

Boletín 4010 DICTAMEN DEL AUDITOR

Generalidades

El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina. 1

En el boletín 1020 de esta Comisión, "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros", se establece que la finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. 2

Por ser declaraciones de la administración de la entidad, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad de la misma. En tanto que el dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite. 3

Alcance y limitaciones

Este boletín tiene por objeto proporcionar los elementos necesarios para que el contador público aplique las normas de auditoría relativas a la emisión del dictamen como resultado de un examen de estados financieros practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Por lo tanto, no se refiere a dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad, ni tampoco a otras opiniones que emite el auditor en el ejercicio independiente de su profesión, para las cuales existen normas específicas. 4

Objetivo del boletín

El objetivo de este boletín es el de establecer la forma y contenido del dictamen que debe emitir el auditor al término de su examen practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y, describir las modificaciones a dicho documento cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo y/o desviaciones en los principios de contabilidad. Asimismo, también se refiere a aquellos casos en que el auditor considera necesario incluir un párrafo de énfasis en su dictamen. 5

Pronunciamientos generales

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes: 6

o Destinatario

Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor. 7

o Identificación de los estados financieros

El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la 8

situación financiera.

Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y periodos de los estados financieros por él examinados. 9

- Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor

Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos. 10

- Descripción general del alcance de la auditoría

En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes: 11

1. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. 12

2. Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. 13

3. Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas. 14

4. Que la auditoría incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. 15

5. Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión. 16

- Opinión del auditor

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. 17

- Redacción y firma del dictamen

Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: Hemos examinado; En nuestra opinión; etc.), cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento. 18

- Fecha del dictamen

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando. Las excepciones a esta regla se describen en los párrafos 105 11113 de este boletín. 19

- Obligaciones en su uso

Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen deberá prepararse conforme al modelo que se indica en los párrafos 22 a 24. 20

Pronunciamientos relativos al dictamen de estados financieros cuando no existen salvedades

21 Cuando como resultado del examen practicado el auditor puede expresar su opinión sin salvedades, el dictamen se deberá presentar como sigue:

22 He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19 __, Y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

23 Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras Y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

24 En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ Y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Pronunciamientos relativos al dictamen con salvedades

o Generalidades

25 En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa, como se explica en los párrafos siguientes.

o Dictamen con salvedades

26 Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "En mi opinión" la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

a) Salvedades por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad. 27

28 El Boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad establece que los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

29 Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, neto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades, y señalar el efecto en su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

30 Si en una nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones en los principios de contabilidad, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota.

31 Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

32 Ejemplo de dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad:

33 He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoria.

34 Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoria sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoria consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

35 Según se explica en la Nota... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19__ y 19__ no incluye saldos que se consideran de dudosa recuperación por \$XXXXX y \$XXXXX, respectivamente.

36 En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

b) Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado. 37

38 Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvada- des al alcance, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoria que hubiese considerado necesarios en las circunstancias.

39 En ocasiones, por imposibilidad práctica, o bien, por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoria que considera necesarios. Las situaciones mencionadas anteriormente representan limitaciones en el alcance del examen practicado, por lo que el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según la

gravedad y naturaleza de las restricciones.

Cuando se presentan limitaciones en el alcance del examen, se deberá describir, en un párrafo específico dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones. 40

Ejemplo de dictamen con salvedad por limitaciones en el alcance del examen practicado: 41

He examinado el estado de situación financiera de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. Los estados financieros del ejercicio 19X1 fueron dictaminados por otro auditor quien emitió su dictamen sin salvedades y se presentan únicamente para fines comparativos. 42

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión. 43

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presencié los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio. 44

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. 45

Pronunciamientos relativos al dictamen negativo

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada. 46

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo. 47

En el caso de que se emita un dictamen negativo, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen. 48

Ejemplo de dictamen negativo: 49

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19_ y 19_, Y los estados de resultados, de variaciones en el capital 50

contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

51

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomadas en su conjunto, considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

52

Como se menciona en la Nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, considerándose que dichos efectos son importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, ni el resultado de sus operaciones, as variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

53

Pronunciamientos relativos al dictamen con abstención de opinión

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

54

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.

55

El hecho de abstenerse de opinar no eximirá al auditor de la obligación de revelar todo las desviaciones importantes en la aplicación de los principios de contabilidad detectadas en su revisión.

56

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el contador público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a los principios de contabilidad, así deberá expresarlo.

57

En el caso de que se exprese una abstención de opinión, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

58

Cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo de dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del auditor incluida en el primer párrafo y, adicionalmente, eliminar el

59

segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular.

Ejemplo de dictamen con abstención de opinión:

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19X2, que ascienden a \$XXXXX y que representan un ___% de los activos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

Otros pronunciamientos relativos al dictamen

1. Mención de un asunto importante en el dictamen.

Existen circunstancias en las que es necesario que el auditor haga énfasis en su dictamen a un hecho importante que debe revelarse en los estados financieros. Estas aclaraciones o menciones no implican salvedades. Algunos de estos casos se pueden presentar cuando:

- Existan contingencias no cuantificables, tales como demandas, problemas de continuidad del negocio en marcha, etcétera.
- Existan cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en las reglas particulares, por ajustes a los resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores.
- Existan operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, en liquidación, fusiones, escisiones, etcétera.

○ Contingencias no cuantificables

Las contingencias no cuantificables pueden incidir en el dictamen de la siguiente forma:

a) Cuando, atendiendo a su importancia, sea necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen.

En este caso, no obstante que la contingencia se encuentre adecuadamente revelada en una nota a los estados financieros, el auditor deberá mencionarla en un

60

61

62

63

64

65

66

67

68

69

70

71

párrafo de énfasis en su dictamen.

A continuación se muestra un ejemplo de un párrafo de énfasis en el dictamen para mencionar una contingencia cuantificada:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, la compañía fue demandada por un cliente que considera que ciertos equipos que le vendió, por \$XXXXX, no reúnen las características especificadas, y reclama la devolución del importe señalado y el pago de daños y perjuicios por \$XXXXX. La compañía está en proceso de demostrar al cliente que los equipos cumplían con todos sus requerimientos técnicos; sin embargo, a la fecha de este informe, la administración de la compañía y sus asesores legales no están en posición de determinar el resultado final de este asunto.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

b) Cuando por falta de evidencia suficiente y competente sea necesario incluir una salvedad por limitaciones al alcance de su revisión.

Es posible que el auditor no haya podido obtener evidencia suficiente y competente para soportar las declaraciones de la administración en relación a la completa revelación de una contingencia en los estados financieros. De presentarse esta situación, deberá considerar la necesidad de expresar una salvedad en su opinión por limitación al alcance de su trabajo o una abstención de opinión, de acuerdo a la importancia de la misma.

c) Cuando por falta de revelación suficiente sea necesaria una salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad.

Si el auditor concluye que una contingencia no está adecuadamente revelada en los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, deberá expresar una salvedad o una opinión negativa según la importancia de la misma.

o Continuación de la entidad como negocio en marcha

El auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas sustanciales con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.

La continuación de una entidad como negocio en marcha se puede considerar como dudosa cuando existan factores tales como: problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficitario, incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas, incumplimiento con los términos de contrato de préstamos, flujos negativos derivados de las operaciones, insuficiencia en la inversión de los accionistas, índices financieros negativos, pérdidas de personal clave, huelgas o dificultades laborales, obsolescencia del producto en el mercado, cambios bruscos de paridad monetaria. etc. En estas circunstancias, el auditor podrá cuestionarse la existencia de la entidad como negocio en marcha y, por lo tanto, podrá tener dudas respecto a la valuación y clasificación de los activos y pasivos en los estados financieros.

Por otro lado, pueden existir otros factores que atenúen los aspectos negativos, tales como: capacidad para obtener nuevos financiamientos o renegociar adeudos posibilidad de reducir costos y gastos, obtención de capital adicional, etcétera.

El auditor debe juzgar tanto los factores negativos como los positivos, para poder concluir respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, hasta por el año siguiente a partir de la fecha de su dictamen. Si el auditor concluye que aún existen dudas respecto a dicha capacidad, deberá mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen y asegurarse que se hagan las revelaciones necesarias en las notas a los estados financieros.

Ejemplo de un dictamen con mención de un problema de negocio en marcha:

He examinando los estados de situación financiera de Compañía X. S.A... al 31 de diciembre de 19__ y 19__ , y los estados de resultados de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19__, la compañía sufrió una pérdida de \$XXXXX; además, a esa fecha tiene pérdidas acumuladas por \$XXXXX, y el estado de situación financiera muestra un exceso de pasivos circulantes sobre activos circulantes de \$XXXXX; adicionalmente, ha perdido más de las dos terceras partes de su capital social y, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, esto podría ser causa de disolución de la entidad, a solicitud de algún tercero interesado. Estos

factores, entre otros, indican que la compañía tal vez no pueda continuar en operación. Los estados financieros no incluyen aquellos ajustes relacionados con la variación y clasificación de los activos y con la clasificación e importe de los pasivos, que podrían ser necesarios en caso de la compañía no pudiera continuar en operación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

89

- o Cambios en principios de contabilidad o en la aplicación de las reglas particulares

El Boletín A-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad describe las causas que originan falta de comparabilidad en los estados financieros por cambios en la aplicación de los principios de contabilidad y de sus reglas particulares, así como por los cambios en las estimaciones contables, errores contables, etcétera.

90

El propósito de que el auditor se cerciore de que los estados financieros han sido preparados observando los mismos principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación, es el de informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre periodos, aun cuando éstos no se presenten comparativos, no ha sido afectada por cambios en los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de aplicación.

91

Para juzgar sobre la falta de comparabilidad, el auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y de las reglas particulares utilizadas para preparar los estados financieros del ejercicio anterior, ya sea porque los examinó, o bien, por que llevó a cabo una Investigación al respecto.

92

El auditor debe evaluar los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y de presentación, y convencerse de: a) que el nuevo principio adoptado, incluyendo el método de aplicación, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; b) que la justificación de la entidad para efectuar el cambio, es razonable y se encuentra debidamente revelada. Si un cambio en los principios de contabilidad no cumple con estas condiciones, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad, o bien, si el efecto del cambio es trascendente, deberá emitir una opinión negativa sobre los estados financieros.

93

Cuando el auditor ha verificado que el cambio en los principios de contabilidad cumple con los pronunciamientos antes indicados deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen y dirigir la atención del lector a la nota a los estados financieros donde la administración analiza, justifica y, de ser posible, cuantifica el cambio con mayor detalle.

94

Ejemplo de un dictamen en el caso de un cambio en la aplicación de los principios de contabilidad:

95

He examinando los estados de situación financiera de Compañía X, S.A.. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la

96

administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

97

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

98

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19__ la compañía cambió el método que venía utilizando para la actualización del valor de los inmuebles, maquinaria y equipo, del de ajustes por cambios en el nivel general de precios por el de costos específicos determinados por perito Independiente. Este cambio originó un incremento de aproximadamente \$XXXXX en el valor neto de los activos fijos, de \$XXXXX en el capital contable, y de \$XXXXX en el cargo a los resultados del ejercicio por concepto de depreciación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

99

2. Estados financieros comparativos.

Si en el año anterior hubo salvedades o se dio una opinión negativa, o bien, el auditor se abstuvo de opinar, tales aseveraciones deberán mencionarse en el dictamen actual, si aún son válidas. En caso de que ya no existan los hechos que dieron origen a estas aseveraciones, el auditor deberá mencionar en su dictamen los cambios en las circunstancias y, en su caso, modificar la opinión previamente emitida.

100

Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, el auditor deberá hacer constar este hecho en su dictamen y señalar que, por lo tanto, los estados de esos ejercicios se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresa opinión alguna sobre ellos. Además, es conveniente que en la columna de las cifras correspondientes en los estados financieros se indique la mención de ser 'No auditados'.

101

Cuando los estados financieros del ejercicio anterior fueron dictaminados por otro contador público, el auditor deberá mencionar este hecho en su dictamen, el tipo de opinión emitida y, en su caso, las salvedades expresadas. No será necesario mencionar el nombre del auditor anterior.

102

3- Dictamen cuando existan ajustes a resultados de ejercicios anteriores.

En el caso de corrección de errores en que es necesario afectar, mediante ajustes retroactivos, los estados financieros de años anteriores, el auditor deberá observar que se hagan las revelaciones necesarias para ayudar a los lectores a su interpretación,

103

principalmente a aquellos que pudieran haber tomado decisiones sobre los estados financieros que ahora se corrigen. Estas revelaciones, hechas por la entidad, incluirán la justificación y explicación de las causas de los ajustes y de la conciliación de éstos con los saldos de las cuentas afectadas antes de su corrección. En estos casos, el auditor deberá, atendiendo a su importancia relativa, mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen para destacar el efecto de dichos ajustes retroactivos.

Cuando en el ejercicio examinado se determinen ajustes a los resultados de ejercicios anteriores y la empresa no reformule los estados financieros modificando las partidas que se hubieran afectado, el auditor deberá, en su caso, expresar la salvedad correspondiente en su dictamen.

104

4- Conocimiento de hechos posteriores a la fecha del dictamen.

Existen hechos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría. Dichos hechos o transacciones pueden suceder:

105

- De la fecha de dictamen a la fecha en que éste se entregue a la entidad.
- De la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se solicite al auditor emitir nuevamente su opinión.

106

107

Cuando el auditor conozca de hechos que ocurran después de que haya concluido su trabajo de auditoría, pero antes de que entregue su dictamen, y que tengan un efecto sobre éste, se puede seguir cualquiera de las dos alternativas que se describen a continuación:

108

- Utilizar dos o más fechas, dejando la fecha original de determinación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha referida exclusivamente al hecho posterior revelado en una nota a los estados financieros. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el hecho posterior.

109

- Cambiar la fecha del dictamen a la del hecho posterior, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

110

Cuando al auditor se le solicite emitir nuevamente su dictamen, éste deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimiento de hechos ocurridos después de esa fecha que afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros en cuestión. En cuyo caso el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos posteriores que originaron los cambios, fechando el nuevo dictamen conforme a lo establecido en los inicios anteriores.

111

Cuando después de haber emitido su dictamen el auditor conozca de hechos o situaciones que existían a esa fecha y que, de haber sido conocidos por él, hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a la entidad que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe están utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y el dictamen revisados puedan ser nuevamente emitidos. En este caso, el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos descubiertos que originaron los cambios.

112

Asimismo, si la entidad se rehusara a hacer las revelaciones solicitadas por el auditor, éste deberá notificar por escrito al consejo de administración sobre esa negativa y tomar las medidas que considere pertinentes en las circunstancias, entre

113

otras notificar por escrito a las personas que el auditor tenga conocimiento que están utilizando los estados financieros. En estos casos el auditor deberá considerar la conveniencia de asesorarse legalmente.

Dictamen sobre el estado de situación financiera

Es posible que en algunas ocasiones el auditor sea contratado exclusivamente para opinar sobre el estado de situación financiera de la compañía. En estos casos, el dictamen no contendrá limitaciones al alcance si el auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios para expresar su opinión sobre los cuatro estados financieros básicos.

114

Adicionalmente, será necesario que en las notas al estado de situación financiera se describan las razones por las cuales no se presentan los demás estados financieros básicos. Además el auditor deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen haciendo referencia a dicha nota y aclarando de esta forma porqué únicamente se emite una opinión sobre el estado de situación financiera.

115

Dictamen de estados financieros de personas físicas

Para que el auditor esté en condiciones de dictaminar los estados financieros del negocio de una persona física, entendido éste como una entidad económica perfectamente separada de su propietario, es necesario que dichos estados financieros emanen de registros contables y exista un sistema adecuado de control interno.

116

Vigencia

El presente boletín fue aprobado para su promulgación por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., y deja sin efecto al anterior Boletín 4010 "Dictamen del auditor", entrando en vigor a partir del 1 de enero de 1996, aunque se recomienda su aplicación anticipada.

117

Adicionalmente, para los dictámenes y opiniones emitidos con base en los demás boletines de la serie 4000, se deberán modificar los modelos utilizados y adaptarlos de acuerdo al formato aprobado en el presente boletín.

118