

# UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



INFORMES DEL CONTADOR PUBLICO EN LA AUDITORIA EXTERNA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

## SEMINARIO DE INVESTIGACION

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A  
MARTIN ALEJANDRO MACIAS DUENAS  
GUADALAJARA, JAL. DICIEMBRE DE 1984

FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

# C O N T E N I D O

	Página
INTRODUCCION .....	1
CAPITULO I	
INFORME CORTO UNIFORME .....	2
- Redacción .....	2
- A quién se dirige .....	5
- Consideraciones sobre el dictamen tradicional ..	7
- Fecha .....	27
- Dirección .....	30
- Firma .....	30
CAPITULO II	
REFERENCIAS A ESTADOS DEL AÑO ANTERIOR QUE SE PRESENTAN EN EL INFORME CORTO UNIFORME .....	31
- Responsabilidad del auditor por los estados del año anterior .....	31
- Referencia a la revisión anterior .....	34
- Dictamen que comprende dos o más años .....	35
- Dictamen que incluye estados del año anterior -- con salvedad .....	37
- Estados financieros del año anterior no examinados por el auditor .....	44
CAPITULO III	
SALVEDADES Y ABSTENCION DE OPINION .....	48
- Condiciones que las originan .....	48
- Naturaleza de las salvedades .....	48
- Abstención de opinión .....	52
CAPITULO IV	
LIMITACION EN EL ALCANCE DEL EXAMEN .....	56
- Párrafo del alcance .....	57
- Párrafo de la opinión .....	59
- Ejemplos .....	60

## CAPITULO V

REPRESENTACION CONFORME A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD .....	77
- Efecto de la importancia relativa .....	77
- Ejemplos .....	78

## CAPITULO VI

UNIFORMIDAD EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD .....	83
- Clases de cambios que afectan la homogeneidad ..	85
- Información sobre la falta de uniformidad .....	92
- Correcciones contables .....	100
- Cambios contables necesarios por cambios en las condiciones .....	102

CONCLUSIONES .....	106
--------------------	-----

BIBLIOGRAFIA .....	107
--------------------	-----

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

La necesidad de hacer más eficientes a los nego --  
cios debido a la creciente competencia que surge entre ellos,  
con objeto 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 todas  
índoles: productivos, comerciales, financieros, administrativ  
vos y contables; estas situaciones han originado a su vez -  
que las áreas que corresponden a la actividad de Contador -  
Público se compliquen en su esencia, que está prácticamente  
representada por los Principios de Contabilidad y las Nor -  
mas de Auditoría. Siendo la Auditoría Externa la primor --  
dial actividad del ejercicio de la profesión de Contador Púb  
lico y el Dictamen del Auditor el informe más frecuente --  
que se emite, considero de gran importancia para la profe -  
sión cualquier investigación que se realice sobre este tema.  
Fue ésta 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.

## C A P I T U L O I

### INFORME CORTO UNIFORME

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.

#### Redacción

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 variaciones en las cuentas de capital contable y estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo) 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 profe - sión 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 segu - ido utilizando en cierto grado y es aconsejable no propiciar su uso que da a entender un grado de exactitud que no existe en los estados financieros.

Actualmente se usa de manera casi universal el tér - mino "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 (actualmente H-17) 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 ori - gen en el año de 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 considerandos 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 fue realizada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La revisión incluyó las pruebas de los libros 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 contabilidad generalmente aceptados.

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

En el año de 1975 fue publicada la redacción de un nuevo dictamen "para uso optativo de aquellos Contados Pú - blicos que encontraran más satisfactorio y en él está repre - sentada 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 (actualmente H-17) en el que exponen los cambios y las razones en las que se basa la recomendación, es el siguiente:

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

A quién se dirige

Normalmente el informe corto debe dirigirse a la - persona o personas que hicieron la designación del auditor, de esta manera puede dirigirse a los accionistas, al conse - jo de administración o a los directores.

También puede dirigirse a los accionistas y direc -

tores, a los accionistas y consejo de administración o al consejo de administración y directores, 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 la designación la hacen los directores sin la ratificación de los accionistas no es necesario dirigir el informe a estos últimos. Salvo estas excepciones, los informes 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 directiva, 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 del Contador Público, el informe debe dirigirse a los accionistas o directores de la Compañía que contrata los servicios; esta situación se presenta principalmente en las auditorías co-respondientes a investigaciones de compra de negociacio- -- nes.

### Consideraciones sobre el dictamen tradicional

En el dictamen clásico dentro del párrafo del alcance la primera frase identifica a la compañía o institución indicando la clase de entidad y los estados financieros, objeto del examen. 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 examen. 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 examen fue 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 Insti-

tuto Mexicano de Contadores Públicos son las siguientes:

Normas personales

Normas de ejecución del trabajo

Normas de dictamen e información

En el boletín " C " expedido por la Comisión de Normas y 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 auditoría

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 justifi -- ca la omisión de los procedimientos normales de auditoría - que sean practicables.

En los casos en que se han puesto en práctica to - dos 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 uni -  
forme 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 pos-  
terior se expresara que las limitaciones sobre el alcance -  
del examen obligaron a no emitir una opinión global.

Ampliación de procedimientos aplicables a cuentas  
por cobrar e inventarios.

Con el establecimiento de procedimientos de audito  
ría con carácter de obligatorios por parte de la Comisión -  
de Normas y Procedimientos de Auditoría, tales como la con-  
firmación de cuentas por cobrar y la observación de inventa  
rios, donde fueran practicables y razonables por razón de -  
su importancia, con respecto a la situación financiera o a  
los resultados de las operaciones, hacen surgir a la ampli  
ción de los procedimientos y/o procedimientos alternativos.  
Por ejemplo, en las auditorías iniciales o primeras audito-  
rías, la observación de los inventarios físicos al comienzo  
del período o año objeto del examen, será generalmente im -  
practicable; sin embargo, es necesario satisfacerse de la -  
razonabilidad de la cifra que muestra el balance en este ru  
bro, 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 presencia de los recuentos físicos de inventarios, debe, mediante observaciones 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 manifestaciones 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 regular de los negocios se encuentren en poder de almacenes de depósito o de otros custodios ajenos, la confirmación directa por escrito de tales custodios, es un procedimiento aceptable; pero si el importe de tales inventarios representa una porción significativa del activo, el Contador Público independiente debe efectuar revisiones y verificaciones complementarias.

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, además debe poner en práctica procedimientos adecuados en la observación de inventarios.

En los casos que, siendo aplicable la ampliación en 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, aun cuando el auditor pueda aplicar otros procedimientos de auditoría que resulten apropiados de acuerdo a las circunstancias, como base para 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 preparación del informe y no significa debilitamiento en los procedimientos que se requieren para que el auditor quede satisfecho sobre la razonabilidad de los saldos en cuentas por cobrar 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 imposi

bilidad del auditor de hacer pruebas retroactivas adecuadas de los saldos de inventarios y el no poder substituir este procedimiento por otros más adecuados, constituye una limitación del alcance.

A continuación expongo la forma como repercuten -- los casos anteriormente enunciados, en la redacción del párrafo 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 invariably 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 obser-

vado los inventarios finales ni hecho pruebas físicas de --  
conteo posteriores, reversándolas por medio de conciliacio-  
nes.

Ahora bien, por lo que respecta a la nueva redac -  
ción 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 represen -  
ta que los procedimientos de auditoría y los razonamientos  
hechos con anterioridad dejen de efectuarse o queden debili -  
tados, 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 sal -  
vedad o una abstención de opinión.

#### Párrafo uniforme de la opinión

El párrafo uniforme de la opinión en el dictamen  
tradicional ha sido desarrollado para ajustarse a las Nor -  
mas de Auditorías Generalmente Aceptadas, relativas a nor -  
mas de dictamen e información, emitidas en el boletín C de  
la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Ins -  
tituto Mexicano de Contadores Públicos.

Estas normas requieren que el informe del auditor:

1.- Exprese si los estados financieros se presen -  
tan de acuerdo con principios de contabilidad 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 (actualmente H-17) 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 trata precisamente de normas de dictamen e información y el boletín "C" 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 período 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 financiarios

cieros", 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 desvíe 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 o párrafos. En esos casos, las palabras "en 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 res -

ponsabilidad dividida con otros auditores, es conveniente - evitar el uso, en el párrafo del dictamen, de frases tales como "basado en el examen anterior". Tal frase podría in - terpretarse como indicativa de que no se puso en práctica - todos los procedimientos de auditoría considerados neces<sup>a</sup> - rios de acuerdo con las circunstancias, si no se emplearon - todos los procedimientos, los que se omitieron deben expo - nerse como excepciones en el párrafo del alcance y debe ex - presarse apropiadamente, un dictamen con salvedad. Si la - intención es de salvedad al dictamen, debe usarse una redac - ción tal como: "Sujeto a" o "excepto por", según sea apro - piado, pero debe evitarse frases tales como "con la explica - ción que antecede", al iniciar el párrafo del dictamen. Es - tas frases no se consideran suficientemente claras o categó - ricas para una salvedad.

Identificación de los estados y de la compañía en el párrafo del dictamen.

El párrafo uniforme de la opinión se refiere a -- "los estados financieros adjuntos". Esta redacción es apro - piada siempre que resulte claro que los estados que se ad - juntan son precisamente en la posición financiera, el esta - do de resultados, el estado de cambios en las cuentas de ca - pital contable y el estado de cambios en la posición finan - ciera y que todos esos estados se cubren en el dictamen o - informe corto; no debe usarse esta redacción cuando se pre -

sentan 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 indepen -- diente no es el auditor principal sino que su informe se refiere a los estados financieros de una filial se presenta y se hace 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 1984, 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 razonablemente la información consignada en el mismo".

Omisión del estado de variaciones en las cuentas de capital contable.

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 variaciones en las cuentas de capital contable 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 variaciones en las cuentas de capital contable. 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 parentesis, 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 situación 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 fue hasta octubre de 1973 cuando el estado de cambios en la situación financiera se consideró como necesario para proporcionar información completa y así cumplir 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 Conta

dores Públicos asociados al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

La redacción del informe corto uniforme tradicional que se presenta en el boletín H-17 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 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 1984, 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 alcáncce 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 razona - blemente, se usan en el sentido de presentar: equitativamen te, imparcialmente, honradamente y objetivamente". Las pa - labras no se usan en el sentido de presentar: "tolerablemen te, 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 presenta ción y conformidad con principios de contabilidad general - mente aceptados lo indica el Boletín de Auditoría emitido - por el Comité de Procedimientos de Auditoría de E.U.A., co - mo sigue:

"Un dictamen u opinión, sin salvedades, de que los estados financieros presentan razonablemente la situación - financiera y los resultados de las operaciones, puede expre - sarse únicamente cuando el auditor independiente se ha form - ado la opinión de que la presentación es conforme con prin ci - pios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados so

bre bases uniformes e incluye todas las manifestaciones in formativas necesarias para que los estados no conduzcan a - error".

"Principios de contabilidad generalmente aceptados"

El término de principios de contabilidad generalmente acep tados es la norma usada en la primera norma de preparación de informes y en el dictamen de los auditores; debe inter - pretarse que incluye no solamente 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 general mente aceptados requiere el empleo de juicio en cuanto a si los principios puestos en práctica en los estados han encon trado aceptación general. Dicha determinación requiere, -- además, estar familiarizado con principios alternativos, a veces más de uno, que pueden ser aplicables a la transac -- ción 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 uni forme del dictamen u opinión termina normalmente con las pa labras "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 ex - presará si dichos principios han sido observados en el ac - tual período de manera uniforme con el período anterior.

El término de principios debe interpretarse como - que incluye no solamente principios y prácticas sino tamam -- bién los métodos de aplicación de los mismos. La norma lle - va implícita que los principios se han observado uniforme - mente 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 extien - de hasta la fecha de terminación del trabajo en las ofici - nas y locales del cliente. El propósito de esta revisión - es determinar si durante el período posterior han ocurrido transacciones que tienen un efecto importante sobre la pre - sentación razonable de los estados financieros a que nues - tro dictamen u opinión se refiere.

En general, existen dos clases de hechos o transac - ciones posteriores:

1.- Aquellos hechos que facilitan evidencia adi -  
cional acerca de condiciones que existían en la fecha de la  
posición financiera y que afectan las estimaciones inheren-  
tes en el proceso de preparación de estados financieros. To  
da la información que esté disponible con anterioridad a la  
emisión de los estados financieros debe usarse por la geren  
cia en su evaluación de las condiciones que sirvieron de ba  
se a las estimaciones. Deben ajustarse los estados finan -  
ciers 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 gene-  
ral sobre que se informa, pero que surgieron con posteriori-  
dad a dicha fecha. Estos hechos no deben producir ajuste de  
los estados financieros. Sin embargo, algunos de estos he -  
chos pueden ser de tal naturaleza que se requiere sean ex --  
puestos para que los estados financieros no conduzcan a error.

Cuando se requieren estados financieros consolida -  
dos 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 con-  
solidados. 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 obje-

ción práctica a ello. De cualquier modo, la fecha del in -  
forme sobre los estados consolidados no debe 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, es-  
to 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 conocimiento de circunstancias que re -  
quieren ajustes retroactivos de importancia en los estados  
financieros, no creemos que el informe original debe emitir  
se 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 emi  
sión y la fecha de reimpresión, podemos usar la fecha origi  
nal 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 emisión

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 escribir 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.

## C A P I T U L O    I I

### REFERENCIA 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 examen de los estados del año anterior, el hecho debe señalarse en forma apropiada en los estados o en el informe del auditor. Cuando el auditor ha hecho un examen 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 examen 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 cuan-

do 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 dárse 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 ac -- tual 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, di - chos 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 propor

cionará para cada estado que deba presentarse" salvo que -- ciertas notas a la posición financiera, tales como activos sujetos a gravamen, incumplimiento de estipulaciones, preferencias 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, sólo 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 activos 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 comparati

vas. 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.

#### REFERENCIA 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 han 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 uniforme 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 1983 y al 31 de diciembre de 1984, y los correspondientes estados de resultados, utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera por los años terminados en las propias fechas".

"Mi examen fue practicado...."

"En mi opinión, los estados financieros adjuntos - presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X" al 31 de diciembre de 1983 y - al 31 de diciembre de 1984, 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 períodos".

Igual que en los informes relativos a estados por un solo 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 encima de -- las posiciones financieras comparativas el cliente usa el -

término menos preciso "Posición financiera", se debe referir también a "Posición financiera".

Algunos contadores han preferido referirse a "Mi examen" en la segunda frase del párrafo del alcance, basándose en el argumento de que se efectúan exámenes separados cada año. Sin embargo, cada examen anual es una extensión de la revisión posterior del examen 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 contenía 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 examen 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 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 "Y" fue vendida y la compañía realizó 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 a 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 prin cipios de contabilidad generalmente aceptados, en el período posterior, no es suficiente para informar al lector acer ca de la continuada reserva mental con respecto al año ante rior, bien que los estados de dicho año se presenten separa da o conjuntamente con los del año actual para fines compa rativos. En cualesquiera de los casos debe hacerse exposi ción clara de la naturaleza de la incertidumbre, la forma - de su resolución y su tratamiento en los estados financie ros.

A continuación se presenta un ejemplo de informe - sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 1984 y 1983 y por los años terminados en dichas fechas, en que pre viamente se había hecho salvedad en el dictamen de 1981 de bido a una incertidumbre acerca de la posibilidad de recupe rar ciertos costos diferidos.

"He examinado las posiciones financieras de la Compañía "X" al 31 de diciembre de 1982 y 1981, 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 1981 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 discontinuado el desarrollo del producto y, habiéndose cargado contra las utilidades en 1982 los costos diferidos conexos ascendentes a \$ ....."

"En mi opinión, con sujeción al efecto en 1981 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 1982 y 1981, 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 1981 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 examen e informe.

Los ejemplos ofrecidos anteriormente suponen que se presentan estados comparativos para 1981 y 1982. No sería necesario un informe con salvedad si sólo se presentaran estados para 1982 (pero deben describirse los hechos en una nota explicativa). Al emitirse de nuevo los estados de 1981 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 solo 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 ha - cerse 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 198 , --- (terminación del año anterior) y emitido informe sobre los mismos. Mi dictamen sobre estos esta - dos estuvo sujeto a salvedad en la misma forma -- que la opinión que se expresa en el párrafo prece - dente, 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, se - guido por un tercer párrafo relativo a los estados del año anterior. Por ejemplo, si se había negado una opinión so - bre los estados de resultados, de utilidades acumuladas y - de cambios en la situación financiera del año anterior, de - bido a una limitación del alcance en cuanto al inventario - inicial, el tercer párrafo pudiera redactarse como sigue:

"Previamente he examinado los estados financieros del año terminado el 31 de diciembre de 19.. (terminación del año anterior) y emitido 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, puesto que el párrafo del alcance no es el lugar donde corresponde expresar o negar una opinión.

ESTADOS FINANCIEROS DEL AÑO ANTERIOR NO EXAMINADOS POR EL -  
AUDITOR :

Se 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 ti

tulos de las columnas correspondientes.

Si el cliente rehusa hacer exposición en los estados 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"; "La posición financiera al 31 de diciembre de 198., y los correspondientes estados de resultados, de utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en la propia fecha no fueron examinados por nosotros; dichos estados fueron -- examinados por otros Contadores Públicos, quienes emitieron informe 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 so bre los mismos". Esto no sería apropiado si se tuviera razones para creer que los estados del año anterior no ofre -- cen una presentación razonable. Si no se presentan estados del año anterior, no es necesario mencionar que no fueron -- examinados por nosotros.

Cuando los estados del año anterior fueron examinada

dos 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, omi -- tir 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 audi -- toría debe contener la redacción sugerida o presentar una -- nota redactada más o menos como sigue:

"Los estados comparativos al 31 de diciembre de -- 19.., y por el año terminado en la propia fecha, reflejan ajuste retroactivo de precios. El efec -- to 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, habían sido examinados por Contado -- res Públicos ajenos al auditor actual, quien emi -- te informe sin salvedades sobre los mismos. El -- dictamen de estos Contadores, sin embargo, no cu -- bre el ajuste retroactivo".

Quando el dictamen u opinión del otro auditor so -- bre los estados financieros del año anterior contenga salve -- dad, 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 la mo dificación de los estados del año anterior, la situación se ría 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 infor me 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 examinado 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 di -- chos estados se presenten en conexión con aquéllos sobre -- los cuales expresamos la opinión.

## C A P I T U L O    I I I

### SALVEDADES Y ABSTENCION DE OPINION

#### Condiciones que las originan

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.

#### Naturaleza de las salvedades

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 o informe 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 y opinión debe indicar claramente - la naturaleza de la salvedad, debiendo referirse específicamente de la salvedad y debe dar una explicación clara de -- las razones de dicha salvedad y del efecto sobre la situación - financiera y los resultados de las operaciones, si pued de 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 pa labras, "excepto por", "excepto que" o "con la excepción -- que" comenzando así el párrafo del dictamen, los comentarios que contiene la salvedad.

La frase preliminar "excepto por", "excepto que" o "con la excepción que" se usa cuando el cliente omite se -- guir principios de contabilidad generalmente aceptados, asi mismo, cuando el cliente ha dejado de correr un ajuste o -- un asiento que debía correrse, optando por lo tanto hacer - una salvedad en nuestro dictamen, según sea el caso. Esta frase es muy usual cuando se decide hacer una salvedad debido a las limitaciones encontradas en el alcance.

A fin de que exista uniformidad en nuestros infor-

mes o dictamen, la frase que, en el párrafo del dictamen, - contenga la salvedad, debe ir a continuación de las pala -- bras "En nuestra opinión", "excepto por..." y nunca cometer el error de "excepto por..., en nuestra opinión".

Cuando una salvedad que no comprende un cambio en principios de contabilidad, más sí una omisión de proveer - una reserva necesaria, ésta 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 contabilidad generalmente aceptados, más sin embargo, si llega ra a existir un cambio aceptable en principios de contabili dad, en este caso no afectaría la razonabilidad de presenta ción del ejercicio actual si el efecto del cambio al comien zo del período se presenta por separado en el estado de pér didas y ganancias, esto reflejaría una salvedad en el infor me sobre la uniformidad, misma que quedará plasmada en la - frase acerca de la uniformidad. En caso que se cambie para un principio no aceptable y el efecto es de importancia, se afectará la razonabilidad de presentación.

Relación de las salvedades con los estados finan - cieras.- Una excepción en el párrafo del dictamen debe re - lacionarse únicamente con el estado financiero o estados fi nancieros a que se refiere. Por ejemplo, si la excepción - se relaciona con impuestos sobre las ganancias del ejerci -

cio anterior, el párrafo del dictamen se redactaría como si gue:

En nuestra opinión, excepto por el efecto en la po sición 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, se gún se expresa en la Nota 2, los estados financieros presen tan 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 princi pios.....

La excepción anterior se refiere únicamente a la - posición financiera y a los estados de utilidades acumula - das y de cambios en la posición financiera, no incluyendo - por lo tanto el estado de pérdidas y ganancias en la salve dad. Recordemos también, que al situar la excepción al co mienzo, después de "En nuestra opinión" y expresar ésta, en una frase, la excepción se extiende hasta la razonabilidad de presentación de conformidad con principios de contabili- dad generalmente aceptados.

### Abstención de opinión

Cuando no se ha obtenido suficiente evidencia pertinente para formarnos una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros en conjunto, es necesario una negación de dictamen, éstas pueden derivarse de:

1. Una limitación en el alcance del examen.
2. La existencia de incertidumbres o cuestiones no resueltas cuando su significación es tan grande que una salvedad no resulta apropiada.

Cuando nuestras excepciones a los estados financieros son tan importantes que se requeriría un dictamen adverso y al mismo tiempo existen incertidumbres importantes, -- que harían necesaria una negación de dictamen aún en el caso que se hicieran ajustes por las excepciones conocidas, -- es una cuestión de juicio el emitir un dictamen adverso o -- una negación de dictamen. En los casos que estimemos que -- las excepciones conocidas deben recalcarse principalmente, puede darse un dictamen adverso exponiendo las incertidumbres que también existen, más o menos en la siguiente forma:

"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 pleitos y reclamaciones) y debido 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".

Redacción de negaciones.- El informe corto uniforme expresa una opinión sobre la razonabilidad de presenta - ción de la situación financiera, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera según se muestran en los estados financieros. No expresa una opi -- nión sobre estos asuntos, en sí. Por consiguiente, es preferible evitar decir que "no podemos expresar una opinión - global sobre la situación financiera... o los resultados de las operaciones..." Debemos decir, más bien, que "No podemos expresar una opinión sobre los estados financieros ad - juntos en conjunto".

Negaciones parciales.- Hay casos en que se es im - posible expresar una opinión sobre la posición financiera -

no obstante podremos opinar sobre los resultados de las ope  
raciones que se reflejan en el estado de pérdidas y ganan -  
cias y en los cambios en las utilidades retenidas. Lo ante  
rior arrojaría como consecuencia una reserva (restricción -  
mental) acerca del saldo de las utilidades retenidas, ya --  
que una negación de dictamen con respecto a la posición fi-  
nanciera se aplicaría también al estado de utilidades rete-  
nidas.

En forma contraria a lo explicado anteriormente, -  
cuando sí expresamos una opinión sobre la posición financie  
ra, pero debemos negar una opinión sobre los estados de pér  
didas y ganancias y de utilidades retenidas, debido al efec  
to substancial de la reserva (restricción) con respecto a -  
los mismos.

Ahora bien, cuando nos vemos en el caso de negar -  
una opinión sobre la posición financiera y el estado de uti  
lidades retenidas pero expresamos una opinión sobre el esta  
do 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 in

dividuales 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 dictamen u 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 referencia 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.

## C A P I T U L O   I V

### LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN

Es necesario poner en práctica todos los procedi - mientos de auditoría que resultan indispensables para expre - sar 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 acos - tumbrados. En estos casos tratamos de satisfacernos median - te 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 al - cance, a la omisión de procedimientos obligatorios cuando: no hemos podido satisfacernos por otros medios, o hemos omi - tido los procedimientos obligatorios en cuanto a las cuen - tas a cobrar o los inventarios de la última posición finan - ciera cubierta por nuestro dictamen, por razón distinta a - que fuera impracticable o imposible efectuar esos procedi - mientos (y dichos activos son de importancia con respecto a

la situación financiera y a los resultados de las operaciones). Si la limitación del alcance encierra la omisión de los procedimientos obligatorios en cuanto a las cuentas a cobrar o los inventarios a la fecha de la última posición financiera por razón distinta a que fuera impracticable o imposible efectuar esos procedimientos (por ejemplo a petición del cliente), 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.

De lo asentado en los dos párrafos precedentes, se deduce que siempre que expresemos en el párrafo del alcance que no se han seguido normas de auditoría generalmente aceptadas, debe tratarse la excepción del alcance emitiendo un dictamen con salvedad o negando un dictamen, en el caso que la salvedad sea tan importante que no podamos formarnos una opinión sobre los estados financieros en conjunto.

#### PARRAFO DEL ALCANCE

El párrafo uniforme del alcance expresa que nuestro trabajo "incluyó aquellas pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias". Por consiguiente, cualquier limitación del alcance que impide dar una opinión sin salvedad constituye una excep



dieron 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 de be usarse en el ejercicio profesional. El alcance del examen busca permitir expresar una opinión sobre el estado financiero en conjunto, no una opinión sobre cuentas particulares como tal redacción puede dar a entender. Por esta ra zón es que debe tenerse cuidado al emitir dictámenes frag - mentarios.

## 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 del inventario físico al comienzo del período (o períodos). El hecho de que el inventario inicial no fue 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 excepción a las normas de auditoría generalmente aceptadas. En esta discusión "inventario inicial" significa todos los inventarios anteriores al inventario en la fecha de la última posición financiera objeto de examen, que se toman en cuenta para determinar los resultados de las operaciones de los períodos 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 determi-

nar los procedimientos de inventarios de la compañía, la política de valoración, etc., y su uniformidad con los se - guidos en la determinación del inventario al cierre del año examinado por el auditor actual.

Si la compañía fue objeto de examen el año ante -- rior por otro auditor, pero no se está satisfecho con la ob - servación del inventario por ese auditor, la situación es - la misma que la que existiría si no se hubieran hecho audi - torías anteriores, en cuanto se refiere a trabajo de inven - tarios y conclusiones.

Cuando el año anterior no haya sido objeto de exa - men se requerirá un dictamen con salvedades o una negación de dictamen, a menos que: (a) la revisión y pruebas indi - quen que el cliente tiene un sistema de contabilidad satis - factorio con un control interno adecuado, particularmente - con respecto a los inventarios, (b) el cliente, sin duda al - guna, es digno de un alto grado de confianza y (c) el exa - men de los registros de inventarios existentes no revela na - da 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 el dictamen sobre los estados financieros no contiene salve - dad 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 - categórica que la inherente en el dictamen usual sobre los estados en conjunto. Por consiguiente, cuando se pueda dar una opinión sin salvedades en cuanto a 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 ini - cial para el estado de resultados poner sentido en el exa - men de dicho inventario, cerciorándose que se emplean las - pruebas analíticas y estadísticas de los datos del inventario que sean ventajosas 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 importes de consideración, - se debe rehusar expresar una opinión sobre el estado de re-

sultados 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 aceptara 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 fue 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 practica-

do 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 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".

En lugar del párrafo del dictamen sugerido 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 pérdisas 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 esto, 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 fue 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 continuación 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 el 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

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. Cuando no se pueda determinar que los estados financieros guardan uniformidad con los del año anterior, 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 u opinión con salvedades para el período cubierto por la primera auditoría simplemente porque no hay necesidad inmediata de un dictamen sin salvedades -

des 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 ex -  
tenso para emitir dicho dictamen y el cliente solicita que  
no se haga ese trabajo (por ejemplo, el cliente puede no de  
sear incurrir en ese costo en dicha oportunidad), se debe -  
emitir un dictamen con salvedades o una negación de dicta -  
men y debe informarse al cliente que será necesario efec --  
tuar trabajo adicional (e incurrir en costo adicional) en -  
caso de una presentación futura que cubra ese período. En -  
los casos en que los registros permitan pruebas retroacti -  
vas adecuadas de las cantidades, mediante una extensión ra -  
zonable 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 circunstan -  
cias dar un dictamen fragmentario a continuación de una ne -  
gación de dictamen.

#### PRESENTACION INCORRECTA DE INVENTARIOS DEL AÑO AN - TERIOR:

Si la primera auditoría de los estados financieros  
de una Compañía descubre una presentación incorrecta impor -  
tante del inventario inicial y no se hace un ajuste retroac -  
tivo adecuado (pero se está satisfecho por lo demás, en ---

cuando al inventario inicial), debe darse una opinión con -  
salvedad o un dictamen adverso, según resulte apropiado, so  
bre el estado de resultados. Cuando se niega una opinión -  
sobre el estado de resultados debido a limitaciones en el -  
alcance con respecto a los inventarios iniciales, se debe -  
exponer (en un párrafo central explicativo) cualesquiera --  
excepciones que se puedan tener con respecto a presentacio-  
nes 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 responsabili -  
dad como auditores, si en el caso de un cliente nuevo encón  
tramos que ha sido práctica de la compañía presentar los in  
ventarios por cantidades disminuidas considerablemente.

Cuando no se han puesto en práctica los "procedi -  
mientos ampliados" aplicables a cuentas a cobrar e inventa-  
rios 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 obedezca úni  
camente a que fueron impracticables o imposibles y el audi-  
tor pudo quedar satisfecho por medio de otros procedimien -  
tos. 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 dic-

tamen 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 apropiados, 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 instruya 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 como la posición 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 cuenta 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 res

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

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

Obsérvese que la negación de dictamen sobre los es - tados en conjunto pudiera ir seguida por un dictamen frag -

mentario 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.

OMISION DE OBSERVAR EL INVENTARIO FINAL:

Puede haber casos en que se designe auditores después 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 cantidades 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 trabajo 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 (más bien que negar un dictamen) aun cuando no se hubie

re 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 inven  
tarios físicos al 31 de diciembre de 198\_ (\$...),  
y al 31 de diciembre de 198\_ (\$...), puesto que  
estas fechas fueron anteriores a nuestra contrata  
ción 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 inven  
tarios".

"En nuestra opinión, excepto por el efecto de los  
ajustes, si los hubiere, que pudieran haberse des  
cubierto si hubiéramos podido observar los inven  
tarios 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 financie  
ros 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 en conjunto, el párrafo del dictamen pudiera redactarse como sigue:

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

## C A P I T U L O   V

### PRESENTACION CONFORME A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La parte más importante del informe de auditoría - es la opinión sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de conformidad con principios de contabilidad generalmente acceptados.

Existen campos en que se cree que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones, aunque no están preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. En los casos que se esté obligado a consignar una excepción en el informe de auditoría porque los estados financieros, que se cree presentan razonablemente, no están de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, el informe debe expresar que se aprueban los principios que se han seguido.

#### EFFECTO DE LA IMPORTANCIA RELATIVA:

Es imposible prescribir reglas expresas para deter

minar 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 razónabilidad, por ejemplo, cuando una compañía efectúa 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 y no se hace provisión para el Impuesto Sobre la Renta diferido.

Cuando las prácticas del cliente, que motivan la excepción, se exponen 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 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 ex -  
cluir los gastos de fabricación en la valoración  
de los inventarios, según se indica en el párrafo  
precedente, los estados financieros adjuntos pre-  
sentan razonablemente..."

En este ejemplo, el párrafo central indica clara -  
mente 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 in -  
ventarios 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 fabrica -  
ción, de conformidad con principios de contabili-  
dad generalmente aceptados, los inventarios 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.."

DEPRECIACION 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 al 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 todos 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).

## C A P I T U L O VI

### UNIFORMIDAD EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

La segunda norma de preparación de informes, re - quiere que el informe del auditor exprese con respecto a - los principios de contabilidad generalmente aceptados "si dichos principios han sido observados en el actual período de manera uniforme con el período anterior".

El objetivo de la norma de uniformidad es ofrecer certeza de que la comparabilidad de los estados financie - ros entre períodos no ha sido afectada, de manera notable, por cambios en los principios de contabilidad usados o en los métodos seguidos para aplicarlos. Según se indicó en el párrafo, el término "principios de contabilidad general - mente aceptados", en la forma que se usa en las normas de preparación de informes y en este estudio se interpreta -- que incluye no solamente principios y prácticas de contabi - lidad sino también los métodos de aplicación a los mismos. Si la comparabilidad se ha afectado de manera importante - por cambios en esos principios, se requiere una exposición de la naturaleza de los cambios y de su efecto en los esta - dos financieros. La discusión que se presenta en este cap - ítulo se refiere a informes de auditores sobre estados fi - nancieros que intentan presentar la situación financiera o

el resultado de las operaciones, o ambos, de conformidad -- con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Generalmente, cuando se efectúa un cambio en principios de contabilidad, creemos que el cambio debe aplicarse con efecto al comienzo del año (mediante ajuste de las - utilidades acumuladas) de modo que el estado de resultados del año en que se hace el cambio se presente sobre la nueva base. El ajuste de las utilidades acumuladas representa un ajuste neto de las utilidades del año anterior sobre la nueva base. Por consiguiente, cuando se presentan cualesquiera estados del año anterior, deben ajustarse entonces los - mismos sobre la nueva base también. Se admite, que existen ciertas clases de cambios (por ejemplo de primeras entradas, primeras salidas a últimas entradas, primeras salidas en -- los inventarios) en que usualmente no es practicable ajus-tar los años anteriores sobre la nueva base.

Si se efectúa un cambio en un principio contable y no se aplica retroactivamente, y si el efecto es importante, los principios de contabilidad, de hecho, no se aplican uníformemente; esto conduciría a una referencia acerca de la - uniformidad en el informe de auditoría. Tal referencia continuaría, con respecto a los resultados de las operaciones, en tanto que el estado de resultados del año del cambio se presente junto con el de un año o años anteriores, de tal - forma que se requiera informe sobre la uniformidad. Aunque

los principios de contabilidad se aplicaran uniformemente - en el año del cambio y los años posteriores, debido al cambio y al requisito de que el auditor "convenga" con el mismo, se requiere lenguaje especial en el informe del auditor cuando se presenten años posteriores comparativamente con - el año del cambio.

Los principios de contabilidad se adoptan cuando - los hechos o transacciones resultan importantes, en su efecto, por primera vez. La adopción o modificación de un principio de contabilidad debido a hechos o transacciones que - son en esencia distintos de los que ocurrieron previamente no comprende la norma de la uniformidad, aunque puede ser - necesaria la exposición en los estados financieros.

#### CLASE DE CAMBIOS QUE AFECTAN LA HOMOGENEIDAD

Si bien la norma de uniformidad requiere comentario en el informe de los auditores siempre que la comparabilidad resulte afectada por un cambio en los principios, no todas las cuestiones que afectan la comparabilidad encierran cambios en los principios.

La comparabilidad de los estados financieros entre años puede afectarse por cambios contables, por un error en estados financieros emitidos previamente, por cambios de clasificación, o por hechos o transacciones sustancialmente

distintos de los que se dio cuenta en estados previamente emitidos. Los cambios contables comprenden la norma de la uniformidad y requieren modificación del informe del auditor; otros asuntos que afectan la comparabilidad no la requieren. Los cambios contables comprenden, para este propósito, cambios en los principios de contabilidad o en los métodos de aplicarlos, cambios en estimaciones contables cuyos efectos son inseparables de los efectos de cambios en un principio de contabilidad, y cambios en la entidad informante. La creación, cese, compra o venta de una entidad o unidad de negocios no constituye cambio en la entidad informante. Las fusiones contabilizadas como combinaciones de negocios producen una clase de cambio especial en la entidad pero no se requiere, en el informe del auditor, referencia conexa a la uniformidad a menos que los estados financieros de años anteriores no estén propiamente ajustados. En tal caso, la falta de uniformidad no surge por cambio en la aplicación de un principio de contabilidad en el año corriente, sino por omitirse esa aplicación a un año o años anteriores.

Se necesitan cambios en las estimaciones contables a medida que cambian las condiciones y se tiene conocimiento de nuevos hechos. Esta clase de cambio contable se requiere por alteración en las condiciones que afectan la comparabilidad, pero que no comprende la norma de la uniformidad. La distinción que existe entre los cambios en los ---

principios de contabilidad y los cambios en las estimaciones contables puede ilustrarse con los cambios en las provisiones para depreciación. Si se cambia del método directo o en línea recta al método de depreciación del saldo decreciente (para fines contables y de preparación de informes) existe un cambio en el método de aplicar un principio de contabilidad, que debe tratarse en la opinión del auditor acerca de la uniformidad. Un cambio en las vidas útiles estimadas restantes de la planta y equipo que se derive de la experiencia en las operaciones o de obsolescencia, es un cambio en una estimación que refleja condiciones que han cambiado y, por consiguiente, no comprende la norma de la uniformidad. Los cambios en los métodos de depreciación o en las vidas útiles, con fines impositivos únicamente y con contabilización apropiada del efecto del impuesto, no son cambios en métodos contables; tampoco producen efecto en la comparabilidad de los estados.

Otra ilustración acerca de la distinción entre los distintos tipos de cambio puede obtenerse de los cambios en las cantidades cargadas por el costo de planes de pensiones. El establecimiento inicial de un plan de pensiones, o una modificación de un plan de pensiones, constituye un cambio ocasionado por un nuevo hecho o transacción que debe contabilizarse. Un cambio de proveer para el costo de los servicios corrientes más intereses sobre el costo de servicios pasados, no contribuido al fondo, a proveer también para la

amortización del costo de servicios pasados, es un cambio - en los principios de contabilidad empleados. Un cambio en el método actuarial es un cambio semejante. Sin embargo, - un cambio en el importe de la provisión que se derive de -- una revisión de las suposiciones actuariales, basándose en la experiencia del plan, es un cambio en las estimaciones - resultante de condiciones que han cambiado (o de la contabilización de las mismas).

Aunque las reclasificaciones de partidas o rubros en los estados financieros pueden producir falta de comparabilidad, ordinariamente no es necesario referirse a ellas - en el informe de auditores. Los cambios de clasificación - si son de importancia, deben exponerse en los estados financieros o en notas a los mismos. Únicamente cuando la exposición no es adecuada se requiere que el informe de los auditores contenga algún comentario.

Ordinariamente, cualquier cambio en principios de contabilidad en los demás estados financieros afectará también el estado de cambios en la situación financiera y no - es necesario discutir separadamente el informe del efecto - de cambios en ese estado. Sin embargo, puede ser necesario informar un cambio en la aplicación de principios de contabilidad en el estado de cambios en la situación financiera únicamente. Esta situación se presentaría cuando hubieren ocurrido variaciones entre períodos en los términos usados

para expresar cambios en la situación financiera, tales como cambiar de efectivo a capital de trabajo. En la interpretación de este requisito hemos llegado a la conclusión que el cambio en la colocación de números en el cuerpo del estado, el cambio en la denominación de cifras en el estado, o los cambios que simplemente comprenden en el cuerpo del estado en sí, más bien que en una tabulación en la parte inferior del estado, son reclasificaciones o cambios de presentación y no son cambios en principios de contabilidad. Sin embargo, si el importe de los "fondos" generados por las operaciones (cualquiera que sea su denominación) se cambia de modo importante debido a que en un año representa capital de trabajo y en otro año representa efectivo, en los casos que se trate de cantidades muy significativas éste podría ser un cambio que requiera una referencia a la uniformidad en el informe del auditor.

#### Información sobre la falta

La norma de uniformidad se expresa en términos que son aplicables al examen usual de la posición financiera en una fecha determinada y a los estados por el año o período más corto terminado en la propia fecha. Por consiguiente, el término "período actual" se refiere al período cubierto por tal examen y la norma busca la comparabilidad de los estados financieros, a esa fecha y por ese período, con los del período anterior, bien que se presenten o no. La norma

de uniformidad es aplicable también cuando sólo se presenta en la posición financiera. En tales casos, ordinariamente la referencia es a los principios aplicados en la posición financiera objeto del informe (bien a una fecha intermedia o a la fecha de cierre del año social) comparados con los que se aplicaron en la posición financiera a la fecha de -- cierre del año social anterior, bien que se presente o no -- se presente.

El único caso en que la referencia a la uniformi -  
dad no es generalmente de aplicación, en un dictamen de los auditores sobre estados financieros que pretenden presentar la situación financiera o los resultados de las operaciones, o ambos, es si el examen cubre el primer período contable - de una compañía nueva (o el primer período siguiente a una recapitalización), o cuando la contabilidad del período anterior se mantuvo sobre base que no produjo una presenta --  
ción razonable.

Si el informe de los auditores se relaciona con -- otros asuntos (es decir, ajenos a los estados financieros - que pretenden prestar la situación financiera o los resultada  
dos de las operaciones), con frecuencia es apropiada la referencia a la uniformidad, dependiendo esto de la naturaleza del asunto sobre el que se informa.

Cuando se cubren dos o más años en el párrafo del

dictamen del informe de los auditores y el informe cubre to dos los años que se presentan la referencia a la uniformi -  
dad guarda relación con la uniformidad durante los períodos de que se trata. En tales casos la redacción de la referenci -  
cia a la uniformidad debe ser: "...aplicados uniformemente durante los períodos" o "...aplicados sobre bases uniformes durante los períodos". No debe referirse a "los períodos - objeto del examen". Cuando el informe cubre estados por pe -  
ríodos menores de dos años (por ejemplo un año y seis meses, o períodos cortos correspondientes de dos años sociales), a menos que dichos períodos cubran la existencia completa de la compañía, la referencia a la uniformidad debe ser relati -  
va al año fiscal que precede al primer período cubierto por el informe. Cuando dichos períodos abarcan toda la vida de la compañía, la referencia a la uniformidad debe redactarse en forma igual que si se tratara de períodos de dos o más - años.

Si también se presentan los estados financieros -- del año que precede al año más antiguo que es objeto de informe del auditor, en dicho informe debe cubrirse la unifor -  
midad del primer año sujeto a informe con el año precedente que se presenta. La referencia a la uniformidad debe ser -  
"...aplicados uniformemente durante los períodos y sobre ba -  
ses uniformes con las del año anterior. Esta redacción debe usarse bien que los estados de dicho año estén siendo o no, al propio tiempo, objeto de informe por otros auditores.

Cuando hubiere ocurrido un cambio al comienzo del primer -- año objeto de informe, deberá hacerse referencia al cambio. Si no se presentan los estados financieros del año que precede al año más antiguo objeto de informe, debe usarse la - redacción sugerida en el párrafo anterior.

#### INFORME SOBRE LA FALTA DE UNIFORMIDAD

Cuando se ha efectuado un cambio en los principios contables durante el año o años objeto del informe y el cam bio tiene un efecto importante sobre la situación financie - ra o los resultados de las operaciones de dicho año (en com - paración con el año anterior, si el dictamen cubre solamen - te un año) o años (comparados entre sí, si el dictamen cu - bre dos o más años), debe consignarse el cambio en el infor me de auditoría y hacerse referencia a una nota (o a un pá - rrafo central en el informe) que describa adecuadamente el cambio y su efecto sobre los estados.

Se requiere además que en el cuerpo del estado de resultados de todos los períodos que se presenten se mues - tre la utilidad antes de partidas extraordinarias y la utili - dad neta, computadas sobre base pro-forma, como si el nuc - vo principio adoptado se hubiera aplicado durante todos los períodos afectados. Las cifras pro-forma por acción, co - nexas, deben mostrarse también en el cuerpo del estado de - resultados, en un anexo o en forma tabular en las notas. Si

se presenta un estado de resultados sólo por el período corriente, deben exponerse las cifras reales y pro-forma (y los datos conexos por acción) del período inmediato precedente.

Cuando un cambio se refleja retroactivamente debe exponerse para todos los períodos que se presenten el efecto del cambio en las utilidades antes de partidas extraordinarias, en las utilidades netas y en las cifras por acción conexas. En los estados financieros de períodos posteriores no es necesario repetir las exposiciones.

Cambio a un principio alternativo que tiene aceptación general.

Si en comparación con el año anterior existe un cambio en los principios de contabilidad o en el método de su aplicación, y este cambio tiene un efecto importante sobre la situación financiera o los resultados de las operaciones que se presentan, la naturaleza del cambio y los importes de que se trata deben exponerse en los estados financieros o en una nota y hacerse referencia al mismo en el informe de auditoría.

Cambio indicado en la frase uniforme del dictamen. La redacción que sigue ilustra una referencia a un cambio en método del inventario:

"... y los resultados de sus operaciones por el -- año terminado en la propia fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que, excepto por (o excluido) el cambio con el que convenimos, al método de primeras entradas, primeras salidas para determinar ciertos costos - del inventario según se indica en la Nota 1 a los estados financieros, fueron aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior".

Frase separada sobre la uniformidad.- En algunos casos puede ser aconsejable, para mayor claridad, dividir - el párrafo del dictamen en dos frases. Cuando esto se hace es importante que las palabras "en mi opinión" se repitan; de otro modo puede parecer que una parte de nuestro dicta - men se expone como un hecho, más bien, que como tal opinión. La nota y el párrafo del dictamen que siguen ilustran este tipo de redacción:

N O T A :

En años anteriores la Compañía cargó a gastos, según se incurrieran, los costos de troqueles y de catálogos pa - ra propaganda porque no era determinable el período de bene - ficio de dichos costos. A partir del 1<sup>a</sup> de enero de 198\_, la política de la compañía es: a) capitalizar el costo de - los troqueles y amortizar esos costos de acuerdo con las vi

das útiles estimadas ahora en 2 años y b) diferir los cos -, tos de los catálogos de propaganda y amortizarlos en un período de un año a partir de la fecha de su publicación. Es tos cambios produjeron el efecto de aumentar las utilidades netas antes de las partidas extraordinarias, en 198\_, en -- \$ ..... y \$ ..... por acción. El efecto acumulativo - de estos cambios de políticas al 31 de diciembre de 198\_, - ha sido reflejado en los estados financieros mediante un -- crédito a las utilidades por el año terminado el 31 de di - ciembre de 198\_. De haberse aplicado estos cambios en la - política contable a los estados financieros del año terminado el 31 de diciembre de 198\_, la utilidad neta de \$ ..... y \$ ..... por acción que se presentó anteriormente para di cho año se hubiera aumentado en \$ ..... y \$ ..... por acción.

Párrafo del dictamen

"En nuestra opinión, 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 situación financiera por el año ter minado en la propia fecha, de conformidad con --- principios de contabilidad generalmente aceptados. Excepto por (o excluidos) o los cambios (con los que convenimos) en las prácticas contables segui-

das para los costos de troqueles y de catálogos, que se describen en la Nota 1 en nuestra opinión, los principios de contabilidad fueron aplicados - sobre bases uniformes con las del año anterior".

Uso de un párrafo central.- Se puede también usar un párrafo central para llamar la atención hacia una falta de uniformidad y hacer referencia entonces, a dicho cambio, en el párrafo del dictamen, más o menos como sigue:

Párrafo central y párrafo del dictamen

"Como se explica en la Nota 1 a los estados financieros adjuntos, el método de últimas entradas, - primeras salidas, para calcular el costo de los - inventarios se adoptó con efecto al 1<sup>a</sup> de enero - de 198\_".

"En nuestra opinión, los estados financieros adjun- tos, presentan razonablemente la situación finan- ciera de la Compañía "X" al 31 de diciembre de -- 198\_, y los resultados de sus operaciones y los - cambios en su situación financiera por el año ter- minado en la propia fecha, de conformidad con --- principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados excepto por (o excluido) el cambio (con el que convenimos en el método de contabilidad de

los inventarios que se menciona en el párrafo precedente, sobre bases uniformes con las del año anterior".

Como forma alternativa, la falta de uniformidad podría informarse en la frase final del párrafo central y omitirse la referencia a la uniformidad en el párrafo final. - Esto pudiera hacerse modificando el ejemplo que aparece en el párrafo anterior de la siguiente manera:

"... al 1<sup>a</sup> de enero de 1980. En nuestra opinión, los principios de contabilidad aplicados en los - estados financieros están por lo demás aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior".

"En nuestra opinión, ..., de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

En el informe se cubren años posteriores al cambio.- Si en el informe de auditoría se cubren dos o más -- años, al informarse acerca de los estados financieros de un año posterior la referencia a la falta de uniformidad debe continuarse mientras se incluya el año del cambio con los - años objeto de informe. Sería apropiado un lenguaje semejante al siguiente:

"... aplicados, excepto por (o excluido) el cambio

(con el que convenimos) en el método de contabilidad de los inventarios que se describe en la Nota 1, sobre bases uniformes durante los períodos."

Cambio a un principio que carece de aceptación general.

Cuando es importante el efecto de un cambio a un principio que no está generalmente aceptado, el auditor debe exponerlo así y debe emitir un dictamen con salvedad -- ("excepto por") o un dictamen adverso sobre la razonabilidad de presentación. En esas circunstancias no es aceptable una negación de dictamen, puesto que el auditor se ha formado una opinión, aún cuando ésta sea una opinión "adversa". El que el dictamen contenga una salvedad o sea un dictamen adverso dependerá de la importancia relativa. Cuando se emita un dictamen adverso por un cambio a un principio de contabilidad que carece de aceptación general, no es necesario hacer referencia a la uniformidad, puesto que los estados no se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, debe hacerse exposición de las faltas de uniformidad que no tengan relación con las causas del dictamen adverso.

Un cambio a un principio de contabilidad que carece de aceptación general puede afectar únicamente el año -- del cambio o puede tener un efecto continuado en años postes

riores que debe tenerse en cuenta al emitir un dictamen sobre los estados de ese año posterior.

Cambios que se espera habrán de tener un efecto --  
futuro de importancia.

Un cambio que no tiene un efecto importante en los estados del año actual, pero que resulta razonablemente --- cierto habrá de producir efecto substancial en años poste- riores, requiere exposición en una nota pero no en el infor- me de los auditores. Si bien no es apropiada en tales ca- sos una referencia al cambio en el párrafo del dictamen y - además creo que es preferible no hacer referencia al cambio en el informe del auditor, no hay objeción a repetir o ha- cer referencia a la nota en un párrafo central del informe si el cliente quiere que se destaque aún más la exposición de los cambios. Si dicho cambio no se explica en una nota, entonces debe exponerse en el informe de auditoría, hacién- dose excepción a la exposición adecuada.

Al considerar si un cambio producirá un efecto fu- turo de importancia, no es aplicable necesariamente el mis- mo grado y forma de apreciación de la importancia relativa que sería aplicable a una decisión relacionada con una sal- vedad en el dictamen. Por ejemplo, un cambio en el método de depreciación aplicado a nuevas adquisiciones después de la fecha del cambio puede tener muy poco efecto en las uti-

lidades o en la posición financiera basado en las adiciones del año en curso, pero puede , en un número de años, tener un efecto significativo sobre los estados financieros y, -- por consiguiente, requerir exposición en una nota, en el -- presente, o en ausencia de esto se requerirá exposición en el informe de auditoría y una excepción a la exposición adecuada en los estados financieros.

#### CORRECCIONES CONTABLES

El objetivo de la norma de uniformidad es "ofrecer seguridad que la comparabilidad de los estados financieros, entre períodos, no se ha afectado de modo importante por -- cambios en los principios de contabilidad, lo que comprende no sólo los principios y prácticas contables sino también - los métodos seguidos para su aplicación". Los cambios que pueden afectar la comparabilidad de los estados financieros, pero que reflejan condiciones o hechos que han cambiado -- (más bien que cambios en los principios, prácticas o méto - dos de contabilidad) no comprenden la norma de uniformidad. Un cambio de una práctica que carece de aceptación general a una práctica generalmente aceptada, aunque se trata como la corrección de un error, comprende la norma de uniformi - dad y debe tratarse en el informe del auditor. Por otra -- parte, la corrección de errores en estados financieros emitidos previamente, si no comprende elemento de principios - de contabilidad o del método para su aplicación, no encie -

rra la norma de uniformidad. Cuando los estados del año anterior se han ajustado por correcciones contables, no es necesario modificar la redacción normal sobre la uniformidad en tanto haya exposición adecuada y explicación de los ajustes en los estados financieros.

Quando se han efectuado ajustes a las utilidades -- acumuladas, por "correcciones contables" en la forma que se usa el término aquí, para corregir estados del año anterior (identificándose dichos años y expresándose la cantidad --- aplicable al año anterior) y no se presentan estados comparativos, no es necesario modificar la redacción modelo so - bre la uniformidad; sin embargo, le recomendamos vehementemente a los clientes que presenten estados corregidos del - año anterior si el importe de los ajustes es de importancia. Ahora bien, cuando se han hecho ajustes por correcciones -- aplicables a años anteriores y no se ha podido formar una - opinión en cuanto al efecto de dichos ajustes sobre el pe - ríodo anterior al que es objeto del informe actual debido a las condiciones de los registros, debemos hacer salvedad en nuestro dictamen o negar una opinión sobre la uniformidad, bien que se presenten o no estados del año anterior. Cuando se presentan estados del año anterior con fines comparativos, pero no se han ajustado dichos estados para que re - flejen las correcciones posteriores, ordinariamente se re - quiere una salvedad en cuanto a la razonabilidad de presentación de los estados del año anterior.

Por otra parte, si los ajustes obedecen a un cam -  
bio de un método de contabilidad inaceptable a un método --  
aceptable --que no se considera una "corrección contable" en  
la forma que se usa el término aquí-- y se expone la canti -  
dad aplicable al año anterior pero no se presentan estados  
de dicho año, debe modificarse la redacción estándar de la  
uniformidad, utilizando la frase "... los que, excepto por  
el cambio (con el que convenimos) en ..." Si se presentan  
los estados del año anterior sobre base ajustada, debe usar  
se la frase "... aplicados sobre bases uniformes con las --  
del año anterior después de dar efecto retroactivo..." Cuan  
do no se pueda formar una opinión acerca del efecto de los  
ajustes en el período que precede al período cubierto por -  
el informe corriente debido a las condiciones de los regis-  
tros, debemos hacer salvedad en nuestro dictamen o denegar  
una opinión sobre la uniformidad, bien que se presenten o -  
no estados del año anterior.

#### CAMBIOS CONTABLES NECESARIOS POR CAMBIOS EN LAS CONDICIONES

Cuando se requieren cambios contables debido a cam  
bios en las condiciones, no se comprende la norma de unifor  
midad. Sin embargo, cuando dichos cambios tienen un efecto  
importante deben exponerse en notas a los estados financieros.  
ros.

### Exposición

Los cambios en las vidas estimadas, al computar de depreciación para fines de estados financieros, sirven para - ilustrar el tratamiento de tales cambios. Estos deben exponerse en una nota a los estados financieros si las cantidades de que se trata son de importancia. Los cambios en la vida de los activos ordinariamente no deben considerarse -- que producen ajustes aplicables a años anteriores, puesto -- que la revisión de vidas estimadas de servicio se deriva -- usualmente de cambios ocurridos en las condiciones.

### Norma de uniformidad inaplicable

La comparabilidad de los estados financieros puede afectarse por factores que no guardan relación con la uni-formidad en los principios de contabilidad y en su aplica - ción. Los cambios en las provisiones para depreciación que se derivan de revisión de las vidas restantes estimadas, reflejan un cambio en las condiciones (la probabilidad de que la vida útil real pueda acortarse o alargarse) que requiere un cambio contable. Sin embargo, un cambio contable hecho para reflejar un cambio ocurrido en las condiciones no comprende un cambio en principios de contabilidad. Cuando se efectúa un cambio de estimación mediante un cambio de principios, los dos son inseparables y deben tratarse, a los -- efectos contables, como un cambio de estimación a los fines

del informe, sin embargo, tales casos comprenden la norma - de la uniformidad.

Siempre que ocurran cambios contables importantes que afecten la comparabilidad pero que no comprendan la norma de uniformidad el hecho debe indicarse (en adición a la exposición regular en una nota) en un párrafo central, en - cualesquiera informes que se adjunten a estados financieros, conjuntamente con una indicación de nuestra opinión sobre - el cambio. El párrafo central iría seguido por el párrafo uniforme del dictamen sin excepción a la uniformidad u otra modificación. Para aclarar las circunstancias y para evi-tar la apariencia de falta de uniformidad por nuestra parte (al discutir un "cambio" en un párrafo central y dar enton- ces una opinión sin salvedad sobre la uniformidad) es deseable expresar en el párrafo central que el cambio obedece -- principalmente a un cambio en las condiciones y no a un cambio en principios o prácticas de contabilidad. El párrafo central pudiera redactarse más o menos como sigue:

"A partir del 1<sup>o</sup> de enero de 1984 la Compañía modificó sus estimaciones de las vidas útiles restan- tes de maquinaria y equipo, según se indica en la Nota 1 a los estados financieros. Esta modifica- ción refleja principalmente un cambio en las con- diciones y no un cambio en los principios y prác- ticas de contabilidad. Como resultado de esta mo

dificación, con la que convenimos, la utilidad neta del año terminado el 31 de diciembre de 1984, - disminuyó \$ .....".

## C O N C L U S I O N E S

1) La función de auditoría externa es la princi -  
pal actividad del Contador Público y el dictamen es el in -  
forme que con más frecuencia expide.

2) Debiendo el dictamen cumplir con las normas de  
auditoría correspondientes a información y dictamen, debe -  
llenar los requisitos elementales en su contenido ya se tra -  
te de un dictamen limpio o con salvedades.

3) "El resultado de utilizar una redacción unifor -  
me 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, cuan-  
do el auditor desea comunicar situaciones distintas, o con  
diferente énfasis, a los que da la redacción uniforme, eg -  
tos mensajes no son captados por los usuarios".

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

- 1) PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.  
I.M.C.P.
- 2) NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.  
I.M.C.P.
- 3) CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.  
I.M.C.P.
- 4) CONOCE LAS AUDITORIAS.  
Santillana.
- 5) PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA.  
Arthur W. Holmes.
- 6) ELEMENTOS DE AUDITORIA.  
V́ctor M. Mend́vil Escalante.
- 7) INFORMACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS A LA ADMINISTRACION.  
Carlos Ḿrquez Cano.
- 8) PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA EN COMPUTACION.  
I.M.C.P.

- 9) DICCIONARIO DE CONTABILIDAD.  
Eduardo M. Franco Díaz.
  
- 10) ADMINISTRACION Y GERENCIA DE EMPRESAS.  
Henry L Sisk y Mario Sverdlik.
  
- 11) LA AUDITORIA INTERNA DE LA ADMINISTRACION DE RIESGOS.  
Vera y Flores.
  
- 12) DICCIONARIO LAROUSSE.

## **copi•offset express**

TEGMAS • MEMORIAS • INFORMES  
AV. MEXICO No. 2210  
Casi Esquina Con Americas  
Tel. 15-19-68

COPIAS FISIS  
TRANSCRIPCIONES  
HELIOGRAFICAS  
ENCUADERNACION  
ENGARGOLADO  
REDUCCIONES  
ENMIGADO  
IMPRESIONES DE  
FORMAS INTERNAS  
FACTURAS VOLANTES  
PASANDES EN TICS  
EN MAQUINA REV.



USAMOS EQUIPOS XEROX Y OFFSET

• Copiadoras • Impresoras • Maquinaria de oficina  
• Maquinaria de oficina • Maquinaria de oficina

**HELIOGRAFICAS**

• COPIAS FÍSICAS  
• PASANDES PARA SU ENMIGADO  
• REDUCCIONES  
• AMPLIFICACIONES