramente la naturaleza de la salvedad, dando una explicación clara de las razones de dicha salvedad y del efecto sobre la situación fi

nanciera y los resultados de las operaciones, si puede determinarse razonablemente.

Redacción de las salvedades- Antes de exponer --- ejemplos de salvedades, explicaré varios detalles indispensables para la descripción de la salvedad.

Muy comunmente en nuestro medio, utilizamos las - palabras, "excepto por", "excepto que" o "con la excepción que" se usa cuando el cliente omite seguir principios de - contabilidad generalmente aceptados, asimismo cuando el -- cliente ha dejado de correr un ajuste o un asiento, optando por lo tanto hacer una salvedad en nuestro dictamen, se gún sea el caso.

A fin de que exista uniformidad en nuestros info- mes, la frase que en el párrafo del dictamen contenga la - salvedad debe ir a continuación de las palabras "En nues-- tra opinión" "Excepto por..."

Cuando una salvedad que no comprende un cambio en principios de contabilidad, más sí, en omisión de proveer una reserva necesaria, esta se sitúa al comienzo del párrafo del dictamen, después de las palabras "En nuestra opi-- nión", extendiéndose hasta la razonabilidad de presentación de todos los estados, de conformidad con principios de con tabilidad generalmente aceptados, más sin embargo, si llegara a existir un cambio aceptable en principios de conta bilidad, en este caso no afectaría la razonabilidad de pre sentación del ejercicio actual, si el efecto del cambio al comienzo del periodo se presenta por separado en el estado de pérdidas y ganancias, ésto reflejaría una salvedad en - el informe sobre la uniformidad, misma que quedará plasma da en la frase acerca de la uniformidad. En caso que se - cambie para un principio no aceptable y el efecto es de im portancia, se afectará la razonabilidad de presentación.

Relación de las salvedades con los estados financieros.- Una excepción en el párrafo del dictamen debe relacionarse únicamente con el estado financiero o estados financieros a que se refiere. Por ejemplo, si la excepción se relaciona con impuestos sobre las ganancias del ejercicio anterior, el párrafo del dictamen se redactaría como sigue:

En nuestra opinión, excepto por el efecto en la posición financiera y en los estados de utilidades acumuladas y de cambios en la posición financiera el pasivo no registrado por el Impuesto Sobre la Renta del año anterior, según se expresa en la nota 2, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 198...; y los resultados de sus operaciones y los cambios en su posición financiera por el año terminado en la propia fecha, de conformidad con principios.  
.....

La excepción anterior se refiere a las salvedades que hay no incluyendo por lo tanto el estado de pérdidas y ganancias en la salvedad.

El uso de la expresión "sujeto a" se considera adecuado solamente en aquellos casos en que existe incertidumbre en cuanto al resultado final de un asunto pendiente de definir, y cuando ninguna persona, incluyendo al propio auditor independiente, puede determinar con certeza razonable el efecto que dicho asunto pueda tener sobre los estados financieros tomados en conjunto, pero se considera que dicho efecto no será a tal grado importante como para eliminar la posibilidad de expresar una opinión con salvedades.

En términos generales, debe procurarse evitar el uso de expresiones que no sean lo suficientemente claras y en consecuencia dejen dudas en el lector respecto de si el contador público está expresando una salvedad o no.

En ocasiones, puede hacerse referencia en el dictamen a una o varias notas a los estados financieros que contengan la explicación detallada de un asunto materia de salvedad o excepción. Hay casos en los que es preferible hacer lo de ésta forma como en excepciones por inconsistencia o por incumplimiento de principios de contabilidad generalmente aceptados. Cuando una excepción se deriva de limitación o limitaciones al alcance de la revisión, la salvedad deberá expresarse dentro del cuerpo mismo del dictamen y no ser mencionadas en las notas a los estados financieros, toda vez que éstas son expresiones o afirmaciones del cliente, y, en consecuencia no pueden referirse al trabajo desarrollado por el contador público.

#### ABSTENCION DE OPINION.

En el desarrollo de una auditoría se le pueden presentar al auditor casos en los que: el alcance de su exámen se vió seriamente limitado por exigencias de su cliente, el control interno es notoriamente deficiente, a tal grado, que le impida llevar a cabo un exámen adecuado de los estados financieros, o existe incertidumbre acerca del futuro en relación a asuntos pendientes de resolver que le hayan impedido obtener la certeza moral que requiere para opinar sobre los estados financieros en conjunto.

En estos casos, el auditor no podrá decir que los estados financieros son o no correctos, por lo tanto deberá abstenerse de emitir una opinión profesional.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice, respecto a la abstención de opinión: "El abstenerse de expresar una opinión es necesario cuando el alcance del exámen ha sido limitado en forma importante ya sea por el propio cliente o por las circunstancias.

Hay ocasiones en que la posición financiera puede verse afectada en forma trascendental por asuntos no resueltos o incertidumbre que influya en la vida misma del negocio. En estos casos, el contador público deberá expresar que el + posible efecto de estos asuntos le impide opinar sobre los - estados financieros.

La existencia de varias salvedades al alcance del exámen produce la abstención de opinión; por ejemplo, falta - de aplicación a los procedimientos de auditoría obligatorios, ya que la importancia de estos renglones es muy grande e impide la correcta presentación de la situación financiera y - de los resultados de sus operaciones.

Si no se ha obtenido adecuada y suficiente evidencia para formarse una opinión sobre lo razonable de la presentación de los estados financieros en conjunto, el auditor independiente debe declarar en su informe que está imposibilitado para expresar una opinión sobre dichos estados, pero, además el abstenerse de expresar una opinión no debe usarse como pretexto para evitar emitir una opinión negativa.

Si el contador público si se ha formado la opinión o se ha asegurado de que los estados financieros no presentan razonablemente la posición financiera y el resultado de sus operaciones de conformidad con principios de contabilidad, así deberá expresarlo emitiendo una opinión negativa.

Cuando se abstiene de opinar el auditor, debe indicar en su dictamen las razones que lo motivaron a hacerlo. - El Boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría nos dice respecto a este punto que,

"La declaración expresa de esta abstención y de -- las razones para ello, es un deber de honradez profesional + para con el cliente y para con las personas que van a usar - los estados financieros".

La razón de expresar las causas que motivaron esa abstención es para que el público conozca los motivos que -- originaron que el contador público no emitiera su opinión. -- Podemos generalizar que las causas más importantes que producen una abstención de opinión son: las restricciones importantes a la aplicación de los procedimientos de auditoría y que el auditor carezca de elementos suficientes para juzgar sobre un área importante y significativa de los estados financieros.

A continuación se presentará un dictamen adverso -- exponiendo las incertidumbres, más o menos en la forma siguiente:

"Debido a la importancia de las cuestiones que se discuten en los párrafos precedentes (por ejemplo, pérdidas conocidas para las cuales no se ha hecho provisión e incertidumbres con respecto a que los importes de que se trata y el efecto de algunas -- de estas cuestiones en los estados financieros no pueden determinarse actualmente, es nuestra opinión que los estados financieros adjuntos no pueden presentar y no presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 19..., y los resultados de sus operaciones y los cambios en su posición financiera -- por el año terminado en la propia fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

OPINION PARCIAL.- Cuando el contador público se ha abstenido de opinar, o bien, ha expresado una opinión negativa sobre los estados financieros en conjunto puede también -- emitir una opinión parcial sobre aquellas partidas que se encuentran afectadas.

La opinión parcial debe tener ciertas condiciones que nos señala el Boletín No. 21 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría que dice: "Opinión parcial puede emitirse sólo en aquellos casos en que la parte o partes de los estados financieros a la que se refiere sean relativamente importantes. Más aún, la opinión parcial normalmente deberá expresarse siempre y cuando la parte o partes de los estados financieros que queden afectados con la negación de opinión sean fácilmente identificables y, consecuentemente, lo sean también las partes que se intentan cubrir con la opinión parcial".

La opinión parcial es la expresión de una opinión positiva sobre las áreas favorables que no se verán afectadas por excepciones que originaron la opinión negativa o la abstención de opinión.

Esta opinión parcial es útil al público, pues le da una mayor información que la que le presenta una opinión negativa o una abstención de opinión, pues le permite conocer la opinión del auditor sobre las áreas de los estados financieros que se encuentran correctas.

La opinión parcial no debe obscurecer o parecer -- que contradiga la abstención de opinión, de otro modo puede llegarse a deducciones que lleven a error respecto a los estados financieros tomados en conjunto.

Ahora bien, cuando nos vemos en el caso de negar una opinión sobre la posición financiera y el estado de utilidades retenidas pero expresamos una opinión sobre el estado de pérdidas y ganancias y los cambios en las utilidades retenidas es aconsejable seguir el siguiente orden:

1.- La negación de opinión sobre la posición finan

ciera y el estado de utilidades retenidas con las razones de la negación.

2.- Un dictamen fragmentario sobre las partidas individuales de la posición financiera acerca de las que podemos expresar una opinión.

3.- Una opinión separada sobre el estado de resultados y sobre los cambios en las utilidades retenidas.

Si bien ahora, negamos opinión sobre los estados de pérdidas y ganancias y de utilidades retenidas pero expresamos una opinión sin salvedades sobre la posición financiera es preferible seguir este orden:

1.- La opinión sobre la posición financiera incluyendo referencias a los principios y a la uniformidad.

2.- La negación de opinión sobre los estados de resultados y de utilidades retenidas con las razones.

3.- Un dictamen fragmentario sobre las partidas o rubros individuales en el estado de pérdidas y ganancias --- acerca de los cuales podemos expresar una opinión.



## CAPITULO IV

## LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN.

Es necesario poner en práctica todos los procedimientos de auditoría que resultan indispensables para expresar una opinión positiva sobre los estados financieros, a menos que sea impracticable hacerlo así o que el alcance se haya limitado de acuerdo con instrucciones expresas del cliente.

Las circunstancias hacen a veces impracticable o imposible seguir ciertos procedimientos de auditoría acostumbrados. En estos casos tratamos de satisfacernos mediante la aplicación de otros procedimientos de auditoría. Si podemos hacerlo así, no hay limitación en el alcance del examen.

Sólo debe hacerse referencia en el párrafo del alcance, a la comisión de procedimientos obligatorios cuando: no hemos podido satisfacernos por otros medios, o hemos omitido los procedimientos obligatorios en cuanto a las cuentas por cobrar o los inventarios de la última posición financiera cubierta por nuestro dictamen, por razón distinta a que fuera impracticable o imposible efectuar esos procedimientos (y dichos activos son de importancia con respecto a la situación financiera y a los resultados de las operaciones).

Cuando ocurre esta limitación al alcance, debemos expresarlo así en el párrafo del alcance; tal limitación, generalmente, requeriría una negación de dictamen, si los importes de que se trata son importantes.

## PARRAFO DEL ALCANCE.

El párrafo uniforme del alcance expresa que nuestro trabajo "incluyó aquellas pruebas de los libros y docu--

mentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría - que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias".

En tanto que sea necesario emitir un dictamen con salvedades o negar la opinión debido a la limitación del alcance, el párrafo del alcance debe modificarse para que diga, "... de acuerdo con las circunstancias, excepto que es preferible generalmente usar un párrafo separado para describir la excepción, más bien que tratar de expresarla como parte de la segunda frase del párrafo del alcance. En este caso la segunda frase pudiera terminar con "...de acuerdo con las circunstancias, excepto según se explica en el párrafo siguiente".

Puesto que los estados financieros son manifestaciones de la compañía, no es apropiado describir las limitaciones del alcance en notas a los estados, sino estar contenidas en el informe de auditoría.

La exposición de limitaciones del alcance debe redactarse de tal manera que exprese claramente las circunstancias que originaron la limitación. Por consiguiente, si se omite la observación de inventarios a solicitud del cliente, el informe debe expresar "...de acuerdo con las circunstancias excepto que, según instrucciones recibidas, no...". Si la limitación se derivó de condiciones que impidieron la aplicación de procedimientos considerados necesarios, de acuerdo con las circunstancias, tales condiciones deben exponerse (Por ejemplo, fui designado como auditor después de la fecha del inventario; no pude obtener confirmación de cuentas a cobrar del gobierno; la situación de los registros no me permitió aplicar ciertos procedimientos de auditoría, etc). El informe debe expresar siempre, por qué se omitieron los procedimientos, a fin de que esté claro que la omisión no obedeció a nuestra voluntad.

## PARRAFO DE LA OPINION

Siempre que se haga salvedad en el dictamen debido a una limitación del alcance, la salvedad debe comenzarse -- con las palabras "excepto por".

Además de hacer salvedad en el dictamen o negar el dictamen sobre el estado financiero, la niega expresamente -- una opinión sobre la cuenta a que en particular se refiere -- la limitación del alcance. Opino sin embargo, que la negación sobre una cuenta determinada es innecesaria e indeseable ordinariamente y que, en la mayoría de los casos, no debe -- usarse en el ejercicio profesional. El alcance del exámen -- busca permitir expresar una opinión sobre el estado financie ro en conjunto, no una opinión sobre cuentas particulares co mo tal redacción puede dar a entender. Por esta razón es -- que debe tenerse cuidado al emitir dictámenes fragmentarios.

## EJEMPLOS.

En las primeras auditorías, surge la pregunta de -- si algo debe decirse en el informe con respecto al hecho de que no se estuvo presente para observar la toma de inventa-- rrio físico al comienzo del período (o períodos). El hecho -- de que el inventario inicial no fué observado en una primera auditoría no requiere, por sí, exponerse o comentarse en el -- informe, puesto que dicha observación no era ni practicable -- ni razonable y, por consiguiente, no constituye una excep-- ción a las normas de auditoría generalmente aceptadas. En-- esta discusión "inventario inicial" significa todos los in-- ventarios anteriores al inventario de la fecha de la última -- posición financiera objeto de exámen, que se toman en cuenta para determinar los resultados de las operaciones de los pe-- ríodos objeto de la auditoría.

En el caso de algunas auditorías que se hacen por primera vez, la compañía ha sido examinada durante el año anterior por una firma de contadores de buena reputación, cuyo trabajo incluyó la observación de la toma de inventarios. En tales casos se puede emitir un dictamen sin salvedad sin expresar que no se observó la toma del inventario inicial, si la revisión y prueba de ese inventario (incluyendo, cuando fuere apropiado, una revisión de los papeles de trabajo del auditor anterior) no lleva a dudar del mismo. Dicha revisión es necesaria, en cada caso a fin de determinar los procedimientos de inventarios de la compañía, la política de valoración, etc., y su uniformidad con los seguidos en la determinación del inventario al cierre del año examinado por el auditor actual.

Si la compañía fué objeto de examen el año anterior por otro auditor, pero no se está satisfecho con la observación del inventario por ese auditor, la situación es la misma que la que existiría si no se hubieran hecho auditorías anteriores, en cuanto se refiere a trabajo de inventarios y conclusiones.

Cuando el año anterior no haya sido objeto de examen se requerirá un dictamen con salvedades o una negación de dictamen, a menos que:

- a) La revisión y pruebas indiquen que el cliente tiene un sistema de contabilidad satisfactorio con un control interno adecuado particularmente con respecto a los inventarios.

- b) El cliente, sin duda alguna, es digno de un alto grado de confianza y
- c) El examen de los registros de inventarios existentes no revela nada que haga pensar que los inventarios no están presentados razonablemente.

Se debe, desde luego, estar satisfecho de que los inventarios anteriores se presentan razonablemente, cuando a el dictamen sobre los estados financieros no contiene salvedad a este respecto. Sin embargo, se prefiere evitar una manifestación directa de que no se ha satisfecho por procedimientos alternativos con respecto a dichos inventarios, puesto que esto pudiera parecer que es una afirmación más catenórica que la inherente en el dictamen usual sobre los estados en conjunto. Por consiguiente, cuando se pueda dar una opinión sin salvedades en cuanto los inventarios, la práctica en primeras auditorías es omitir la exposición del alcance sobre inventarios anteriores.

A fin de emitir un dictamen sin salvedades, se debe en vista de la importancia que tiene el inventario inicial para el estado de resultados poner sentido en el examen de dicho inventario, cerciorándose que se emplean las pruebas analíticas y estadísticas de los datos del inventario que sean ventajosos y practicables. En aquellos casos en que exista más de una fecha de inventario (como sucede en primeras auditorías que cubren tres años), la justificación para emitir un dictamen sin salvedades disminuye notablemente. La decisión de emitir un dictamen sin salvedades, bien que se comprendan inventarios en una fecha o más de una fecha, no puede tomarse a la ligera.

Si se encuentra indicación de que el inventario inicial pudo haber sido tomado descuidadamente y que puede existir presentación incorrecta, de más o de menos, en las cantidades del inventario, por importantes de consideración, se debe rehusar expresar una opinión sobre el estado de resultados de la compañía. Igualmente, si el estado de resultados del año muestra un resultado de operaciones que está fuera de proporción con la experiencia anterior de la compañía, particularmente el índice de utilidad bruta, y no se puede obtener una explicación satisfactoria del hecho, puede surgir duda sobre la veracidad del inventario inicial. En estos casos se debe considerar cuidadosamente si hay justificación para expresar aún una opinión con salvedades sobre el estado de resultados.

Para decidir el tratamiento adecuado en el dictamen se requiere el juicio del socio y del gerente asignados al trabajo. Aunque existen diversos grados de seguridad sobre la razonabilidad de las cantidades en el inventario inicial, se debe estar preparados para asumir la responsabilidad plena que acompaña a una opinión sin salvedades, o se debe expresar una salvedad clara o una negación de dictamen. Si bien no se aceptará un dictamen con salvedad referente a la no observación de cantidades del inventario inicial, pueden emitirse dictámenes con salvedades (o negaciones de dictamen) cuando fuere apropiado.

En todas las primeras auditorías es importante que se determine al principio del trabajo si es probable que se pueda satisfacer sobre los inventarios iniciales. Cuando no se fuere posible emitir un dictamen sin salvedades debido a reservas mentales en cuanto a dichos inventarios, debe discutirse con el cliente, tan pronto como sea posible durante el trabajo, la clase de dictamen que se requerirá.

A continuación presento un ejemplo de la forma de redacción que ha de usarse en un dictamen con salvedad relativa a los inventarios iniciales:

"... y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias, excepto según se explica en el párrafo siguiente:

" No observamos el inventario físico (\$....) practicado al 31 de diciembre de 198...., puesto que dicha fecha anterior a nuestra contratación inicial como auditores de la compañía y los registros de ésta no permiten efectuar pruebas retroactivas adecuadas de las cantidades del inventario. Sin embargo, hicimos pruebas de la valoración y exactitud aritmética de dicho inventario".

" En mi opinión, la posición financiera adjunta -- presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 198..., y excepto por el efecto de los ajustes si los hubiera, que pudieran haberse descubierto si se hubiera podido observar el inventario físico practicado al 31 de diciembre de 198...., o haber hecho pruebas retroactivas adecuadas de las cantidades del inventario en esa fecha, los estados de resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el año terminado el 31 de diciembre de 198..., de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior".

En lugar del párrafo del dictamen superado anteriormente puede usarse la siguiente redacción alternativa:

"En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 198... , y excepto por el efecto en los estados de resultados de utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera, si los hubiere, que pudieron haberse descubierto si se hubiera podido observar el inventario físico practicado al 31 de diciembre de 198...., o haber hecho pruebas retroactivas -- adecuadas de las cantidades del inventario en esa fecha, los resultados de sus operaciones y los -- cambios en su situación financiera por el año terminado el 31 de diciembre de 198..., de conformidad con principios de contabilidad generalmente -- aceptados, aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior".

Pueden existir casos en que debido a cuestiones -- no relacionadas con la omisión de observar los --- inventarios iniciales, se emita un dictamen adverso ( por ejemplo, cuando no se ha hecho provisión para costos o pérdidas importantes). No sería --- apropiado, en tales casos, referirse en el párrafo del dictamen, al párrafo central que trata de la omisión de observar los inventarios iniciales en vez de ésto, el párrafo central debe redactarse en forma que describa claramente el efecto de la limitación del alcance sobre nuestra opinión. Esto puede hacerse redactando el párrafo central más o -- menos como sigue:

" No observamos el inventario físico ( \$.....) -- practicado al 31 de diciembre de 198...., puesto -



que dicha fecha fué anterior a nuestra contratación inicial como auditores de la compañía y los registros de ésta no permiten efectuar pruebas -- retroactivas adecuadas de las cantidades del inventario, las que producen un efecto importante - en el costo de ventas por el año terminado el 31 de diciembre de 198... Sin embargo, hicimos pruebas de la valoración y exactitud aritmética de -- dicho inventario".

La redacción del dictamen que ha de usarse (a con tinuación de los dos primeros párrafos del informe, según se expresa anteriormente) cuando se estima necesario negar una opinión sobre los estados de resultados, de utilidades acumuladas de los accionistas y de cambios en la situación financiera de la compañía, en conjunto, pudiera ser más o menos como sigue:

" En mi opinión, la posición financiera adjunta - presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 198., de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior. Debido a que no pudimos efectuar pruebas retroactivas adecuadas de las cantidades del inventario al 31 de diciembre de 198...., - no expresamos una opinión, en conjunto, con respecto a los estados de resultados, utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera adjuntos, por el año terminado al 31 de diciembre de 198... En mi opinión, sin embargo, las ventas netas, los gastos de ventas y de administración, y las cantidades que se muestran bajo otros Ingresos y Gastos, en el adjunto estado de resultados, se-

presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior".

Los ejemplos que aparecen en los párrafos anteriores suponen que pudieron satisfacer sobre la uniformidad de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y que también se ha satisfecho, mediante las pruebas, sobre la valoración y exactitud aritmética de los inventarios de apertura. Estas condiciones no se presentarán siempre, particularmente si las circunstancias son tales que hacen denegar una opinión sobre el estado de resultados. En una primera auditoría, una opinión sobre la uniformidad con respecto al estado de resultados requiere una revisión de los procedimientos y de los importes (incluyendo inventarios) relativos a los saldos de apertura de las cuentas del balance general del año anterior que sea suficiente para determinar si hubo uniformidad, y si no hay, el informe debe expresarlo así.

Debe tenerse cuidado en aceptar una primera auditoría en que parezca que no pueda satisfacerse sobre los inventarios iniciales. Aún en casos que en el momento no comprenden la presentación de estados, tales presentaciones podrán requerirse (debido a fusiones, nuevas ofertas para financiar expansión, u ofertas secundarias por los accionistas) antes de que se esté en posición de expresar una opinión sin salvedades sobre los estados de resultados durante tres años posteriores al primer trabajo. Generalmente, no se debe emitir un dictamen con salvedades para el período cubierto por la primera auditoría simplemente porque no hay necesidad inmediata de un dictamen sin salvedades o porque no se requiere una presentación, si mediante razonable extensión de los procedimientos pudiera emitirse un dictamen sin salvedades. Si se --

requiere un trabajo extenso para emitir dicho dictamen y el cliente solicita que no se haga ese trabajo ( por ejemplo, el cliente puede no desear incurrir en ese costo en dicha oportunidad), se debe emitir un dictamen con salvedades o una negación de dictamen y debe informarse al cliente que será necesario efectuar trabajo adicional (e incurrir en costo adicional) en caso de una presentación futura que cubra ese periodo. En los casos en que los registros permitan pruebas retroactivas adecuadas de las cantidades, mediante una extensión razonable de los procedimientos de auditoría, pero por alguna razón (tal como instrucciones expresas del cliente) no se aplican estos procedimientos, la redacción del informe que se ilustra en los párrafos anteriores debe modificarse en consecuencia.

Tampoco sería apropiado en estas circunstancias dar un dictamen fragmentario a continuación de una negación de dictamen.

#### PRESENTACION INCORRECTA DE INVENTARIOS DEL AÑO ANTERIOR.

Si la primera auditoría de los estados financieros de una compañía descubre una presentación incorrecta importante del inventario inicial y no se hace un ajuste retroactivo adecuado (pero se está satisfecho por lo demás, en cuanto al inventario inicial), debe darse una opinión con salvedad o un dictamen adverso, según resulte apropiado, sobre el estado de resultados.

Cuando se niega una opinión sobre lo expresado, se debe exponer (en un párrafo central explicativo) cualesquiera excepciones que se puedan tener con respecto a presentaciones incorrectas conocidas de los inventarios iniciales. En otras palabras, no se pueden ocultar, tras una negación, el conocimiento de presentaciones incorrectas conocidas.

Pueden surgir cuestiones importantes, relativas a problemas de impuestos sobre la Renta y a la responsabilidad como auditores, si en el caso de un cliente nuevo encontramos que ha sido práctica de la compañía presentar los inventarios por cantidades disminuidas considerablemente.

Cuando no se han puesto en práctica los "procedimientos ampliados" aplicables a cuentas por cobrar e inventarios al final del período objeto de la auditoría, ya no es necesario que el auditor haga comentarios en su informe, -- siempre que la omisión de tales procedimientos obedezcan únicamente a que fueron impracticables o imposibles y el auditor pudo quedar satisfecho por medio de otros procedimientos. -- Cuando no es posible aplicar otros procedimientos apropiados a las cuentas a cobrar o inventarios finales, se requerirá una opinión con salvedades o una negación de dictamen sobre los estados financieros en conjunto, según la importancia -- relativa de los importes de que se trate y el grado de seguridad que se haya obtenido. Es política poner en práctica -- todos los procedimientos de auditoría que son esenciales para expresar una opinión positiva sobre los estados financieros, a menos que sea impracticable hacerlo. Generalmente, -- cuando tales activos son de importancia y se instruye para que se lleven a cabo los procedimientos ampliados, es necesaria una negación de dictamen. Por consiguiente, cuando los inventarios y las cuentas a cobrar sean de importancia, se prefiere hacerse cargo de auditorías en que se instruyan expresamente que no se confirmen las cuentas a cobrar o se -- observen los inventarios.

Como que cualquier presentación incorrecta de las -- cuentas a cobrar al final del período o de las cantidades del inventario afectaría en la mayoría de los casos, tanto los -- estados de resultados, de utilidades acumuladas y de cambios-

en la situación financiera, cualquier salvedad o negación que se produzca por no estar satisfecho con respecto a estas partidas, generalmente se extendería a todos los estados financieros.

Cuentas a cobrar no  
confirmadas.

La redacción en el informe de un dictamen con salvedad relativa a la omisión de circularizar las cuentas a cobrar, sería más o menos como sigue (cuando se supone que dichas cuentas no eran tan importantes que requiriesen una negación).

"...necesarios de acuerdo con las circunstancias, excepto que, según instrucciones recibidas, no solicitamos confirmación de las cuentas a cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la compañía".

" En nuestra opinión, excepto por el efecto, si lo hubiere, de aquellos ajustes que pudieran haberse revelado si se hubiere solicitado confirmación de cuentas a cobrar ....".

Si la limitación del alcance se relaciona únicamente con ciertas cuentas a cobrar, es aconsejable indicar entre paréntesis, en la redacción de la excepción del alcance, el importe total de las cuentas a cobrar que no se permitió circularizar o sobre las que no se pudo obtener respuesta satisfactoria, según se discute en el párrafo siguiente. Si la limitación guarda relación con una partida que puede identificarse en la posición financiera ( tal como todas las cuentas a cobrar o una clase de cuentas a cobrar que se presenta separadamente), no es necesario indicar el importe de que se trata en el informe de auditoría.

Si la limitación del alcance es consecuencia de condiciones o circunstancias existentes más bien que de restricciones impuestas por el cliente, la redacción debe indicar -- claramente ese hecho. Por ejemplo, en el párrafo del alcance se podría decir "...excepto que no pudimos obtener confirmación de cuentas a cobrar de (identifíquense los clientes o clases de clientes, según sea apropiado) por un total de \$..."

El párrafo del dictamen podría comenzarse entonces con: "En nuestra opinión, excepto por el efecto de aquellos ajustes, si los hubiere, que pudieran haberse revelado si se hubiera obtenido confirmación de las cuentas a cobrar que se mencionan en el párrafo precedente..."

Si la cantidad de que se trata es de tal importancia que el efecto de la salvedad es negar una opinión sobre los estados financieros en conjunto, el párrafo del dictamen debe contener una negación como sigue:

"Debido a que no puede obtener confirmación de las cuentas a cobrar, no se puede expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos, en conjunto. En nuestra opinión, sin embargo..."

Obsérvese que la negación de dictamen sobre los estados en conjunto pudiera ir seguida por un dictamen fragmentario sobre aquellas partidas que no han sido afectadas por la limitación del alcance. No es apropiado un dictamen fragmentario a continuación de una negación por razón de una restricción del alcance impuesto por el cliente.

Omisión de observar el inventario final.

Puede haber casos en que se designe auditores des--

pués de la fecha de la posición financiera, demasiado tarde - para observar el inventario final. Si el tiempo transcurrido desde el final del período es razonablemente corto se puede, - en algunos casos, efectuar pruebas adecuadas de las cantida-- des mediante conteos (recuentos) posteriores del inventario y conciliación de esos conteos con las cantidades en la fecha - de la posición financiera. En estas circunstancias, el traba-- jo realizado se considera, que son "otros procedimientos", -- pero no se requiere expresar excepción del alcance de informe de auditoría.

Cuando no se ha observado los inventarios finales, - ni hecho conteos posteriores y conciliado éstos a la fecha de la posición financiera, habrá muy pocos casos en que se pueda emitir dictámenes sin salvedades cuando los inventarios son un factor de importancia.

Puede haber casos en que la poca importancia de los inventarios y el grado de posible presentación incorrecta de - los mismos no permitirá emitir un dictamen con salvedad, aún - cuando no se hubiere observado los inventarios iniciales y finales o hecho conteos posteriores satisfactorios y conciliaciones de los inventarios finales.

El informe, en esos casos, deberá redactarse más o - menos como sigue: "... y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias --- excepto según se explica en el párrafo siguiente".

" No observamos la operación de practicar los inventarios físicos al 31 de diciembre de 198...(\$...), y al 31 de diciembre de 198...(\$...), puesto que estas fechas fueron anteriores a nuestra contratación inicial como auditores de la Compañía. Los -- registros de la compañía no permiten efectuar ---

pruebas retroactivas adecuadas de las cantidades del inventario. Sin embargo, hicimos pruebas de la valoración y exactitud aritmética de los inventarios".

" En nuestra opinión, excepto por el efecto de -- los ajustes, si los hubiere, que pudieran haberse descubierto si hubiéramos podido observar los inventarios físicos practicados al 31 de diciembre de 198... y de diciembre de 198... o haber hecho pruebas retroactivas adecuadas de las cantidades de los inventarios en esas fechas, los estados -- financieros adjuntos presentan razonablemente..."

Cuando las cantidades de que se trate sean de tal -- importancia que se requiere una negación de dictamen sobre los estados financieros adjuntos y en conjunto, el párrafo del -- dictamen pudiera redactarse como sigue:

" Como no se pudo efectuar pruebas retroactivas adecuadas de las cantidades de los inventarios al 31 de diciembre de 198... y 198..., nos vemos impedidos a expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos, en conjunto. En nuestra opinión, -- sin embargo,...(agregese cualquier dictamen fragmentario que sea apropiado)".



## CAPITULO V

PRESENTACION CONFORME A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERAL  
MENTE ACEPTADOS.

Se establece la adopción de principios de contabilidad generalmente aceptados para determinar la razonabilidad de la situación financiera de la empresa, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son un grupo de conceptos y prácticas conexas que se emplean para tratar asuntos contables, que se han desarrollado como producto del estudio y de experiencia y que se han llegado a ser admitidos como guía para tomar decisiones contables.

En años recientes se han discutido mucho dentro y fuera de la profesión contable, la codificación de estos principios, así como la formulación de éstos y formulación de reglas para la aplicación de principios en situaciones específicas.

Con este propósito, en México se creó "La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos".

En sí, el objeto de esta tesis no es hablar profundamente de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, únicamente se anunciarán los principios que estableció dicha Comisión en su Boletín No. 1, los cuales rigen a la profesión contable en México.

"Los principios de Contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico y las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los Estados Financieros".

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros -- son: la entidad, el negocio en marcha y el periodo contable.

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación son: la realización, el valor histórico, la dualidad económica, la revelación suficiente, la importancia relativa y la consistencia.

**Entidad.**- La actividad económica se realiza a través de entidades plenamente identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos y capital, coordinados por una autoridad que tome decisiones encaminadas a la consecución de fines económicos.

Los negocios deben ser considerados entidades perfectamente distintas de sus propietarios y sus operaciones deben registrarse atendiendo al efecto que tienen en ellas mismas y no en éstos.

**Negocio en Marcha.**- Salvo evidencia en contrario la vida de la empresa se supone indefinida: Por ello se admite la diferición de ciertos ingresos y erogaciones y se ignora el valor de realización de los renglones del balance; o sea que en contabilidad, los valores actuales de los recursos no son significativos si se asume que éstos son para producir más ingresos en el futuro y no para venderse de inmediato.

**Periodo Contable.**- Las actividades de una empresa son continuas, pero los cambios operados en el patrimonio de los negocios deben conocerse e informarse por periodos regulares; en México para información a terceros y por disposición de las leyes fiscales el periodo contable es de un año, pero para propósitos de la administración el periodo puede reducirse tanto como las necesidades y los recursos lo permitan.

En este punto conviene advertir que al establecerse periodos contables o ejercicios, se tiene la obligación de cuidar que los ingresos de un ejercicio coincidan con los gastos y costos atribuidos al mismo independientemente de que se paguen o no en dicho ejercicio; esto es que si una venta se considera realizada en cierto ejercicio el costo que le es relativo debe quedar registrado en ese mismo ejercicio al cual se atribuyó la venta. De otra manera, los ingresos y gastos deben registrarse en el ejercicio a que corresponden.

**Realización.**- La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una empresa con otros participantes en la actividad económica y en ciertos eventos económicos que la afectan.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

- a) Cuando ha efectuado transacciones con otras entidades económicas.
- b) Cuando se han efectuado cambios internos que modifican la estructura de recursos ó de sus fuentes.
- c) Cuando han ocurrido eventos económicos exter--

nos a la empresa o derivados de las operaciones de éstas y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

En términos generales y cuando éste es el caso -- los costos y gastos deben registrarse en forma paralela al ingreso que los originó, independientemente de la fecha en que se paguen.

Valor histórico.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica al considerarlos realizados, se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente ó la estimación razonable que -- de ellas se haga.

Estas cifras podrán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado. Si se ajustan las cifras por cambios en los niveles de precios generales y se aplican a todos los conceptos que integren los estados financieros, se considerará que no ha habido violación en este principio, sin embargo esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Dualidad económica.- La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y su relación con --- otras entidades. Es decir a todo cargo corresponde un abono o sea, las cuentas de mayor deben de arrojar a una fecha dada saldos tales que sumados los saldos deudores, su importe sea igual a la suma de los saldos acreedores.

Revelación suficiente.- Siendo la información el objetivo fundamental de la contabilidad, el cual cumple a través de los estados financieros; y siendo estos elementos

de decisión para quienes los utilizan, resulta imprescindible la exigencia de la claridad y la suficiencia de su contenido. La información contable presentada en los estados financieros deben contener en forma clara y comprensible to do lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Consistencia.- Los usos de la información contable requieren que se rigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. Cuando hay un cambio que --- afecte la comparabilidad de los resultados, es necesario ha cer una advertencia clara de la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras-contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presenta--- ción de información.

Además de los principios de contabilidad la Comisión de Procedimientos de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece reglas particulares y criterio prudencial en la aplicación de esas reglas particulares.

Estas reglas particulares se dividen en: reglas de valuación y reglas de presentación.

Las primeras se refieren a la aplicación de los principios, es decir a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada con cepto en los estados financieros.

El criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares se refieren a que la medición ó cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, sino que requiere de la utilización de un criterio general para elegir

entre alternativas que se presentan como equivalentes, tomando en consideración los elementos de juicios disponibles.

Se debe mantener un criterio prudencial al decidir en aquellos casos en que hay bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar entonces, por la que menos optimismo refleje, pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa en beneficio de los usuarios de la información contable.

Se establece que los principios de contabilidad se apliquen sobre bases semejantes año con año y que el auditor así lo exprese al rendir su opinión sobre los estados financieros, porque de la uniformidad con que se hayan aplicado dichos principios dependerá que puedan ó no compararse los datos en ellos presentados.

De allí que si no existe esa uniformidad o semejanza en la aplicación de los principios de contabilidad, debe el auditor hacer mención de los cambios y hasta donde sea posible, cuantificar su efecto para que el lector ó analista los tome en consideración al compararlos.

#### EFFECTO DE LA IMPORTANCIA RELATIVA.

Es imposible prescribir reglas expresas para determinar la importancia relativa de una excepción, bien en relación con la situación financiera o con los resultados de las operaciones. Debe tenerse en cuenta la relación que existe con el capital de trabajo, los activos netos, o la utilidad neta, o con partidas comparables en los estados del año anterior; pero en último análisis se requiere el juicio del socio y del gerente a cargo del trabajo. Por ejemplo, la relación con una utilidad neta pequeña y poco usual durante un año podrá no ser significativa cuando se contempla a base de

un nivel más normal de utilidad neta o de las operaciones globales de la compañía.

Por otra parte, si el efecto de una partida hace parecer que la utilidad neta está aumentando mientras que de otro modo, habría una disminución en la utilidad neta, el efecto de la partida resulta más importante. Asimismo, si un ajuste apropiado significaría la diferencia entre el cumplimiento y el no cumplimiento de estipulaciones en un convenio de préstamo, no se puede necesariamente omitir una excepción sobre la base de la poca importancia.

#### Ejemplos.

Ordinariamente se requiere una excepción a la razonabilidad, por ejemplo, cuando una compañía efectúa de deducciones significativamente mayores por la depreciación, para fines de impuestos que para fines contables, porque se usan vidas más cortas o métodos acelerados para fines de impuestos únicamente no se hace provisión para el impuesto sobre la Renta diferido.

Cuando las prácticas del cliente, que motivan la excepción, se expone adecuadamente en una nota, no es necesario repetir la exposición en el informe de los auditores. Sin embargo, el informe debe indicar claramente la razón de nuestra excepción en el dictamen.

La exposición mínima requerida en una nota, sería una explicación de las prácticas del cliente.

En el ejemplo que sigue se muestra una excepción a las prácticas de valoración de inventarios.

"La Compañía sigue la política de valorar los in-

inventarios de producto en proceso y de productos-terminados al costo del material y de la mano de obra directa únicamente. De haberse incluido -- los costos correspondientes a los gastos de fabricación, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, el importe del inventario que se muestra en el balance general-adjunto hubiera aumentado aproximadamente en \$.. al 31 de diciembre de 198...y la utilidad neta - hubiera aumentado aproximadamente en \$...por el año terminado en la propia fecha".

"En nuestra opinión, excepto por el efecto de excluir los gastos de fabricación en la valoración de los inventarios, según se indica en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos-presentaban razonablemente...."

En este ejemplo, el párrafo central indica claramente el efecto que produce en los estados desviarse de lo que sería una presentación razonable de conformidad con --- principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando la excepción no es aplicable al estado de resultados pudiera redactarse como sigue:

"La Compañía sigue la política de valorar los inventarios de producto en proceso y de productos-terminados al costo del material y de la mano de obra directa únicamente. Debe haberse incluido los costos correspondientes a los gastos de fabricación, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, los inventa+++rios que se muestran en la posición financiera -adjunta se hubieran aumentado aproximadamente en \$...al 31 de diciembre de 198..., pero el efecto sobre las utilidades netas del año terminado en-



la propia fecha no hubiera sido de significación"

"En nuestra opinión, excepto por el efecto en la posición financiera y en el estado de utilidades acumuladas de excluir los gastos de fabricación.

#### Depreciación inadecuada.

Cuando una compañía no ha hecho provisión adecuada para depreciación durante un número de años, pero la provisión del año objeto del examen es adecuada, puede ser necesario hacer salvedad con respecto a la situación financiera pero no sobre el resultado de las operaciones. En este caso pudiera usarse la siguiente redacción.

"Con anterioridad a 198..., la compañía hizo provisión para depreciación a un tipo compuesto de --- aproximadamente...%. En ese año la compañía modificó sus tipos de depreciación, aumentando el tipo compuesto...% aproximadamente. En nuestra opinión, los tipos modificados producen una provisión para depreciación del año que es razonable, pero como la depreciación acumulada no se ajustó retroactivamente, el saldo al 31 de diciembre de 198..., no es adecuado".

"En mi opinión, excepto por el efecto en la posición financiera y en el estado de utilidades acumuladas adjuntos del asunto que se discute en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente...."

En esta ilustración se supone que se hizo salvedad a la suficiencia de las provisiones para depreciación y el saldo acumulado en los años anteriores, a base de una evidencia bastante clara. En los casos más usuales de cambios en -

los tipos o tasas de depreciación requiere actualmente que dichos cambios se reflejen con relación al futuro únicamente y se requeriría que se emitiera un "informe limpio" sobre los estados (si se estimara que el tipo o tasa actual sería adecuado para compensar la deficiencia anterior) o - que hiciéramos salvedad a todos los estados, si el tipo actual no fuere adecuado.

Como conclusión del presente trabajo, yo cabría mencionar, para expresar una opinión de los estados financieros en el dictamen, el contador público debe cumplir con las disposiciones fiscales del artículo 52 del Código de Comercio, así como poseer una verdadera ética profesional. Este criterio pues el dictamen es donde se refleja la situación financiera en que se encuentra la empresa, es decir se expresa el resultado del trabajo del contador público en forma clara, concreta y precisa que permita tomar decisiones bien fundamentadas y es el único elemento de trabajo que presenta el auditor independiente a los accionistas y ejecutivos del cual depende su aceptación profesional.

Para llevar a cabo el dictamen, se deben de aplicar y cumplir con las normas de auditoría correspondientes a información y dictamen, debe de llevar los requisitos elementales en su contenido ya se trate de un dictamen limpio o con salvedades.

Muchas veces el resultado de utilizar una redacción uniforme para el dictamen, es el que a medida que los usuarios se familiarizan con la redacción, tienden a dejar de leerlo cuidadosamente convirtiéndolo, de hecho, en un simple sello de visto bueno esto puede producir el efecto de que, cuando el auditor desea comunicar situaciones distintas, o con diferentes énfasis, a los que da la redacción uniforme, estos mensajes no son aceptados por los usuarios.

El auditor independiente es el único responsable por las declaraciones que hace en su dictamen y sólo opina sobre los estados financieros como representativos de la situación y los resultados de la empresa de acuerdo a principios de contabilidad.

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

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA  
 Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
 Séptima Edición, 1972.

ELEMENTOS DE AUDITORIA  
 Mendivil Escalante  
 Séptima Reimpresión, 1984. F.C.A.S.A.

DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA  
 American Institute of Certified Public Accountants.  
 1984.

BOLETIN // DICTAMEN DEL AUDITOR.

AUDITORIA.  
 Introducción a la práctica de la contaduría pública.  
 Eric L. Kohler.  
 Editorial. Diana. México. Séptima Impresión. Octubre 1970.

AUDITORIA MONTGOMERY  
 Philip Deffese.  
 Kenneth P. Johnson.  
 Roderik K. Macleod.  
 LIMUSA Primera Reimpresión, 1984

AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS.  
 Holmes, Arthur.  
 México.  
 U.T.H.E.A.  
 V.I.

**AUDITORIA CONCEPTOS Y METODOS.**

Willingham, John.

Bogotá.

Mc.Graw-Hill

1982.

**TERMINOLOGIA DEL CONTADOR.**

Hancera Banca y Comercio, México 1963.

**PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA.**

Cfa. Editorial Continental, S.A. México.

**PRINCIPIOS DE AUDITORIA.**

Meigs Walter B. Editorial Diana, México, 1971.

**TESIS AUDITORIA**

Carlos Luis Cea Herrera, UNAM.

**CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

Art. 52 E.C.A.S.A.

**EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA.**

Tercera Reimpresión, 1984.

Editorial E.C.A.S.A.

Telles Trejo.